

**En analyse af retstilstanden vedrørende Advance Pricing Arrangements'
overensstemmelse med EU's statsstøttere**



Rebecca Lykke Hjorth & Rasmus Thingholm

Specialeafhandling, Juridisk Institut, Aalborg Universitet

Specialeafhandling

Titelblad

Uddannelse: Jura, Aalborg Universitet

Titel: En analyse af retstilstanden vedrørende Advance Pricing Arrangements' overensstemmelse med EU's statsstøttere

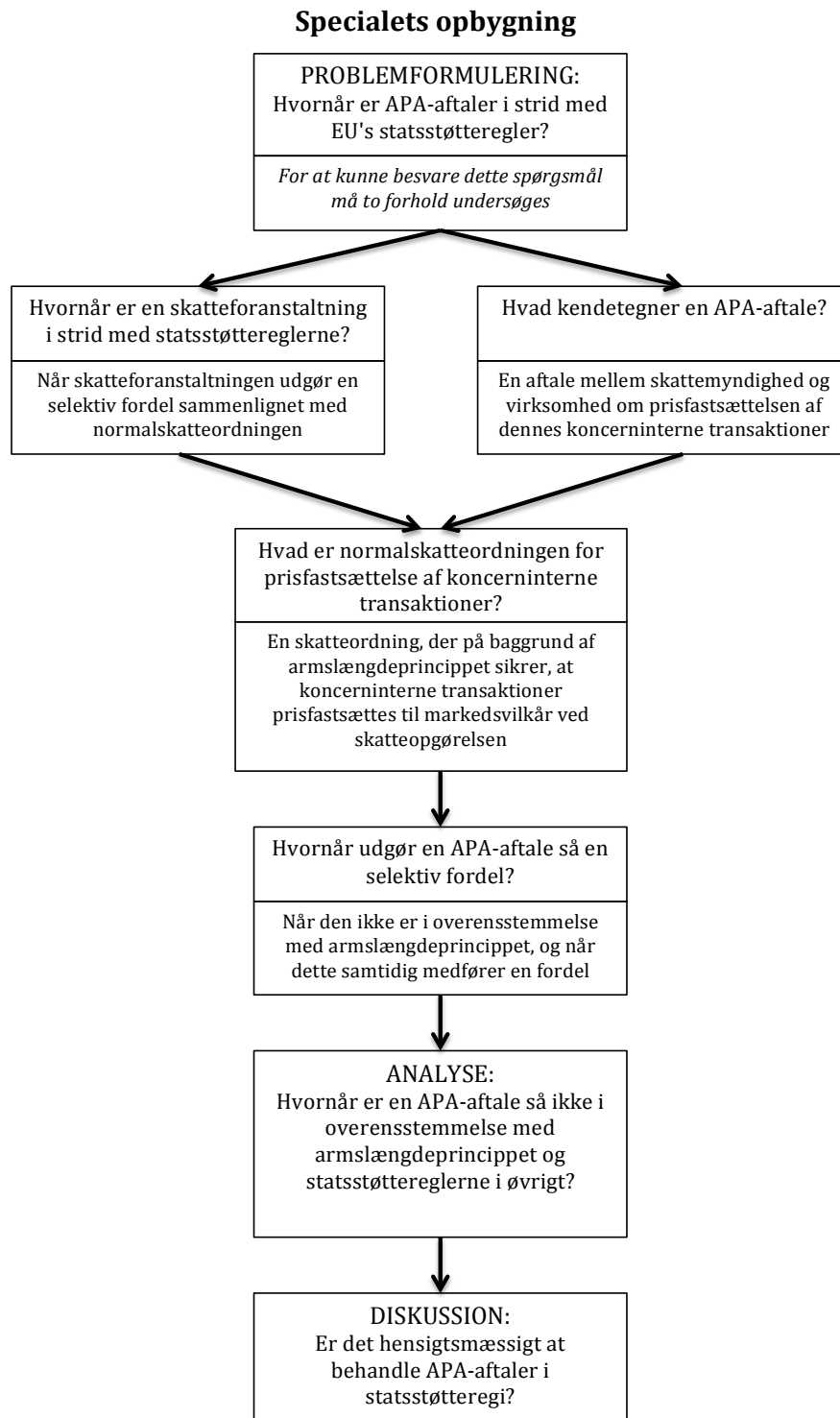
Fag: Skatteret og EU-ret

Omfang: 70 normalsider (efter anslag)

Vejleder: Lektor, ph.d. Thomas Rønfeldt

Forfattere:	Rebecca Lykke Hjorth	-	Studienr.: 20103347
	Rasmus Thingholm	-	Studienr.: 20103373

Afleveringsdato: Den 12. maj 2015



Indholdsfortegnelse

1. Emnefelt	5
1.1 Emnevalg og problemformulering	5
1.2 Indledende overvejelser og oplæg til diskussion.....	5
1.3 Metode og retskilder.....	6
1.4 Afgrænsning	7
1.5 Opgavens opbygning.....	8
2. Statsstøtte.....	9
2.1 Konstatning af statsstøtte	9
2.2 Forenelig støtte	10
2.3 Statsstøtte og skat	10
2.4 Konsekvenser af påvist statsstøtte.....	14
3. Advance Pricing Arrangements.....	16
3.1 Definition	16
3.2 Typer af APA-aftaler.....	17
3.3 APA-aftaler i EU-retlig kontekst.....	18
3.4 Genstand for analysen	20
4. Armslængdeprincippet som normalskatteordning.....	21
4.1 Introduktion til armslængdeprincippet.....	21
4.2 Kilder.....	22
4.3 Armslængdeprincippetets formål og indhold.....	23
5. Rammerne for analysen.....	26
5.1 Normalskatteordning	26
5.2 Fordel	27
5.3 Virksomheder i samme faktiske og retlige situation	27
6. Analyse	29
6.1 APA-aftalens type og baggrunden for aftaleindgåelse.....	29
6.2 Muligheden for at indgå en APA-aftale	30
6.3 Prisfastsættelsesmetoden og referencetransaktioner	32
6.4 APA-aftalers tidsmæssige udstrækning	39
6.5 Aftaleindgåelse og begrundelse	42
6.6 Skattekonkurrence	44
6.7 Forenelig statsstøtte.....	45
7. Diskussion	47
7.1 Armslængdeprincippet som normalskatteordning	47
7.2 Selektivitetskriteriet skal vurderes i den nationale ramme.....	48
7.3 Skatteplanlægning	52
7.4 Anmeldelse til Kommissionen	53
7.5 Hensigtsmæssigheden	54
8. Konklusion.....	56
9. Abstract.....	60
10. Litteraturliste	61

Forkortelsesregister

Adfærdskodekset

98/C 2/01 af 1. december 1997: *The code of conduct for business taxation* som trykt i konklusionen fra ECOFIN's møde den 1. december 1997.

APA-aftale

Advance Pricing Arrangement

JTPF

EU Joint Transfer Pricing Forum nedsat af Kommissionen i juni 2002, der har som formål at arbejde for mere ensartede skatteregler på transfer pricing-området i EU.

Kommissionens meddelelse om APA-aftaler

KOM(2007) 71 af 26. februar 2007: Kommissionens meddelelse om det arbejde, der i det fælles EU-forum for interne afregningspriser er gennemført om tvistundgåelses- og -udredningsprocedurer samt retningslinjer for forhåndsftaler om interne afregningspriser i EU.

Kommissionens meddelelse om direkte beskatning

EFT C 384 af 10. december 1998: Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttere reglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne.

OECD's Guidelines

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations udgivet den 18. august 2010.

1. Emnefelt

1.1 Emnevalg og problemformulering

Dette speciale vil behandle forholdet mellem Advance Pricing Arrangements og EU's statsstøttere-
gler.

Advance Pricing Arrangements, herefter APA-aftaler, er kendetegnet ved, at én eller flere skatte-
myndigheder indgår en individuel aftale med en virksomhed om prisfastsættelsen af dennes kon-
cerninterne transaktioner i en bestemt tidsmæssig periode.

I sommeren 2014 indledte Europa-Kommissionen undersøgelser af tre medlemsstaters APA-aftaler
med virksomheder tilhørende en multinational koncern. Der er således indledt sager mod Luxem-
bourg, Holland og Irland vedrørende disse landes APA-aftaler med henholdsvis Starbucks, Ama-
zon, Fiat Finance and Trade og Apple.¹ Kommissionen er af den opfattelse, at disse medlemsstater
gennem APA-aftaler har tildelt virksomhederne skattemæssige fordele, som forvrider konkurrencen
på det indre marked. Dette er i strid med statsstøttere-
glerne.

På denne baggrund synes det relevant at undersøge, hvornår APA-aftaler er i strid med EU's stats-
støttere-
gler.

Dette leder til dette speciales problemformulering:

***Hvornår er 'Advance Pricing Arrangements' i strid med EU's statsstøttere-
gler?***

1.2 Indledende overvejelser og oplæg til diskussion

Europa-Kommissionen anser som udgangspunkt ikke APA-aftaler for værende et problem –
tværtimod. Ifølge Kommissionen er APA-aftaler generelt gavnlige for det indre markeds effektiv-
tet. APA-aftaler er omkostningsbesparende for myndigheder såvel som skatteydere, de skaber sik-
kerhed og mindsker risikoen for tvister.

De undersøgelser, Kommissionen har indledt, skal derfor nok ses i lyset af ønsket om at imødegå
skadelig skattekonkurrence. Skadelig skattekonkurrence er kendetegnet ved, at medlemsstater an-
vender skattesystemet som konkurrenceparameter, og indretter særlig fordelagtige skatteordninger
for derigennem at tiltrække virksomheder til medlemsstaten. Kommissionen anser en sådan praksis
for skadelig i relation til at sikre et effektivt indre marked, hvorfor APA-aftaler, der tildeler virk-
somhederne særlige skattemæssige fordele, anses som problematiske.

At imødegå skatteforanstaltninger, der er udtryk for skadelig skattekonkurrence, er dog ikke 'lige
til'. Medlemsstaterne har enekompetence til at indrette deres skattesystemer, som de ønsker, og
harmoniseringsmulighederne på skatteområdet inden for Unionen er begrænset. Imidlertid er det et
uomtvistet faktum, at medlemsstaterne ved udøvelsen af deres enekompetence skal overholde be-
stemmelserne i Traktaten, herunder reglerne om statsstøtte. Statsstøttere-
glerne forbyder medlems-
staterne at tildele virksomheder selektive økonomiske fordele. Henset til dette er statsstøttere-
glerne

¹ Sagerne SA.38374 mod Starbucks, SA.38944 mod Amazon, SA. 38375 mod Fiat Finance and Trade samt SA.38373
mod Apple

nok på nuværende tidspunkt det eneste juridiske værktøj, der i hvert fald til dels kan imødekomme skatteforanstaltninger som eksempelvis APA-aftaler, hvis virkning er skadelig konkurrence, og som tildeler virksomheder en skattemæssig fordel.

Problemformuleringen fordrer, at der laves en generel analyse af APA-aftalers overensstemmelse med statsstøttere reglerne og altså ikke blot APA-aftaler, der konkret kan antages at være en del af en medlemsstats skadelig konkurrence. Henset til at det er Kommissionens opfattelse, at APA-aftaler generelt anses for gavnlige for det indre marked, må det på baggrund af resultaterne i specialets analyse tillige vurderes, om det kan have u hensigtsmæssige konsekvenser at behandle APA-aftaler i statsstøtte-regi. Endvidere synes det relevant at overveje, hvorvidt statsstøttere reglerne brug i denne forbindelse overhovedet kan afhjælpe problematikken i forhold til skadelig konkurrence. Disse to yderligere aspekter vil blive behandlet i specialets diskussion.

1.3 Metode og retskilder

Specialets problemformulering vil blive besvaret ved anvendelse af den retsdogmatiske metode, der beskriver, analyserer og fortolker gældende ret. Omdrejningspunktet for dette speciale er EU's statsstøttere regler.

Den primære retskilde ved fastlæggelsen af gældende ret på statsstøtteområdet er TEUF artikel 107.² Artiklen definerer ved sin ordlyd begrebet '*statsstøtte*', men artiklen definerer ikke de essentielle begreber, der finder anvendelse, når det skal bestemmes, om en given foranstaltning er i strid med statsstøttere reglerne. Disse begreber er fastlagt i EU-retten's sekundære kilder.

Der eksisterer ingen forordninger eller direktiver, der kan anvendes til udfyldning og fortolkning af TEUF artikel 107. Udfyldningen og forståelsen af bestemmelsen må altså fastlægges på baggrund af retspraksis.

Retspraksis er af særlig betydning, når gældende ret inden for EU-retten skal fastlægges. Dette skyldes, at særligt Domstolen indtager en retsskabende rolle ved fortolkningen og udfyldningen af traktatbestemmelser. Gennem generelle udtalelser og udtalelser med karakter af obiter dicta skaber Domstolen udfyldende regelsætninger. Formelt set er Domstolen ikke forhindret i at fravige sine tidligere domme, men da Domstolen imidlertid ofte henviser til tidligere formulerede præmisser og obiter dicta, er det dog klart, at Domstolen i et vist omfang føler sig forpligtet til at søge at følge tidligere præjudikater. EU-Domstolen har altså i en vid udstrækning antaget den domsfikserede retstradition, som man normalt forbinder med Common Law.³

Ovenstående medfører, at domme indtager en helt afgørende rolle ved fastlæggelsen af gældende ret på statsstøtteområdet. Derfor skal Domstolens præmisser lægges til grund som regelgrundsætninger i modsætning til 'blot' udfyldende principper.

Når dette er sagt, er det væsentligt at holde sig for øje, at Domstolen antager en helt særlig fortolkningsteknik. Domstolen anlægger en dynamisk formålsfortolkning, hvorefter ordlyden af en traktatbestemmelse konkret fortolkes i overensstemmelse med det formål og den målsætning, der ligger

² Engsig Sørensen m.fl. (2014), s. 113

³ Engsig Sørensen m.fl. (2010), s. 123-126

bag bestemmelsen, men hvor der samtidig også tages hensyn til EU-rettens konkrete udviklingstrin.⁴ I nogle af sine principielle domme har Domstolen til støtte for resultatet desuden anvendt en fortolkning, hvorefter der lægges afgørende vægt på, hvordan reglen kan sikres en effektiv virkning.⁵

Dette betyder tilsammen, at retstilstanden skal fastlægges på baggrund af relevant retspraksis, hvor det dog samtidig må vurderes, om den eksisterende retstilstand sikrer, at formålet med TEUF artikel 107 iagttages i forhold til den konkrete situation, der analyseres, og om bestemmelsen i den konkrete situation får en effektiv virkning.

Som yderligere fortolkningsbidrag inddrages en række af Kommissionens meddelelser. Sådanne meddelelser er ikke bindende for hverken Retten eller Domstolen. Derimod vil Kommissionen selv være bundet af sine meddelelser, når denne træffer afgørelse.⁶ Den retskildemæssige værdi er grundet meddelelsernes ikke-bindende karakter begrænset, men det kan imidlertid ikke udelukkes, at Retten og Domstolen skeler til disse meddelelser ved fortolkningstvív. På denne baggrund medinddrages Kommissionens meddelelser, når meddelelsen konkret er underbygget af retspraksis, eller i det omfang meddelelsen står alene som fortolkningsbidrag.

Det må afslutningsvis understeges, at der indgår retsøkonomiske og retspolitiske overvejelser i specialet. Dette er en naturlig konsekvens af, at det på baggrund af resultaterne i analysen diskuteres, hvorvidt der eksisterer uhensigtsmæssigheder ved at behandle APA-aftaler i statsstøtte-regi.

1.4 Afgrænsning

Formålet med dette speciale er at fastlægge retstilstanden for APA-aftalers overensstemmelse med EU's statsstøttere. For at kunne fastlægge denne retstilstand tages der udgangspunkt i de vilkår, der generelt indgår i en APA-aftale. Der tages således ikke udgangspunkt i konkrete APA-aftaler.

Det er de krav, der i henhold til statsstøttere kan stilles til vilkårene og de øvrige omstændigheder vedrørende APA-aftaler, der bliver genstand for specialets analyse. Analysen afdækker altså hverken de forskellige transfer pricing prisfastsættelses- og kontrolmetoder eller de økonomiske konsekvenser ved anvendelsen af disse forskellige metoder. Det må endvidere bemærkes, at analysen ikke er udtømmende. Det er umuligt at forudse ethvert muligt vilkår i en APA-aftale, der kan have betydning for dennes overensstemmelse med statsstøttere. De vilkår og omstændigheder, der inddrages i analysen, fastlægges på baggrund af det redegørende afsnit om APA-aftalers generelle indhold og vilkår samt de sædvanlige omstændigheder vedrørende indgåelse af aftalerne.

Armslængdeprincippet inddrages for derigennem at kunne fastlægge den normalskatteordning, der skal tjene som retlig referenceramme i analysen. Det bemærkes i den forbindelse, at nærværende speciale ikke er en afhandling om armslængdeprincippet. Derfor inddrages kun de aspekter ved armslængdeprincippets indhold og anvendelse, der er relevant for at kunne besvare dette speciales

⁴ Engsig Sørensen m.fl. (2010), s. 124

⁵ Engsig Sørensen m.fl. (2014), s. 107-108

⁶ Engsig Sørensen m.fl. (2014), s. 104

problemformulering. Muligheden for at foretage korrektioner efter armslængdeprincippet behandles kun meget overfladisk.

Forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og armslængdeprincippet vil ikke blive behandlet grundet specialets størrelse. I øvrigt foretages der løbende afgrænsninger, hvor dette synes relevant.

1.5 Opgavens opbygning

Opgaven indeholder tre redegørende afsnit: Et afsnit om statsstøttere, et afsnit om APA-aftaler og et afsnit om armslængdeprincippet som normalskatteordning. På baggrund af disse redegørende afsnit er det muligt at udarbejde specialets analyse, hvor APA-aftalers overensstemmelse med statsstøttere behandles. På baggrund af det i analysen konstaterede udarbejdes der en diskussion, der belyser, hvilke eventuelle problemstillinger, der eksisterer ved at behandle APA-aftaler i statsstøtte-regi. Der henvises i øvrigt til den vedlagte tegning.

2. Statsstøtte

Statsstøttere reglerne fremgår af TEUF artikel 107 og 108. Helt grundlæggende foreskriver regelsættet, at medlemsstaterne ikke må tildele visse virksomheder særlige økonomiske fordele. Statsstøttere reglerne medvirker til at sikre, at konkurrencen på det indre marked ikke forvrides, og at der således forefindes en effektiv konkurrence på det indre marked.

Ordlyden af TEUF artikel 107, stk. 1, er således:

”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 samhandelen mellem medlemsstaterne.”

Statsstøtte er altså kendetegnet ved fire kumulative betingelser jf. TEUF artikel 107, stk. 1. Statsstøtte er herefter en foranstaltning, der:

- 1) yder støtte ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og
- 2) som begunstiger visse virksomheder eller produktioner, og
- 3) som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene, og
- 4) som påvirker samhandlen mellem medlemsstaterne.

2.1 Konstatning af statsstøtte

Alle offentlige myndigheder, der planlægger at yde statsstøtte eller som vedtager ordninger, der potentielt kan indebære støtte, skal anmelde foranstaltningen til Kommissionen, jf. TEUF artikel 108, stk. 3. Når Kommissionen modtager en anmeldelse om en påtænkt støtteforanstaltning, skal den vurdere, om foranstaltningen er omfattet af statsstøttebegrebet i TEUF artikel 107, stk. 1. Under visse omstændigheder er det lovligt for medlemsstaten at yde statsstøtte. Derfor må Kommissionen, når den finder, at en foranstaltning udgør statsstøtte, tillige vurdere, hvorvidt den anmeldte foranstaltning kan opretholdes som lovlig støtte.

Kommissionen behandler hvert år flere sager om ikke anmeldte ordningers overensstemmelse med statsstøttere reglerne. Sådanne sager indledes ofte på baggrund af indgivelse af en klage fra en tredje-part. Det følger af procedureforordningens artikel 10, stk. 1, at Kommissionen ved kendskab til en ordning, der potentielt er i strid med statsstøttere reglerne, omgående skal undersøge disse oplysninger nærmere. Undersøgelsen af en eventuel ulovlig støtteforanstaltning resulterer i en beslutning fra Kommissionen om, 1) at en anmeldt foranstaltning enten ikke udgør støtte, 2) at foranstaltningen er undtaget, da den er forenelig med fællesmarkedet, eller 3) at foranstaltningen giver anledning til tvivl om, hvorvidt den er forenelig med fællesmarkedet, hvorfor der skal indledes en formel undersøgelsesprocedure. jf. procedureforordningens artikel 4, stk. 2, 3 eller 4.

Kommissionens beslutninger kan begæres annulleret ved Retten, hvis afgørelse efterfølgende kan indbringes for EU-Domstolen. Det kræver dog i begge tilfælde, at klageren opfylder de kriterier, der er fastsat i TEUF artikel 263.

2.2 Forenelig støtte

Ifølge TEUF artikel 107, stk. 2 og 3, samt artikel 108 er der forskellige hensyn, der kan begrunde, at statsstøtte konkret er forenelig med statsstøttere. Det følger af retspraksis, at der skal være direkte sammenhæng mellem den fordel, der tildeles, og det formål, der konkret begrunder at støtten er forenelig, jf. bl.a. sag C-279/08 P, *Kommissionen mod Holland*, præmis 76, og sag C-66/02, *Kommissionen mod Italien*, præmis 142.

2.3 Statsstøtte og skat

Som TEUF artikel 107 foreskriver, kan statsstøtte ydes under enhver tænkelig form. Støtte kan ydes gennem en direkte tildeling af statslige midler, men støtte kan eksempelvis også bestå i en skattefordel. Uanset under hvilken form støtten ydes, er det de fire kumulative betingelser i artikel 107, stk. 1, der afgør, om der er tale om statsstøtte i TEUF's forstand.

På trods af at det er det samme regelsæt, der afgør, om støtten kan karakteriseres som statsstøtte, vil metoden til at konstatere, om de fire kumulative betingelser er opfyldt, differentiere afhængig af støttens form. Det er altså nødvendigt i dette speciale at fastlægge, hvordan det bestemmes, at en skatteforanstaltning er udtryk for statsstøtte.

I dette afsnit redegøres der således for statsstøttere. anvendelse på skatteforanstaltninger. Redegørelsen laves på baggrund af praksis fra Retten, Domstolen og Kommissionens meddelelse om direkte beskatning. Relevant juridisk litteratur vil blive inddraget, når dette er egnet til at belyse retstilstanden.

På baggrund af denne redegørelse vil det være muligt at fastlægge de begreber og den metode, som opgavens analyse skal udarbejdes på baggrund af.

2.3.1 Støtte ved hjælp af statsmidler

Som beskrevet ovenfor er kun støtte, der hidrører fra statslige midler, i strid med TEUF artikel 107, stk. 1.

Begrebet 'støtte' omfatter ifølge Domstolens faste praksis ikke blot positive ydelser som eksempelvis tilskud, lån og deltagelse i kapitalen, men også indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som almindeligvis belaster en virksomheds budget. Sådanne indgreb er af samme art og har tilsvarende virkning som et egentligt direkte tilskud, jf. bl.a. sag C-6/97, *Italien mod Kommissionen*, præmis 15, og sag C-169/08, *Regione Sardegna*, præmis 56.

En foranstaltning, der indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, udgør således statsstøtte, selvom den ikke indebærer en direkte overførsel af statslige midler, idet foranstaltningen bevirker, at de berettigede opnår en mere gunstig økonomisk stilling end andre skattepligtige, jf. bl.a. sag C-522/13, *Navantia*, præmis 23.

Virkningen af foranstaltningen er afgørende for, om støtten udgør statsstøtte som defineret i artikel 107, stk. 1. Hensigten eller formålet med støtten er uden betydning, jf. bl.a. sag C-522/13, *Navantia*, præmis 28.

Skattefordele i bred forstand anses efter Domstolens praksis for værende finansieret ved offentlige midler. Dette er tilfældet, selvom der ikke sker en direkte overførsel af offentlige midler, når foranstaltningen bevirker, at myndighederne giver afkald på skatteindtægter, den ellers ville have oppebåret, jf. bl.a. sag C-169/08, *Regione Sardegna*, præmis 57. Således vil støtte, der består i skattefri-tagelse, lempelse af beskatning eller henstand med skattebetaling være finansieret af offentlige midler, jf. bl.a. sag C-222/04, *Cassa di Risparmio*, præmis 133.

Kan det konstateres, at en virksomhed indtager en fordelagtig skattemæssig stilling i en medlemsstat, og kan det konstateres, at de øvrige betingelser i TEUF artikel 107, stk. 1, er opfyldt, er det ganske givet, at støtten er finansieret ved hjælp af statslige midler.

2.3.2 Konkurrence- og samhandelspåvirkning

Støtte ydet ved hjælp af statsmidler skal påvirke konkurrencen og samhandlen på fællesmarkedet for at være i strid med TEUF artikel 107, stk. 1.

Ifølge kommissionens meddelelse om direkte beskatning betragtning 11 er denne betingelse opfyldt, hvis den virksomhed, som modtager støtten, udøver en aktivitet, der er genstand for samhandel mellem medlemsstaterne, når støtten styrker virksomhedens konkurrencemæssige stilling. Støttens størrelse er uden betydning for vurderingen. Tillige er den modtagende virksomheds størrelse, markedsandele og eksportaktiviteter uden betydning.

Støtten må altså styrke modtagervirksomhedens konkurrencemæssige stilling. Selv en beskeden støtte kan ifølge meddelelsen påvirke en virksomheds konkurrencemæssige stilling. I sag C-222/04, *Cassa di Risparmio*, præmis 143, anfører Domstolen, at når en virksomhed begunstiges, kan dette styrke dens position på det indenlandske marked, således at ikke-hjemmehørende virksomheders mulighed for at etablere sig på dette marked svækkes. Endvidere kan begunstigelsen af den pågældende virksomhed betyde, at virksomheden bringes i en position, hvor den får mulighed for at etablere sig på en anden medlemsstats marked.

Ydermere skal modtagervirksomheden operere med en aktivitet, der er genstand for konkurrence på fællesmarkedet. Opererer modtagervirksomheden inden for et erhverv eller en sektor, der har undergået en liberalisering på fællesskabsplan, er der skabt en forudsætning for konkurrence inden for Fællesskabet, hvilket er tilstrækkeligt for at skabe en formodning for, at støtten påvirker samhandlen mellem medlemsstaterne, jf. bl.a. *Cassa di Risparmio*, præmis 142, og sag C-409/00, *Spanien mod Kommissionen*, præmis 75. Der stilles altså ikke krav om, at det faktisk kan påvises, at støtten påvirker konkurrencen og samhandlen. Det er tilstrækkeligt, at der er en formodning for, at støtten kan have denne virkning, jf. bl.a. *Cassa di Risparmio*, præmis 140.

Ovenstående fører til, at enhver form for støtte uanset dens beskudne omfang i praksis næsten altid anses for at påvirke konkurrencen og samhandlen.

2.3.3 Begunstige visse virksomheder

Som det fremgår af ovenstående, er det relativt simpelt at konstatere, at en skattemæssig fordel anses for støtte finansieret af statslige midler, og at støtten har konkurrence- og samhandelspåvirk-

ning. Når det skal vurderes, om støtten begunstiger visse virksomheder, bliver det imidlertid vanskeligt.

Der foreligger tre separate vurderinger i denne ene betingelse. Det må først og fremmest bestemmes, om modtagervirksomheden rent faktisk er en '*virksomhed*' i TEUF artikel 107, stk. 1, forstand. Yderligere skal det vurderes, om virksomheden '*begunstiges*' ved at modtage en fordel, og afslutningsvis skal det vurderes, om denne virksomhed behandles anderledes end andre virksomheder i en tilsvarende faktisk og retlig situation – altså om støtten er selektiv, derved at den kun tilkommer '*visse*' virksomheder.

Ad virksomhed

Da kun støtte tildelt visse *virksomheder* kan udgøre statsstøtte, er det af afgørende betydning at få fastlagt, at den modtagende enhed rent faktisk er en virksomhed ifølge TEUF artikel 107, stk. 1.

På konkurrencerettens område er en virksomhed ifølge fast retspraksis enhver enhed, som udøver økonomisk virksomhed, uanset denne enheds retlige status og dens finansieringsmåde, jf. bl.a. *Cassa di Risparmio*, præmis 107.

Der forefindes en righoldig retspraksis, der belyser, hvornår en enhed udøver økonomisk aktivitet i TEUF artikel 107' forstand. Vurderingen er nuanceret og ofte meget konkret begrundet. Virksomheder, der indgår en APA-aftale med en skattemyndighed, er, allerede fordi det er økonomiske transaktioner, der prisfastsættes i aftalen, udøvere af økonomisk aktivitet. Yderligere belysning af statsstøttere­glernes virksomhedsbegreb er altså uden relevans for dette speciale og vil derfor følgelig ikke blive medinddraget.

Ad fordel

Kun støtte, der udgør en fordel for den modtagende virksomhed, er statsstøtte i TEUF artikel 107, stk. 1, forstand.

Begrebet '*støtte*' omfatter ifølge Domstolens faste praksis ikke blot positive ydelser, som eksempelvis tilskud, lån og deltagelse i kapitalen, men også indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som almindeligvis belaster en virksomheds budget. Sådanne indgreb er af samme art og har tilsvarende virkning som et egentligt direkte tilskud, jf. bl.a. sag C-6/97, *Italien mod Kommissionen*, præmis 15 og *Regione Sardegna*, præmis 56.

En fordel er karakteriseret ved, at en virksomhed direkte eller indirekte favoriseres eller modtager en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår, jf. *Navantia*.

En sådan fordel kan bestå i en reduktion af en virksomheds skattebyrde. Ifølge Kommissionens meddelelse om direkte beskatning betragtning 9 kan skattebyrden eksempelvis reduceres ved, at beskatningsgrundlaget nedbringes, ved en reducere­ring af selve skattebeløbet eller ved udsættelse, eftergivelse eller ekstraordinær omlægning af skattegæld. Meddelelsens punkt 9 oplister kun eksempler og udgør altså ikke en udtømmende liste over de omstændigheder, der kan bevirke, at en skatteforanstaltning udgør en fordel for visse virksomheder.

For at kunne vurdere, om en given virksomhed modtager en fordel, er det nødvendigt at fastlægge 'normalskattesystemet' og anvende dette som referenceramme, når det vurderes, om virksomheden behandles mere gunstigt end andre virksomheder i samme faktiske og retlige situation. En afvigelse fra det normale skattesystem, der helt eller delvist fritager visse virksomheder fra den 'normale skattebyrde', og som ikke er berettiget ved skattesystemets opbygning og karakter, er statsstøtte, jf. Kommissionens meddelelse punkt 15. Såfremt undtagelsen, der medfører en fordel for visse virksomheder, ikke er direkte affødt af grundprincipperne eller hovedlinjerne i den pågældende medlemsstats skattesystem, er der altså tale om statsstøtte.

Fordelen vil herefter være forskellen mellem den faktisk betalte skat og den skat, som virksomheden burde have betalt, såfremt normalskattesystemet var lagt til grund, jf. Kommissionens meddelelse punkt 35.

Almindeligvis kommer fordelene til udtryk ved, at der indføres undtagelser i normalskatteordningen, som kun gælder visse virksomheder, jf. Kommissionens meddelelse punkt 16. Imidlertid kan også normalskattesystemet være udformet således, at visse virksomheder tildeles fordele. Dette er tilfældet, når anvendelsen af selve normalsystemet fører til en forskellig skattebyrde for forskellige virksomheder, selvom disse er i samme faktiske og retlige situation.

Er skattesystemet som i de forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, *Kommissionen mod Gibraltar*, eksempelvis indrettet således, at beskatning af selskaber bl.a. sker på baggrund af antallet af selskabets medarbejdere og dettes besiddelse af erhvervsejendomme i stedet for 'almindelig' selskabsskat, bliver selskaber, der hverken har ansatte eller ejendom fritaget for beskatning – i dette tilfælde offshore selskaber. Idet formålet med beskatningen reelt er beskatning af selskaber etableret i medlemsstaten, bliver visse selskaber med selskabsbeskatning som referenceramme begunstiget i forhold til andre selskaber.

Normalskatteordningen bestemmes med udgangspunkt i den enkelte medlemsstats skatteordning, og det formål, der forfølges med den konkrete skatteforanstaltning, der er til prøvelse. Der kan ikke opstilles en normalskatteordning med udgangspunkt i, hvordan et skattesystem ideelt set 'bør' være opbygget. Dette skyldes, at medlemsstaterne har enekompetence til at indrette eget skattesystem.⁷

Når en ordnings overensstemmelse med statsstøttere reglerne vurderes, er det ikke nødvendigt at undersøge, om ordningen rent faktisk har medført fordele for visse *identificerede* virksomheder. Det er tilstrækkeligt, at det kan påvises, at ordningen indeholder et generelt støtteelement, som kan komme nogle virksomheder til gode, jf. de forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, *Kommissionen mod Gibraltar*, præmis 122.

Ad selektivitet

Selektivitet er udtryk for, at visse virksomheder modtager en økonomisk fordel – en skattemæssigt bedre stilling end andre virksomheder, selvom virksomhederne er i den samme faktiske og retlige situation set i lyset af det formål, der forfølges med den konkrete beskatningsordning. En fordel, der

⁷ Engelen & Gunn (2012), s. 140-141

er generelt tilgængelig og finder anvendelse uden forskel for alle erhvervsdrivende, er således ikke statsstøtte, jf. bl.a. sag C-522/13, *Navantia*, præmis 33.

For at kunne vurdere om en given skatteforanstaltning/skatteordning er selektiv, er det nødvendigt at sammenligne de virksomheder, der modtager en fordel, med de virksomheder, der ikke modtager selvsamme fordel. Sammenligningen af skattesubjekterne sker med udgangspunkt i det formål, der forfølges med den konkrete skatteordning. Formålet kan eksempelvis være at beskatte avance på bestemte aktiver, beskatning af overskud, beskatning af besiddelse af fast ejendom osv.⁸

Er skatteordningen opbygget således, at kun nogle skattesubjekter under en bestemt skatteordning omfattes af en undtagelse, bliver '*hovedgruppen*' – altså dén gruppe, der er skattesubjekt ifølge ordningen, men som ikke omfattes af undtagelsen – sammenligningsgrundlaget for vurderingen. Der foretages altså en '*ekstern*' sammenligning, hvor gruppen af virksomheder omfattet af den konkrete undtagelse sammenlignes med virksomheder, der ikke er omfattet af undtagelsen.

Er skatteordningen opbygget således, at alle skattesubjekter i princippet behandles ens, men hvor virkningen af skatteordningen er forskellig for de forskellige skattesubjekter under ordningen, sammenlignes den gruppe af subjekter, der som følge af skattesystemets effekt begunstiges, med den gruppe, der ikke begunstiges. Der foretages altså en '*intern*' sammenligning, hvor alle virksomheder, der omfattes af den konkrete ordning, sammenlignes.⁹

Hvorvidt virksomhederne er i den samme faktiske og retlige situation afgøres med udgangspunkt i det formål, den relevante skatteordning varetager. Er virksomhederne, der behandles forskelligt, ikke i den samme faktiske og retlige situation, vil forskelsbehandlingen ofte kunne forklares med skattesystemets natur eller logik.¹⁰

Den ovenstående metode til at konstatere, hvorvidt en skatteforanstaltning udgør en selektiv fordel, illustreres bedst ved inddragelse af praksis. I bilag 1 redegøres der således for udvalgte retsafgørelser med særligt fokus på Domstolens vurdering af, om den skatteordning, der er under prøvelse, udgør en selektiv fordel for visse virksomheder.

Denne afhandlings analyse vil tage udgangspunkt i den ovenstående metode. Der vil således senere blive opstillet en normalskatteordning, der skal tjene som retlig referenceramme ved vurderingen af APA-aftalers overensstemmelse med statsstøttere.

2.4 Konsekvenser af påvist statsstøtte

Når en virksomhed har modtaget statsstøtte, skal denne støtte som udgangspunkt tilbagebetales. Dette blev statueret af Domstolen allerede i 1973 i sag C-70/72, *Kohlegesetz*. Reglerne om tilbagebetaling af ulovlig støtte er nu kodificeret i procedureforordningen. Procedureforordningens artikel 14 bestemmer, at ulovlig støtte skal tilbagebetales, medmindre dette vil stride mod generelle principper i fællesskabslovgivningen. Beløbet skal tilbagebetales med renter, der fastsættes med en passende sats af Kommissionen.

⁸ Drabbe (2012), s. 89

⁹ Drabbe (2012), s. 89

¹⁰ Engelen & Gunn (2012), s. 143

Ovenstående medfører, at det skal være muligt at opgøre den modtagne støtte. Såfremt en ordning ved sin generelle udformning indeholder støtteelementer, må medlemsstaten altså identificere de virksomheder, der har modtaget støtte, og kræve denne betalt tilbage.

3. Advance Pricing Arrangements

For at kunne analysere APA-aftalers overensstemmelse med statsstøttere reglerne må de særlige kendetegn og karakteristika for denne type skatteforanstaltninger nødvendigvis fastlægges. Dette gøres i det følgende.

3.1 Definition

En APA-aftale er en forhånds aftale mellem en virksomhed og én, to eller flere landes skattemyndigheder om fastlæggelse af en prisfastsættelsesmetode for virksomhedens koncerninterne transaktioner for en nærmere bestemt fremtidig periode.

Denne definition udledes OECD's Guidelines, hvori følgende anføres om APA-aftaler:

*"[...] that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time."*¹¹

Af OECD's definition kan det udledes, at en APA-aftale er kendetegnet ved tre faktorer. For det første er en APA-aftale et processuelt arrangement mellem skattemynderen og én eller flere landes skattemyndigheder med henblik på at imødegå potentielle problemstillinger relateret til transfer pricing – altså prisfastsættelse af skattemynderens koncerninterne transaktioner.¹² En APA-aftale kan betragtes som en præventiv, fremadrettet aftale, der bl.a. skaber større skattemæssig sikkerhed, i højere grad sikrer koncernen og dets selskaber mod skatterevision af de omfattede transaktioner og kan spare både multinationale koncerner og de pågældende landes skattemyndigheder for omfattende administrative omkostninger i relation til såvel udarbejdelse af dokumentation for og kontrol af, om afregningspriserne i de koncerninterne transaktioner er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

For det andet fastlægger en APA-aftale et sæt af kriterier og principper, herunder prisfastsættelsesmetode, referencetransaktioner og eventuelle nødvendige justeringer og afgørende forudsætninger ('critical assumptions'), der skal være gældende for de interne afregningspriser for en konkret virksomheds koncerninterne samhandel i en nærmere bestemt fremtidig periode. APA-aftalen har altså ikke til formål at forhåndsgodkende en bestemt pris for transaktionerne, men derimod at fastlægge den metode og de forudsætninger, som prisen skal opgøres på baggrund af. APA-aftalen kan omfatte alle koncerninterne transaktioner, som det ansøgende selskab har, eller den kan være afgrænset til en bestemt gruppe af transaktioner.

For det tredje er en APA-aftale som udgangspunkt gældende i en tidsbegrænset periode. APA-aftaler har som udgangspunkt en tidsmæssig udstrækning på 3-5 år, men der forekommer også længerevarende aftaler. Aftalerne er ofte tillagt tilbagevirkende kraft med virkning fra ansøgningstidspunktet. Selskabet har desuden ofte mulighed for at ansøge om fornyelse af en eksisterende APA-aftale, så den får virkning for en længere periode end oprindeligt aftalt.

¹¹ OECD's Guidelines: F.1: pkt. 4.123, s. 168

¹² OECD's Guidelines: Annex to Chapter IV: A.2: pkt. 3, s. 336

3.2 Typer af APA-aftaler

Overordnet findes der tre typer APA-aftaler: En *unilateral* APA-aftale, en *bilateral* APA-aftale og en *multilateral* APA-aftale. De enkelte typer tjener alle det samme formål, hvilket er at give den konkrete virksomhed en større grad af skattemæssig sikkerhed i relation til værdiansættelsen af dens interne transaktioner. I det følgende vil de forskellige typer af APA-aftaler blive gennemgået med henblik på at fremhæve fordele og ulemper.

3.2.1 Unilateral APA-aftale

En unilateral APA-aftale er en national aftale, der indgås mellem et selskab og ét enkelt lands skattemyndighed, hvorved skatteyderen opnår skattemæssig sikkerhed i den pågældende jurisdiktion i forhold til de koncerninterne transaktioner, som dette selskab gennemfører. De koncernforbundne selskaber, som transaktionerne gennemføres med, vil derimod ikke have skattemæssig sikkerhed i form af den indgåede APA-aftale, idet aftalen ikke omfatter disse. Transaktionen risikerer derved at blive dobbeltbeskattet.¹³

3.2.2 Bilateral APA-aftale

En bilateral APA-aftale er en international aftale, som indgås mellem to koncernforbundne selskaber og to landes skattemyndigheder. En bilateral APA-aftale er sædvanligvis baseret på tre aftaler – én aftale mellem de to kompetente skattemyndigheder og én aftale mellem den kompetente skattemyndighed og selskabet i hvert af de to implicerede lande.¹⁴

En bilateral APA-aftale vil som oftest være at foretrække, når der er tale om løbende strømme mellem to koncernforbundne selskaber med fast driftssted i to forskellige lande. Begge landes skattemyndigheder antages have en interesse i, at de interne transaktioner foregår på armslængdevilkår, hvorfor det vil være hensigtsmæssigt at indgå en bilateral APA-aftale.

Indgåelse af en bilateral APA-aftale er ofte en både tids-, omkostnings- og ressourcekrævende proces, da den foregår på to niveauer. Dels vil der være forhandlinger mellem det ansøgende selskab, skatteyderen, og det enkelte lands kompetente skattemyndighed, og dels vil der være forhandlinger mellem de to landes kompetente skattemyndigheder om skatteyderens skattemæssige stilling. Den tidsmæssige udstrækning af ansøgningsprocessen ved indgåelse af en bilateral APA-aftale vil derfor som oftest være længere end ved indgåelse af en unilateral APA-aftale.

En APA-aftale mellem flere landes skattemyndigheder indgås efter principperne i OECD's modeloverenskomst artikel 25 om gensidig myndighedsforhandling.

3.2.3 Multilateral APA-aftale

En multilateral APA-aftale er en international skatteaftale, som indgås mellem tre eller flere koncernforbundne selskaber og tre eller flere landes respektive skattemyndigheder. Indgåelsen af en

¹³ OECD's Guidelines: F.1: pkt. 4.129-4.130, s. 169-170, samt F.5.3: pkt. 4.162

¹⁴ Winther-Sørensen m.fl. (2013), s. 665

multilateral APA-aftale sker enten ved en samlet aftale mellem alle skattemyndighederne eller ved indgåelse af en række bilaterale APA-aftaler mellem myndighederne.

3.3 APA-aftaler i EU-retlig kontekst

I oktober 2001 offentliggjorde Kommissionen rapporten *Company Taxation in the Internal Market*, der bl.a. påpegede, at den manglende ensretning af transfer pricing-principperne var et problem for det indre marked. Selvom samtlige medlemslande anerkendte og havde implementeret OECD's Guidelines, gav medlemslandenes divergerende fortolkninger af retningslinjerne ofte anledning til konflikter.¹⁵

For at imødekomme disse udfordringer nedsatte Kommissionen i juni 2002 *EU Joint Transfer Pricing Forum* (JTPF), der har som formål at arbejde for mere ensartede skatteregler på transfer pricing-området i EU. Med udgangspunkt i retningslinjerne i OECD's Guidelines arbejder JTPF på at stille Kommissionen forslag til pragmatiske, ikke-lovgivningsmæssige løsninger af praktiske problemer opstået som følge af transfer pricing-aktiviteter inden for EU. JTPF's arbejde har indtil videre resulteret i en række meddelelser fra Kommissionen, hvor den tredje meddelelse omhandlede indførelse af retningslinjer for forhåndsftaler om interne afregningspriser (APA-aftaler) i EU.

3.3.1 Retningslinjer for indgåelse af APA-aftaler i EU

Kommissionens meddelelse om APA-aftaler har som hovedmål at forhindre tvister om og økonomisk dobbeltbeskatning af afregningspriser ved at indføre retningslinjer for APA-aftaler i EU. Retningslinjerne er baseret på den metode, som ifølge JTPF udgør den bedste praksis. APA-aftaler udgør efter Kommissionens mening et effektivt redskab til at undgå tvister og indebærer store fordele for både skattemyndighederne og skatteyderne. Retningslinjerne for APA-aftalerne har til formål at vise medlemsstaterne, hvordan de kan gennemføre processen hensigtsmæssigt, og indeholder råd til skatteydere, som har med processen at gøre. Ved at følge retningslinjerne kan man ifølge meddelelsen sikre en hurtig og effektiv gennemførelse af processen, hvilket bør udbrede anvendelsen af APA-aftaler i EU og dermed mindske omfanget af tvister og dobbeltbeskatning.¹⁶

Retningslinjerne fastlægger procedurene for en effektiv proces ved indgåelse af en APA-aftale og udspecificerer de faser, en APA-aftale sædvanligvis omfatter, samt hvad der helst skal indgå i hver fase.¹⁷

I retningslinjerne beskrives en proces i fire faser med angivelse af, hvordan forløbet ideelt skal være i hver fase. Det første, der sker i en APA-aftale, er, at skatteyderen beslutter sig for at ansøge om en aftale. I retningslinjerne anbefales det, at der foretages uformelle henvendelser til samtlige skattemyndigheder, som kan tænkes at blive involveret, og det anbefales desuden, hvad der i denne fase skal gøres fra myndighedens side for at reagere effektivt på en ansøgning om indgåelse af en APA-aftale. Denne fase kaldes 'føransøgningsfasen'. Det angives detaljeret, hvilke typer oplysninger der

¹⁵ *Company Taxation in the Internal Market*, betragtning 36 og 44-46

¹⁶ Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, pkt. 4-6

¹⁷ Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, pkt. 16-17

skal vedlægges den formelle ansøgning, for selv om alle APA-aftaler er forskellige, vil det ofte være den samme type grundoplysninger, der er brug for i hver enkelt sag. Dette er eksempelvis en beskrivelse af de omfattede aktiviteter og transaktioner, de pågældende skatteyderer, den foretrukne metode, aftalens ønskede varighed, eventuel efterregulering samt omfattede medlemslande.¹⁸

Den anden fase er '*den formelle APA-ansøgning*'. Den formelle ansøgning om en APA-aftale bør indgives hurtigst muligt i forhold til de år, aftalen skal omfatte, og dette bør ske umiddelbart efter den uformelle henvendelse. Skatteyderen skal indgive den formelle ansøgning til skattemyndigheden i det land, som skatten betales til, og samtidig til alle andre lande, aftalen vedrører. Hvis de implicerede medlemsstater har forskellige administrative eller juridiske procedurer for indgåelse af APA-aftaler, påhviler det skatteyderen at sørge for, at alle ansøgninger indgives rettidigt. Skattemyndigheden skal bestræbe sig på hurtigst muligt at oplyse skatteyderen om, hvorvidt ansøgningen er formelt godkendt til behandling og eventuelt at indhente yderligere dokumentation, som måtte være nødvendig for at evaluere og tage stilling til ansøgningen. Tillæg A og B til EU-kommissionens meddelelse indeholder detaljer om, hvilke typer oplysninger, der som regel kræves, men disse angivelser skal hverken ses som mindstekrav eller overgrænser. De oplysninger, der er nødvendige for at evaluere den formelle ansøgning, bør afhænge af sagens nærmere, konkrete omstændigheder.¹⁹

Herefter beskrives det i retningslinjernes tredje fase, '*evaluering og forhandling vedrørende APA-aftalen*', hvordan processen gennemføres mest effektivt, når den formelle ansøgning er modtaget. APA-aftaler forudsætter, at hver enkelt berørt skattemyndighed kontrollerer ansøgningen for at afgøre, om den afregningsprishåndtering, der påtænkes i ansøgningen, kan godkendes. For de fleste APA-aftalers vedkommende anbefaler EU-kommissionen, at hver enkelt kompetent myndighed udarbejder en udtalelse om skattemyndighedens evaluering af ansøgningen og indstilling. Den vigtigste faktor for, at en APA-procedure kan gennemføres uden unødigt forsinkelse, er, at der indledes forhandlinger mellem de kompetente myndigheder så hurtigt som muligt efter modtagelsen af ansøgningen. De nærmere enkeltheder i afregningsprishåndteringen skal også forhandles på plads mellem de involverede skattemyndigheder, og retningslinjerne angiver i detaljer, hvordan disse processer skal foregå.²⁰

APA-aftaler forudsætter formelle aftaler mellem de berørte skattemyndigheder, så de og skatteyderne kan være sikre på, hvordan transaktionerne beskattes. Denne fase kalder '*formel APA-aftale*'. Alle aftaler skal indeholde angivelse af APA-aftalens betingelser og vilkår, så de berørte parter garanteres vished for, at afregningsprisen bliver som angivet i APA-aftalen.²¹

Alle APA-aftaler er forskellige, hvorfor det kan være uhensigtsmæssigt at angive en fælles tidsplan for enhver APA-aftale. Det optimale er, at alle parter snarest muligt efter modtagelse af APA-ansøgningen opstiller en tidsplan for det videre forløb. Skattemyndighederne kan bidrage til at holde forløbet så kort som muligt ved at gennemgå oplysningerne hurtigt og effektivt, mens skatteyderne kan bidrage ved at fremlægge alle nødvendige oplysninger hurtigt. Den oplyste tidsplan,

¹⁸ Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, bilagets betragtning 21-25

¹⁹ Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, bilagets betragtning 26-28

²⁰ Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, bilagets betragtning 29-44

²¹ Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, bilagets betragtning 45-47

der har en varighed af 18 måneder, er vejledende, men indeholder alle de faser, der typisk vil være i en APA-aftale. Det anføres, at sager af mere kompleks karakter kan tage længere tid, men hvis alle parter deltager i samarbejdet og planlægningen, kan den tid, der medgår til at indgå en APA-aftale, holdes så kort som muligt.²²

3.4 Genstand for analysen

Af ovenstående kan det udledes, at der generelt fastlægges tre helt afgørende vilkår i en APA-aftale – nemlig 1) en prisfastsættelsesmetode, hvor flere forskellige forhold er afgørende for hvilken metode, der anvendes, 2) fastlæggelse af referencetransaktioner og 3) en tidsmæssig udstrækning af aftalen. Det er overordnet disse tre vilkår, som analysen vil tage udgangspunkt i. Yderligere ses det, at det formodes, at indgåelse af en APA-aftale fordrer, at der forinden iagttages en vis procedure. Det vil tillige blive vurderet i analysen, hvorvidt iagttagelse af en sådan procedure kan have betydning for APA-aftalens overensstemmelse med statsstøttere reglerne. Afslutningsvis synes det på baggrund af ovenstående relevant at overveje, hvilke typer APA-aftaler, der umiddelbart må antages at indeholde den største risiko for at komme i strid med statsstøttere reglerne.

²² Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, tillæg C

4. Armslængdeprincippet som normalskatteordning

For at være i stand til at vurdere, hvornår APA-aftaler strider mod EU's statsstøttere, er det nødvendigt at fastlægge en normalskatteordning. Normalskatteordningen skal fungere som reference-ramme, når det vurderes, hvornår en APA-aftale udgør en selektiv fordel i relation til TEUF artikel 107, stk. 1, jf. det i afsnit 2.3 anførte.

Henset til at APA-aftaler regulerer prisfastsættelsen af koncerninterne transaktioner, er det normalskatteordningen for netop beskatning af koncerninterne transaktioner, der skal fastlægges.

Som konkluderet i afsnit 2.3 skal en skatteforanstaltning overensstemmelse med statsstøttere vurderes i forhold til den enkelte medlemsstats normalskatteordning. Der kan ikke opstilles en normalskatteordning med udgangspunkt i, hvordan et skattesystem "burde være opbygget". Denne konstatering skaber umiddelbart et væsentligt problem for besvarelsen af denne afhandlings problemformulering, idet der i udgangspunktet ikke kan opstilles en normalskatteordning, der virker på tværs af alle EU-medlemsstater. Ideelt set skulle normalskatteordningen for beskatning af koncerninterne transaktioner altså fastlægges for hver enkelt medlemsstat for at kunne besvare den opstillede problemformulering på mest optimal vis.

På området for beskatning af multinationale koncerners grænseoverskridende interne transaktioner forefindes imidlertid en internationalt anerkendt allokeringssnorm – nemlig armslængdeprincippet.²³ Armslængdeprincippet benyttes af samtlige EU-medlemsstater, når det vurderes, hvilke koncerninterne priser der kan lægges til grund ved skatteberegningen af grænseoverskridende transaktioner.²⁴ De fleste lande anvender desuden armslængdeprincippet som allokeringssnorm i intern lovgivning.²⁵

På baggrund af dette opstilles en tese om, at armslængdeprincippet er grundstenen i de nationale normalskatteordninger for beskatning af koncerninterne transaktioner i alle EU-medlemsstater. Normalskatteordningen, som analysen tager udgangspunkt i, bliver altså forment i henhold til indholdet i armslængdeprincippet. Herefter er det nødvendigt at få fastlagt det nærmere indhold af armslængdeprincippet, retsgrundlaget som princippet hviler på, og de kilder, der udfylder princippet. Dette vil blive behandlet i det følgende.

4.1 Introduktion til armslængdeprincippet

Armslængdeprincippet er en allokeringssnorm, der benyttes, når det skal fastlægges, hvordan transaktioner mellem interesseforbundne parter skal prisfastsættes ved skatteopgørelsen. Dette er nødvendigt, da det kan føre til et skatteretligt uacceptabelt resultat at lægge den økonomiske realitet i interesseforbundne transaktioner til grund ved beskatning.

En koncern er kendetegnet ved at indgå i et interessefællesskab, hvilket bevirker, at armslængdeprincippet finder anvendelse ved prisfastsættelsen af de enkelte koncernselskabers indbyrdes transaktioner. Der kan ikke opstilles et universelt koncernbegreb hverken i dansk eller i europæisk ret. Koncernbegrebet er et dynamisk begreb, hvis indhold varierer fra retsområde til retsområde og fra

²³ Wittendorff (2009), s. 36

²⁴ Kommissionens meddelelse om JTPF's arbejde i perioden juli 2012 til januar 2014

²⁵ Wittendorff (2009), s. 36

stat til stat. Overordnet set kan det dog anføres, at en koncern består af et moderselskab og dets datterselskaber. Den retlige kvalifikation af et datterselskab differentierer afhængig af den retlige relation, koncernbegrebet benyttes i sammenhæng med. Fælles for koncernforståelsen på tværs af retsområder og stater, er, at en koncern består af flere retssubjekter, der indgår i et interessefællesskab.²⁶ I forhold til dette speciales fokus er det tilstrækkeligt at kunne konstatere dette faktum, hvorfor den retlige kvalificering af en koncern ikke vil blive behandlet nærmere.

En koncern er altså kendetegnet ved, at den grundet interessefællesskabet fremstår og fungerer som én økonomisk enhed med én fælles målsætning. Når koncernforbundne selskaber gennemfører transaktioner med hinanden vil prisen for varerne eller ydelserne ofte være af underordnet betydning, idet den interne pris vil være uden betydning for det samlede koncernregnskab.

Da de enkelte koncernselskaber imidlertid ofte beskattes som selvstændige retssubjekter, er den interne pris ikke uden betydning ved beskattningen af de enkelte selskaber i koncernen. Til illustration kan nævnes, at hvis det køvende selskab betaler en 'for høj' pris, vil dette selskabs omkostninger forhøjes, hvorefter dets skattepligtige indkomst mindskes. Modsvarende vil det sælgende selskabs fortjeneste blive forhøjet, hvorfor dets selskabs skattepligtige indkomst øges.²⁷

Accepteres den interne prisfastsætning i koncernen vil dette bevirke, at koncernen kan allokere sine indtægter og omkostninger, som den finder det mest hensigtsmæssigt. Særligt i forhold til multinationale koncerner ville dette rumme risiko for, at koncernen allokere sin indkomst til den stat, hvor skattebetalingen er mindst.

For at imødegå denne problemstilling anvendes armslængdeprincippet ved værdiansættelsen af koncerninterne transaktioner. Værdiansættelsen bruges kun i skattemæssige sammenhænge. Armslængdeprincippet indebærer således ikke, at den transaktion, der faktisk er gennemført inden for koncernen, ændres civilretligt. Selskaberne kan altså gennemføre den faktisk aftalte transaktion på de vilkår, der er fastsat i aftalen, men transaktionen lægges ikke skattemæssigt til grund i overensstemmelse med den økonomiske realitet, medmindre den økonomiske realitet er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

4.2 Kilder

Som nævnt indledningsvist bruges armslængdeprincippet som skatteretlig allokeringsnorm både ved indenlandske og grænseoverskridende koncerninterne transaktioner i EU. Retsgrundlaget for anvendelse af armslængdeprincippet som skatteretlig allokeringsnorm forefindes således i de enkelte medlemsstaters lovgivning og i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem medlemsstaterne.

Ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster har OECD's medlemslande en folkeretlig forpligtelse til at anvende armslængdeprincippet som allokeringsnorm i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomsts artikel 9.²⁸ Visse lande har imidlertid taget forbehold for anvendel-

²⁶ Pedersen m.fl. (2013), s. 408, og Werlauff (2013), s. 616

²⁷ Wittendorff (2009), s. 35ff

²⁸ Wittendorff (2009), s. 213

sen af artikel 9, stk. 2. Artikel 9 i modeloverenskomsten bliver fortolket i overensstemmelse med OECD's guidelines og kommentarerne til overenskomsten.²⁹

Ved indretningen af medlemsstaternes nationale beskatningssystemer benyttes OECD's modeloverenskomst, kommentarer og guidelines oftest som fortolknings- og regeludfyldningsbidrag, hvorved OECD-kilderne spiller en væsentlig rolle for retsanvendelsen i mange lande. Flere landes nationale lovgivning foreskriver endda en OECD-konform fortolkning af armslængdeprincippet. Denne konforme eller tilnærmelsesvis konforme fortolkning af armslængdeprincippet i de enkelte medlemsstaters nationale lovgivning skyldes, at OECD's modeloverenskomst og guidelines i vid udstrækning anses som autoritative for armslængdeprincippet.³⁰ Endvidere har EF-voldgiftskonventionen og JTPF medvirket til at skabe større retsenhed på transfer pricing-området inden for Unionen. Der levnes altså ikke meget plads til afvigende fortolkninger af armslængdeprincippet inden for EU.³¹

Af de ovenfor anførte grunde fastlægges armslængdeprincippets indhold med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, kommentarer og guidelines. Idet armslængdeprincippet ikke anvendes fuldstændigt OECD-konformt i alle medlemsstater, bemærkes det, at der vil være nuancer i de enkelte medlemsstaters brug af princippet, der ikke medinddrages i denne redegørelse, og dermed heller ikke indgår ved fastlæggelsen af normalskatteordningen til brug for analysen. De grundlæggende principper og det grundlæggende formål med at anvende armslængdeprincippet ved beskatning af koncerninterne transaktioner er imidlertid de samme.

Det skal dog ligeledes have for øje, at medlemsstaterne ikke – i hvert fald på nuværende tidspunkt – er forpligtet til at benytte en OECD-konform fortolkning af armslængdeprincippet i national ret. Selvom der således nu bruges en nogenlunde OECD-konform udgave ved indenretlig allokering, vil dette ikke nødvendigvis vedblive at være sådan. Hvilken betydning, dette konkret kan få, behandles senere.

4.3 Armslængdeprincippets formål og indhold

I dette afsnit redegøres der for armslængdeprincippets indhold i overensstemmelse med det ovenfor anførte. Det er med redegørelsen tilsigtet at fastlægge armslængdeprincippets overordnede indhold og formål, men redegørelsen er ikke udtømmende. Dette skyldes først og fremmest, at armslængdeprincippets formål, anvendelse og indhold er så omfattende, at beskrivelsen af dette i sig selv fylder adskillige specialeafhandlinger. Dernæst at en udtømmende redegørelse ikke er nødvendig for at kunne definere normalskatteordningen til brug for denne afhandlings analyse. Normalskatteordningen fastlægges på baggrund af det væsentligste, overordnede indhold i princippet og de formål, der berettiger princippets eksistens og brug.

Armslængdeprincippet er fastlagt i OECD's modeloverenskomst artikel 9. Princippet indebærer, at kommercielle eller finansielle transaktioner mellem interesseforbundne parter skal fastlægges til markedsvilkår ved skatteopgørelsen. Markedsvilkårene er de vilkår, som to uafhængige foretagender ville have aftalt ved den konkrete transaktion. Afviger vilkårene for den koncerninterne transak-

²⁹ Wittendorff (2009), afsnit 3.3.2

³⁰ Wittendorff (2009), s. 292-293

³¹ Wittendorff (2009), s. 297

tion herefter fra markedsvilkårene, kan enhver fortjeneste, som ville have tilfaldet skattesubjektet, såfremt markedsvilkår var lagt til grund for transaktion, medregnes til dette skattesubjekts fortjeneste i relation til skatteopgørelsen.

OECD's modeloverenskomst artikel 9, stk. 2, foreskriver, at der foretages en korresponderende korrektion hos det skattesubjekt, som fortjenesten, grundet brugen af ikke-markedsvilkår, faktisk er tilfaldet. Armslængdeprincippet indebærer således, at vilkårene for transaktionen korrigeres, så transaktionen kommer i overensstemmelse med markedsvilkår ved skatteopgørelsen.

Armslængdeprincippet rummer som udgangspunkt ikke mulighed for at foretage en dispositions-korrektion og derved tilsidesætte den kontrollerede transaktion. Transaktionen anerkendes altså skatteretligt, som den faktisk er udformet. Genstand for korrektion i henhold til armslængdeprincippet er således alene prisrelevante omstændigheder. Dette gælder imidlertid ikke i to ekstraordinære situationer – nemlig hvis der er modstrid mellem form og indhold i transaktionen, eller hvis vilkårene for transaktionen samlet set er usædvanlige, når dette samtidig bevirker, at værdiansættelsen er vanskelig.³²

For at vurdere om den kontrollerede transaktion er i overensstemmelse med markedsvilkår og dermed armslængdeprincippet, skal den kontrollerede transaktion sammenlignes med en referencetransaktion. Referencetransaktionen skal være '*sammenlignelig*' med den kontrollerede transaktion. Der er ikke krav om, at transaktionerne er identiske, men eventuelle forskelle må ikke påvirke måleattributten efter armslængdeprincippet. Således kan referencetransaktionen eksempelvis ikke opstilles på baggrund af ikke-justerede branchegennemsnit eller lignende.

For at kunne lave en sådan sammenlignelig referencetransaktion må alle omstændigheder, som kan påvirke prisdannelsen i den konkrete transaktion, medtages. Sådanne omstændigheder kan eksempelvis være ydelsens type samt dennes egenskaber og funktioner, aktiverne, der indgår i transaktionen, de konkrete kontraktvilkår, risici, markedsf forholdene, økonomiske omstændigheder, bagvedliggende forretningsstrategier mv.³³ Referencetransaktionen udformes ex ante på baggrund af omstændighederne på transaktionstidspunktet. Referencetransaktionen skal være afsluttet med profitmaksimering for øje for begge parter.³⁴

Både interne og eksterne transaktioner kan anvendes som referencetransaktioner. Interne transaktioner er kendetegnet ved en transaktion mellem den testede skatteyder og et uafhængigt foretagende, mens eksterne transaktioner er transaktioner mellem to uafhængige foretagender.³⁵ Kravet om, at den kontrollerede transaktion skal kunne sammenlignes med en enten intern eller ekstern referencetransaktion, stiller betydelige krav til skatteydernes dokumentation.

OECD's Guidelines indeholder eksempler på armslængdemetoder, der kan anvendes, når skattesubjektet skal fastlægge en pris på koncerninterne transaktioner, der skal være i overensstemmelse med, hvad uafhængige foretagender ville have aftalt. Metoderne kan altså anvendes til at finde og kontrollere armslængdeprisen for koncerninterne transaktioner. Hvilke metoder, der kan konkret

³² Wittendorff (2009), s. 491-494 samt s. 504

³³ Wittendorff (2009), s. 555-593

³⁴ Wittendorff (2009), s. 491-494

³⁵ Wittendorff (2009), s. 592-593

kan anvendes, afhænger til dels af hvilken type transaktion, der er tale om, unøjagtighederne forbundet med de enkelte metoder samt hvor sammenlignelig henholdsvis referencetransaktionen og den kontrollerede transaktion er. I teorien vil brugen af en hvilken som helst af de anbefalede metoder medføre det samme resultat på et marked med perfekt konkurrence. I praksis er der sjældent et marked, hvor der eksisterer perfekt konkurrence, hvilket bevirker, at valget af metode som oftest har stor betydning for resultatet.³⁶

Ifølge OECD's Guidelines skal den metode, der konkret må anses for bedst, benyttes. Hvor der ikke eksisterer én metode, der konkret er bedst, lægges der op til samtidig anvendelse af flere metoder. OECD's eksempler på metoder er ikke udtømmende, hvorved andre metoder tillige kan anvendes, såfremt disse medfører et acceptabelt resultat for såvel skattemynderen som skattemyndigheden.³⁷

Armslængdeprincippet er helt overordnet et skatteretligt princip, der skal sikre skattemæssig lighed og neutralitet mellem koncernforbundne selskaber og uafhængige selskaber.³⁸ I modeloverenskomstens kontekst skal princippet og muligheden for at foretage en primær og en korresponderende korrektion forhindre økonomisk dobbeltbeskatning ved staternes fordeling af beskatningskompetencen i forbindelse med indgåelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.³⁹ Armslængdeprincippets eksistens i dobbeltbeskatningsoverenskomster og national skatteret har endvidere til formål at hindre indkomstflytning og skatteunddragelse.⁴⁰

Sammenfattende og overordnet kan armslængdeprincippet altså beskrives som en allokeringsnorm, der skal sikre skattemæssig neutralitet og lighed, ikke-økonomisk dobbeltbeskatning og forhindre indkomstflytning. Armslængdeprincippet indebærer, at koncerninterne kommercielle og finansielle transaktioner priskorrigeres ved skatteopgørelsen, hvis de ikke er foretaget på samme prisvilkår, som to uafhængige foretagender ville have aftalt – altså hvis transaktionen ikke er gennemført på markedsvilkår.

For at vurdere om koncerninterne transaktioner er i overensstemmelse med markedsvilkårene skal den kontrollerede koncerninterne transaktion sammenlignes med en referencetransaktion, hvori alle prisrelevante omstændigheder skal være sammenlignelige med den kontrollerede transaktion. Der stilles betydelige krav til koncerners dokumentation for prisfastsættelsen af interne transaktioner, således at det kan vurderes, om den aftalte pris er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Til beregning af armslængdeprisen kan der anvendes forskellige metoder. I hvert enkelt tilfælde skal det vurderes hvilken eller hvilke metoder, der konkret giver et retvisende resultat.

³⁶ Wittendorff (2009), s. 818

³⁷ Wittendorff (2009), s. 822

³⁸ Wittendorff (2009), s. 35

³⁹ Wittendorff (2009), s. 173

⁴⁰ Wittendorff (2009), s. 173 og s. 508

5. Rammerne for analysen

I dette afsnit opstilles rammerne for specialets analyse. Analysen vil tage udgangspunkt i APA-aftalers indhold, vilkår og andre relevante omstændigheder, hvorefter det vurderes og diskuteres, hvornår en APA-aftale udgør en selektiv fordel i statsstøttere

I overensstemmelse med det anførte i afsnit 2.3 må normalskatteordningen fastlægges, således at denne kan tjene som referenceramme for fordelsvurderingen. Ligeledes må det i forhold til selektivitetsvurderingen fastlægges hvilke virksomheder, der befinder sig i samme faktiske og retlige situation som den virksomhed, der har indgået en APA-aftale med én eller flere skattemyndigheder. Dette bestemmes med udgangspunkt i formålet med normalskatteordningen.

Analysen vil ikke behandle, hvorvidt de identificerede fordele påvirker konkurrencen og samhandlen mellem medlemsstaterne. Dette skyldes for det første, at dette kriterium næsten altid er opfyldt ved statsstøttevurderingen. For det andet at hvis dette kriterium ikke er opfyldt, så skyldes det helt særlige og konkrete omstændigheder. I analysen lægges det altså til grund, at en identificeret fordel påvirker konkurrencen og samhandlen.

I overensstemmelse med det anførte i afsnit 2.3 lægges det tillige til grund, at en 'skatterabat' hidrører fra statsmidler, og at virksomheder, der indgår APA-aftaler, rent faktisk er omfattet af statsstøttere

Det, der herefter undersøges i analysen, er, hvorvidt en APA-aftale udgør en selektiv fordel i statsstøttere

5.1 Normalskatteordning

Som beskrevet i afsnit 4 beskattes koncerninterne transaktioner i EU i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dette skyldes, at de enkelte medlemsstater har inkorporeret armslængdeprincippet som grundsten i hver sin nationale beskatningsordning. Medlemsstaterne har altså en normalskatteordning, hvorefter alle de koncerninterne transaktioner, der skal medtages ved skatteopgørelsen, skal fastsættes til markedspris.

Denne normalskatteordning med armslængdeprincippet som grundsten bevirker, at alle virksomheder som udgangspunkt beskattes på samme måde uanset deres eventuelle koncernforhold og uanset volumen af eventuelle koncerninterne handler. Formålet med denne beskatningsordning er at sikre, at alle virksomheders beskatningsgrundlag opgøres på samme vilkår, således at der sikres skattemæssig lighed og neutralitet, samt at vilkårlig indkomstflytning, der medfører tab af skatteindtægter for staten, hindres.

Det må understreges, at armslængdeprincippet ikke har indflydelse på, *hvilke* transaktioner der konkret skal beskattes i medlemsstaten, *hvordan* sådanne transaktioner eventuelt skal beskattes, *hvilke* udgifter virksomhederne kan fradrage ved skatteopgørelsen etc. Det eneste, armslængdeprincippet skal sikre, er, at *når* en given transaktion medtages ved skatteopgørelsen, så *skal* den medtages til markedsværdien.

Dette bevirker samtidig, at normalskatteordningen for koncerninterne transaktioner afviger fra de normalskatteordninger, der traditionelt opstilles ved statsstøttevurderingen. Af praksis ses, at de typer af foranstaltninger, der som hovedregel efterprøves i statsstøttere, har forbindelse med ordninger, der skaber hjemmel til beskatning. Derfor vil normalskatteordningen ofte blive beskrevet med det overordnede hovedformål, der er i overensstemmelse med den hjemmel, som den konkrete lovgivning skaber – eksempelvis selskabsbeskatning, beskatning af besiddelse af fast ejendom og lignende. Normalskatteordningen for 'beskatning' af koncerninterne transaktioner skaber reelt ikke hjemmel til beskatning. Denne hjemmel er fastlagt i den øvrige skattelovgivning. Dét, som denne konkrete normalskatteordning skaber hjemmel til, er, at den beskatning, der sker ifølge den øvrige lovgivning, opgøres på baggrund af markedsværdier.

Herefter bliver normalskatteordningen;

Ved beskatning af erhvervsdrivende skal det sikres, at skatteopgørelsen foretages på baggrund af markedspriser i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Som nævnt står det medlemsstaterne frit for at ændre normalskatteordningen og således fravige armslængdeprincippet. Medlemsstaterne er dog forpligtet til at sikre, at normalskatteordningen ikke tildeler visse virksomheder selektive fordele. Hvilken betydning denne mulighed konkret kan antages at have fremadrettet i forhold til vurderingen af APA-aftalers overensstemmelse med statsstøtte-reglerne, og den heraf følgende mulighed for, i hvert fald til dels, at imødekomme skadelig skattekonkurrence behandles i specialets diskussion.

5.2 Fordel

Hvornår en APA-aftale udgør en fordel vurderes med udgangspunkt i ovenstående normalskatteordning. En afvigelse fra normalskatteordningen, der letter de byrder, som almindeligvis belaster en virksomheds budget, er en fordel i statsstøttere, forstand.

Det er ikke relevant at vurdere, om erhvervsdrivende, der ikke er interesseforbundet med andre, kan modtage en fordel i henhold til denne normalskatteordning, idet disse pr. definition udelukkende gennemfører transaktioner på markedsvilkår. Skatteopgørelsen for sådanne virksomheder vil altså altid ske på baggrund af markedsværdier.

De virksomheder, der imidlertid ville kunne blive begunstiget i forhold til en sådan normalskatteordning, er de virksomheder, der ikke nødvendigvis gennemfører transaktioner på baggrund af markedsvilkår – altså bl.a. koncernforbundne selskaber. Disse vil modtage en fordel, hvis normalskatteordningen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke iagttages, hvis dette samtidig medfører en økonomisk fordel – eksempelvis en 'skatterabat'.

5.3 Virksomheder i samme faktiske og retlige situation

Når det er vurderet, at en given skatteforanstaltning afviger fra normalskatteordningen, og når det er konstateret, at denne afvigelse udgør en fordel for visse virksomheder, skal det bestemmes, om fordelene er selektiv. Fordelen er selektiv, hvis de virksomheder, der modtager fordelene, er i samme faktiske og retlige situation som de virksomheder, der ikke modtager fordelene. Om virksomhederne

er i den samme faktiske og retlige situation afgøres med udgangspunkt i det formål, den relevante skatteordning varetager.

Henset til formålet med normalskatteordningen – nemlig at sikre, at alle erhvervsdrivende behandles skattemæssigt ens og neutralt, således at deres kommercielle og finansielle transaktioner medtages ved skatteopgørelsen til markedsværdier – må alle virksomheder, der udøver økonomisk aktivitet, nødvendigvis være i samme faktiske og retlige situation.

Hvis der således sker en derogation fra normalskatteordningen til fordel for en koncernforbunden virksomhed, vil dette udgøre en selektiv fordel for denne virksomhed, idet en ikke-koncernforbunden virksomhed ikke har tilsvarende mulighed for at fastsætte sin skattepligtige indkomst på baggrund af de samme (fordelagtige) værdier og dermed nedbringe sin skattebetaling.

6. Analyse

Det kan allerede på dette tidlige tidspunkt konstateres, at en APA-aftale som udgangspunkt er i strid med statsstøttere reglerne, når den ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis dette samtidig medfører, at den omfattede virksomheds skattebetaling bliver mindre, end den ville have været, hvis aftalen var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Det er imidlertid ikke fastlagt, hvornår en APA-aftale så konkret ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det må endvidere vurderes, om der eksisterer forhold ved aftaleindgåelsen og fastlæggelsen af vilkårene i aftalen – altså selve skatteordningen, der kan bevirke, at APA-aftalen kommer i strid med statsstøttere reglerne. Kan dette konstateres, består der en formodning for, at APA-aftaler indgået under ordningen, kan indeholde statsstøtte.

De forskellige vilkår, der sædvanligvis fastsættes i en APA-aftale, jf. afsnit 3, analyseres herefter i lyset af armslængdeprincippet og statsstøttere reglerne. Det vurderes tillige, om det har betydning, hvordan og efter hvilke principper disse vilkår er blevet fastlagt.

Endvidere vil selve muligheden for at indgå en APA-aftale blive behandlet, ligesom det vil blive behandlet, hvorvidt det influerer på bedømmelsen af APA-aftalen, at denne enten selvstændigt eller i samvirke med en anden ordning kan være udtryk for skadelig skattekonkurrence. Afslutningsvis belyses muligheden for at opretholde en APA-aftale i strid med normalskatteordningen som forenelig statsstøtte.

Analysen vil herefter behandle følgende forhold:

- Muligheden for at indgå en APA-aftale
- Den i APA-aftalen fastlagte prisfastsættelsesmetode og brug af referencetransaktioner
- APA-aftalens tidsmæssige udstrækning
- Proceduren forud for indgåelse af APA-aftalen
- Begrundelsen for de fastlagte vilkår i APA-aftalen
- Betydning hvis led i skadelig skattekonkurrence?
- Forenelig statsstøtte

Afsnittet om prisfastsættelsesmetoden og brug af referencetransaktioner vil indeholde en delkonklusion, mens de øvrige analysepunkter henset til disses begrænsede omfang ikke indeholder en sådan delkonklusion.

Indledningsvist vil der blive redegjort for overvejelser om hvilke typer APA-aftaler, der som følge af aftalens type generelt må anses for at rumme den største risiko for at være i strid med armslængdeprincippet.

6.1 APA-aftalens type og baggrunden for aftaleindgåelse

APA-aftaler anses generelt for at være gavnlige for nationale skattemyndigheder såvel som skatteydere. Dette er da også forudsat af Kommissionen i dennes meddelelse om APA-aftaler. APA-aftaler skaber større sikkerhed for virksomheden, letter de administrative byrder for skattemyndighed såvel som skatteyder og mindsker risikoen for tvister, jf. afsnit 3.

På trods af dette kan det ikke blåøjet ligges til grund, at APA-aftaler er lutter gammen. I en ideel verden ville det være således, at den skattemyndighed, der skal vedtage APA-aftalen, udelukkende har en interesse i at sikre skattebasen og et materielt korrekt resultat. Det har imidlertid i mange år været en kendsgerning, at ikke alle medlemsstater har skattebasen for øje, når skattesystemet indrettes. Nogle virksomheder vælger at anvende skattesystemet som et konkurrenceparameter for at tiltrække nye virksomheder.

Allerede i 1997 blev adfærdskodekset vedtaget i EU. Adfærdskodekset er et ikke-juridisk bindende kodeks, som søger at hindre skadelig skattekonkurrence inden for Unionen. Ifølge adfærdskodekset er der tale om skadelig skattekonkurrence, når enkelte lande udnytter forskellen mellem staters beskatningssystemer ved at indrette særlige gunstige skatteordninger for visse virksomheder for derefter at tiltrække investeringer, jobs og skatteindtægter. Gunstige skatteaftaler til fordel for enkelte virksomheder indrettet således, at det bliver mere attraktivt for disse virksomheder at involvere sig i det pågældende medlemslands økonomiske liv, frem for andre medlemsstater er således i strid med adfærdskodekset. Ikke desto mindre er det en kendsgerning, at skattekonkurrence trods adfærdskodekset kan forekomme inden for Unionen.

Denne risiko må være størst ved unilaterale APA-aftaler, hvor kun én skattemyndighed er omfattet. Når flere skattemyndigheder skal blive enige om en APA-aftale, må det antages, at i hvert fald den ene ofte vil have interesse i at sikre den nationale skattebase. Dermed ikke sagt, at det kan udelukkes, at to eller flere skattemyndigheder kan 'samarbejde' om at skabe skattemæssigt fordelagtige vilkår for at tiltrække investeringer til begge lande.

APA-aftaler kan altså være motiveret af andet end at skabe sikkerhed om den skattebetaling, der skal ske på baggrund af normalskatteordningen. Når det så er sagt, er der, som det senere vil fremgå, visse usikkerheder forbundet med at anvende armslængdeprincippet som allokeringsnorm. Disse usikkerheder vil kunne være en medvirkende faktor til, at APA-aftalen er i strid med armslængdeprincippet, også selvom aftalen ikke er båret af skattekonkurrencehensyn. At APA-aftalen ikke kan antages at være begrundet i skattekonkurrencehensyn udelukker altså ikke, at aftalen er i strid med statsstøttere.

6.2 Muligheden for at indgå en APA-aftale

Indledningsvis skal det analyseres, om muligheden for at indgå en APA-aftale i sig selv kan udgøre en selektiv fordel og dermed være i strid med statsstøttere.

Ifølge Kommissionens meddelelse om APA-aftaler er kravet om interne afregningspriser på armslængdevilkår en udfordring for det indre markeds funktion. Dette skyldes bl.a. den afledte tunge administrative byrde for skatteyderen og risikoen for økonomisk dobbeltbeskatning.

Kommissionen anfører i meddelelsens punkt 5: *"APA-aftaler udgør efter Kommissionens mening et effektivt redskab til at undgå tvister og indebærer store fordele for både skattemyndighederne og skatteyderne. APA-aftaler giver forhåndsvished om, hvilke metoder der anvendes på afregningspriserne, og det forenkler eller forhindrer dyre og tidkrævende skatteligningsprocedurer for de transaktioner, aftalen omfatter; det giver besparelser for alle parter, der deltager i en APA-aftale."*

På baggrund af det anførte kan det for det første konstateres, at Kommissionen anser APA-aftaler for gavnlige i relation til et effektivt indre marked. Det kan imidlertid også konstateres, at en APA-aftale anses for at medføre store fordele for virksomheden bl.a. derved, at virksomheden opnår en økonomisk besparelse. En APA-aftale vil altså udgøre en fordel i statsstøtteregeklernes forstand, allerede idet *"enhver foranstaltning, der letter de byrder, som almindeligvis belaster en virksomheds budget"* udgør en fordel.

Endvidere må en APA-aftale kunne udgøre en indirekte fordel for virksomheden, idet der skabes en større sikkerhed for det driftsmæssige resultat efter skat. En sådan større sikkerhed for det driftsmæssige resultat vil antageligt kunne øge investorenes lyst til at investere i den pågældende virksomhed.

For at en ordning, der muliggør indgåelse af APA-aftaler, kommer i karambolage med statsstøtteregeklernes, må ordningen tillige være selektiv. En ordning, der er generelt tilgængelig og finder anvendelse uden forskel for alle erhvervsdrivende i samme faktiske og retlige situation, er ikke selektiv, jf. bl.a. sag C-522/13, *Navantia*, præmis 23. I denne sammenhæng må de erhvervsdrivende, der skal sammenlignes, være alle virksomheder inden for medlemsstaten, der gennemfører koncerninterne transaktioner. En foranstaltning vil som udgangspunkt være selektiv i statsstøtteregeklernes forstand, hvis sammenlignelige erhvervsdrivende forskelsbehandles. Hvis den myndighed, der forvalter ordningen, er tillagt en vid skønsræssig beføjelse, der muliggør, at virksomheder i samme faktiske og retlige situation forskelsbehandles, er ordningen som udgangspunkt selektiv af natur. Dette gælder navnlig, hvis ordningen ikke skal forvaltes efter lovmæssigt fastsatte objektive kriterier.⁴¹

Det kan herefter opsummerende konstateres, at muligheden for at indgå en APA-aftale udgør en fordel for virksomheden, idet foranstaltningen letter de byrder, der almindeligvis belaster virksomhedens budget. En sådan ordning vil imidlertid ikke være selektiv, hvis den er generelt tilgængelig for alle koncernforbundne virksomheder, der udøver aktivitet i medlemsstaten. Modsat vil ordningen være selektiv, hvis ikke alle sammenlignelige virksomheder har mulighed for at indgå en APA-aftale, herunder hvis skattemyndigheden er overlagt en vid skønsbeføjelse i forhold til, hvilke virksomheder der vil kunne indgå en APA-aftale under ordningen.

Det må imidlertid være tvivlsomt, om de konstaterede fordele hidrører fra *'statsmidler'*. Såfremt APA-aftalen indholdsmæssigt er i overensstemmelse med den materielle skattelovgivning, vil staten ikke *'miste'* skatteindtægter derved. Statens omkostninger i forbindelse med indgåelsen af APA-aftalen vil således som udgangspunkt *'kun'* være de ekstra omkostninger, der skal afholdes i forbindelse med aftaleindgåelsen og den efterfølgende administration af aftalerne. I Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, anerkendes det, at det kan være omkostningskrævende for myndighederne at behandle APA-aftaler.⁴²

De udgifter, som staten afholder i forbindelse med myndighedsudøvelse, må almindeligvis ikke kunne betragtes som en overførsel af statslige midler til den virksomhed over for hvem, der træffes afgørelse. For det første kan der hverken findes holdepunkter i praksis eller i Kommissionens meddelelser, der kunne indikere, at omkostninger i forbindelse med myndighedsudøvelse er en overfør-

⁴¹ Kommissionens meddelelse om direkte beskatning, betragtning 21

⁴² Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, bilagets betragtning 12-14

sel af statslige midler. For det andet ville en sådan retstilstand bevirke, at staten ville være nødsaget til at overveje, om den overhovedet 'må' træffe en afgørelse over for en virksomhed i relation til statsstøttere. En sådan retstilstand må være utænkelig.

Som udgangspunkt vil medlemsstaten kunne vedtage en ordning, hvor sammenlignelige virksomheders mulighed for at indgå en APA-aftale differentieres, idet der ikke sker en overførsel af statsmidler til den virksomhed med hvem, der indgås en APA-aftale. Henset til at APA-aftalen utvivlsomt udgør en fordel for virksomheden, kan der altså indføres en ordning, hvor virkningen er, at konkurrencen og dermed samhandlen på det indre marked forrejses.

Af denne grund kan det overvejes om Domstolen, hvis de blev stillet over for spørgsmålet om den retlige kvalificering af *øgede* udgifter i forbindelse med forvaltningen af en ordning, der kommer en virksomhed *til gode*, vil anlægge en formålsbestemt fortolkning af begrebet 'statsmidler', og derigennem sikre, at konkurrencen ikke forvrides ved en national ordning, der muliggør indgåelse af APA-aftaler.

Spørgsmålet kan ikke afklares her. Derfor må det på baggrund af den nuværende retstilstand konstateres, at en ordning, der muliggør indgåelse af APA-aftaler, er i overensstemmelse med statsstøttere, hvis aftalerne ikke indholdsmæssigt afviger fra normalskatteordningen. Dette må også være tilfældet, selvom ordningen forskelsbehandler sammenlignelige virksomheder i relation til muligheden for at indgå en APA-aftale, idet de ekstra udgifter, myndigheden må afholde i forbindelse med aftaleindgåelsen, er udgifter ved myndighedsudøvelse og dermed ikke støtte til en bestemt virksomhed hidrørende fra statsmidler.

6.3 Prisfastsættelsesmetoden og referencetransaktioner

En APA-aftale indeholder vilkår om, hvordan koncerninterne transaktioner skal prisfastsættes ved skatteopgørelsen. Transaktionsprisen vil ofte blive beregnet med udgangspunkt i en fastlagt metode.

OECD's Guidelines indeholder eksempler på metoder, der kan anvendes til at kontrollere, om den transaktionspris, der anvendes, er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Metoderne kan på tilsvarende måde anvendes til at bestemme armslængdeprisen. Der er ikke nogen 'metodetvang' – kan armslængdeprisen findes på anden vis, er det helt legalt. Afgørende for valget af metode eller anden prisfastsættelsesmåde er, at armslængdeprisen herved findes. Den metode, der konkret er bedst, skal derfor benyttes, jf. afsnit 4.

Er transaktionsprisen for det købende selskab højere end armslængdeprisen, vil beskatningsgrundlaget for dette selskab blive lavere, end hvad det burde ifølge normalskatteordningen, hvorefter selskabet modtager en økonomisk fordel i kraft af 'skatterabat'. Tilsvarende gælder for det sælgende selskab, hvis prisen er lavere end armslængdeprisen. Det er altså helt essentielt, at APA-aftalens prisvilkår faktisk afspejler armslængdeprisen.

6.3.1 Metoden skal sikre armslængdeprisen

I de forenede sager C-182/03 og C-217/03, *Kommissionen mod Belgien*, havde Belgien indført en særlig beskatningsordning for såkaldte koordinationscentre. I stedet for at blive beskattet efter lan-

dets normale ordning, kunne centrene opgøre deres skattepligtige indkomst på baggrund af en 'cost-plus metode'. Denne metode indebar, at den skattepligtige indkomst blev opgjort som en procentdel af udgifterne og driftsomkostningerne undtaget visse udgifter, bl.a. personaleudgifter. Ved bedømmelsen af om denne ordning udgjorde en fordel for centrene, sammenlignede Domstolen i præmis 95, *"den nævnte ordning med den almindelige skatteordning på grundlag af forskellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår"*.

Domstolen fandt herefter i præmis 96: *"Udgifterne til personale og de finansielle omkostninger, som påløber inden for cash flow-systemet eller finansieringsaktiviteter, udgør i den henseende udgiftselementer, som på afgørende vis bidrager til, at koordinationscentre har indtægter, for så vidt som de leverer tjenesteydelser, især af finansiell karakter. Derfor gør udelukkelsen af disse omkostninger og udgifter fra de udgifter, på grundlag af hvilke den skattepligtige indkomst for de nævnte centre fastsættes, det ikke muligt at opnå interne afregningspriser, der ligger tæt på de priser, som anvendes under frie konkurrencevilkår"*.

Udelukkelsen af visse omkostninger fra det grundlag, som den skattepligtige indkomst skulle opgøres på baggrund af, kunne følgelig medføre en fordel for centrene, jf. præmis 97. Såfremt en metode, efter hvilken den skattepligtige indkomst bliver fastlagt, ikke er egnet til opnå koncerninterne transaktionspriser, der ligger tæt på de priser, som anvendes under frie konkurrencevilkår, vil metoden kunne udgøre en fordel i statsstøttere

Samme betragtninger må antages at være gældende i forhold til prisfastsættelsesmetoden i APA-aftaler. Idet den skattepligtige indkomst for en virksomhed, der har indgået en APA-aftale, netop (til dels) opgøres på baggrund af APA-aftalen, vil anvendelse af en prisfastsættelsesmetode, der ikke afspejler armslængdeprisen, og derved medfører en lavere skattebetaling, udgøre en fordel for virksomheden.

I sag C-114/00, *Kommissionen mod Spanien*, havde Spanien indført en ordning, hvor visse dele af landbrugssektoren havde mulighed for at opnå driftsstøtte. Som følge af en meddelelse fra Kommissionen var en sådan ordning tilladelig, hvis den overholdt kravene i meddelelsen. En sådan ordning måtte herefter kun yde den støtte, der var absolut nødvendig for at kompensere for særlige ulemper i landbrugssektoren, og den måtte ikke overstige støttemodtagerens konkrete likviditetsbehov. Domstolen fandt i præmis 100, at den spanske ordning ikke overholdt disse betingelser.

For det første fordi ordningen ikke indeholdt en mekanisme, som skulle sikre, at støtteelementet blev begrænset til det absolut nødvendige. For det andet fordi ordningen ikke indeholdt en mekanisme, som skulle gøre det muligt at kontrollere, at det faktisk ydede rentetilskud ikke oversteg forskellen mellem den rente, som betales af en typisk landbrugsvirksomhed i Spanien, og den rente, som betales i resten af medlemsstaten for kortfristede kreditter uden relation til investeringer i tilfælde, hvor virksomhederne låner det samme beløb, jf. præmis 98. Ordningen indeholdt en minimumsrente som støttemodtageren altid skulle betale, og den indeholdt tillige et fikseret loft for støttens størrelse. I øvrigt var rentetilskuddet fastsat skønsmæssigt i lovgivningen og afhang af den konkrete støttemodtager. Dette var imidlertid ikke tilstrækkeligt til at sikre, at kun kompensation for ulemperne blev ydet.

Som følge af en meddelelse fra Kommissionen kunne en medlemsstat altså lovligt yde støtte til visse virksomheder, men kun hvis støtteelementet var begrænset til det absolut nødvendige. Det absolut nødvendige i denne sammenhæng var bl.a. forskellen mellem markedsrenten og den rente, som virksomheder i landbrugssektoren skulle betale. For at være i overensstemmelse med statsstøttere-
glerne måtte medlemsstaten herefter sikre, at ordningen indeholdt en *mekanisme*, som skulle sikre, dels at der ikke *blev* ydet støtte, som oversteg det nødvendige, og dels, at det kunne *kontrolleres*, at den faktisk ydede støtte ikke havde oversteget det nødvendige. Den omtalte mekanisme skulle såle-
des sikre en støtte svarende til forskellen mellem ulempen og *markedsprisen*.

Af dommen kan udledes, at når en ordning fordrer, at der skal findes en bestemt værdi eller pris – i dette tilfælde 'den absolut nødvendige' – kan en skønsmæssigt fastsat værdi ikke tillades. En sådan ordning skal indeholde mekanismer, der sikrer, at den rigtige pris eller værdi kan findes, og at pri-
sen eller værdien kan kontrolleres. Overføres dette rationale til APA-aftaler må det være således, at
vilkårene i aftalen skal sikre, at de omfattede transaktioner faktisk opgøres til armslængdepriser.
Denne pris kan ikke fastsættes skønsmæssigt. Endvidere skal det være muligt at kontrollere, at pri-
sen er korrekt.

På baggrund af ovenstående kan det opsummeres, at prisfastsættelsesmetoden i en APA-aftale skal
være egnet til at sikre, at armslængdeprisen faktisk findes og anvendes. Prisen må således ikke fast-
sættes skønsmæssigt. Den skal fastsættes på baggrund af faktorer og metoder, der tilsammen med-
fører, at den korrekte pris findes. Det skal endvidere være muligt at kontrollere, at prisen er i over-
ensstemmelse med armslængdeprisen.

6.3.2 Tæt på armslængdeprisen

Det skal bemærkes, at Domstolen i de forenede sager C-182/03 og C-217/03, *Kommissionen mod
Belgien*, konstaterer, at det kan udgøre en fordel, at metoden ikke er egnet til at opnå interne priser,
der ligger tæt på de priser, som anvendes under frie konkurrencevilkår. Dette må nok ses som et
udslag af, at markedsprisen ikke er en konstant og nøjagtig størrelse. Der kan ikke opstilles én me-
tode til at fastlægge markedsprisen, der medfører bare ét korrekt resultat. Med dette in mente må
præmissen skulle læses således, at den metode, der skal anvendes i forbindelse med prisfastsættel-
sen, skal være den metode, der *bedst* sikrer en pris, som svarer til markedsprisen. Et krav om, at
prisen skal være den *nøjagtige* markedspris, er ikke realistisk og kan følgelig ikke stilles.

6.3.3 Administrativ skønsmæssig fastsættelse

De anvendte metoder skal altså sikre, at skatteopgørelsen foretages på baggrund af armslængdepri-
ser. Idet der findes mange metoder, hvoraf den mest optimale skal findes og anvendes, må vilkårs-
fastsættelsen i en APA-aftale nødvendigvis indebære et vist administrativt skøn.

Hvilken betydning en skønsmæssig fastsættelse har for foranstaltningens overensstemmelse med statsstøtte-
reglerne, afhænger ifølge Kommissionens meddelelse om direkte beskatning i høj grad af skønsmæs-
sig fastsættelsens udstrækning. Såfremt skønsmæssig fastsættelse er så vid, at dette medfører risiko for, at sammen-
lignelige virksomheder kan blive forskelsbehandlet under ordningen, vil ordningen som udgangs-
punkt være selektiv. Dette vil navnlig være tilfældet, hvis skønnet ikke skal udøves efter objektive

kriterier. Enhver administrativ beslutning, som afviger fra almindelige anvendte skatteregler for at begunstige enkelte virksomheder, giver umiddelbart anledning til at formode, at ordningen indeholder statsstøtte. Almindelig forvaltning af en skatteordning, hvor der indgår skønselementer, eksempelvis vedrørende fortolkningen af skattereglerne, vil derimod som udgangspunkt ikke gøre ordningen selektiv.⁴³

Sag C-241/94, *Kommissionen mod Frankrig*, vedrørte en fransk ordning, hvor en virksomhed forinden omfattende afskedigelser skulle iværksætte et såkaldt socialt program gennem aftale med staten. Staten havde gennem en fond mulighed for at intervenere i de sociale programmer ved at medfinansiere disse. Domstolen fandt, at fonden rådede over en skønsebeføjelse, som gav den mulighed for at afpasse den finansielle intervention efter forskellige hensyn – eksempelvis valget af begunstigede, størrelsen af beløbet og betingelserne i forbindelse med interventionen. Der var opstillet generelle retningslinjer for fondens intervention, men disse retningslinjer kunne fraviges, når dette var begrundet i en særlig situation, jf. præmis 23. Domstolen fandt, at ordningen kunne begunstige visse virksomheder, hvorfor betingelserne for, at der forelå statsstøtte var opfyldt, jf. præmis 24.

I en anden sag, sag C-6/12, *P Oy*, udtalte Domstolen i præmis 25: "*Hvad angår den kompetente myndigheds beføjelse følger det af Domstolens praksis, at et skøn, der tillader den pågældende myndighed at vælge de begunstigede eller fastsætte betingelserne for den indrømmende foranstaltning, ikke kan anses for at have en generel karakter [...]*".

APA-aftaler, hvor skattemyndigheden har en så vid skønsebeføjelse til at fastsætte vilkårene for aftalen, at der er risiko for, at sammenlignelige virksomheder forskelsbehandles, vil altså som udgangspunkt være i strid med statsstøttere reglerne. Når dette sammenholdes med det konstaterede ovenfor vedrørende sag C-114/00, nemlig at prisfastsættelsen ej heller kan være skønsmæssigt fastlagt i lovgivningen, må det nødvendigvis være sådan, at vilkårene for prisfastsættelsen i APA-aftaler skal ske efter en konkret skønsmæssig vurdering, der skal være bundet af objektive regler, således at skønnet kun får karakter af almindelig lovmæssig forvaltning og fortolkning.

Risikoen i forbindelse med for 'fastlagte' vilkår må være, at de metoder og vilkår, der herefter kan anvendes, er mere gunstige for visse typer virksomheder end andre. Sådanne faste vilkår rummer altså både risiko for begunstigelse i forhold til ikke-koncernforbundne erhvervsdrivende, men også i forhold til andre koncernforbundne selskaber, idet disse ved anvendelsen af de fastlagte metoder ikke opnår de samme fordele. Det samme må være tilfældet, hvis vilkårene fastlægges efter en vid skønsmæssig beføjelse. Her vil den ene virksomhed måske efter et konkret skøn kunne opnå vilkår om en bestemt prisfastsættelsesmetode, som en anden koncernforbunden virksomhed på trods af sammenlignelige omstændigheder ikke ville kunne opnå. For faste og for vide skønsmæssige rammer rummer altså ikke kun mulighed for, at henholdsvis koncernforbundne og ikke-koncernforbundne selskaber forskelsbehandles, idet det ligeledes skaber mulighed for, at koncernforbundne selskaber forskelsbehandles i forhold til hinanden.

Henset til de mange vilkår, der fastlægges i en APA-aftale, og henset til, at vurderingen vedrørende prisfastsættelsesmetoden indbefatter inddragelse af mange forskelligartede momenter, kan der sæt-

⁴³ Kommissionens meddelelse om direkte beskatning, betragtning 21 og 22, samt bl.a. sag C-241/94, *Kommissionen mod Frankrig*, præmis 23 og 24

tes spørgsmålstejn ved, om det grundet APA-aftalers 'natur' overhovedet er muligt at indrette en skatteordning, hvor skattemyndighedernes skøn udelukkende vil få karakter af almindelig forvaltning og fortolkning, og hvor der således ikke er 'rum' for forskelsbehandling som følge af skattemyndighedernes skønsmæssige. Omvendt kan det overvejes, hvis en sådan ordning faktisk opstilles, om ikke for 'fastlagte' regler for vilkårsfastsættelsen i APA-aftaler henset til, at omstændighederne vedrørende hver APA-aftale differentierer betydeligt, vil medføre, at reglerne bliver så ufleksible, at dette faktisk også rummer betydelig risiko for, at visse virksomheder tildeles fordele. Denne problemstilling behandles videre i specialets diskussion.

Uanset svaret på ovenstående vil en ordning *i hvert fald* være selektiv, hvis der ikke opstilles objektive kriterier, som fastlæggelsen af vilkårene i APA-aftalen skal vurderes ud fra, idet skattemyndigheden i realiteten vil have en ubegrænset skønsmæssig. Derfor må medlemsstaten for at begrænse skattemyndighedens skønsmæssig opstille retningslinjer for, hvilke prisfastsættelsesmetoder der kan anvendes, og hvilke momenter der er afgørende for valget; hvor lang tidsmæssigudstrækning APA-aftalen kan have, og hvilke momenter der er afgørende fastlæggelsen for løbetiden; hvilke dokumentationskrav virksomhederne skal opfylde etc. Endvidere må der skulle være en vis kontrol med de APA-aftaler, der indgås, således at ordningen, selvom den egentlig er fastlagt gennem objektive momenter og kriterier, og således får karakter af en generel ordning, ikke alligevel rummer mulighed for selektiv forskelsbehandling som følge af dens faktiske forvaltning. På den anden side skal det sikres, at retningslinjerne ikke bliver så 'faste', at deres anvendelse faktisk medfører forskelsbehandling.

6.3.4 Brug af referencetransaktioner

Prisfastsættelsesmetoden i en APA-aftale skal sikre, at koncerninterne transaktioner prisfastsættes til armslængdeprisen. Armslængdeprisen er den pris, som to uafhængige foretagender ville have anvendt under de samme omstændigheder. Transaktionen, som de to uafhængige foretagender ville have gennemført, er altså referencetransaktion i relation til vurderingen af transaktionsprisen overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Det må anføres, at det i teorien kan være muligt at 'ramme' armslængdeprisen i en APA-aftale, uden at der er anvendt referencetransaktioner, omend dette nok er relativt usandsynligt. Som ovenfor nævnt er det afgørende moment for, om en APA-aftale er i overensstemmelse med normalskatteordningen, at prisen faktisk er armslængdeprisen. Derfor synes det relevant at overveje, om der i relation til statsstøttere kan stilles krav om, at der anvendes referencetransaktioner ved fastsættelse af vilkårene i APA-aftalen.

De forenede sager C-78/08 og C-80/08, *Paint Graphos*, vedrørte en særlig beskatningsordning for andelsselskaber. Domstolen fandt, at der var visse fordele ved at være omfattet af ordningen. Det blev imidlertid overladt til den foreliggende ret at vurdere, om ordningen konkret var i strid med statsstøttere, herunder om fordelene var begrundet i skattesystemets logik og opbygning. I forhold til den konkrete ordning skulle det imidlertid have for øje, at økonomiske enheder i medlemsstaten kunne vælge at tage form som andelsselskab udelukkende for at opnå fordele ved den skatteordning, som andelsselskaber var underlagt. I den forbindelse udtalte Domstolen i præmis 74: "Det

tilkommer således den pågældende medlemsstat at iværksætte og anvende passende kontrol- og overvågningsprocedurer for at sikre sammenhængen i de særlige skattefordele, som er indført til fordel for andelsselskaberne, med skattesystemets logik og almindelige opbygning, og at undgå at økonomiske enheder vælger denne særlige juridiske form alene for at drage fordel af de skattelempler, som er fastsat for denne selskabstype. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagerne”.

De kontrol- og overvågningsprocedurer, som Domstolen henviser til, er kontrol med anvendelsen af selve ordningen – og altså hvilke erhvervsdrivende, der kan blive omfattet af ordningen. Rationalet bag kontrolkravet må nødvendigvis være, at hvis kontrol ikke kræves, åbnes der mulighed for, at visse virksomheder opnår fordele, som virksomheder, der er i samme retlige og faktiske situation som netop disse virksomheder, ikke kan opnå. Overføres dette rationale til APA-aftaler, der som ovenfor nævnt af 'natur' rummer risiko for forskelsbehandling, må der nødvendigvis indbygges kontrolforanstaltninger, der skal sikre, at en sådan forskelsbehandling ikke finder sted. Den umiddelbart eneste mulighed for at sikre, at alle sammenlignelige virksomheder behandles på samme måde, må henset til normalskatteordningen være at kontrollere, at prisfastsættelsesmetoden i APA-aftalen faktisk bevirker, at interne transaktioner prisfastsættes til armslængdeprisen. På den måde sikres det, at alle virksomheder beskattes på markedsvilkår. Måden at kontrollere dette på er som ovenfor nævnt, at sammenligne transaktionerne omfattet af APA-aftalen med referencetransaktioner.

Hvis det er muligt, bør den kontrollerede transaktion sammenlignes direkte med referencetransaktionen. Er dette imidlertid ikke muligt, eksempelvis fordi der ikke kan findes en referencetransaktion, der er umiddelbart sammenlignelig, kan den kontrollerede transaktion sammenlignes med mere eller mindre sammenlignelige transaktioner på forskellige punkter – eksempelvis bruttomarginer eller nettoresultater.⁴⁴ Om de to transaktioner er sammenlignelige på eksempelvis økonomiske nøgletal, afhænger af forskellige faktorer alt efter hvilke nøgletal, der sammenlignes. Eksempelvis vil de vigtigste faktorer for sammenlignelighedsgraden af de to transaktioner, når disse sammenlignes ved deres bruttomarginer, være funktioner, risici og kontraktvilkår. Ved en sammenligning af to transaktioner på baggrund af bruttomarginer, skal de to virksomheder, hvis transaktioner sammenlignes, udfylde de samme funktioner, risiciene forbundet med transaktionerne skal være ens og kontraktvilkårene være ens. Disse faktorer er ikke de eneste, der har betydning for pålideligheden af sammenligningen, men antages at være de vigtigste ved netop denne type sammenligning. Ved sammenligning af andre nøgletal eller andre karakteristika ved transaktionerne kan det være andre faktorer, der er væsentligst for sammenligneligheden af transaktionerne.⁴⁵ Som nævnt i afsnit 4 er der generelt mange faktorer, der har indflydelse på prisen i en transaktion, og dermed også har betydning for sammenligneligheden af den kontrollerede transaktion og referencetransaktionen.

Opsummerende kan det altså anføres, at prisfastsættelsesmetoden i APA-aftalen skal være enten baseret på eller kontrolleret gennem en referencetransaktion. Indbygges der ikke et sådant kontrolelement i forbindelse med vilkårsfastsættelsen, vil ordningen rumme mulighed for selektiv forskelsbehandling, hvilket er i strid med statsstøttere reglerne. Hvilke referencetransaktioner der kan

⁴⁴ Wittendorff (2009), s. 814ff

⁴⁵ Wittendorff (2009), s. 833

anvendes ved sammenligningen, afhænger af forskellige prisrelevante faktorer alt efter hvilke aspekter af transaktionerne, der sammenlignes.

For at kunne iagttage armslængdeprincippet i APA-aftalen må skattemyndigheden altså sikre, at der anvendes referencetransaktioner, der faktisk er sammenlignelige med transaktionerne omfattet af APA-aftalen. I modsat fald, enten derved at der ikke opstilles referencetransaktioner, eller derved at referencetransaktionen ikke kan tjene som sammenligningsgrundlag, må der være en overhængende risiko for, at prisen i APA-aftalen ikke afspejler markedsprisen. Dette fører til, at skattemyndigheden må stille betydelige dokumentationskrav for alle omstændigheder, der kan påvirke sammenligneligheden mellem transaktionerne omfattet af APA-aftalen og referencetransaktionerne.

Som et eksempel på, hvornår et sådant krav ikke kan antages at være opfyldt, kan nævnes Kommissionens åbningsskrivelse vedrørende Fiat Finance and Trade, hvor det i betragtning 77 anføres:

"Firstly, the Commission observes that the Luxembourgish tax authorities accepted the comparables selected by the tax advisor for the determination of an appropriate beta in the transfer pricing report without making any effort to filter out names which might not be appropriate peers. Indeed, the list of 66 companies contains companies which are active in very different business segments than FFT (læs: Fiat Finance and Trade) and even contains two central banks: the Banque Nationale de Belgique and the Schweizerische Nationalbank. However, the functions and risks of central banks are very different from any commercial bank or a treasury company like FFT."

Ingen brug af referencetransaktioner eller brug af referencetransaktioner, der ikke er konkret sammenlignelige med transaktionerne omfattet af APA-aftalen, må herefter skabe en formodning om, at armslængdeprincippet ikke er iagttaget, og at dette kan medføre en fordel for virksomheden i strid med statsstøttere.

6.3.5 Delkonklusion vedrørende prisfastsættelsesmetoden i APA-aftaler

Prisen, der fastsættes for transaktioner omfattet af en APA-aftale, skal være i overensstemmelse med normalskatteordningen – og altså armslængdeprincippet. Er prisen herefter ikke armslængdeprisen, kan dette medføre en fordel for virksomheden, derved at dennes skattebetaling mindskes.

At prisen i APA-aftalen skal være armslængdeprisen indebærer, at den skal svare til den pris, som to uafhængige foretagender ville have aftalt i forbindelse med den pågældende transaktion. Da markedsprisen ikke er en præcis størrelse, er det urealistisk at stille krav om, at prisen skal afspejle den nøjagtige markedspris, men der må stilles krav om, at prisfastsættelsesmetoden skal være egnet til at sikre en pris, der ligger (nok meget) tæt på markedsprisen.

Idet der ikke forefindes én korrekt metode til at fastlægge den rigtige pris, vil indgåelsen af en APA-aftale indebære, at der foretages et vist konkret skøn ved vilkårsfastsættelsen. Armslængdepriisen eller armslængdemetoden kan ikke skønsmæssigt fastsættes i lovgivningen, idet der ikke herved kan sikres, at prisen i alle tilfælde vil afspejle markedsprisen. Den konkrete skønsmæssige fastsættelse, der således må tillægges skattemyndighederne, må ikke være så vid, at der opstår risiko for, at sammenlignelige virksomheder forskelsbehandles. Der må således indrettes en ordning, der sikrer, at vilkårsfastsættelsen i APA-aftaler sker efter objektive kriterier, hvor skattemyndighederne kun overla-

des en skønsbeføjelse svarende til almindelig forvaltning og lovfortolkning. Om dette imidlertid er muligt henset til APA-aftalers 'natur' er diskutabelt.

Når en ordning rummer mulighed for, at visse virksomheder tildeles en fordel, skal der indbygges kontrolelementer i ordningen, der sikrer, at dette ikke sker. I forhold til prisvilkårene for APA-aftaler vil en sådan kontrolforanstaltning bestå i, at prisen for de omfattede transaktioner kontrolleres ved en sammenligning med referencetransaktioner. Det må i ordningen sikres, at disse referencetransaktioner faktisk er sammenlignelige med transaktionerne omfattet af APA-aftalen. Dette sikres naturligt ved at stille krav til virksomhedernes dokumentation vedrørende alle prisrelevante omstændigheder. Hvilke omstændigheder der er (mest) afgørende for, om referencetransaktionerne er sammenlignelige med transaktionerne omfattet af APA-aftalen, afhænger af, hvilke parametre transaktionerne sammenlignes på.

6.4 APA-aftalers tidsmæssige udstrækning

I det følgende vil det blive analyseret, hvorvidt den tidsmæssige udstrækning af en APA-aftale i sig selv kan medføre, at aftalen kommer i strid med armslængdeprincippet.

Ifølge Kommissionens meddelelse om APA-aftaler skal den tidsmæssige udstrækning af aftalen angives, men meddelelsen indeholder ikke anbefalinger vedrørende den tidsmæssige udstrækning. Det følger dog af flere skrivelser udfærdiget af JTPF, at praksis blandt medlemsstaternes skattemyndigheder viser, at det typisk tillades APA-aftaler at have en varighed på mellem 3 og 5 år.⁴⁶

⁴⁶ JTPF/020/BACK/2005/EN Summary of Member States replies to the APA questionnaire, spørgsmål 8

En oversigt over længden af gyldighedsperioden for APA-aftaler, indgået i en række medlemsstater, er fastsat i følgende tabel⁴⁷:

Medlemsstat	APA-aftalers tidsmæssige udstrækning
Frankrig	3-5 år.
Holland	4-5 år, medmindre der er længerevarende kontrakter involveret.
Italien	Når en APA-aftale er indgået, er den gældende i en periode på 3 år.
Litauen	Den indgåede APA-aftale er gældende i det igangværende samt de 5 følgende regnskabsår.
Luxembourg	Maksimalt 5 år.
Polen	Højst 5 år, men der er mulighed for at forlænge perioden med yderligere 5 år.
Rumænien	Op til 5 år.
Spanien	Den tidsmæssige udstrækning kan ikke overstige 4 år
Storbritannien	HMRC har en forventning om, at de fleste APA-aftaler kan have en varighed af maksimalt 5 år.
Sverige	APA-aftalen er gældende i en forudbestemt periode på 3-5 år.
Tyskland	3-5 år.
Ungarn	3-5 år, men APA-aftalen kan forlænges én gang.

Den tidsmæssige udstrækning af en APA-aftale kan være et relevant moment at inddrage ved vurderingen af den aftalte prisfastsættelsesmetodes overensstemmelse med armslængdeprincippet. Såfremt medlemsstaterne indgår langvarige eller ligefrem tidsubestemte APA-aftaler, må aftalen komme i strid med armslængdeprincippet, hvis den økonomiske situation i de markeder, virksomheden opererer i, ændrer sig. Ændres markedet, vil de omstændigheder, der er relevante for prisfastsættelsen i APA-aftalen, tillige ændre sig. Den aftalte prisfastsættelsesmetode kan derved, med tiden, være blevet fordelagtig for virksomheden i skattemæssig henseende og dermed udgøre en økonomisk fordel. Det samme vil kunne gøre sig gældende, hvis koncernen omstruktureres under APA-aftalens løbetid, idet de forudsætninger og omstændigheder, der var væsentlige ved vilkårsfastsættelsen, kan ændres drastisk ved en omstrukturering.

Hensynene bag den tidsmæssige udstrækning af APA-aftaler må kunne sammenlignes med hensynene bag rammeaftalers varighed i udbudsdirektivet.

Det overordnede formål med udbudsreglerne er at sikre, at der skabes et indre marked for offentlige kontrakter, hvor der eksisterer en effektiv konkurrence, derved at offentlige myndigheder ved indgåelse af kontrakter skal handle som en 'almindelig' markedsaktør og antage det bud, der er det mest økonomisk fordelagtige i forhold til myndighedens konkrete behov. Heraf følger således også, at offentlige myndigheder skal handle til markedspris.

Det følger af udbudsdirektivets artikel 32, at medlemsstaterne kan give de ordregivende myndigheder mulighed for at indgå rammeaftaler. En rammeaftale har til formål at fastsætte vilkårene for de kontrakter, der skal indgås på baggrund af rammeaftalen i løbet af en given periode, især med hensyn til pris og den mængde af varer eller tjenesteydelser, der skal indkøbes, jf. udbudsdirektivets artikel 1, stk. 5.

Ved et udbud af en rammeaftale skal ordregiveren være opmærksom på, at udbudsdirektivet begrænser rammeaftalers løbetid, hvorefter udgangspunktet er, at de højst må gælde i 4 år. Det sker

⁴⁷ Kommissionens åbningsskrivelse i sag SA.38373 om påstået støtte til Apple, betragtning 45 og 65

primært for at sikre, at der med passende mellemrum skabes konkurrence om de offentlige kontrakter, da priserne for de omhandlede varer kan ændre sig over tid.

Det følger af betragtning 11 i præamblen til udbudsdirektivet, at:

"[...] Den fornyede konkurrence bør overholde visse regler, der har til formål at sikre den nødvendige fleksibilitet og overholdelsen af de generelle principper, herunder især princippet om ligebehandling. Af denne grund bør rammeaftalers gyldighed være begrænset, og de bør ikke kunne gælde for perioder på over fire år undtagen i tilfælde, hvor de ordregivende myndigheder behørigt begrundes, at det er nødvendigt med en længere periode".

Den tidsmæssige udstrækning af rammeaftaler er altså fastsat i erkendelse af, at markedet ændrer sig over tid. Det bud, der var økonomisk mest fordelagtigt ved aftaleindgåelsen, er altså ikke nødvendigvis det mest fordelagtige bud senere. På den anden side tages der et vist hensyn til fleksibiliteten set med den offentlige ordregivers øjne. Rammeaftalen må derfor kunne indgås for en vis periode, således at der ikke skal gennemføres nye udbud, der er omkostnings- og tidskrævende, alt for ofte.

Som det ses af ovenstående tabel indgås APA-aftaler ofte for en periode på 3-5 år. Mange af de samme hensyn, som ligger bag den tidsmæssige udstrækning af rammeaftaler, må antages at have gjort sig gældende ved medlemsstaternes fastsættelse af den tidsmæssige udstrækning af APA-aftaler. På den ene side må det sikres, at aftalen ikke løber så længe, at der sker alt for store ændringer i de prisrelevante omstændigheder, hvilket kan medføre, at beskatningsgrundlaget opgøres på forkert grundlag. På den anden side er APA-aftaler omkostnings- og tidsmæssigt krævende – både for myndigheder og skatteyder, hvorfor de må have en vis varighed.

Ifølge udbudsreglerne sikres der en rimelig afvejning af disse hensyn ved en tidsmæssig udstrækning på 4 år. Rationalet bag, at APA-aftaler nødvendigvis må have en vis varighed, synes på samme måde som i forhold til rammeaftaler meget velbegrundet. Spørgsmålet er imidlertid, om sådanne betragtninger om hensigtsmæssighed har en plads i statsstøtte-regi.

Faktum er, at markedet og de forhold, som virksomhederne opererer under, kan ændre sig meget hurtigt. En indgået APA-aftale med en løbetid på eksempelvis 4 år kan altså fra den ene dag til den anden bevirke, at skatteopgørelsen for virksomheden ikke længere opgøres på markedsvilkår, og at virksomheden herefter modtager en fordel i den resterende løbetid. Domstolen har utallige gange udtalt, at formålet med støtten er uden betydning. Det afgørende for, om støtte er i strid med statsstøttere, er virkningen, jf. bl.a. sag C-522/13, *Navantia*, præmis 28. På baggrund af dette må retstilstanden på nuværende tidspunkt være sådan, at såfremt en APA-aftale bevirker, at der tildeles støtte, så er den i strid med statsstøttere, uanset at formålet var at kompensere virksomheden for besværet ved aftaleindgåelsen. For herefter at være i overensstemmelse med normalskatteordningen skal en APA-aftale i udgangspunktet revideres hver gang, der er omstændigheder af betydning for prisfastsættelsen, som ændrer sig, hvorefter en fikseret løbetid faktisk ikke kan tillades.

Imidlertid må det overvejes, om Domstolen, stillet over for spørgsmålet, alligevel vil tillade en vis løbetid på baggrund af den samme hensynsafvejning, som gør sig gældende for rammeaftaler i udbudsdirektivet. Dette særligt fordi Kommissionen som tidligere nævnt anser APA-aftaler som gavn-

lige for det indre marked – det samme hensyn, som faktisk ligger bag statsstøttere. Spørgsmålet kan folgelig ikke besvares her, men det må med udgangspunkt i ovenstående antages, at en løbetid på mere end ca. 4 år i hvert fald vil bevirke, at APA-aftalen kan komme i strid med statsstøttere, idet hensynet til besværet ved aftaleindgåelsen ifølge rationalet bag udbudsdirektivet kompenseres ved en løbetid på 4 år.

6.5 Aftaleindgåelse og begrundelse

Det ses af Kommissionens åbningsskrivelser vedrørende Apple, Amazon, Fiat Finance and Trade og Starbucks, at det gentagne gange påpeges, at vilkårsfastsættelsen i APA-aftalen ikke er begrundet.

Som eksempler på, hvornår Kommissionen inddrager argumenter om, at vilkåret ikke er begrundet, kan nævnes åbningsskrivelsen vedrørende Apple, betragtning 58, hvor det bl.a. anføres:

*"[...] Instead, according to that excerpt, Irish Revenue accepted the calculation of profit attributable to the branch of AOE on the basis of actual costs without this choice being reasoned in any way."*⁴⁸

I åbningsskrivelsen vedrørende Amazon anføres det bl.a. i betragtning 75:

*"[...] There is no explanation as to why such a combination of methods would be appropriate. It appears that the floor and the cap are used to ensure a relatively predictable level of taxable profit; they do not seem to be based on any arm's length reasoning".*⁴⁹

På tilsvarende måde ses det, at Kommissionen i åbningsskrivelserne bemærker, hvis den tidsmæssige udstrækning af procedurerne i forbindelse med aftaleindgåelsen er meget kort.

Kommissionen bemærker fx i åbningsskrivelsen vedrørende Amazon:

*"[...] that the ruling request by Amazon was assessed within eleven working days from the receipt of the first letter constituting the ruling request, which is a very short period of time had a transfer pricing report been submitted and assessed in this case."*⁵⁰

Det synes herefter at være relevant at vurdere, hvorvidt henholdsvis en manglende begrundelse for valg af vilkår og en kort tidsmæssig udstrækning af aftaleindgåelsesproceduren kan have indflydelse på vurderingen af APA-aftalers overensstemmelse med EU's statsstøttere.

Rationalet bag begge ovenstående iagttagelser må antageligt være, at et krav om begrundelse og iagttagelse af en vis procedure i forbindelse med aftaleindgåelsen medvirker til at sikre et korrekt materielt resultat når myndigheder træffer afgørelser. Dette er eksempelvis også et af formålene bag den danske forvaltningslovs bestemmelser om begrundelse af afgørelser.⁵¹

I Kommissionens meddelelse om APA-aftaler er der opstillet en forventet tidsramme for indgåelse af en APA-aftale. Kommissionen bemærker, at alle APA-aftaler er forskellige, hvorfor det kan være

⁴⁸ Kommissionens åbningsskrivelse i sag SA.38373, betragtning 58

⁴⁹ Kommissionens åbningsskrivelse i sag SA.38944, betragtning 75

⁵⁰ Kommissionens åbningsskrivelse i sag SA.38944, betragtning 63

⁵¹ Bønsing (2012), s. 188

uhensigtsmæssigt at angive en fælles tidsplan for enhver APA-aftale. Det optimale er derfor, at alle parter snarest muligt efter modtagelsen af en APA-ansøgning opstiller en tidsplan for det videre forløb. Den i meddelelsen oplyste tidsplan, der har en varighed af 18 måneder, er vejledende, men indeholder alle de faser, der typisk vil være i en APA-aftale. Det anføres, at sager af mere kompleks karakter kan tage længere tid, men hvis alle parter deltager i samarbejdet og planlægningen, kan den tid, der medgår til at indgå en APA-aftale, holdes så kort som muligt.⁵²

Baggrunden for disse betragtninger må formodes at være begrundet i hensynet til at sikre et korrekt materielt resultat, når myndigheder træffer afgørelser. For at kunne træffe en materiel korrekt afgørelse, kræver det, at den pågældende myndighed har alle nødvendige oplysninger til rådighed. Det tager tid at indhente, systematisere og vurdere disse oplysninger, der danner grundlag for aftalens væsentlige vilkår, hvorfor procedurens varighed må antages at være en ikke-uvæsentlig faktor i vurderingen af, hvorvidt den pågældende ansøgning er blevet behandlet tilstrækkeligt og dermed tjene som et kontrolelement for, at APA-aftalens vilkår er i materiel overensstemmelse med normalskatteordningen.

Sammenholdes ovenstående vedrørende baggrunden for at 'kræve' henholdsvis en begrundelse for valg af vilkår i aftalen og en vis tidsmæssig udstrækning af aftaleindgåelsesproceduren med det ovenfor anførte om, at APA-aftaler og vilkårene fastsat i disse skal være mulige at kontrollere, og at der ikke må overlades skattemyndigheden en for vid skønsebeføjelse ved vilkårsfastsættelsen, må et krav om begrundelse og iagttagelse af visse procedurer tillige kunne medvirke til at kontrollere, at disse forhold faktisk er iagttaget. Begrundelse for valg af vilkår og tilstrækkelig grundig behandling i forbindelse med aftaleindgåelsen må altså antagelig tjene som et kontrolelement for, at aftalens vilkår er i materiel overensstemmelse med normalskatteordningen.

Det må imidlertid i forhold til statsstøttere reglerne være således, at disse omstændigheder vedrørende aftaleindgåelsen ikke kan være afgørende for, om en APA-aftale er i strid med regelsættet. Afgørende for, hvorvidt en APA-aftale er i overensstemmelse med statsstøttere reglerne, er, om den er i overensstemmelse med normalskatteordningen, og at skattemyndigheden ikke har været tillagt for vide skønsebeføjelser. Hverken manglende begrundelse eller manglende iagttagelse af en særlig procedure forud for aftaleindgåelsen kan antages i sig selv at bevirke, at der skabes rum for forskelsbehandling af virksomheder. Der bør således ikke kunne opstilles en forudsætning om, at en manglende begrundelse for vilkårsfastsættelsen henholdsvis en kort tidsmæssig procedure ved aftaleindgåelsen bevirker, at APA-aftalen formodes at stride mod armslængdeprincippet eller omvendt.

Derimod må rationalet bag argumenterne om manglende begrundelse for vilkårsfastsættelsen henholdsvis en kort tidsmæssig udstrækning af proceduren i forbindelse med aftaleindgåelsen kunne bevirke, at der kan drages *tvivl om*, hvorvidt aftalen er i materiel overensstemmelse med armslængdeprincippet, idet den manglende begrundelse og den korte tidsmæssige udstrækning af indgåelsesproceduren kunne *indikere*, at der ikke er foretaget konkrete og objektive skøn, og at der ikke er sket tilstrækkelig kontrol og indhentet tilstrækkeligt med oplysninger i forbindelse med vurderingen af, hvilke prisfastsættelsesmetoder der anvendes, hvilke referencetransaktioner der anvendes som

⁵² Kommissionens meddelelse om APA-aftaler, Tillæg C

sammenligningsgrundlag, om referencetransaktionerne rent faktisk er sammenlignelige med de pågældende transaktioner osv.

Manglende begrundelse for vilkårsfastsættelsen og en kort tidsmæssig udstrækning af aftaleproceduren vil således ikke kunne stå alene som argument for APA-aftalens uoverensstemmelse med statsstøttere, men disse forhold må kunne medvirke til at underbygge, at de foranstaltninger og procedurer, der skal medvirke til at sikre, at APA-aftalen er i overensstemmelse med statsstøttere, muligvis ikke er iagttaget.

6.6 Skattekonkurrence

Det kan på baggrund af det ovenfor behandlede konstateres, at der er mange forhold, der kan bevirke, at en APA-aftale er eller forudsættes at være i strid med statsstøttere.

Som udgangspunkt anses APA-aftaler for at være gavnlige for det indre marked. Transfer pricing-regelsættene besværliggør virksomhedernes etablering i andre medlemsstater og kan eventuelt medføre, at lysten til at gennemføre transaktioner på tværs af landegrænser reduceres grundet de store usikkerhedsmomenter forbundet hermed. APA-aftaler medvirker ifølge Kommissionen til at skabe sikkerhed for virksomhederne, ligesom udgifterne i forbindelse med administrationen af koncerninterne transaktioner antages at mindskes. Derfor synes det isoleret set besynderligt, at Kommissionen nu 'angriber' APA-aftaler gennem statsstøttere. Som tidligere anført må svaret nok findes i Kommissionens ønske om at bekæmpe skadelig skattekonkurrence. Derfor må det også analyseres, hvorvidt det kan have indflydelse på vurderingen af en APA-aftales overensstemmelse med statsstøttere, at denne enten i sig selv må være udtryk for skadelig skattekonkurrence eller fungerer som led i en ordning, der er udtryk for skadelig skattekonkurrence.

Det erindres, at skadelig skattekonkurrence ifølge adfærdskodekset består i, at enkelte lande udnytter forskellen mellem staters beskatningssystemer ved at indrette særlige gunstige skatteordninger for visse virksomheder for derigennem at tiltrække investeringer, jobs og skatteindtægter.

En APA-aftale må herefter være udtryk for skadelig skattekonkurrence, når prisen ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis dette samtidig bevirker at koncernens skattebetaling nedbringes. Denne følge kan imidlertid ikke nås ved en APA-aftale alene. Den naturlige følge må være, at selvom ét selskab i koncernen skulle modtage en fordel som følge af prisfastsættelsen i APA-aftalen, vil dette som udgangspunkt medføre en tilsvarende ulempe hos det koncernselskab, som transaktionen gennemføres med. Den betaling, som det sælgende selskab modtager og skal beskattes af, fungerer modsat som en fradragsberettiget udgift hos det køvende selskab. Er prisen eksempelvis lavere end markedsprisen, mindskes den skattepligtige indkomst hos det sælgende selskab. Modsat forhøjes den skattepligtige indkomst hos det køvende selskab, idet dennes fradragsberettigede udgifter er tilsvarende lave. Skadelig skattekonkurrence kan således ikke på denne måde 'udøves' gennem APA-aftaler alene.

Skadelig skattekonkurrence kan derimod 'udøves' gennem en kombination af skatteordninger og en APA-aftale. Såfremt det selskab, som indtjeningen allokeres til, behandles skattemæssigt gunstigt enten i samme stat eller i en anden stat, vil en APA-aftale med en prisfastsættelsesmetode, der afviger fra armslængdeprincippet, i sammenhæng med den konkrete skatteordning medføre en fordel

for koncernen som helhed. Det samme vil gøre sig gældende, hvis de indtægter eller udgifter, der allokeres gennem APA-aftalen, allokeres til den virksomhed i koncernen, der konkret på baggrund af det øvrige skattesystem vil kunne opnå en skattemæssig fordel ved, at udgiften eller indtægten allokeres dertil grundet udgiften eller indtægts særlige type. Som allerede konstateret vil en APA-aftale være i strid med statsstøttere, hvis den afviger fra normalskatteordningen – altså armslængdeprincippet – når dette samtidig medfører en fordel. En APA-aftale er ikke i strid med statsstøttere, hvis den ikke afviger fra normalskatteordningen. Dette selvom koncernen gennem allokeringen i APA-aftalen modtager en fordel, idet selskabet, der allokeres til, behandles skattemæssigt gunstigt. I et sådan tilfælde skyldes fordelene ikke APA-aftalen, der allokere i overensstemmelse med normalskatteordningen, men derimod den skatteordning, der behandler det konkrete koncernselskab særligt gunstigt.

Ydermere må en ordning, der muliggør indgåelse af APA-aftaler for visse virksomheder, men som ikke er generelt tilgængelig, kunne være udtryk for skadelig skattekonkurrence, idet en APA-aftale i sig selv, som tidligere konstateret, udgør en fordel for virksomheden. Som det imidlertid også blev konstateret i denne forbindelse, vil en sådan selektiv ordning ikke umiddelbart være i strid med statsstøttere, idet der ikke sker nogen overførsel af statslige midler, så længe armslængdeprincippet er iagttaget i APA-aftalen.

På baggrund af ovenstående må det være således, at den eneste reelt afgørende omstændighed for, om en APA-aftale er i strid med statsstøttere, er, om APA-aftalen sikrer, at koncerninterne transaktioner prisfastsættes til markedspriser. Det er tillige allerede fastslået, at det er virkningen og ikke formålet med en ordning, der er afgørende for, om ordningen er i strid med statsstøttere. Der er altså opstillet en objektiv målestok for en ordnings overensstemmelse med statsstøttere. På baggrund heraf vil det altså være uden betydning, om APA-aftalen indgår som 'led' i en ordning, der er udtryk for skadelig skattekonkurrence. Kan det ikke objektivt konstateres, at APA-aftalen og altså allokeringen afviger fra normalskatteordningen, vil APA-aftalen ikke være i strid med statsstøttere. Modsat; kan det objektivt konstateres, at der ikke er anvendt markedspriser ved allokering, er det uden betydning, at APA-aftalen er indgået i 'bedste mening', og aldrig har haft til formål at nedbringe skattebetalingen. Virkningen af en sådan aftale er jo, at virksomheden modtager støtte.

At Kommissionen så eventuelt vælger at fokusere sine undersøgelser af APA-aftalers overensstemmelse med statsstøttere til de APA-aftaler, der virker i forbindelse med en skatteordning, der medfører en fordel, er en helt anden sag.

6.7 Forenelig statsstøtte

Der er ifølge TEUF artikel 107, stk. 2 og 3, samt artikel 108 forskellige hensyn, der kan begrunde, at statsstøtte konkret er forenelig med statsstøttere. Imidlertid følger det af retspraksis, at der skal være direkte sammenhæng mellem den fordel, der tildeles, og det formål, der konkret begrunder, at støtten er forenelig, jf. bl.a. sag C-279/08 P, *Kommissionen mod Holland*, præmis 76, og sag C-66/02, *Kommissionen mod Italien*, præmis 142.

Sådanne hensyn er eksempelvis støtte af social karakter, støtte for at råde bod på skader forårsaget af naturkatastrofer, miljømæssige hensyn, støtte til fremme af den økonomiske udvikling i områder med usædvanlig lav levestandard og lignende. Det ses af praksis at støtte til sådanne formål kan gives i form af eksempelvis direkte støtte eller særlige skattefradrag.

Der kan ikke umiddelbart identificeres nogen fornøden sammenhæng mellem at tillade, at en virksomhed allokerer sine indtægter og udgifter i strid med normalskatteordningen og et formål, der konkret kan medføre en ordnings overensstemmelse med statsstøttere. Således må muligheden for at anse APA-aftaler, der umiddelbart er i strid med statsstøttere for alligevel at være forenelig statsstøtte ifølge ovennævnte traktatbestemmelser, være usandsynlig.

7. Diskussion

I det følgende vil det på baggrund af det i analysen konstaterede blive diskuteret, hvilke konsekvenser det må antages at få, at APA-aftaler vil blive behandlet i statsstøtte-regi. Det vil tillige på baggrund af retspolitiske og retsøkonomiske hensyn blive diskuteret, hvorvidt det er hensigtsmæssigt at behandle APA-aftaler i dette regi.

Diskussionen er opbygget således, at forskellige aspekter og konsekvenser ved at behandle APA-aftaler i statsstøtte-regi belyses indledningsvist, hvorefter disse betragtninger sammenholdes og diskuteres.

7.1 Armslængdeprincippet som normalskatteordning

Armslængdeprincippet anvendes som allokeringensnorm i den internationale skatteret såvel som i den nationale skatteret. På trods af svagheder ved armslængdeprincippet er der international konsensus om denne allokeringsform.⁵³ I det følgende vil nogle af svaghederne ved armslængdeprincippet blive skitseret.

Armslængdeprincippet er baseret på et markedsideal om perfekt konkurrence. Idet dette ideal sjældent eksisterer, består der diskrepans mellem realitet og ideal. Denne diskrepans medfører flere problemstillinger ved anvendelsen af armslængdeprincippet.

På et marked med imperfekt konkurrence kan koncernforbundne selskaber opnå internaliseringsfordele. Internaliseringsfordele er de fordele, som koncernforbundne selskaber kan opnå ved at kunne effektivisere transaktioner mere økonomisk effektivt end uafhængige selskaber, der er henvist til markedet.⁵⁴ Armslængdeprincippet er baseret på idealet om perfekt konkurrence. Det er således ikke muligt at allokere økonomiske fordele, der udspringer af organisationsformen, mellem de forskellige selskaber i koncernen. Den økonomiske gevinst, der udspringer af selve organisationen, vil blive allokert til enten det købende eller sælgende selskab i sin helhed. Dette kan medføre asymmetri i allokeringen.⁵⁵

Når der inden for en bestemt branche eksisterer imperfekt konkurrence på markedet, som bevirker, at det medfører en økonomisk fordel at internalisere en given aktivitet, vil koncernforbundne selskaber udkonkurrere uafhængige selskaber. Dette medfører, at der ikke kan findes eller kun kan findes få transaktioner mellem uafhængige foretagender inden for den konkrete branche, der kan anvendes som referencetransaktioner. Koncernforbundne selskaber kan således være henvist til helt andre brancher, når referencetransaktionerne skal findes.⁵⁶

Nogle koncernforbundne selskaber gennemfører udelukkende koncerninterne transaktioner. Dette bevirker, at der ikke kan findes interne referencetransaktioner – altså transaktioner mellem det kontrollerede selskab og et uafhængigt foretagende. Der kan altså udelukkende anvendes eksterne referencetransaktioner – og altså transaktioner mellem to uafhængige foretagender. Anvendelse af eks-

⁵³ Wittendorff (2009), s. 907

⁵⁴ Wittendorff (2009), s. 53

⁵⁵ Wittendorff (2009), s. 901

⁵⁶ Wittendorff (2009), s. 902

terne referencetransaktioner bevirker, at der normalvis ikke tages højde for kvaliteten i en funktion, selvom denne påvirker afkastet i markedstransaktioner.⁵⁷

Det kan være vanskeligt at få informationer om især eksterne referencetransaktioner. Idet information om referencetransaktioner kan være en nødvendighed for at fastsætte interne priser i koncernen, udgør den manglende adgang til information et væsentligt usikkerhedsmoment.⁵⁸

Ovenstående er blot nogle af de problemstillinger, der eksisterer for koncernselskaber ved anvendelsen af armslængdeprincippet. Gennemgangen er langt fra udtømmende, men den er egnet til at illustrere, at der faktisk består problemer og usikkerheder ved at anvende armslængdeprincippet som allokeringsnorm. Har det eksempelvis været yderst vanskeligt at finde egnede referencetransaktioner, hvilket kan være følgen af de ovenstående problemstillinger, risikerer virksomheden, at dennes interne prisfastsættelse ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Overført til APA-aftaler risikerer en virksomhed som indgår en APA-aftale med en skattemyndighed, at prisfastsættelsen ikke er korrekt og tilstrækkeligt kontrolleret, hvorefter APA-aftalen kan være i strid med statsstøttere.

7.2 Selektivitetskriteriet skal vurderes i den nationale ramme

En ordnings overensstemmelse med statsstøttere afhænger grundlæggende af fire kumulative betingelser. Én af disse betingelser er, at ordningen skal medføre en selektiv fordel for visse virksomheder. En ordning er selektiv, når kun visse virksomheder kan blive omfattet af den.

Overført til APA-aftaler vil disse være selektive, hvis deres udformning bevirker, at kun nogle virksomheder kan 'få lov til' at opgøre deres skattepligtige indkomst efter andre kriterier end markedsprisen. APA-aftaler, der ikke sikrer, at den skattepligtige indkomst opgøres til markedsværdier, er altså selektive allerede idet, at virksomheder, der ikke gennemfører koncerninterne transaktioner, ikke har denne mulighed ved skatteopgørelsen.

Vurderingen af hvorvidt en ordning udgør en selektiv fordel for visse virksomheder, skal foretages inden for en national ramme. Dette fremgår direkte af Rettens dom i sag T-399/11, *Banco Santander*, præmis 75, hvor Retten anfører:

"Mens bedømmelsen af den betingelse, der er indeholdt i artikel 107, stk. 1, TEUF, vedrørende påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne, består i at undersøge, om en medlemsstats virksomheder eller produktioner har fordele i forhold til andre medlemsstats virksomheder eller produktioner, kan betingelsen vedrørende selektivitet, der ligeledes er indeholdt i artikel 107, stk. 1, TEUF, således alene bedømmes i forhold til én medlemsstat, og den fører alene til en analyse af forskelsbehandlingen mellem denne ene medlemsstats virksomheder eller produktioner (jf. i denne retning Domstolens dom af 11.11.2004, sag C-73/03, Spanien mod Kommissionen, ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 28)".

⁵⁷ Wittendorff (2009), s. 903

⁵⁸ Wittendorff (2009), s. 904

Retten bestemmer herefter i præmis 79:

"Det fremgår af denne retspraksis, at konstateringen af, at en foranstaltning er selektiv, er baseret på en forskelsbehandling mellem kategorier af virksomheder, der henhører under én medlemsstats lovgivning, og ikke en forskelsbehandling mellem virksomhederne i en medlemsstat og virksomhederne i de øvrige medlemsstater".

De samme betragtninger gør sig gældende i Rettens dom i sag T-219/10, *Kommissionen mod Spanien*, hvor det i præmis 75 og 76 anføres:

"Det fremgår af denne retspraksis, at konstateringen af, at en foranstaltning er selektiv, er baseret på en forskelsbehandling mellem kategorier af virksomheder, der henhører under én medlemsstats lovgivning, og ikke en forskelsbehandling mellem virksomhederne i en medlemsstat og virksomhederne i de øvrige medlemsstater. Det følger af det ovenstående, at den forbindelse, der fremgår af 129. betragtning til den anfægtede beslutning, nævnt i præmis 69 ovenfor, mellem eksport af kapital og eksport af varer, såfremt den anses for godtgjort, kun kan føre til en konstatering om, at konkurrencen og samhandelen er påvirket, og ikke om, at den omtvistede foranstaltning er selektiv, hvilket skal bedømmes inden for en national ramme".

Samme retstilstand kan udledes af Domstolens afgørelse i sag C-88/03, *Portugal mod Kommissionen*. I denne sag skulle Domstolen fastlægge rammen for selektivitetsvurderingen for en ordning vedtaget af en indenstatslig myndighed. Såfremt den indenstatslige myndighed var tilstrækkelig selvstyrende i forhold til centralregeringen, udtalte Domstolen bl.a. i præmis 58:

"I så fald er det området, hvorpå den indenstatslige enhed, der er ophavsmand til foranstaltningen, udøver sine beføjelser, og ikke det nationale område som et hele, der udgør den relevante sammenhæng for at undersøge, om en foranstaltning, som en sådan enhed har vedtaget, begunstiger visse virksomheder i forhold til andre virksomheder i en tilsvarende faktisk og retlig situation, under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning eller retlige ordning".

Af denne dom kan det altså udledes, at den relevante ramme for selektivitetsvurderingen sædvanligvis er hele det nationale område – altså medlemsstaten – men i situationer, hvor indenstatslige myndigheder har beføjelse til at vedtage skatteforanstaltninger, er den relevante ramme det område, hvor myndigheden udøver sin beføjelse. Med andre ord følger det af ovenstående praksis, at den relevante ramme for selektivitetsvurderingen er det geografiske område, hvor den skatteforanstaltning, der er til prøvelse, finder anvendelse. For APA-aftalers vedkommende vil dette være medlemsstaten som sådan, idet APA-aftaler ikke indgås med regionale eller indenstatslige myndigheder, men derimod nationale skattemyndigheder.

7.2.1 Betydning for vurderingen af APA-aftaler

Ovenstående medfører, at når det skal vurderes, om en APA-aftale er i overensstemmelse med statsstøttere, skal vurderingen foretages inden for en national ramme. Hvis en APA-aftale således bevirker, at skattebetalingen i en konkret medlemsstat er mindre, end hvad der følger af normalskatteordningen, er APA-aftalen i strid med statsstøttere.

Det vil således være uden betydning for statsstøttevurderingen, at APA-aftalen faktisk medfører en neutral beskatning af *koncernen*. Afgørende er, om den enkelte *virksomhed* i koncernen i en national kontekst modtager en fordel. Problemstillingen kan illustreres ved følgende fiktive eksempel:

Virksomhed 1 og 2 er koncernforbundne selskaber. Virksomhed 1 er beliggende i land A, mens virksomhed 2 er beliggende i land B. Begge lande opgør deres skattebase på stort set samme måde og har stort set samme selskabsskatteprocent.

Der er indgået APA-aftale mellem virksomhed 1 og land A, hvor prisfastsættelsesmetoden for virksomhed 1's varesalg til virksomhed B er fastlagt. Det viser sig efter et par år, at prisfastsættelsesmetoden medførte en pris for varerne, der var lavere end markedsprisen. Virksomhed 1 har således modtaget en skattemæssig fordel i land A ved, at denne har fået en 'skatterabat'.

Land B har anerkendt den faktisk betalte pris for varerne ved virksomhed 2's skatteopgørelse. Denne for lave pris har imidlertid for virksomhed 2 medført, at dennes avance ved videresalg er blevet større, end hvis varerne var blevet indkøbt til markedspris. Virksomhed 2's skattebyrde er således blevet forøget.

APA-aftalen har således medført en samlet set neutral beskatning af koncernen. På trods af dette har virksomhed 1 modtaget en fordel i statsstøtteregeklernes forstand, idet vurderingen af dennes 'skatterabat' skal foretages i den nationale ramme.

7.2.2 Konsekvenser for virksomheden

Når en virksomhed har modtaget statsstøtte, skal denne støtte som udgangspunkt tilbagebetales jf. det anførte i afsnit 2.4. I det ovenfor anførte eksempel skal virksomhed 1 altså tilbagebetale den modtagne støtte. Statsstøtteregeklerne indeholder ingen hjemmel til skatteretlig korrektion i forbindelse med et tilbagebetalingskrav.

Såfremt virksomhed 1 i stedet for at have indgået en APA-aftale løbende havde opgjort den skattepligtige indkomst på baggrund af nationale regler, ville situationen i eksemplet ovenfor, såfremt land A og B havde indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, skulle løses efter denne.

Når der foretages en primær korrektion, fordi den interne prisfastsættelse ikke har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet, foreskriver OECD's modeloverenskomst i artikel 9, stk. 2, at de kontraherende stater skal foretage korresponderende korrektioner, således at økonomisk dobbeltbeskatning undgås. I praksis skal den 'korresponderende' stat være enig med den 'primære' stat om dennes korrektion. Hvis der opstår tvist om prisfastsættelsen mellem de kontraherende stater, eksisterer der muligheder for at få hjælp til at løse denne tvist.⁵⁹ Mulighederne for at foretage primære og sekundære korrektioner falder egentlig uden for denne afhandlings emne og vil derfor ikke følges nærmere. Det kan imidlertid på baggrund af ovenstående konstateres, at der i mange tilfælde vil være hjemmel til, at der foretages en korresponderende korrektion, når den primære korrektion er gennemført.

⁵⁹ Wittendorff (2009), s. 254-255

Tilbagesøgning af ulovlig statsstøtte har reelt samme virkning som en primær korrektion set med virksomhedernes øjne. Den eneste forskel mellem de to systemer er, at der ikke kan eller skal ske en korresponderende transaktion, når der er tale om tilbagebetaling af ulovlig statsstøtte oppebåret som følge af en forkert prisfastsættelse.

7.2.3 Konsekvenserne i et overordnet perspektiv

Som allerede konstateret anser Kommissionen transfer pricing-reglerne for skadelige for det indre marked. Der er betydelig risiko for økonomisk dobbeltbeskatning samtidig med, at virksomhederne pålægges betydelige administrative byrder. Af denne grund anses APA-aftaler generelt for gavnlige for det indre marked, hvilket skyldes, at betydelige usikkerhedsmomenter elimineres ved skatteopgørelsen, virksomhedernes administrative udgifter lettes og risikoen for tvister mindskes.

På baggrund af dette er det også tidligere iagttaget, at Kommissionens indledte sager vedrørende Apple, Amazon, Starbucks og Fiat Finance and Trade nok skal findes i et politisk ønske om at imødegå skadelig skattekonkurrence inden for Unionen.

APA-aftaler i strid med armslængdeprincippet vil være udtryk for skadelig skattekonkurrence, hvis den allokering, der herefter sker, medvirker til at stille den samlede koncern skattemæssigt gunstigt. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvis indtjeningen, gennem APA-aftalen flyttes til et land, hvor indkomsten beskattes særligt gunstigt. I sådan et tilfælde er APA-aftalen såvel som den skatteordning, som 'den flyttede' indkomst bliver omfattet af, potentielt begge udtryk for skadelig skattekonkurrence.

APA-aftaler i strid med armslængdeprincippet vil derimod ikke være udtryk for skadelig skattekonkurrence, hvis den allokering, der herefter sker, ikke bevirker, at den samlede koncern stilles skattemæssigt fordelagtigt. Den samlede koncern stilles jo skattemæssigt neutralt og opnår altså ingen skattemæssig fordel ved at have indgået APA-aftalen. En sådan APA-aftale vil imidlertid stadig være i strid med statsstøttere, idet den enkelte *virksomhed* i koncernen begunstiges inden for en national ramme, jf. ovenstående.

Det må herefter hævdes, jf. ovenstående, at Kommissionen vil forsøge at 'ramme' de APA-aftaler, der sammen med andre skatteordninger er udtryk for skadelig skattekonkurrence. Modsat må det antages, at Kommissionen ikke har et ønske om at 'ramme' APA-aftaler, der ikke samlet set begunstiger den pågældende koncern.

Spørgsmålet er imidlertid, om Kommissionen kan foretage en sådan sontring. Kommissionen kan ifølge procedureforordningens artikel 10 undersøge sager om statsstøtte ex officio. Kommissionen skal dog, hvis denne bliver opmærksom på en ordning, der indeholder mulig støtte, omgående iværksætte en undersøgelse heraf. Således følger altså også, at Kommissionen ikke selv kan beslutte, hvilke sager den vil indlede, og modsat, hvilke sager den ikke vil undersøge. Statsstøttevurderingen er en objektiv vurdering, hvor en ordnings virkning og ikke formål er afgørende for, om der er tale om statsstøtte. Som fastslået i analysen synes det ikke umiddelbart sandsynligt at statsstøtte i form af gunstige APA-aftaler kan opretholdes som forenelig støtte.

Når dette sammenholdes med flere af analysens resultater, hvoraf det fremgår, at der er betydelige usikkerhedsmomenter vedrørende APA-aftalers overensstemmelse med statsstøttere reglerne, også selvom disse ikke 'virker' som led i en ordning, der er udtryk for skadelig skattekonkurrence, må det hævdes, at virksomheder, der har indgået APA-aftaler, går en usikker fremtid i møde og stilles mere usikkert, end hvis virksomheden 'blot' havde opgjort den skattepligtige indkomst på baggrund af de almindelige skatteretlige regler.

7.3 Skatteplanlægning

Skatteplanlægning har stor sammenhæng med det behandlede om skadelig skattekonkurrence. For at en koncern kan udnytte de gunstige skatteordninger, som nogle medlemsstater tilbyder, må koncernens virke og transaktioner planlægges således, at indkomst henholdsvis udgift allokeres til den medlemsstat, hvor fordelene konkret kan opnås.

Allokeres der i overensstemmelse med en APA-aftale, der ikke afspejler en armslængdepris, vil en sådan APA-aftale være i strid med statsstøttere reglerne. Spørgsmålet er imidlertid, om et krav om armslængdevilkår i en APA-aftale reelt kan sikre mod skatteplanlægning, der virker som led i skadelig skattekonkurrence.

Armslængdeprincippet er en objektiv norm, der ikke påvirkes af motivet bag transaktionerne.⁶⁰ På samme måde er statsstøttere reglerne baseret på en objektiv norm, hvor virkningen og ikke formålet er afgørende for overensstemmelsen med regelsættet.

Armslængdeprisen i en transaktion afhænger af de omstændigheder, der omgiver transaktionen. Eksempelvis vil afkastgraden til en konkret transaktion være afhængig af risici og virksomhedens funktion. Aktiver, risici og funktioner kan flyttes internt i koncernen. Når disse flyttes, vil det have betydning for prisfastsættelsen af de enkelte koncerninterne transaktioner. En sådan koncernintern omstrukturering kan ikke forhindres gennem armslængdeprincippet.⁶¹ Dette medfører, at koncernen langt hen ad vejen gennem interne omstruktureringer kan konstruere den armslængdepris, som er mest gunstig for den samlede koncern, uden at dette strider mod armslængdeprincippet.

Derudover er der som tidligere nævnt i princippet intet til hinder for, at medlemsstaterne ændrer deres normalskatteordning, da medlemsstaterne har enekompetence på skatteområdet. Der er således ikke noget til hinder for, at en medlemsstat eksempelvis kan indrette en skatteordning, der gør det attraktivt at omstrukturere en koncern ved at flytte aktiver til netop denne medlemsstat. Eksempelvis kunne man forestille sig, at en medlemsstat indførte en skatteordning, hvor virksomhederne i medlemsstaten fik gunstige vilkår ved fastsættelsen af indgangsværdier i forbindelse med køb af aktiver. Så længe medlemsstaten anvender en sådan ordning ligeligt på alle erhvervsdrivende i medlemsstaten, er det ikke i strid med statsstøttere reglerne, selvom en sådan ordning nok ville kunne kategoriseres som skadelig skattekonkurrence.

Det kan på baggrund af ovenstående betvivles, om 'angrebet' på APA-aftaler reelt kan modvirke skadelig skattekonkurrence. Koncernselskaberne kan jo i stedet for at indgå en APA-aftale, der til-

⁶⁰ Wittendorff (2009), s. 905

⁶¹ Wittendorff (2009), s. 907

lader en for gunstig allokering, blot omstrukturere koncernen, således at allokeringen i overensstemmelse med armslængdeprincippet stiller koncernen skattemæssigt gunstigt. Dette særligt, hvis der skulle være (lavskatte) medlemsstater, der vil indrette særlige gunstige ordninger i forhold til eksempelvis indgangsværdierne ved køb af aktiver.

7.4 Anmeldelse til Kommissionen

Som identificeret i analysen vil der nødvendigvis skulle udøves et vist skøn i forbindelse med indgåelse af en APA-aftale.

Er denne skønsmæssig så vid, at der er mulighed for, at virksomheder i samme faktiske og retlige situation forskelsbehandles, er ordningen selektiv. Der skal altså være fastsat objektive kriterier, som udgør rammerne for skønsmæssigheden, således at skønnet får karakter af almindelig forvaltning eller lovfortolkning. Men er de objektive kriterier så 'faste', at der reelt ikke kan tages hensyn til alle relevante omstændigheder, rummer ordningen ligeledes risiko for forskelsbehandling, derved at vilkårene for ordningen er fastsat skønsmæssigt i lovgivningen. Medlemsstaterne må altså være meget varsomme ved indretningen af deres APA-ordninger. Der skal på den ene side kunne tages hensyn til alle relevante omstændigheder ved vilkårsfastlæggelsen, men denne hensynstagen må ikke indebære, at virksomheder under ordningen forskelsbehandles.

Der må kunne stilles spørgsmålstegn ved, om dette kan lade sig gøre i forhold til APA-aftaler. Der er ikke en eneste virksomhed, ikke et eneste marked og ikke en eneste transaktion, der er ens. Indeholder ordningen således eksempelvis bestemmelser om, hvilke metoder der kan anvendes ved prisfastsættelsen, og er der opstillet objektive kriterier for metodevalget, risikeres det, at disse metoder konkret ikke er egnet til at finde armslængdeprisen for netop den virksomhed, der gennemfører bestemte transaktionstyper på et bestemt marked. Herefter vil ordningen være så 'fast', at der ikke tages hensyn til alle relevante omstændigheder, hvilket bevirker, at ordningen kan tildele visse virksomheder selektiv fordel. Overlades der på den anden side skattemyndigheden et konkret skøn vedrørende hvilken metode, der skal benyttes, uden at der er fastsat objektive retningslinjer i lovgivningen, vil ordningen indebære en så vid skønsmæssig, at den tillige rummer risiko for forskelsbehandling.

Der kan argumenteres for, at det ikke umiddelbart er muligt at indrette en APA-ordning, der på den ene side er tilstrækkelig 'fri' og på den anden side tilstrækkelig 'fast' til at være i overensstemmelse med statsstøttere. Dette fører ligeledes til, at enhver APA-aftale rummer risiko for, at der er tildelt statsstøtte. Hertil kommer, at det som vurderet i analysen nok ikke er i overensstemmelse med statsstøttere at lade en APA-aftale have en fikseret løbetid. En fikseret løbetid kan bevirke, at virksomheden kommer til at modtage en fordel, hvis de prisrelevante omstændigheder for aftalen ændrer sig. Som nævnt i afsnit 3 er det ét af karakteristikaene ved en APA-aftale, at denne har en fast løbetid.

Konsekvensen af ovenstående må umiddelbart være, at medlemsstaterne er forpligtede til at anføre en beslutning om at indgå en APA-aftale til Kommissionen, jf. TEUF artikel 108, stk. 3. Kom-

missionen må herefter foretage en vurdering af, hvorvidt den pågældende APA-aftale faktisk er i overensstemmelse med normalskatteordningen, og om denne kan godkendes efter sit indhold.

7.5 Hensigtsmæssigheden

Ovenfor er der identificeret en række problemstillinger, som her kort skal opsummeres og sammenholdes.

Der er først og fremmest visse usikkerheder forbundet med at benytte armslængdeprincippet som allokeringsnorm. Grundet armslængdeprincippet ideal om perfekt konkurrence kan der opstå diskrepans mellem ideal og realitet, hvilket særligt for koncernforbundne selskaber kan medføre usikkerheder ved prisfastsættelsen af koncerninterne transaktioner.

Konsekvensen af en forkert prisfastsættelse i en APA-aftale set i forhold til den konkrete medlemsstats normalskatteordning vil umiddelbart betyde, at APA-aftalen er i strid med statsstøttere reglerne. Virksomheden må herefter tilbagebetale støtten svarende til forskellen mellem den skat, der er betalt på baggrund af en indkomstopgørelse i overensstemmelse med APA-aftalen, og den skat, der skulle være betalt, hvis skatteopgørelsen var foretaget på baggrund af normalskatteordningen.

Om en virksomhed har modtaget en selektiv fordel, skal i henhold til statsstøttere reglerne vurderes inden for en national ramme. Dette medfører, at en APA-aftale, der egentlig stiller en koncern skattemæssigt neutralt, stadig kan udgøre en fordel i strid med statsstøttere reglerne for det enkelte selskab i koncernen, der herefter må tilbagebetale støtten. Der er ikke hjemmel til at foretage en korresponderende transaktion ved anvendelse af statsstøttere reglerne, og reglerne får herefter samme virkning for koncernen som en primær korrektion efter armslængdeprincippet, hvor der ikke laves en tilsvarende korresponderende korrektion. Koncernen vil således reelt blive økonomisk dobbeltbeskattet.

Som nævnt i afsnit 4 anvendes der (endnu) ikke en fuldstændig OECD-konform fortolkning af armslængdeprincippet i alle medlemsstater. Idet selektivitetsvurderingen skal foretages inden for en national ramme på baggrund af medlemsstatens konkrete normalskatteordning, kan det spørges, hvilke konsekvenser det vil have for virksomheden, at denne har indgået en APA-aftale med to skattemyndigheder, hvor den ene anvender en ikke-OECD-konform fortolkning af armslængdeprincippet? Her opstår der jo reel risiko for, at APA-aftalen vil være i strid med i hvert fald det ene lands normalskatteordning og dermed udgøre en selektiv fordel inden for denne medlemsstats ramme.

Baggrunden for, at Kommissionen har indledt sager vedrørende APA-aftalers overensstemmelse med statsstøttere reglerne, skal antagelig findes i ønsket om at imødegå skadelig skattekonkurrence, selvom Kommissionen egentlig anser APA-aftaler for gunstige for det indre marked, bl.a. fordi APA-aftaler skaber en sikkerhed for koncernforbundne selskaber ved deres prisfastsættelse af interne transaktioner. Kommissionen vil imidlertid ikke kunne målrette dens undersøgelser til APA-aftaler, der må antages at være i strid med adfærdskodekset om skadelig skattekonkurrence, idet vurderingen efter statsstøttere reglerne foretages efter en objektiv målstok, hvor virkningen og ikke formålet er afgørende, samtidig med, at Kommissionen er forpligtet til at undersøge enhver anmeldelse om formodet statsstøtte.

I forsøget på at imødekomme skadelig skattekonkurrence gennem granskning af APA-aftaler opstår der altså reel risiko for, at koncerner, der ikke har indgået APA-aftaler med det formål at flytte indkomst eller udgifter i strid med armslængdeprincippet og som aldrig har modtaget en fordel, alligevel kommer i klemme ved, at et enkelt koncernselskab modtager en fordel inden for den nationale ramme. En sådan retstilstand kan ikke være ønskelig henset til ønsket om et effektivt indre marked. Dette må antageligt være en ikke forudset og ikke ønskelig konsekvens af at granske APA-aftaler i statsstøtte-regi.

Der kan tillige sættes spørgsmålstegn ved, om granskningen af APA-aftaler er et 'effektivt våben' i kampen mod skadelig skattekonkurrence. Armslængdeprincippet er en objektiv målestok, hvor prisen skal fastlægges i forhold til alle de omstændigheder der kan påvirke prisdannelsen. Koncerner har mulighed for at foretage omstruktureringer, og derved direkte påvirke hvilken armslængdepris, der skal benyttes ved koncerninterne transaktioner. Dette kan armslængdeprincippet ikke ændre på. I stedet for at anvende gunstige allokeringsmetoder i en APA-aftale kan en koncern altså blot foretage en omstrukturering, og derigennem opnå en skattemæssigt bedre stilling. Granskningen af APA-aftaler må herefter have en forholdsvis lille betydning i forhold til kunne forhindre skadelig skattekonkurrence.

Yderligere kunne det identificeres, at der nok kan opstilles en formodning for, at alle APA-aftaler potentielt indeholder statsstøtteelementer og dermed bør anmeldes til Kommissionen. På nuværende tidspunkt synes det tvivlsomt, om Kommissionen har ressourcer til at behandle samtlige APA-aftaler, der indgås i medlemsstaterne.

Der kan altså identificeres betydelige problemstillinger, hvorefter der kan sættes spørgsmålstegn ved hensigtsmæssigheden af at behandle APA-aftaler i statsstøtte-regi. Når dette er sagt, skal det nødvendigvis bemærkes, at APA-aftaler afhængig af deres udformning og virkning kan forvride konkurrencen på det indre marked ved reelt at tildele visse virksomheder betydelige økonomiske fordele.

Om fordelene – at forhindre denne skævvridning – opvejer de identificerede ulemper, er en politisk beslutning, der ikke skal forfølges nærmere her. Det skal således blot afslutningsvis bemærkes, at granskningen af APA-aftaler i statsstøtte-regi medfører både fordele og ulemper i forhold til at sikre et effektivt indre marked.

8. Konklusion

Denne afhandling har undersøgt APA-aftalers overensstemmelse med statsstøttere­glerne.

APA-aftaler er en skatteforanstaltning i form af en aftale mellem virksomheder og skattemyndighe­der om prisfastsættelsen af virksomhedernes koncerninterne transaktioner i en bestemt periode. Den omfattede virksomhed skal altså (til dels) opgøre sin skattepligtige indkomst på baggrund af vilkå­rene i APA-aftalen.

En sådan skatteforanstaltning er i strid med statsstøttere­glerne, hvis fire kumulative betingelser er opfyldt – nemlig 1) at der gennem APA-aftalen tildeles støtte hidrørende fra statsmidler, 2) at støt­ten påvirker samhandlen i Unionen, 3) at støtten påvirker konkurrencen inden for Unionen, og 4) at støtten tildeler den omfattede virksomhed en selektiv fordel gennem en 'skatterabat'.

Ifølge Domstolens faste praksis anses en selektiv fordel, der består i en 'skatterabat', for støtte hid­rørende fra statslige midler. I praksis anses næsten enhver støtte at påvirke samhandlen og konkur­rencen inden for Unionen. Disse betingelser er således lagt opfyldt til grund ved vurderingen af APA-aftalers overensstemmelse med statsstøttere­glerne.

Det centrale for afhandlingen har således været at vurdere, hvornår en APA-aftale så udgør en se­lektiv fordel. Denne vurdering foretages ved at sammenligne APA-aftaler med normalskatteordnin­gen og afdække, om APA-aftalen indebærer en fordel, som virksomheder i samme faktiske og retli­ge situation ikke kan opnå.

Normalskatteordningen, som APA-aftaler skal vurderes i forhold til, er en normalskatteordning ba­seret på armslængdeprincippet. Dette skyldes, at alle medlemsstater i EU på nuværende tidspunkt anvender armslængdeprincippet som skatteretlig allokering­snorm både ved nationale og grænse­overskridende koncerninterne transaktioner. Normalskatteordningen sikrer altså, at alle erhvervs­drivende ved skatteopgørelsen inden for den konkrete medlemsstat beskattes af deres transaktioner til markedsværdi. I lyset af dette formål er alle erhvervsdrivende i samme faktiske og retlige situati­on, uanset om disse indgår i et koncernforhold eller ej.

En APA-aftale vil herefter være i strid med statsstøttere­glerne, hvis det ikke sikres, at den er i over­ensstemmelse med armslængdeprincippet, når dette samtidig rummer mulighed for, at virksomhe­den modtager en økonomisk fordel gennem en skatterabat. Idet en sådan mulighed ikke eksisterer for erhvervsdrivende, som ikke står i et koncernforhold, vil en sådan fordel være selektiv. Kan det herefter påvises, at virksomheden faktisk modtager statsstøtte, skal denne støtte tilbagebetales in­klusiv renter.

En APA-aftale vil være i strid med statsstøttere­glerne, hvis den prisfastsættelsesmetode, der fast­lægges i aftalen, ikke er egnet til at bestemme armslængdeprisen for den omfattede transaktion. Hvilken prisfastsættelsesmetode, der konkret skal fastlægges i aftalen for at sikre armslængdepri­sen, afhænger af mange forskelligartede forhold – eksempelvis ydelsens type, virksomhedens funk­tioner, risici forbundet med transaktionen, virksomhedens placering i værdikæden mv. Såfremt pris­fastsættelsesmetoden fastlægges skønsmæssigt i lovgivningen, vil dette rumme en risiko for, at der ikke kan tages tilstrækkeligt hensyn til den konkrete virksomheds forhold ved vilkårsfastsættelsen. Dette kan indebære en fordel for visse virksomheder, hvorfor et sådant lovgivningsmæssigt skøn

ikke kan tillades. Vilkårsfastsættelsen skal altså sikre, at virksomheden ikke modtager en fordel. På den anden side må vilkårsfastsættelsen ikke være forbundet med en så vid administrativ skønsbeføjelse, at der opstår risiko for, at sammenlignelige virksomheder forskelsbehandles, idet dette tillige er i strid med statsstøttere reglerne. Såfremt to virksomheder egentlig er så sammenlignelige, at de umiddelbart ville kunne anvende den samme prisfastsættelsesmetode, men kun den ene efter et skøn får mulighed for dette, vil dette kunne udgøre en fordel for den virksomhed, der faktisk tillades anvendelse af metoden. Grænsen mellem tilstrækkelig fleksibilitet ved vilkårsfastsættelsen og tilstrækkelig 'fasthed', for at en APA-aftale er i overensstemmelse med statsstøttere reglerne, er altså hårfin. På denne baggrund kan der opstilles en formodning om, at enhver APA-aftale indebærer en risiko for, at der tildeles støtte i strid med statsstøttere reglerne.

Idet virksomhedens skatteopgørelse skal foretages på baggrund af APA-aftalen, kan indgåelsen af en sådan aftale medføre betydelige fordele for virksomheden, hvis den ikke er i overensstemmelse med normalskatteordningen. Af praksis kan udledes, at når en ordning kan medføre fordele, så er medlemsstaten forpligtet til at føre kontrol med, at en sådan fordel ikke tildeles virksomheder uretmæssigt. På denne baggrund må der altså stilles krav om, at prisfastsættelsesmetoden i en APA-aftale kontrolleres tilstrækkeligt. Dette gøres i praksis ved at sammenligne prisfastsættelsesmetoden med én eller flere referencetransaktioner. Referencetransaktionerne er sammenlignelige transaktioner mellem to uafhængige foretagender, der således afspejler markedsprisen. Sådanne referencetransaktioner skal være egnet til sammenligning med transaktionen omfattet af APA-aftalen. I modsat fald vil der være en formodning for, at aftalen kan være i strid med statsstøttere reglerne.

APA-aftaler er ofte gældende i en bestemt tidsmæssig periode. Det er af Domstolen statueret, at en skatteforanstaltningens overensstemmelse med statsstøttere reglerne skal vurderes efter dens virkning. Formålet med foranstaltningen er altså uden betydning. De omstændigheder og forudsætninger, der er gældende på tidspunktet for indgåelsen af en APA-aftale, kan ændre sig over tid. På denne baggrund vil den prisfastsættelsesmetode, der er fastlagt i APA-aftalen, med tiden kunne udgøre en fordel for virksomheden. Dette vil være i strid med statsstøttere reglerne, også selvom baggrunden for den fastlagte tidsmæssige periode er fastlagt for at kompensere for det besvær, indgåelse af en APA-aftale trods alt medfører for virksomheden og skattemyndigheden. På baggrund af praksis kan det altså statueres, at en fikseret tidsmæssig udstrækning af en APA-aftale ikke kan tillades efter statsstøttere reglerne, idet dette vil indebære en mulighed for, at APA-aftalen får den virkning, at virksomheden tildeles en selektiv fordel.

Forud for indgåelsen af en APA-aftale iagttager skattemyndigheden ofte en vis procedure. På samme måde vil vilkårsfastsættelsen i APA-aftalen ofte være begrundet. Denne procedure og begrundelse af vilkår må antages at medvirke til, at APA-aftalen er i overensstemmelse med den materielle skatteret – og altså normalskatteordningen. Er aftalens vilkår ikke begrundet, eller er den normale procedure ikke iagttaget ved aftaleindgåelsen, må der opstå *tvivl* om, hvorvidt aftalen er i overensstemmelse med normalskatteordningen. Manglende begrundelse eller manglende iagttagelse af en bestemt procedure må derimod ikke kunne medføre en formodning for, at APA-aftalen rent faktisk ikke er i overensstemmelse med normalskatteordningen.

Der er altså mange faktorer, der skal inddrages, når det vurderes, om en APA-aftale er i strid med statsstøttere eller er indgået under sådanne forhold, at den må formodes at være i strid med reglerne. Overordnet kan det anføres, at en APA-aftale er i strid med statsstøttere, når den indholdsmæssigt ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet – dvs. når prisen ikke bliver fastsat til markedsprisen. En fikseret tidsmæssig periode for APA-aftalens løbetid må skabe en formodning for, at prisen i løbet af perioden sandsynligvis kommer til at afvige fra armslængdeprincippet. Yderligere formodes en APA-aftale at være i strid med statsstøttere, hvis vilkårene fastlagt i aftalen enten er for 'faste' eller for fleksible. Dette indebærer nemlig i sig selv betydelig risiko for, at sammenlignelige virksomheder forskelsbehandles.

Den ordning, der skaber hjemmel til, at APA-aftaler kan indgås i den pågældende medlemsstat, vil derimod ikke være i strid med statsstøttere, selvom en sådan ordning forvaltes på selektiv måde, så længe de APA-aftaler, der indgås efter ordningen, er i overensstemmelse med normalskatteordningen. En APA-aftale udgør godt nok i sig selv en fordel for virksomheden, bl.a. fordi aftalen letter den administrative byrde i forbindelse med skatteopgørelsen, men selve muligheden for at indgå en APA-aftale indebærer ikke en overførsel af statslige midler. Allerede derfor kan en sådan selektiv ordning ikke være i strid med statsstøttere.

Idet Kommissionen faktisk anser APA-aftaler for gavnlige for det indre marked, synes det umiddelbart besynderligt, at APA-aftaler nu skal granskes i statsstøtte-regi. Dette må imidlertid nok forklares med, at Kommissionen ønsker at imødegå skadelige skattekonkurrence inden for Unionen kendetegnet ved, at en medlemsstat indretter særlige gunstige skatteordninger for virksomheder for derigennem at tiltrække virksomheder til medlemsstaten. Kommissionen kan imidlertid ikke målrette sine undersøgelser til APA-aftaler, der formodes at være indgået som led i en ordning, der udgør skadelig skattekonkurrence.

Som det fremgår af ovenstående er der mange forhold, der kan indebære, at en APA-aftale er i strid med statsstøttere eller formodes at være det. Om en APA-aftale konkret medfører en fordel for en virksomhed skal vurderes inden for en national ramme. Dette betyder, at en APA-aftale, der egentligt beskatter en koncern neutralt, alligevel kan være i strid med statsstøttere, hvis det enkelte koncernselskab begunstiges inden for en national ramme. Koncernselskabet skal herefter tilbagebetale den støtte, som selskabet anses for at have modtaget grundet den forkerte prisfastsættelse i APA-aftalen. Statsstøttere får altså virkning som en primær korrektion efter armslængdeprincippet, men statsstøttere indeholder imidlertid ikke hjemmel til at foretage en korreponderende korrektion. Særligt henset til at der består usikkerheder ved anvendelsen af armslængdeprincippet, må dette anses som et u hensigtsmæssigt resultat af at behandle APA-aftaler i statsstøtte-regi.

Det synes endvidere tvivlsomt, om granskning af APA-aftaler i statsstøtte-regi er egnet til at imødegå skadelig skattekonkurrence. Dette skyldes, at koncernen i stedet for at indgå APA-aftaler, der medfører en gunstig allokering, stadig kan udnytte diverse gunstige skatteordninger ved i stedet at omstrukturere koncernen. Dermed ændres forudsætningerne ved prisfastsættelsen efter armslængdeprincippet, og på den måde kan koncernen faktisk konstruere den armslængdepris, som koncernen konkret finder mest hensigtsmæssig.

Granskning af APA-aftaler bevirker altså på den ene side, at APA-aftaler, der allokerer i strid med armslængdeprincippet og medfører, at koncernen modtager en fordel, kan undgås. På den anden side medfører denne granskning også, at koncerner, der egentlig ikke modtager en fordel, bliver stillet meget usikkert, derved at koncernen reelt risikerer økonomisk dobbeltbeskatning, hvis et enkelt selskab inden for koncernen har modtaget en fordel inden for den nationale ramme. Granskningen medfører altså fordele såvel som ulemper.

9. Abstract

This thesis has examined Advance Pricing Arrangements (APAs) compliance with EU's state aid rules. An APA is an agreement between an undertaking and a tax authority defining how specific intragroup transactions are to be priced for a fixed period of time.

Being a fiscal measure, an APA becomes in conflict with the state aid rules, if the APA implies a selective advantage to the undertaking, covered by the APA.

The APA implies an *advantage*, if the tax burden, due to the transfer prices set in the APA, results in a lower tax burden than follows from the normal tax system. The normal tax burden is set by the 'arm's length principle', meaning that all transactions are to be priced, as if they were concluded by independent entities. A lowering of the tax burden, due to an APA, is a *selective* advantage, since other undertakings in a similar situation, e.g. undertakings that are not a part of an intragroup, cannot gain such an advantage through an APA.

An APA becomes in conflict with the state aid rules, if the transfer price method, set in the APA, differs from the arm's length price. The method shall be suitable to determine the market price. To ensure this, the authorities must be conferred some discretionary powers, so that suitable attention to all relevant circumstances is held. However, if the discretionary powers become too wide, the risk of discriminate similar undertaking means that the measure becomes in conflict with the state aid rules. This constitutes a presumably highly delicate balance act, why there could be a presumption that all APAs are potentially in conflict with the state aid rules.

Moreover, APAs are often in force for a fixed period of time, which reasons that APAs can become an advantage, if relevant circumstances change during the duration of the arrangement. Therefore, a fixed duration, in principle is incompatible with the state aid rules.

The issue of APAs accordance with the state aid rules is relatively topical, since the European Commission opened state aid investigations against three member states, because of their APAs with intragroup undertakings. The Commission is, in general, in favour of APAs. Therefore, presumably the reason behind these opened investigations is found in the Commission's aspiration to prevent harmful tax competition. APAs awarding intra-groups advantages are harmful tax competition.

Through the state aid rules, the Commission can prevent APAs, which grants intra-groups great economic benefits. However, state aid investigations have to be made within a national framework, which means, that if an undertaking, through an APA, is awarded an advantage within a member state, the undertaking has received an advantage in conflict with the state aid rules, also when the APA has not awarded the intragroup, per se, an advantage. APAs, which create a neutral taxation of the total intra-group, can therefore, still be in conflict with the state aid rules, because one undertaking has been awarded an advantage within a national framework. This fact, in conjunction with the facts above - that APAs accordance with the state aid rules in general is relatively questionable, makes the future quite uncertain for the undertakings, having concluded an APA.

10. Litteraturliste

Bøger

Bønsing (2012)

Bønsing, Sten: Almindelig forvaltningsret, 2. udgave, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2012.

Drabbe (2012)

Drabbe, Humbert: *The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework* udgivet i Rust, Alexander & Micheau, Claire: State Aid and Tax Law, 1. udgave, Wolters Kluwer, 2012.

Engelen & Gunn (2012)

Engelen, Frank & Gunn, Anna: *State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework* udgivet i Rust, Alexander & Micheau, Claire: State Aid and Tax Law, 1. udgave, Wolters Kluwer, 2012.

Engsig Sørensen m.fl. (2010)

Engsig Sørensen, Karsten m.fl.: EU-retten, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2010.

Engsig Sørensen m.fl. (2014)

Engsig Sørensen, Karsten m.fl.: Uddrag af EU-retten, 6. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2014.

Pedersen m.fl. (2013)

Pedersen, Jan m.fl.: Skatteretten 2, 6. udgave, Karnov Group, 2013.

Werlauff (2013)

Werlauff, Erik: Selskabsret, 9. udgave, Karnov Group, 2013.

Winther-Sørensen m.fl. (2013)

Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. udgave, Karnov Group, 2013.

Wittendorff (2009)

Wittendorff, Jens: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, 1. udgave, Thomson Reuters, 2009.

Kommissionens meddelelser

Kommissionens meddelelse om direkte beskatning

EFT C 384 af 10. december 1998: Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttere-
glerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne.

Kommissionens meddelelse om APA-aftaler

KOM(2007) 71 af 26. februar 2007: Kommissionens meddelelse om det arbejde, der i det fælles EU-forum for interne afregningspriser er gennemført om tvistundgåelses- og -udredningsprocedurer samt retningslinjer for forhåndsftaler om interne afregningspriser i EU.

Kommissionens meddelelse om JTPF's arbejde i perioden juli 2012 til januar 2014

KOM(2014) 315 af 4. juni 2014: Kommissionens meddelelse om arbejdet i det Fælles EU-forum for Interne Afregningspriser i perioden juli 2012 til januar 2014.

Kommissionens åbningsskrivelser

Sag SA.38373 mod Apple.

Sag SA.38374 mod Starbucks.

Sag SA.38375 mod Fiat Finance and Trade.

Sag SA.38944 mod Amazon.

Domsregister

Afgørelser fra Domstolen:

Sag C-70/72	Sag C-409/00	Sag C-169/08
Sag C-241/94	Sag C-66/02	Sag C-279/08 P
Sag C-6/97	Sag C-88/03	Sag C-6/12
Sag C-114/00	Sag C-222/04	Sag C-522/13

De forenede sager C-182/03 og C-217/03

De forenede sager C-78/08 og C-80/08

De forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P

Afgørelser fra Retten:

Sag T-219/10

Sag T-399/11

Øvrige

Adfærdskodekset

98/C 2/01 af 1. december 1997: *The code of conduct for business taxation* som trykt i konklusionen fra ECOFIN's møde den 1. december 1997.

JTPF's resumé af medlemsstaternes svar til spørgeskema om APA-aftaler

JTPF/020/BACK/2005/EN af 16. september 2005: Summary of Member States replies to the APA questionnaire.

Company Taxation in the Internal Market

COM(2001) 582 af 23. oktober 2001: Company Taxation in the Internal Market.

OECD's Guidelines

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations udgivet den 18. august 2010.