

Advance Pricing Agreements - navnlig i relation til Indien og Kina

Advance Pricing Agreements – mainly in relation to India and China

af AYSIL SAHIN

Specialet undersøger Advance Pricing Agreements (APA) som et redskab til at opnå skattemæssig sikkerhed for en koncernvirksomheds transfer pricing. Det indiske og kinesiske APA-program undersøges med henblik på at vurdere, hvilke skattemæssige og proceduremæssige risici en udenlandsk virksomhed står overfor, ved indgåelsen af en APA med hhv. Indien og Kina. Transfer pricing klimaet i Indien og Kina indebærer betydelige risici for en udenlandsk virksomhed. En APA er den eneste måde, hvorpå en virksomhed kan opnå skattemæssig sikkerhed i relation til virksomhedens transfer pricing. En APA er en bindende skatteaftale imellem skatteyderen og en eller flere skattemyndigheder, som fastlægger skatteyderens transfer pricing for en fremtidig årrække under bestemte afgørende forudsætninger. Det indiske og kinesiske APA-program er opbygget processuelt i overensstemmelse med OECD Transfer Pricing Guidelines 2010. Det indiske APA-program adskiller sig negativt på tre punkter fra det kinesiske APA-program. De indiske APA-reglers manglende regulering af fortrolighed/tavshedspligt, roll-back og ekspeditionstid kan have en negativ effekt på udbredelsen af APA-instituttet i Indien. Positivt er det, at de indiske APA-regler tillader, at nyetablerede virksomheder ansøger om en APA. En MNV har således mulighed for at opnå skattemæssig sikkerhed for virksomhedens transfer pricing kort efter etableringen i Indien. I Kina accepterer de kinesiske APA-myndigheder som hovedregel kun APA-ansøgninger fra virksomheder som har haft aktivitet i Kina i minimum 3 år.

The statement of this thesis is to study Advance Pricing Agreements (APA) as a tool to gain certainty in relation to a multinational corporation's transfer pricing. The thesis studies the Indian and the Chinese APA-regulations with the aim to identify procedural and tax risk a foreign company take on, when signing an APA with respectively the Indian and the Chinese tax authorities. The transfer-pricing climate in India and China is particularly risky for a foreign company. An APA is the only tool to achieve certainty regarding a company's transfer pricing in India and China. An APA is a binding tax agreement between the taxpayer and one or more tax authorities that determine the applicable transfer pricing method for the taxpayer's controlled transactions over a fixed period of time. The Indian and the Chinese APA-regulations regarding the procedural perspective on an APA are in line with the OECD Transfer Pricing Guidelines 2010. The Indian APA-programme differs negatively from the Chinese APA-program in three ways. The lack in the Indian APA-programme of provisions concerning confidentiality, roll-back and time frames for processing the APA may have a negative effect on the volume of APA-applications in India. A positive provision in the Indian APA-programme is the possibility for newly established companies to apply for an APA. The Chinese APA-program accepts as a main rule only APA-applications from a company who has been operative in China in no less than three years.

Indholdsfortegnelse

Forkortelsesregister

1. Indledning

1.1. Problemformulering	4
1.2. Afgrænsning.....	6
1.3. Metode og retskilder	7
1.4. Kildekritik.....	8

2. Transfer Pricing

2.1. Interesseforbundne selskaber – en definition	9
2.1.1. Indien	9
2.1.2. Kina	11
2.2. Armslængdeprincippet – en definition.....	13
2.2.1. Indien	13
2.2.2. Kina.....	15
2.3. Formel Transfer pricing	16
2.3.1. Indien	16
2.3.2. Kina	17

3. Advanced Pricing Arrangements

3.1. Definitionen af en APA	18
3.2. Unilateral – Bilateral – Multilateral	19
3.2.1. Unilateral APA	19
3.2.2. Bilateral APA	19
3.2.3. Multilateral APA.....	20
3.2.4. OECD TP Guidelines.....	20
3.3. APA i et historisk perspektiv – Case Study	21
3.3.1. Sumitomo Bank Capital Markets Inc./Barclays Bank plc.....	21
3.3.2. Frank Russel	21
3.4. APA - Proaktiv konfliktløsning	22
3.4.1. Fordele for skatteyderen ved at indgå en APA	22
3.4.1.1. Vished/sikkerhed	22
3.4.1.2. Undgåelse af dobbeltbeskatning	23
3.4.1.3. Undgåelse af skatterevison/sagsanlæg/bøder	23
3.4.1.4. Roll-back/afgørelse af tidligere års skatteansættelse	24
3.4.1.5. Samarbejde/indblik i skattemyndighedernes tankegang	24
3.4.1.6. Dokumentationspligt	24
3.4.1.7. Muligheden for at forlænge en APA	25
3.4.2. Ulemper for skatteyderen ved indgåelse af en APA	25
3.4.2.1. Høje omkostninger forbundet med APA-processen.....	25
3.4.2.2. Tidsfaktoren	26
3.4.2.3. Afslag på en APA.....	26
3.4.2.4. Transfer Pricing Revision.....	27
3.4.2.5. Begrænsningen i adgangen til at søge om en APA	28
3.4.2.6. Fleksibilitet.....	28
3.5. Fordele/ulemper ved at indgå en APA for en skattemyndighed	28
3.5.1. Fordelen ved at indgå en APA for skattemyndigheder	28
3.5.2. Ulemper forbundet med en APA for skattemyndigheder.....	29

4. APA-processen

4.1. OECD Guidelines/Den gensidige aftaleprocedure, jf. art. 25 OECD MDO.....	29
4.1.1. OECD Guidelines: APA-processen	31
4.1.2. Præ-ansøgning/formel ansøgning	31
4.1.3. Analyse og evaluering.....	31

4.1.3.1. Critical assumptions	32
4.2. Indiens APA-program	33
4.2.1. Præ-ansøgning.....	34
4.2.2. Formel ansøgning.....	34
4.2.3. Analyse og evaluering.....	35
4.2.4. Bilateral eller multilateral APA	35
4.2.5. Tilsyn/dokumentationspligt	36
4.3. Kinas APA-program	37
4.3.1. Præ-ansøgning.....	39
4.3.2. Formel ansøgning.....	41
4.3.3. Analyse og evaluering.....	41
4.3.4. Formel aftale/afslutning	43
4.3.5. Tilsyn/dokumentationspligt	43
4.3.6. Div.	44
4.4. Andre observationer i relation til det indiske- og kinesiske APA-program	45
5. Konklusion	46
6. Perspektivering	47
7. Litteraturliste	47

Forkortelsesregister

2013 Global Transfer Pricing Survey	”Navigating the choppy waters of international tax – 2013 Global Transfer Pricing Survey”
APA	Advance Pricing Agreements
CIT	Corporate Income Tax Law of the People’s Republic of China
EITL	Law of the People’s Republic of China on Enterprise Income Tax
Guo Shui Fa 2009 No.2	Implementation Measures of Special Tax Adjustments (Trial Version) (Circular Guo Shui Fa 2009 No. 2)
Implementation Rules	The Implementation Rules for the Corporate Income Tax Law of the People’s Republic of China
ITA	Indian Income Tax Act 1961
ITR	Indian Income Tax Rules 1962
LL	Ligningsloven
MNV	Multinational virksomhed
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD Guidelines	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010
OECD Model	OECD Modeloverenskomst 2010
SAT	State Administration of Taxation
SFL	Skatteforvaltningsloven
SKL	Skattekontrolloven
TP	Transfer Pricing

1. Indledning

Indien og Kina har i løbet af de seneste 20 år oplevet en imponerende og stadig stigende økonomisk vækst. Vækstpotentialet i det indiske og kinesiske marked sammenholdt med skatteincitamenter og location savings som f.eks. billig arbejdskraft, har gjort landende attraktive for udenlandske investeringer.

Den lempelige skattepolitik i Indien og Kina har efter formålet sikret udenlandske investeringer på det indiske og kinesiske marked. De seneste tiltag både i den indiske og kinesiske lovgivning har sigte på at sikre en beskatning af udenlandske virksomheders indkomst i Indien og Kina.

Indien og Kina har i løbet af de sidste 5 år skærpet reglerne for beskatning af udenlandske selskaber.

I dag er den kinesiske selskabsskat på 25%, jf. CIT art. 4 + en lokal differentieret business skat. Enkelte virksomhedstyper og -udgifter er stadig underlagt en lempeligere beskatning. Virksomheder inden for højteknologi betaler en reduceret skat på 15 %, jf. art. 28 EITL. En virksomheds R&D udgifter kan fradrages med 50%, jf. art. 30 EITL.

Derudover angiver art. 27 EITL, at en virksomheds indkomster fra landbrugsprojekter, infrastrukturprojekter, miljøbeskyttelse, teknologioverførsler, og energi og vandbevarelse kan efter en konkret vurdering fritages fra skat eller fradrages i indkomstopgørelsen.

Den lempelige beskatning på de nævnte indkomster er i overensstemmelse med og supporterer Kinas 5-års plan.¹ Den seneste 5-års plan (2011) fokuserer bl.a. på udviklingen af højteknologi, landbrug og miljøbeskyttelse.

Selskabsskatten i Indien er differentieret afhængig af, om selskabet er indenlandsk eller udenlandsk. Indenlandske selskaber betaler i dag en selskabsskat på 30%, mens selskabsskatten for udenlandske selskaber eller en filial af udenlandske selskaber er på 40 %.² Indtil 2009 var udenlandske selskaber, som var etableret og udøvede aktivitet i særlige zoner (Free Trade Zone, Electronic Hardware Technology Park og Software Technology Park) og 100% eksportvirksomheder berettiget til et 100 % fradrag af overskud og indtægter i en periode på 10 år.³

Den stigende udenlandske investering i Kina og Indien har aktualiseret transfer pricing problematikken i disse lande. Kina implementerede transfer pricing regler i 1991, mens Indien først i år 2001 indførte transfer pricing lovgivning. Den kinesiske og indiske transfer pricing praksis er stadig under udvikling.

Transfer pricing er prifsættelsen af transaktioner imellem interesseforbundne parter.

Formålet med transfer pricing lovgivningen er at sikre, at udvekslingen af ydelser imellem interesseforbundne parter sker på armslængdevilkår. Transfer pricing problemstillingen indeholder tre hovedproblemer: 1)allokering af indkomst efter armslængdeprincippet, 2)håndhævelse af TP-lovgivningen, 3)konfliktløsning og undgåelse af dobbeltbeskatning på national og internationalt plan.⁴

¹ En 5-års plan er en beskrivelse af de tiltag som den kinesiske regering fokuserer på i den givne 5-årsperiode med henblik på det langsigtede mål om at transformere den kinesiske økonomi fra planøkonomi til markedsøkonomi.

² jf. Finance Act 2013 (No. 17 of 2013), The First Schedule, Part 1 Income-Tax, paragraph A.

Med diverse tillægsskatter kan den maksimale selskabsskatteprocent for indenlandske selskaber blive 33.99% og 43.26% for udenlandske selskaber og filialer af udenlandske selskaber, jf. samme sted.

³ S. 102, Jhaveri, SU2009.59

⁴ Pedersen, SR-SKAT 6/2009

Transfer pricing er et komplekst område indenfor skatteretten. De indiske og kinesiske skattemyndigheder har siden indførelsen af TP-lovgivning aggressivt undersøgt internationale virksomheders transfer pricing.⁵

Kina og Indien er rangeret i top 5 over lande på global plan som påfører skatteyderen en betydelig økonomisk belastning som følge af en transfer pricing korrektion.⁶

En transfer pricing korrektion er en bagudrettet ligning af skatteyderens koncerninterne transaktioner, som foretages efter, at transaktionen er gennemført.

Resultatet af en transfer pricing korrektion kan eksempelvis være en skatteforhøjelse, renteudgifter tilknyttet en betaling af restskat, bøde for overtrædelse af transfer pricing lovgivningen, herunder betaling af en tillægsskat samt dobbeltbeskatning som følge af en skatteforhøjelse. 47% af MNV har i en global transfer pricing undersøgelse tilkendegivet, at de som en konsekvens af transfer pricing korrektioner er blevet påført dobbeltbeskatning.⁷

Transfer pricing korrektioner er en reel risiko for en MNV med datterselskaber eller filialer i Indien og Kina. I Indien er en transfer pricing kontrol/undersøgelse lovpligtig for alle virksomheder som har en omsætning på over 150 mio. INR.⁸ Transfer pricing undersøgelsen foretages af en særlig Transfer Pricing Officer. I Kina udvælges virksomheder til transfer pricing undersøgelser efter bl.a. antallet og størrelsen af koncerninternetransaktioner, jf. art. 29 Guo Shui Fa 2009 No. 2.

66% af MNV moderselskaber svarer i en global transfer pricing undersøgelse,⁹ at deres højeste prioritet i relation til selskabets transfer pricing strategi er risikostyring.

Advance pricing agreements¹⁰ (APA) er et relativt nyt transfer pricing institut som sikrer en skatteyder en bedre risikostyring i relation til skatteyderens transfer pricing.

Japan var foregangsland for at implementere APA-regler allerede i 1987.¹¹ USA indførte kort tid efter i 1991 et APA-program.¹² OECD Guidelines 1995 indeholdt et afsnit om APA. I 1999 blev en vejledning om APA-proceduren under den gensidige aftaleprocedure tilføjet OECD Guidelines. På verdensplan har 30 lande indført APA-lovgivning,¹³ heriblandt Indien og Kina. Danmark har ikke lovregler om APA.¹⁴

Kina implementerede et APA-program i 2004, mens Indien først i 2012 implementerede et APA-program.

⁵ jf. Jhaveri, SU2009.59. Vodafone-sagen viser de indiske myndigheders aggressive tilgang til sikring af skatteindkomst i Indien. I Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India & Anr. [S.L.P.(C) No.26529 of 2010, dated 20 January 2012] var spørgsmålet om salg af en kontrollerende aktiepost i et holding-selskab off-shore kunne aktieavance beskattes i Indien. Aktiesalget var imellem Vodafones hollandske datterselskab og et Cayman Island holdingselskab som ejede aktier i CGP Investments (også et Cayman Islands selskab). CGP Investment ejede indirekte en kontrollerende aktiepost i det indiske mobil-selskab, Hutchison Whampoa. De indiske skattemyndigheder påstod beskatning af transaktionen med henvisning til, at transaktionen omhandlede en kontrollerende interesse i et indisk selskab. I første instans fik skattemyndighederne medhold. Ved anden instans afsagde the Supreme Court dom til fordel for Vodafone, og fastlog, at der ingen indisk beskatningsret bestod ved en transaktion imellem to udenlandske selskaber.

⁶ Figur 5, s. 15, 2013 Global Transfer Pricing Survey

⁷ s. 24-25, 2013 Global Transfer Pricing Survey

⁸ jf. pkt. 10.4.11.4, UN Practical Manuel on Transfer Pricing for Developing Countries. Beløbet svarer i DKR til ca. 13.500.000 kr. (29/4-14)

⁹ s. 15, 2013 Global Transfer Pricing Survey

¹⁰ På dansk benævnt "forhåndsprisaftaler"

¹¹ s.13, Recommendations for a model – Advance Pricing Agrrement Scheme in India

¹² s.442, Terr

¹³ s. 675, Krishnamurthy

¹⁴ APA-processen er beskrevet i Den Juridiske Vejledning 2014-1, C.D.11.7.3.3.

En APA er en bindende skatteaftale imellem skatteyderen og en eller flere skattemyndigheder, som fastlægger værdiansættelsen af skatteyderens fremtidige koncerninterne transaktioner under bestemte afgørende forudsætninger.

En APA behandler to hovedproblemer inden for transfer pricing. 1) En APA sikrer håndhævelsen af transfer pricing lovgivningen. 2) En APA er en proaktiv konfliktløsningsmodel som supplerer de gældende transfer pricing regler.

En APA adskiller sig fra et bindende ligningssvar på flere punkter. En APA er en prøvelse, verifikation og vurdering af sagens faktuelle forhold. Et bindende svar er en lovfortolkning på baggrund af faktum fremlagt af skatteyderen.¹⁵ Et bindende svar accepterer sagens faktum uden videre, mens en APA-procedure gennemgående analyserer og undersøger sagens faktum. En APA dækker ofte flere transaktioner og flere typer af transaktioner over en længere årrække, mens et bindende svar vedrører en enkelt transaktion.¹⁶ De danske regler om bindende svar findes i SFL §§ 21-25. Den indiske ITA indeholder regler om bindende svar. Et bindende svar i Indien kan søges vedrørende foretagne eller planlagte transaktioner.¹⁷ Den kinesiske skattelovgivning har ikke regler vedrørende bindende svar.

APA-instituttet er særlig interessant, idet en APA er det eneste instrument som kan give en skatteyder skattemæssig sikkerhed i relation til skatteyderens fremtidige transfer pricing, samt sikre en skatteyder imod dobbeltbeskatning.

Min interesse for APA og særligt de kinesiske APA-regler udspringer af studiet "China's Legal Environment for Business", som jeg fulgte mens jeg var på udveksling ved University of Sydney, Australien. Jeg afsluttede overnævnte fag ved indleveringen af et eksamensprojekt vedrørende transfer pricing reglerne i Kina, herunder APA-reglerne i Kina. Dette speciale er en videreførelse af mit tidligere projekt.

1.1. Problemformulering

Specialets formål er, på baggrund af en komparativ analyse af APA-reglerne i hhv. Indien og Kina, at vurdere, *hvilke skattemæssige og proceduremæssige risici en udenlandsk virksomhed står overfor, ved indgåelsen af en APA med hhv. Indien og Kina.*

Specialet indledes med en kort redegørelse for vigtige transfer pricing begreber i den indiske og kinesiske lovgivning. Definitionen af udvalgte transfer pricing begreber tjener det formål at give læseren et indblik i, hvilke regler en international koncernvirksomhed er underlagt i hhv. Indien og Kina, når koncernvirksomheden ikke har en APA.

Specialets anden afsnit redegør for generelle karakteristika af en APA med udgangspunkt i OECD Guidelines, og analyserer, hvilke fordele og ulemper en APA tilbyder en koncernvirksomheds transfer pricing.

Specialets tredje afsnit analyserer den indiske og kinesiske APA-lovgivning og anvender begrebsrammen fra afsnit to som en referenceramme ved vurderingen af fordele og ulemper ved de to landes APA-regler.

Afslutningsvis foretages en sammenligning mellem de to landes APA-regler, og spørgsmålet om, hvilket lands APA-regler er mest attraktivt for en udenlandsk koncernvirksomhed besvares.

¹⁵ S.664, Winther-Sørensen, Skatteretten 3

¹⁶ jf. pkt. 4.132, OECD Guidelines

¹⁷ s. 103, Jhaveri, SU2009.59

1.2. Afgrænsning

Specialet forudsætter, at læseren har et generelt kendskab til transfer pricing. En fyldestgørende behandling af TP-lovgivningen i Indien og Kina vil ikke foretages i specialet. Specialet vil behandle relevante uddrag af den indiske og kinesiske TP-lovgivning, henset til formålet med specialet.

Specialet referer løbende til OECD Model og OECD Guidelines i forbindelse med analysen af den indiske og kinesiske transfer pricing- og APA-lovgivning.

Det forudsættes, at læseren har et kendskab til OECD Model og OECD Guidelines.

Specialets smalle fokus på APA afskærer en generel introduktion til indisk og kinesisk skatteforvaltning og praksis.

APA-proceduren, som en proaktiv konfliktløsning af skatteyderens transfer pricing, er kerneområdet for behandling i dette speciale.

1.3. Metode og retskilder

Specialet anvender den traditionelle juridisk-dogmatiske metode til at klarlægge og systematisere gældende transfer pricing- og APA-lovgivning i Indien og Kina.

Indien og Kinas juridiske systemer er bestemmende for valget af retskilder anvendt i dette speciale.

Det indiske juridiske system er baseret på Common Law. Sædvaneretten og den dommerskabte ret har betydning for fastlæggelsen af retsstillingen. Lovgivningsmyndigheden har kompetence til at udstede love med tilbagevirkende kraft for at skabe overensstemmelse med lovgivningen og den dommerskabte ret.¹⁸

Transfer pricing lovgivningen er blevet fortolket og udfyldt af de indiske domstole i flere tilfælde.¹⁹ Retspraksis vedrørende transfer pricing i Indien er omfattende henset til TP-lovgivningens unge alder. APA-reglerne har ikke været prøvet ved de indiske domstole.

I relation til transfer pricing konflikter har skatteyderen i Indien flere appellmuligheder.

På baggrund af TP-undersøgelsen foretaget af the Transfer Pricing Officer udsteder the Assessing Officer en kendelse. Hvis skatteyderen har en indsigelse imod kendelsen bliver sagen sendt til behandling hos the Dispute Resolution Panel(DPR) som er et nævn indenfor skattemyndigheden. Udenom DPR kan skatteyderen direkte appellere kendelsen til the Commissioner of Income Tax.

Afgørelsen fra DPR og the Commissioner of Income Tax kan appelleres til the Tax Tribunal. En afgørelse afsagt af Tax Tribunal kan appelleres til High Court. En afgørelse fra High Court kan appelleres til Supreme Court som er øverste instans.²⁰

Når skatteyderen påbegynder en retssag udskydes skatteyderens skattepligt indtil endelig dom foreligger.²¹

Redegørelsen for den indiske lovgivning vil tage udgangspunkt i lovens ordlyd, juridiske artikler, fortolkningsbidrag fra skattemyndighedernes praksis og retspraksis.

Det kinesiske juridiske system er et socialistisk civil retssystem. Domstolene har ikke en generel fortolkningskompetence som i Common Law-retssystemet. Fortolknings- og udfyldningskompetencen er tillagt de udøvende myndigheder.²² Skattemyndighederne har fortolknings- og udfyldningskompetence i relation til skattelovene.

¹⁸ s. 1, Vohra

¹⁹ jf. domsregister fundet på <http://supremecourtsofindia.nic.in>, jf. Jhaveri s. 107ff.

²⁰ jf. pkt. 10.4.11.3 UN Transfer Pricing Manual on Developing Countries 2013

²¹ jf. *ibid.*

²² s. 575, Li.

SAT er øverste skattemyndighed i Kina. Under SAT er State Tax Bureau(STB) som opkræver moms, selskabs- og forbrugsskat, og Local Tax Bureau(LTB) som opkræver business tax og personlig indkomstskat. STB og LTB har kontorer på kommunalt niveau, amtsniveau og provinsniveau.

SAT's udstedelse af cirkulærer tjener som fortolkningsbidrag til skattelovene.

Transfer pricing spørgsmål prøves ikke ved domstolene. En skatteyder kan anmode om at få vurderet resultatet af en transfer pricing revision af skattemyndigheder på et højere niveau.²³

Redegørelsen for den kinesiske lovgivning foretages på baggrund af lovens ordlyd, juridiske artikler, samt cirkulærer udstedt af de kinesiske skattemyndigheder.

Henset til karakteren af en APA og nyhedselementet af APA-lovgivningen i Indien og Kina er anvendelsen af retspraksis begrænset i specialet.

Specialet anlægger en komparativ vinkel igennem alle tre hovedafsnit. Den indiske og kinesiske lovgivning sammenholdes løbende. Perspektivering foretages samtidig i forhold til OECD Model og OECD Guidelines.

1.4. Kildekritik

OECD Model er "soft law" og binder ikke medlemslandene. Medlemslandene har forpligtet sig til at følge principperne i OECD Model. OECD Guidelines er en vejledning i reguleringen af transfer pricing. OECD Model og Guidelines anvendes som sammenligningsgrundlag i kraft af den brede internationale tilslutning principperne har.²⁴

Indien og Kina er ikke medlemmer af OECD.

Engelsk er det officielle sprog som den indiske lovgivning og indiske domme forfattes i.

De anvendte indiske love og domme er hentet direkte fra de indiske myndigheders hjemmeside. Pålideligheden af de indiske retskilder må derfor antages at være god.

I Kina er kinesisk det officielle sprog som den kinesiske lovgivning og domme affattes i. Enkelte love offentliggøres på myndighedernes hjemmeside på engelsk. Oversættelsen af lovgivningen til engelsk må antages at være en materiel korrekt oversættelse.

De kinesiske myndigheders offentliggørelse af enkelte love på engelsk er udtryk for en selektions proces. Den sproglige barriere i relation til ikke-oversatte love har udgjort en begrænsning i specialet.

Skattemyndighederne har den reelle fortolkningskompetence, hvorfor specialet især har anvendt cirkulærer ved en fortolkning af de kinesiske skattelove. Det har ikke været muligt at få adgang til domspraksis.²⁵

Skattemyndighederne fra SAT til de lokale skattemyndigheder STB og LTB på alle tre niveauer tillægges fortolkningskompetence, hvorfor harmoni ved fortolkningen af lovgivningen kan savnes.²⁶ Problemet er især aktuelt i forhold til særligt uklare lovregler.

Specialet inddrager artikler fra internationale tidsskrifter og analyser af anerkendte revisionshusse som EY, Deloitte og PwC. Materialet er udtryk for fagkyndige personers synspunkter i forhold til de pågældende lovregler og anvendes i en perspektiveringssammenhæng.

²³ s. 1, fodnote 1, Arhning

²⁴ I den indiske afgørelse [1983] 144 ITR 146 (AP) Commissioner of Income Tax v/s. Vishakhapatnam Port Trust fastsatte retten, at der ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster skal tages hensyn til OECD Model's kommentar. OECD Model tillægges således retskildemæssig værdi.

²⁵ The Supreme Court of People's Republic of China har i november 2013 taget initiativ til oprettelsen af en national hjemmeside for offentliggørelse af kinesiske domme. Formålet med hjemmesiden er at opnå mere gennemsigtighed i det kinesiske juridiske system. Hjemmesiden var planlagt til at være aktiv fra 1. Januar 2014. Det har ikke været muligt at få adgang til hjemmesiden, jf. Buchanan

²⁶ s. 79, Kanabar

2. Transfer Pricing

Formålet med dette afsnit er at klarlægge tre centrale transfer pricing begreber som de er defineret i indisk og kinesisk TP-lovgivning. Afsnittet vil definere begreberne interesseforbundne parter, armslængdeprincippet og formel transfer pricing.

2.1. Interesseforbundne parter

Karakteristik for transfer pricing problemstillingen er, at prisfastsættelsen finder sted imellem *interesseforbundne parter*. Interesseforbundne parter anvendes som synonym med begreberne associerede foretagender/selskaber og relaterede parter.

En universel definition af begrebet ”interesseforbundne parter” findes ikke.

OECD Model art. 9 angiver en vid definition af begrebet associerede selskaber,²⁷ som nødvendiggør, at medlemslandene udfylder og præciserer definition i det enkelte lands lovgivning.

Dette afsnit undersøger, definitionen af ”associerede foretagender” i den indiske TP-lovgivning, og definitionen af ”relaterede parter” i den kinesiske TP-lovgivning.

2.1.1. Indien

Sec. 92A i Indian Income Tax Act 1961²⁸ definerer begrebet ”associerede foretagender”.

Associerede foretagender etableres ved en direkte/indirekte/via mellemmand deltagelse i ledelsen, kontrollen eller kapitalen af et andet selskab eller, når samme person ved direkte/indirekte/via mellemmand deltager i ledelsen, kontrollen eller kapitalen af begge selskaber, jf. Sec. 92A, stk. 1, ITA.

”Mellemmand” er medtaget i definition af associerede selskaber i sec. 92A, stk. 1, ITA for at forhindre omgåelse af transfer pricing reglerne ved indskydelse af en tredjemand imellem to associerede selskaber.

Ordlyden af Sec. 92A, stk. 1, med vægt på ordene ”direkte eller indirekte deltagelse i ledelsen, kontrollen eller kapitalen” er i overensstemmelse med ordlyden i OECD Model art. 9.

”Associerede foretagender” præciseres i sec. 92A, stk.2, ITA.

To selskaber anses for associerede i følgende tilfælde;

- a) når et selskab direkte eller indirekte ejer aktier med mindst en stemmeandel på 26 % i det andet selskab
- b) når en person eller et selskab direkte eller indirekte ejer aktier med mindst en stemmeandel på 26 % i hvert selskab
- c) når et selskab giver lån til et andet selskab, hvor lånet udgør mere end 51% af det låntagende selskabs værdi

²⁷ OECD Model art. 9 har følgende ordlyd: ”1. I et tilfælde, hvor

- a) et foretagende i en af de kontraherende stater *direkte eller indirekte deltager i ledelsen, kontrollen eller finansieringen* af et foretagende i den anden kontraherende stat, eller
- b) *samme personer direkte eller indirekte deltager i ledelsen, kontrollen eller finansieringen* af såvel et foretagende i den ene af de kontraherende stater som et foretagende i den anden kontraherende stat, og der i nogle af disse tilfælde mellem de to foretagender er aftalt eller fastsat vilkår vedrørende deres kommercielle eller finansielle forbindelser, som afviger fra de vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, kan enhver fortjeneste, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse foretagender, medregnes til dette foretagendes fortjeneste og beskattes i overensstemmelse hermed.”

²⁸ Det skal bemærkes, at den indiske finansminister med henblik på en modernisering af den indiske skatelovgivning har fremlagt lovforslaget ”The Direct Taxes Code 2013” som vil træde i stedet for ITA. De anvendte bestemmelser fra ITA i dette speciale er enslydende i The Direct Taxes Code 2013. The Direct Taxes Code 2013 er ikke blevet vedtaget endnu. Jf. offentlig meddelelse offentliggjort på de indiske skatemyndigheders hjemmeside (<http://incometaxindia.gov.in/home.asp>) (Sidst besøgt d. 29. April 2014)

- d) hvis et selskab stiller en garanti på 10 % eller mere af lånesummen som det låntagende selskab har lånt
- e) når et selskab vælger mere end 50% af bestyrelsen eller direktionen eller udpeger direktøren eller bestyrelsesformanden i det andet selskab
- f) når en person eller flere personer udvælger mere end 50% af bestyrelsen eller direktionen eller udpeger direktøren i to selskaber
- g) hvis et selskabs forretning er helt afhængig af anvendelsen af en immaterielrettighed som er licenseret til dette selskab af et andet selskab,
- h) hvis et selskabs køb af råvarer fra et andet selskab udgør mindst 90% af selskabets indkøb af råvarer,
- i) hvis der er tale om væsentlig handel med råvarer imellem to selskaber, hvor det køvende selskab har afgørende indflydelse på handelsprisen og handelsvilkårene,
- j) ...
- k) ...
- l) ...²⁹
- m) hvis der imellem to selskaber eksisterer et forhold begrundet i fællesinteresser

Ovenstående definition af associerede selskaber indeholder dels en de jure test og en de facto test.

De jure testen angiver, at et selskab eller en person skal eje aktier med mindst en stemmeandel på 26% i det andet selskab for at dømmes som associerede selskaber, jf. sec. 92A, stk. 2 a)+b).

De jure testen er en klar retsregel som skatteyderen kan indrette sig efter.

Sec. 92A, stk. 2 c)-m) indeholder en de facto definition af associerede selskaber.

Et eksempel på de facto kontrol er følgende scenario: To uafhængige selskaber, selskab A bosat i Holland og selskab B bosat i Indien udfører transaktioner med hinanden.

Selskab A er selskab B's eneste handelspartner. Selskab A kan påvirke afsætningsprisen på varen, idet selskab B vil miste sin afsætningsmulighed, hvis selskab A ikke længere ønsker at handle med selskab B. Selskab A har derved en de facto kontrol, jf. sec. 92A, stk. 2, i).

De facto testen efter art. 92A, stk. 2, m), undersøger om der imellem to selskaber er et forhold begrundet i fælles interesser. Hvis dette er tilfældet, dømmes de to selskaber som associerede.

OECD Model art. 9 kan ikke antages at indeholde en de facto definition af begrebet associerede selskaber. Kommentaren til OECD Model sammenholdt med forarbejderne til art. 9 indikerer, at associerede selskaber er baseret på en de jure test og en selskabsretlig definition.³⁰

Den indiske definition af associerede selskaber baseret på en "fælles interesse" er bredere end definitionen i OECD Model art. 9.

Sec. 92A, stk. 2, m) er en "catch-all" bestemmelse, som sikrer, at de indiske skattemyndigheder har hjemmel til at foretage transfer pricing undersøgelse og korrektion, når myndigheden efter skøn finder, at der foreligger en fælles interesse imellem to selskaber.

De indiske skattemyndigheder har ikke udgivet retningslinjer for, hvornår en fælles interesse mellem to selskaber bevirker, at de to selskaber anses som associerede selskaber.

"fælles interesse" har ikke været prøvet ved domstolene i Indien endnu.

²⁹ j)-l) er udeladt, da bestemmelserne definerer associerede selskaber på baggrund af særlige indiske familiemæssige relationer som ligger uden for specialets fokusområde.

³⁰ Kommentaren til art. 9 OECD Model angiver i parentes efter forbundne foretagender, "moder-/datterselskaber og selskaber under fælles kontrol", jf. OECD Model. En historisk analyse af OECD Model art. 9 viser, at en *selskabsretlig* definition i engelsk og amerikansk lovgivning har været inspirationen for art. 9, jf. Dwarkasing.

I et retssikkerhedsmæssigt perspektiv er en de facto regel som tester for ”fælles interesse” en indgribende skønsregel, som skaber usikkerhed om anvendelsen.

En de facto regel som ovenstående kan give præcedens for en vilkårlig rets anvendelse.

2.1.2. Kina

Den kinesiske selskabsskattelov CIT art. 41, angiver, at skattemyndighederne har hjemmel til at korrigere vilkårene i en retshandel imellem et selskab og en *relateret part* i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Art. 109 i Implementation Rules angiver, at begrebet ”relateret part” som nævnt i art. 41 i CIT henviser til et selskab, en organisation eller en individuel person som har et af de følgende forhold med et selskab:

- (1) Der eksisterer et direkte eller indirekte kontrollerende forhold i relation til finanser, driftsmæssig aktiviteter eller køb og salg.
- (2) Parterne er direkte eller indirekte kontrolleret af samme tredje part.
- (3) Andre forhold afledt af parternes gensidige interesse.

Ovenstående definition angiver, at ”kontrol” og ”interesse” er afgørende kriterier som bestemmer, hvornår to parter anses for at være relaterede.

Hvorledes ”kontrol” og ”interesse” skal fortolkes er angivet i cirkulæret Guo Shui Fa 2009 No. 2. Art. 9, Guo Shui Fa 2009 No. 2, angiver, at følgende situationer konstituerer relaterede parter:

- 1) Det ene selskab ejer direkte eller indirekte 25% eller mere af aktierne i det andet selskab, eller hvis 25% eller mere af aktierne i begge selskaber ejes direkte eller indirekte af en tredjepart. Hvis et selskab igennem en mellemmand ejer 25% eller mere af aktierne i det andet selskab, skal dette anses som, at selskabet selv ejer de 25% eller mere af aktierne i det andet selskab.
- 2) Lån imellem to selskaber, hvor lånet udgør 50% eller mere af det ene eller det andet selskabs egenkapital eller hvis det ene selskab stiller en garanti på 10% eller mere af det andet selskabs lånesum.
- 3) Mere end halvdelen af det ene selskabs ledelse (inkl. bestyrelsesmedlemmer eller direktører) eller mindst et bestyrelsesmedlem som har kontrollerende magt over bestyrelsen, er udnævnt af det andet selskab, eller hvis mere end halvdelen af begge selskabers ledelse (inkl. bestyrelsesmedlemmer eller direktører) eller mindst et bestyrelsesmedlem hos begge selskaber, som har kontrollerende magt over bestyrelsen, er udnævnt af en tredje part.
- 4) Mere end halvdelen af det ene selskabs øverste ledelse (inkl. bestyrelsesmedlemmer og direktører) også er øverste ledelse i det andet selskab, eller mindst et bestyrelsesmedlem i det ene eller andet selskab som har kontrollerende magt over bestyrelsen også er bestyrelsesmedlem i det andet selskab.
- 5) Det ene selskabs produktion samt driftsmæssige aktivitet kan kun normalvis blive udført på baggrund af IP-retigheder stillet til rådighed af det andet selskab.
- 6) Det ene selskabs aktivitet af køb og salg er overvejende kontrolleret af det andet selskab.
- 7) Tjenesteydelser, som det ene eller andet selskab modtager eller tilbyder, er overvejende kontrolleret af det andet selskab.
- 8) Andre forhold, foruden forhold imellem familiemedlemmer og slægtninge, som fx de forhold som involverer det ene selskabs faktiske kontrol over det andet selskabs produktion, driftsforhold eller transaktioner, eller hvis begge selskabers fælles interesse er forenet på trods af, at ejerandelen af aktierne ikke opfylder den procentmæssige tærskel som specificeret i afsnit 1) i denne artikel.

Ovenstående regel viser, at begrebet ”kontrol” i kinesisk transfer pricing ikke er entydig defineret.

”Kontrol” er bredt fortolket og omfatter både en direkte og indirekte de jure kontrol, jf. art. 9, 1), og de facto kontrol, jf. art. 9, 2)-8).

Den kinesiske regel i art. 9 Guo Shui Fa 2009 No. 2 har mange ligheder med den tilsvarende regel i den indiske ITA sec. 92A, stk. 2. Begrebet ”kontrol” er defineret efter en de jure og de facto test i begge regelsæt. Temaet for testene er ens i begge landes TP-lovgivning, men de specifikke krav varierer ubetydeligt.

De jure testen angiver, at to selskaber er associerede, hvis et selskab ejer mindst 25% af aktierne i det andet selskab, jf. art. 9, 1) Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Indien foretager ligeledes en de jure test og angiver, at to selskaber er associerede, hvis det ene selskab ejer aktier med en stemmeandel på min. 26% i det andet selskab, jf. ITA sec. 92A, stk. 2, a).

I LL § 2 anvendes ligeledes en de jure test, men den danske regel er lempeligere end den ovenstående kinesiske og indiske regel. LL § 2 anser to selskaber for at være associerede, når der direkte eller indirekte ejes mere end 50 % af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50% af stemmerne, jf. LL § 2, stk. 2.³¹

OECD Model art. 9 indeholder ligeledes en de jure definition af begrebet associerede selskaber.³²

De facto testen dømmer to selskaber som associerede, når et selskabs aktivitet er afhængig af IP-rettiligheder stillet til rådighed/licenseret af det andet selskab, jf. art. 9, 5), Guo Shui Fa 2009 No. 2, og ITA sec. 92A, stk. 2 g).

De facto testen efter art. 9, 8) Guo Shui Fa 2009 No. 2 angiver, at to selskaber er associerede, når deres fælles interesse er forenet.

I den indiske ITA sec. 92A, stk. 2, m), dømmes to selskaber til at være associerede, hvis der imellem to selskaber eksisterer et forhold begrundet i fællesinteresser.

”fælles interesse” er en upræcis definition af begrebet kontrol.

I dansk sammenhæng er ”fælles interesse” ikke et genkendeligt kriterium ved test af, om to selskaber er associerede. LL § 2, stk. 2, anlægger en de jure definition af associerede selskaber.

”fælles interesse” er et elastisk afgørelseskriterium, som skaber usikkerhed omkring retsstillingen. Kriteriet ”fælles interesse” er en bredt omfavnende regel, som sikrer, at en skatteindkomst ikke undvigtes.

Indien og Kina tillægger med en de facto test en protektionistisk tilgang til skatteindkomsten.

”fælles interesse”-kriteriets vage udtryk og uklarhed hjemler skattemyndighederne adgang til at foretage transfer pricing undersøgelser mm. i en række uidentificerede tilfælde.

Baggrunden for den protektionistiske tilgang skal søges i det faktum, at Indien og Kina er nye anvendere af transfer pricing lovgivning.

Ved at implementere en de facto regel som ”fælles interesse” sikrer myndighederne sig, at alle typer af associerede selskaber er omfattet af transfer pricing reglerne.

³¹ Kontrollerede selskaber er ikke entydig defineret i den danske skattelovgivning. LL § 2 er hovedreglen i relation til transfer pricing.

³²Se note 28

2.2. Armslængdeprincippet

Armslængdeprincippet indeholder et krav om, at koncerninterne transaktioner skal værdisættes i overensstemmelse med markedsmæssige vilkår.

Armslængdevurderingen foretages i to henseender: 1) på dispositionsniveau og 2) på koncernniveau. Armslængdevurderingen på dispositionsniveau er den traditionelle armslængdemetode, som opgør hver enkelt koncernselskabsselskabs indkomst uafhængigt af den samlede koncernindkomst. Armslængdevurderingen på koncernniveau accepterer den samlede koncernindkomst, men opgør fordelingen af koncernindkomsten efter hvert enkelt koncernselskabs armslængdebidrag til den samlede indtjening.

Begrebsindholdet af armslængdeprincippet er ikke en absolut definition.

Begrebet udformes og udfyldes af både national skatteret og internationale organisationer, som f.eks. OECD og FN.

En fortolkning af begrebet armslængdeprincippet må foretages i den konkrete transfer pricing korrektion.

Armslængdeprincippet har 3 komponenter; 1) den kontrollerede transaktion, som definerer temæet for værdiansættelsen, 2) referencetransaktionen, som er målestokken for værdiansættelsen, og 3) værdiansættelsen, som frembringer armslængderesultatet.³³

I dette afsnit redegøres der for armslængdeprincippet i den indiske ITA sec. 92 ff. samt den kinesiske CIT art. 41.

2.2.1. Indien

I den indiske lovgivning er armslængdeprisen defineret som:

”a price which is applied or proposed to be applied in a transaction between persons other than associated enterprises, in uncontrolled conditions”, jf. Sec. 92F, stk. 2, ITA.

Den indiske definition af begrebet armslængdeprisen implicerer, at vilkårene i en transaktionsaftale mellem associerede selskaber kun i relation til prisen skal være på armslængde. Ovenstående definition fastlægger referencetransaktionen.

Referencetransaktionen indeholder et sammenlignelighedskrav og et uafhængighedskrav.

Sammenlignelighedskravet sammenligner den kontrollerede transaktions pris med prisen anvendt eller *foreslået* imellem uafhængige parter.

Ordet ”foreslået” indikerer, at sammenligningen kan foretages på et hypotetisk grundlag uden en reel gennemført transaktion.

Uafhængighedskravet angiver, at sammenligningen skal foretages i forhold til en transaktion foretaget mellem uafhængige parter under ukontrollerede vilkår.

Sammenlignelighedskravet og uafhængighedskravet genkendes fra OECD Model art. 9.³⁴

Den kontrollerede transaktion defineres i sec. 92 og 92B, ITA.

Sec. 92, stk. 1, ITA angiver, at indkomst erhvervet ved en international transaktion skal beregnes i overensstemmelse med armslængdeprisen.

³³ s. 476, Wittendorf

³⁴ Art. 9 OECD Model anvender ikke ordet ”sammenligne”, men det fremgår af, OECD Guidelines pkt. 1.33-1.34, at artiklen indeholder et sammenlignelighedskrav. Sammenlignelighedskravet forudsætter at kerneydelserne og parterne i den sammenlignelige situation i høj grad er ens med den kontrollerede transaktion. Uafhængighedskravet referer til parterne i den sammenlignelige situation, jf. pkt. 1.33-1.34 OECD Guidelines.

Begrebet ”international transaktion” defineres i sec. 92B, stk.1, ITA som salg og køb, overdragelse, leje eller brug af materielle eller immaterielle aktiver(a+b), kapitalydelse, herunder lån, garanti, mv.(c), serviceydelser(d), og transaktioner imellem associerede selskaber i forbindelse med en omstrukturering uanset om selskabet har et krav på selskabet som omstruktureres(e). Sec. 92B, stk. 2, ITA definerer begrebet ”immaterielle aktiver”.

Den kontrollerede transaktion referer til en bred type af transaktioner imellem associerede udenlandske selskaber. Transfer pricing imellem indenlandske indiske selskaber er reguleret i sec. 92BA, under betegnelsen ”specified domestic transactions”.

Ovenstående bestemmelser indikerer, at transaktionsvilkårene anfægtes, jf. sec. 92B, stk. 1, ITA. En modsætningslutning fører derfor til, at den kontrollerede transaktionen anerkendes skatteretligt. Dispositionen anfægtes ikke. Transaktionsvilkårene anfægtes.

Armslængdeprisen kan fastsættes efter seks værdiansættelsesmetoder, jf. sec. 92C, stk. 1, ITA. De seks metoder er;

1. Comparable uncontrolled price method
2. Resale price method
3. Cost plus method
4. Profit split method
5. Transactional net margin method
6. Other method

Der er ikke et hierarki imellem de seks værdiansættelsesmetoder. Reglen foreskriver, at den mest hensigtsmæssige metode skal anvendes. Den mest hensigtsmæssige metode er den metode som med størst sikkerhed fastlægger armslængdeprisen, jf. sec. 92C, stk. 2, ITA.

Arm’s length range³⁵ er ikke accepteret i den indiske regel. Sec. 92C, stk. 2, ITA angiver, når flere armslængdepriser er resultatet af anvendelsen af den mest hensigtsmæssige transfer pricing metode skal den gennemsnitlige pris af disse angives som armslængdeprisen. Den indiske regel accepterer således kun én armslængdepris.

Værdiansættelsesmetoderne er i overensstemmelse med OECD Guidelines. Metode 1-5 er direkte nævnt i OECD Guidelines. Pkt. 2.9 OECD Guidelines angiver, at en skatteyder kan vælge andre værdiansættelsesmetoder som ikke er angivet i OECD Guidelines, under forudsætning af, at armslængdeprincippet overholdes.

”Other method” er defineret som enhver metode som tager hensyn til prisen betalt eller prisen som ville have været krævet eller betalt i en sammenlignelig transaktion imellem uafhængige selskaber.

”Other method” sikrer anvendelse af en fleksibel adgang til at værdiansætte transaktioner på armslængdevilkår. En MNV kan anvende én for virksomheden specifik metode til at dokumentere, at koncerninterne transaktioner er på armslængdevilkår.

Denne mulighed kan være særdeles attraktiv i forbindelse med komplekse transaktioner vedrørende immaterielle aktiver, finansielle ydelser eller i forbindelse med omstruktureringer.

³⁵ Arm’s length range er en række af tal som er acceptable ved fastlæggelsen af armslængdeværdien for den kontrollerede transaktion. Tallene er udregnet ved at anvende samme transfer pricing metode på flere sammenlignelige data eller ved at anvende forskellige transfer pricing metoder, jf. OECD Guidelines Glossary.

2.2.2. Kina

Art. 110 Implementation Rules definerer indholdet af armslængdeprincippet, som et princip, om at anvende fair markedspriser og forretningsnormer for transaktioner imellem ikke-relaterede parter.

Referencetransaktionens uafhængighedskrav og sammenlignelighedskrav, jf. den indiske bestemmelse i sec. 92F, stk. 2, ITA, genkendes i art. 110 Implementation Rules.

Uafhængighedskravet indebærer, at transaktionsvilkårene skal være fastsat til en "fair" markedspris. En fair markedspris indikerer, at prisen er fastsat med udgangspunkt i to uafhængige parterens ønske om at profitmaksimere ved en given transaktion.

I Kina er fastsættelsen af en fair markedspris særlig vanskelig sammenlignet med prisfastsættelsen i industrialiserede lande. Kina er endnu under udvikling fra en planøkonomi mod en socialistisk markedsøkonomi.

Staten fastsætter prisen på mange varer og tjenesteydelser via direkte kontrol og lovgivning. En kinesisk statslig reguleret markedspris er derfor ikke ækvivalent med en fair verdensmarkedspris bestemt af de frie kræfter på markedet.

En MNV i Kina vil ved salg af sit produkt til Kina og til udlandet typisk sælge samme produkt til to priser: én pris til det regulerede marked i Kina og én pris til verdensmarkedet.

De kinesiske skattemyndigheder har ikke direkte angivet, hvilken markedspris – den kinesiske markedspris eller verdensmarkedsprisen – som er den relevante målestok i relation til armslængdeprincippet's sammenligning.³⁶

Armslængdeprincippet's anden målestok – sammenlignelighedskravet – ses ligeledes af art. 110 Implementation Rules. Sammenlignelighedskravet betyder, at associerede selskabers transaktioner skal sammenlignes med tilsvarende transaktioner imellem uafhængige selskaber med det formål at kunne fastlægge en fair markedspris.

I et nyhedsbrev fra november 2013, tilkendegav de kinesiske skattemyndigheder i Beijing, at skattemyndighederne kun accepterer sammenlignelige data fra indenlandske virksomheder.³⁷

Nyhedsbrevet var afledt af en transfer pricing korrektion af en multinational medicinalvirksomheds koncerninterne transaktioner. Medicinalindustrien er statslig reguleret i Kina.

En sammenligning med indenlandske data indberegner virkningen af den statslige regulering, mens dette ikke er tilfældet når sammenligning foretages i forhold til data fra udenlandske medicinalvirksomheder.

De kinesiske skattemyndigheder kan anvende både offentlig og ikke-offentlig materiale under en transfer pricing undersøgelse, jf. art. 37 Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Offentlige virksomhedsoplysninger er tilgængelige fra informationsdatabaserne the National Bureau of Statistics, Bureau van Dijk Osiris og Standard and Poor's Research Database.³⁸

Ikke-offentligt materiale er oplysninger som skattemyndighederne har indsamlet i forbindelse med ligning af private virksomheder.

Skattemyndighedernes anvendelse af ikke-offentligt materiale sikrer skattemyndighederne en udstrakt kompetence til at kunne fastlægge den korrekte armslængdepris.

Anvendelse af ikke-offentlige oplysninger er retssikkerhedsmæssigt et problem, idet virksomhederne i Kina ikke har mulighed for at navigere i forhold til sammenlignelighedskravet, når de af myndighederne anvendte oplysninger ikke er offentlig tilgængelige. Virksomhederne står derved i en ufordelagtig position ved fastlæggelsen af prisen for interne koncerntransaktioner.

Værdiansættelsen af virksomhedens interne transaktioner kan ske efter 6 metoder, jf. art. 111 Implementation Rules.

³⁶ s. 571, Li. OECD Guidelines angiver i pkt. 1.75, at sammenligningen bør foretages i forhold til den statskontrollerede markedspris.

³⁷ s. 293, afsnit 1, Liu

³⁸ s. 4, Global Transfer Pricing Review China

- 1) Comparable uncontrolled price method (CUP)
- 2) Resale Price Method (RPM)
- 3) Cost-plus method (CPLM)
- 4) Transactional net margin method (TNMM)
- 5) Profit split method (PSM)
- 6) Other methods

Værdiansættelsesmetoderne er i overensstemmelse med OECD Guidelines og den indiske TP-lovgivning.

”Other methods” er ikke nærmere defineret i den kinesiske skattelovgivning.

2.3. Formel transfer pricing

Skattemyndighedernes håndhævelse af den materielle transfer pricing lovgivning forudsætter, at myndighederne har adgang til oplysninger om koncerninterne dispositioner.

Formel transfer pricing lovgivning pålægger koncernvirksomheder en omfattende oplysnings- og dokumentationspligt.

Reglerne vedrørende formel transfer pricing kan være særlig byrdefulde for koncernvirksomheder, særligt når kravene til oplysning- og dokumentationspligten er særligt detaljerede og omfattende.

I dansk perspektiv indeholder SKL § 3B krav om oplysnings- og dokumentationspligt for koncernselskaber. Dokumentationspligten i dansk lovgivning opfyldes ved indlevering af et særligt skema. Koncernselskaber kan dog pålægges at indlevere dokumentation i form af databaseundersøgelser, jf. SKL § 3B, stk. 5. Hvis virksomheden ikke opfylder sin oplysnings- og dokumentationspligt er skattemyndighederne berettiget til at foretage prisfastsættelsen på et skønsmæssigt grundlag, jf. SKL § 3B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

I dette afsnit undersøges udstrækningen af oplysnings- og dokumentationspligten for koncernselskaber i Indien og Kina.

2.3.1. Indien

Art. 10D ITR pålægger selskaber som indgår en international transaktion at indlevere og opbevare transfer pricing dokumentation.

Selskaber, hvis internationale transaktioner ikke overstiger 10 mio. INR³⁹ er fritaget fra dokumentationspligt, jf. art. 10D, stk. 2, ITR.

Art. 10D stk.1, ITR angiver 13 punkter som selskabet skal dokumentere. Heriblandt koncernstruktur, risiko og forretningsstrategi, detaljeret oversigt over foretagne transaktioner med angivelse af værdiansættelsesmetode, beregningsmetode, markedsanalyser, sammenlignelighedsanalyser, mm.

Art. 10D, stk. 3 ITR pålægger selskabet at underbygge dokumentationen indleveret i henhold til stk. 1. Reglen anvender begrebet ”authentic documents” og angiver, eksempler på typer af support-dokumenter: myndighedsudgivelser, tekniske udgivelser, kontrakter, undersøgelser foretaget af anerkendte institutioner, mv.

Selskabet er forpligtet til at opdatere dokumentationen løbende, særligt i relation til en transaktion som løber over flere år eller gentages årligt.

Transfer pricing dokumentationen og support-dokumenterne skal opbevares af selskabet for en periode på 8 år fra afslutningen på det relevante skatteår, jf. art. 10D, stk. 5, ITR.

Dokumentationen skal indleveres årligt. Dokumentationen skal ikke indgives på særlige formularer.

³⁹ I DKR skal værdien af den internationale transaktion ikke overstige ca. 894.000 kr.(29/4-14)

Manglende indgivelse af transfer pricing dokumentation sanktioneres med en bøde på 2% af værdien af den internationale transaktion.⁴⁰

Det er ikke nærmere angivet, om værdien af den internationale transaktion er den reelle værdi af transaktionen eller værdien efter at en eventuel armslængdekorrektions er foretaget.

2.3.2. Kina

Associerede selskabers dokumentationspligt i Kina er hjemlet i art. 43 CIT. Skattemyndighederne har præciseret dokumentationspligten i cirkulæret Guo Shui Fa 2009 No. 2. Art. 11 Guo Shui Fa 2009 No. 2 pålægger selskabet at udfylde ni særlige dokumentationsskemaer:

- Related Party Relationships Form
- Summary of Related Party Transactions Form
- Purchases and Sales Form
- Services Form
- Financing Form
- Transfer of Intangible Assets Form
- Transfer of Fixed Assets Form
- Foreign Investment Status Form
- Foreign Payments Status Form

Dokumentationen skal indleveres samtidig med den årlige skatteansættelse til SAT. Deadline for indleveringen af den årlige skatteansættelse varierer fra distrikt til distrikt. Samtidig med indlevering af transfer pricing dokumentationen skal selskabet tilkendegive, at det har yderligere support-dokumentation som understøtter de indleverede skemaer.

I Kina har selskabet bevisbyrden for, at transaktioner foretaget med associerede selskaber har fundet sted på armslængdevilkår.⁴¹

Et selskab i Kina bør være særlig omhyggelig med udfyldelsen af transfer pricing dokumentation. Manglende indlevering af transfer pricing dokumentation sanktioneres med en bøde på 10.000 RMB⁴², og en negativ anmærkning. Skattemyndighederne har hjemmel til at skønsmæssigt påligne skatteyderens transfer pricing ved manglende indlevering af dokumentation.⁴³

En negativ anmærkning hos de kinesiske skattemyndigheder, bevirker typisk, at skattemyndighederne fremadrettet hyppigt undersøger virksomhedens transfer pricing, jf. art. 29 Guo Shui Fa 2009 No. 2.

I relation til en APA-ansøgning bevirker en negativ anmærkning, at virksomheden ikke får prioritet i forhold til virksomheder med positivt ry hos skattemyndighederne, jf. afsnit 4.3.

Koncernselskaber i Kina er også pålagt at opbevare samtidig dokumentation. Den samtidige dokumentation skal udfærdiges inden 31. maj i året som følger efter året, hvor koncerntransaktionen blev gennemført. Ved påkrav skal dokumentationen udleveres til skattemyndigheder inden 20 dage efter påkravets fremsættelse, jf. art. 16 Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Udgangspunktet er, at alle koncernselskaber skal udfærdige og opbevare samtidig dokumentation for hvert skatteår.

Undtaget er dog følgende selskaber:

- selskaber med en APA
- koncernselskaber, når selskabets indbyrdes transaktioner udgør mindre end 200RMB mio. årligt

⁴⁰ s. 4, Global Transfer Pricing Review India

⁴¹ s. 155, International Transfer Pricing 2013/14 PwC

⁴² I DKR er bøden på ca. 8.700 kr. (29/4-14)

⁴³ s. 2, Chi

- koncernselskaber, når værdien af den årlige transaktion med associerede selskaber er mindre end 40RMB mio.
- hvis det udenlandske koncernselskab har mindre end 50% af aktierne i det kinesiske selskab og det kinesiske selskab kun foretager transaktioner med indenlandske selskaber, jf. art. 15 Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Den samtidige dokumentationspligt indebærer en dokumentation af 26 punkter, jf. art. 14 Guo Shui Fa 2009 No. 2, indenfor følgende fem områder:

- Organisationsstruktur
- Driftsmæssig aktivitet
- Redegørelse for transaktioner med associerede selskaber
- Sammenlignelighedsanalyse
- Udvælgelse og anvendelse af transfer pricing metode

Den samtidige dokumentation skal udarbejdes på kinesisk, jf. art. 19 Guo Shui Fa No. 2. Engelske dokumenter skal oversættes til kinesisk.

En virksomhed i Kina vil derfor skulle afholde translationsudgifter i forbindelse med opfyldelse af den samtidige dokumentationspligt.

Sammenlignet med de indiske dokumentationsregler er det officielle juridiske sprog engelsk i Indien. Dokumentationspligten skal derfor opfyldes på engelsk.

Selskabet skal opbevare den samtidige dokumentation i 10 år fra 1. juni året *efter* transaktionen med det associerede selskab har fundet sted, jf. art. 20 Guo Shui Fa No. 2.

Den kinesiske samtidige dokumentation kan sammenlignes med support-dokumentationen i de indiske TP-regler. Kravene til udarbejdelsen og opbevaringen af indiske support-dokumenter er mindre omfangsrig end kravene til udarbejdelsen af samtidig dokumentation i den kinesiske lovgivning.

En helhedsbetragtning af de kinesiske og indiske TP-regler vedrørende oplysnings- og dokumentationspligt understreger dog, at TP-dokumentationspligten i begge lande er særdeles omfattende og byrdefuld for en skatteyder.

3. Advance Pricing Agreements

3.1. Definition af en APA

En APA er forkortelsen for Advance Pricing Agreements eller Advance Pricing Arrangements. Anvendelsen af begrebet "agreements" eller "arrangements" er varierende afhængig af juridisk tradition. Det materielle indhold af APA-instituttet er uanset ordvalget ens.

En APA er en skatteaftale som på baggrund af et afgrænset faktum fastlægger en anvendelig transfer pricing metode for skatteyderens fremtidige koncerninterne transaktioner.

Advance pricing arrangements er defineret i OECD Guidelines som et arrangement,

"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."⁴⁴

⁴⁴ jf. pkt. 4.123, OECD Guidelines

Definition i OECD Guidelines illustrerer, at en APA er kendetegnet ved tre faktorer. For det første er en APA et processuel arrangement imellem skattemynderen og en eller flere skattemyndigheder med henblik på at imødekomme potentielle transfer pricing problemstillinger.⁴⁵ For det andet fastlægger en APA et sæt af kriterier som er afgørende for valget af transfer pricing metode for den kontrollerede transaktion. For det tredje er en APA tidsbestemt.

3.2. Unilateral – bilateral - multilateral

En unilateral APA er en national aftale, som indgås imellem et selskab eller en filial og et enkelt lands skattemyndighed.

En bilateral APA er en international aftale, som indgås imellem to koncernforbundne selskaber eller filialer og to landes skattemyndigheder. En bilateral APA er sædvanligvis baseret på tre aftaler, én aftale mellem de kompetente myndigheder og én aftale mellem den kompetente myndighed og skattemynderen i hvert af de to lande.⁴⁶

En multilateral APA er en international skatteaftale, som indgås imellem tre eller flere koncernforbundne selskaber eller filialer og tre eller flere landes respektive skattemyndigheder. Implementeringen af en multilateral APA sker ved indgåelsen af en række af bilaterale APA'er.

De enkelte typer af APA tjener det samme formål: at sikre skattemynderen sikkerhed omkring transfer pricing værdiansættelsen for en fremtidig periode.

Spørgsmålet for en MNV er, hvorvidt graden af skattemæssigsikkerhed forstærkes proportionelt med antallet af skattemyndigheder som aftalepart.

3.2.1. Unilateral APA

En unilateral APA giver en MNV skattemæssig sikkerhed i en enkelt jurisdiktion.

For en MNV kan det være problematisk kun at opnå skattemæssig sikkerhed i én jurisdiktion.

Den filial eller det enkelte selskab som har indgået en national unilateral APA vil have skattemæssig sikkerhed i forhold til transaktioner foretaget med associerede udenlandske selskaber. De associerede udenlandske selskaber vil ikke have skattemæssig sikkerhed i relation til transaktioner foretaget med den filial eller det selskab som har en unilateral APA. De udenlandske associerede selskaber risikerer, at deres respektive skattemyndigheder ikke anerkender den valgte transfer pricing metode som det andet selskab eller den anden filial anvender som følge af den indgåede unilaterale APA.

Transaktionen risikerer derved at dobbeltbeskattes.

Risikoen for dobbeltbeskatning bevirker at en unilateral APA ikke er et optimalt valg for en MNV.

En unilateral APA kan være et fornuftigt alternativ i tilfælde, hvor forhandlinger om en bi- eller multilateral APA bryder sammen. Skattemynderens ressourcer anvendt på en APA vil ikke være forspildt og skattemynderen vil opnå skattemæssigsikkerhed for transfer pricing i en enkelt jurisdiktion. En unilateral APA kan ligeledes være et godt redskab i lande, hvor transfer pricing reglerne er særligt uklare.

3.2.2. Bilateral APA

Modsat en unilateral APA kan en bilateral APA imødegå risikoen for dobbeltbeskatning.

Forudsætningen for, at en bilateral APA giver sikkerhed imod dobbeltbeskatning er, at de to associerede selskabers transaktioner klart kan afgrænses over for andre koncerninterne transaktioner.

MNV komplekse logistikkæder kan besværliggøre afgrænsningen af to associerede selskabers transaktioner.

⁴⁵ jf. pkt. 3, bilag til kapitel 4, OECD Guidelines

⁴⁶ s. 665, Winther-Sørensen, Skatteretten 3

Indgåelsen af en bilateral APA vil ofte være en tidskrævende og ressourceomkostningsfuld procedure, idet processen foregår i to niveauer. Det ene niveau er APA-forhandlingerne imellem skatteyderen og det enkelte lands kompetente myndighed.

Det andet niveau er forhandlingerne om skatteyderens skattemæssige stilling mellem de to landes kompetente myndigheder under den gensidige aftaleprocedure i den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Tidsperspektivet ved en bilateral APA vil derfor ofte være længere end en unilateral APA.

3.2.3. Multilateral APA

En multilateral APA giver en MNV skattemæssig sikkerhed i tre eller flere lande.

Gennem fastlæggelsen af APA-bestemmelserne under den gensidige aftaleprocedure, jf. art. 25 OECD under den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst sikres den MNV imod dobbeltbeskatning.

En underskrevet multilateral APA giver en MNV større sikkerhed imod dobbeltbeskatning sammenlignet med en unilateral og bilateral APA.

En multilateral APA sikrer den MNV skattemæssige stilling i relation til koncerninterne transaktioner i flere jurisdiktioner.

En multilateral APA involverer et flertal af skattemyndigheder over flere jurisdiktioner, hvilket proceduremæssigt kan være problematisk ud fra to perspektiver.

1) En APA forhandling forudsætter, at begge parter er villig til at erlægge alle relevante oplysninger under forhandlingerne. En MNV kan have betænkeligheder ved at oplyse forretningshemmeligheder til flere landes myndigheder.

Uden en fortrolighedserklæring kan en MNV frygte, hvorledes de opgivne oplysninger anvendes eller hvorvidt de videregives. Risikoen er særlig relevant i tilfælde, hvor forhandlingerne bryder sammen. En MNV vil i et sådant tilfælde ikke have fordel af en indgået multilateral APA med de sikkerheder der heraf følger, men stå tilbage med usikkerheden om, hvorledes opgivne oplysninger fremadrettet vil anvendes af skattemyndighederne.

2) Tidsperspektivet i afslutningen af en multilateral APA er længere end afslutningen af en unilateral eller bilateral APA.⁴⁷

Set fra skattemyndighedernes perspektiv er en multilateral APA en sikkerhed for, at MNV betaler skat. En multilateral APA sikrer på et globalt plan imod ”double non-taxation”.⁴⁸

Double non-taxation er en MNV manipulering med transfer pricing prissættelsen sådan, at koncernen betaler et minimum af skat eller helt undgår skattebetaling i enkelte jurisdiktioner.

3.2.4. OECD Guidelines

OECD Guidelines anbefaler en bi- eller multilateral APA, idet en unilateral APA ikke beskytter imod dobbeltbeskatning.⁴⁹

I tilfælde, hvor en unilateral APA konkluderes mellem skatteyderen og den nationale skattemyndighed, anbefaler OECD, at andre interesserede landes skattemyndigheder informeres så tidligt i APA-processen som muligt for derved at kunne afgøre, hvorvidt de er villig til at overveje en bilateral APA.⁵⁰

⁴⁷ S. 506, Markham, Multilateral advance pricing agreements – a multifaceted approach to a global conundrum?

⁴⁸ S. 504, *ibid.*

⁴⁹ Jf. pkt. 4.162 i OECD Guidelines

⁵⁰ S. 381, Singh

3.3. Multilateral APA i et historisk perspektiv – Case study

Fordelen som en bi- og multilateral APA tilbyder sammenlignet med en unilateral APA er fremhævet i afsnit 3.2. Dette afsnit har fokus på multilateral APA.

Afgrænsningen er foretaget med henblik på at afdække og undersøge tendenser i en multilateral APA-proces. Afsnittet redegør for den første indgåede multilaterale APA med tre landes skattemyndigheder og den første multilateral APA indgået med fem landes skattemyndigheder.

I marts 1991 blev den første bilaterale APA indgået mellem de amerikanske og australske skattemyndigheder og selskabet Apple Computer.

3.3.1. Sumitomo Bank Capital Markets Inc./Barclays Bank plc.

I 1992 indgik skattemyndighederne i USA, Hong Kong og England en multilateral APA med hhv. Sumitomo Bank Capital Markets Inc. (SBCM) og Barclays Bank plc.

Begge virksomheder udøvede aktiviteter med sammenlignelig finansiell forretning.

De to APA-aftaler blev indgået efter en proces på 18 måneder.

SBCM Vice President, Mark Yacos forklarede, at SBCM's anmodning om en APA var begrundet i, at selskabet udførte komplekse grænseoverskridende transaktioner, som bevirkede, at det umiddelbart var svært for selskabet at definere indkomstkilden eller spore indkomstkilden. En APA ville give SBCM et simpelt redskab til at adressere indkomst-allokation-problematikken.⁵¹

3.3.2. Frank Russel

Det amerikanske investeringsfirma Frank Russel fremsatte i 1997 en anmodning om en multilateral APA med fem landes skattemyndigheder som aftalepart.

Frank Russels anmodning om en multilateral APA var den første APA anmodning involverende fem skattejurisdiktioner.

Virksomhedens anmodning om en multilateral APA var drevet af tre faktorer.

1) Virksomheden fandt det problematisk at værdiansætte indbyrdes transaktioner på armslængdevilkår, idet sammenlignelige data ikke var tilgængelige. Julie Pavel, Senior Tax Analyst hos Frank Russel udtalte, at transfer pricing bestemmelser vedrørende immaterielle aktiver, "er mindre tilbunds gående end transfer pricing regler for materielle aktiver"⁵².

2) Virksomheden havde selskaber i Canada. De canadiske transfer pricing regler var særdeles byrdefulde i relation til transfer pricing dokumentation og initiativer var fremsat med sigte på at hæve straffen for manglende overholdelse af armslængdeprincippet. Udsigten til en forøget skattemæssig risiko i Canada bevirkede, at virksomheden anmodede om en multilateral APA.

3) Julie Pavel, Senior Tax Analyst hos Frank Russel udtalte, at "mange nationer har utilstrækkelige samt dårlig formuleret transfer pricing bestemmelser for relaterede selskabers transaktioner",⁵³ hvilket for en international virksomhed som Frank Russel udgør en betydelig skattemæssig risiko for hele koncernen.

Frank Russel anmodede om en multilateral APA involverende skattemyndighederne fra USA, Canada, Australien, Japan og New Zealand. De nævnte lande har alle været foregangsland for implementering af APA-lovgivning.

Frank Russel havde gennemtænkt og investeret flere ressourcer i beslutningen om at indgå en APA. Virksomheden var velforberejdet og tog de indledende skridt til at starte forhandlingerne. Frank Russel inviterede alle fem nationers skattemyndigheder til et møde afholdt på selskabets hovedkontor i Tacoma, USA. De fleste skattemyndigheder takkede ja hertil, mens enkelte valgte at deltage via telefonkonference.

⁵¹ s. 506, Markham, Multilateral advance pricing agreements – a multifaceted approach to a global conundrum?

⁵² Ibid.

⁵³ s. 508, ibid.

På mødet præsenterede Frank Russel først et udkast til en APA. Efterfølgende afholdt Frank Russel en spørgerunde, som tillod skattemyndighederne at stille uddybende spørgsmål til virksomhedens aktiviteter. Herefter var mødelokalet reserveret til skattemyndighedernes indbyrdes diskussioner om den foreslåede APA.

Efter det indledende møde fortsatte forhandlingerne mellem skattemyndighederne om et endelig udkast til en APA telefonisk og via brevveksling.

Frank Russels tilgang til APA-forhandlingerne viser, at det kræver en grundig forberedelse af virksomheden som søger en APA, idet virksomheden er initiativtager til forhandlingerne. Frank Russel fastlagde rammerne for, hvorledes det indledende møde fandt sted. Virksomheden inviterede skattemyndighederne til dets hovedkontor, og fremlagde et veludarbejdet APA-udkast, hvor alle særlig relevante områder var behandlet. Virksomheden havde forberedt sig grundigt på, hvilken værdiansættelsesmetode som bedst kunne accepteres af de forskellige skattemyndigheder.

En grundig forberedelse som fremført af Frank Russel sikrer en lettere arbejdsgang og arbejdsramme for de videre forhandlinger med skattemyndighederne om en APA.

Eksemplet viser også, at skatteyderen har en særdeles vigtig og aktiv rolle i forbindelse med udformning af en APA.

Frank Russels fik en multilateral APA med alle fem landes skattemyndigheder i år 2000.⁵⁴ APA-processen havde været 3 år fra ansøgning til afslutning. APA'en blev fornyet i år 2005.⁵⁵ Fornyelsen af den indgåede APA fra år 2000 illustrerer en af fordelene ved at indgå en APA. En indgået APA som har resulteret i et tilfredsstillende resultat både for virksomheden og skattemyndighederne, kan udstrækkes til at dække over en længere årrække end oprindeligt aftalt. Virksomheden og skattemyndighedernes ressourceforbrug og tidsforbrug i forbindelse med en fornyelse af en APA er typisk væsentligt mindre sammenlignet med en ny ansøgning om APA, jf. afsnit 3.4.1.7.

Julie Pavels udtalelse om, at ”mange nationer har utilstrækkelige samt dårlig formuleret transfer pricing bestemmelser for relaterede selskabers transaktioner”,⁵⁶ er i dag stadig aktuel.

Udformningen af præcise transfer pricing lovregler er ofte en udfordring uanset jurisdiktion. Udviklingen inden for bl.a. teknologi medfører, at transfer pricing reglerne konstant udfordres. Implementeringen af klare TP-regler i nye vækstlande er derfor en stor udfordring for de respektive skattemyndigheder, som ofte ikke tidligere har beskæftiget sig med transfer pricing. MNV som har komplekse og high-value aktiviteter i nye vækstlande som f.eks. Kina og Indien kan ved at indgå en APA imødekomme risikoen for en eventuel efterfølgende transfer pricing revision.

3.4. APA – proaktiv konfliktløsning

I dette afsnit undersøges de særlige karakteristika af en APA med henblik på at kategorisere fordele og ulemper ved indgåelsen af en APA.

Afvejningen af fordele og ulemper foretages fra to perspektiver; hhv. fra skatteyderens synspunkt og fra skattemyndighedernes synspunkt.

3.4.1. Fordele for skatteyderen ved at indgå en APA

3.4.1.1. Vished/sikkerhed

Den største fordel en APA tilbyder skatteyderen er skattemæssig sikkerhed vedrørende skatteyderens fremtidige transfer pricing. En APA imødekommer den generelle usikkerhed som er forbundet med transfer pricing.

⁵⁴ s. 509, ibid.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ s. 508, ibid.

Skattemyndighederne har ved afslutning af en APA givet bindende svar på, at den valgte værdisættelsesmetode i aftalen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Risikoen for en transfer pricing undersøgelse/korrektion/konflikt fjernes eller minimeres ved indgåelsen af en APA.

Den skattemæssige sikkerhed som en APA giver skatteyderen er en fordel for skatteyderens samlede økonomiske strategi for den periode en APA er gældende.

En skatteyderes skattebetaling bliver med en APA en sikker økonomisk post i regnskabet, som giver skatteyderen en bedre økonomisk- og skattemæssig risikostyring.

3.4.1.2. Undgåelse af dobbeltbeskatning

En succesfuld indgået bi- eller multilateral APA vil sikre skatteyderen imod dobbeltbeskatning, mens en unilateral APA ikke giver sikkerhed imod dobbeltbeskatning.

Ved at indgå en bi- eller multilateral APA opnår en skatteyder både sikkerhed om skatteyderens transfer pricing samt sikkerhed imod dobbeltbeskatning.

Indgåelsen af en bi- eller multilateral APA forudsætter en aftale mellem de forskellige landes kompetente skattemyndigheder under den gensidige aftaleprocedure (MAP) under den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. OECD Model art. 25.

En skatteyder uden en APA kan sikre sig imod dobbeltbeskatning ved at fremsætte en anmodning til den relevante kompetente myndighed om påbegyndelsen af den gensidige aftaleprocedure, jf. OECD Model art. 25.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for en MAP-sag i en OECD-medlemsstat var 25.46 måneder i år 2012.⁵⁷

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for en APA i OECD-landene er næsten tilsvarende den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for en MAP.⁵⁸

En APA-procedure er således ikke mere tidskrævende end en MAP-procedure.

3.4.1.3. Undgåelse af skatterevision/sagsanlæg/bøder

En APA forpligter skattemyndighederne til at påligne skatteyderens skattepligtige indkomst i overensstemmelse med APA-bestemmelserne i de fremtidige skatteår, hvor aftalen har virkning. En APA afskærer ikke skattemyndighedernes adgang til at foretage sædvanlig transfer pricing undersøgelser af skatteyderen.⁵⁹

Skattemyndighedernes kontrol af en APA-skatteydere transfer pricing foretages på baggrund af skatteyderens dokumentationspligt i henhold til aftalen.

En APA pålægger en skatteyder en begrænset dokumentationspligt vedrørende skatteyderens associerede transaktioner.

På baggrund af den indleverede dokumentation undersøger skattemyndighederne overensstemmelsen imellem APA-bestemmelserne og skatteyderens gennemførte transaktioner.

Hvis skattemyndighederne konkluderer, at der er uoverensstemmelse imellem APA-bestemmelserne og dokumentationen kan konsekvensen blive en fuldstændig skatterevision.

Konsekvenserne af en uoverensstemmelse er angivet i de enkelte landes APA-lovgivning.

En skatteyder uden en APA risikerer en gennemgribende skatterevision/transfer pricing undersøgelse.

Resultatet af en transfer pricing undersøgelse kan blive en økonomisk belastning for skatteyderen, hvis resultatet bliver en opregulering. Hertil kommer eventuelle omkostninger forbundet med sagsanlæg, samt bøder eller skattetillæg for overtrædelse af transfer pricing lovgivningen.

⁵⁷ s. 3, Noes, SU2014.3

⁵⁸ jf. tabel s. 6-7, ibid.

⁵⁹ Jf. pkt. 4.155, OECD Guidelines.

3.4.1.4. Roll-back/afgørelse af tidligere års skatteansættelse

APA-proceduren er tilrettelagt med henblik på at løse komplekse transfer pricing problemstillinger igennem samarbejde mellem skattemyndighederne og skatteyderen.

Den valgte værdiansættelsesmetode i den indgåede APA er den skattemæssige optimale løsning på skatteyderens transfer pricing.

Hvis skatteyderen har uafsluttede skatteansættelser fra tidligere år kan skattemyndighederne anvende APA-bestemmelserne analogt til at afslutte disse.

En forudsætning for at foretage roll-back er, at koncernens aktiviteter og struktur ikke har ændret sig væsentligt.

Skatteyderens aktive rolle i APA-forhandlingerne bevirker, at skatteyderen indirekte kan udøve indflydelse på tidligere års uafsluttede skatteansættelser.

Uden en APA vil skatteyderen ikke have en indvirkning på skattemyndighedernes revision og afslutningen af tidligere års skatteansættelser.

I USA er set tilfælde af roll-back dækkende 6 år tilbage⁶⁰.

Det er blevet sagt, at enkelte skatteydere indgår en APA kun med det formål at opnå en roll-back.⁶¹

3.4.1.5. Samarbejde/indblik i skattemyndighedernes tankegang

APA-proceduren forudsætter, at skattemyndighederne og skatteyderen udviser samarbejdsvilje. Skattemyndighederne og skatteyderen skal igennem samarbejde blive enige om en relevant løsning på skatteyderens transfer pricing.

Skattemyndighederne og skatteyderen har ens forudsætninger ved påbegyndelsen af en APA-proces.

Parterne skal igennem APA-forhandlingerne forsøge at klarlægge en relevant værdiansættelsesmetode som prissætter skatteyderens fremtidige koncerntransaktioner efter armslængdeprincippet.

Ved en transfer pricing korrektion har skattemyndighederne fordelene af bagklogskab, idet transfer pricing metoden revideres *efter*, at transaktionerne har fundet sted.⁶²

Skattemyndighedernes arbejdsmetode ændres ved en APA. I en APA-proces har skattemyndighederne samme udgangspunkt som skatteyderen og skal forsøge at kalkulere koncernens fremtidige transaktioners armslængdeværdi.

Samarbejdet mellem skattemyndighederne og skatteyderen forudsætter, at alle relevante oplysninger inddrages ved valget af transfer pricing metode.

APA-forhandlingerne indebærer en gensidig informationsudveksling imellem skattemyndighederne og skatteyderen. Skatteyderen får oplysninger om, hvorledes skattemyndighederne operer og analyserer transfer pricing. Skattemyndighederne opnår information om skatteyderens aktiviteter og operationer, og får et indblik i komplicerede og fortrolige forretninger.

3.4.1.6. Dokumentationspligt

I afsnit 2.3. blev de indiske og kinesiske formelle transfer pricing regler gennemgået.

Dokumentationspligten for koncerninterne transaktioner i Kina og Indien er særdeles detaljerede og omfattende. En generel tendens i international skattelovgivning er, at detaljeringsgraden af transfer pricing dokumentation er tiltagende.

Koncernselskaber pålægges en betydelig administrativ byrde i forbindelse med udarbejdelsen og indleveringen af transfer pricing dokumentation.

⁶⁰ s. 4, afsnit E1.b, Bergquist

⁶¹ s. 217, afsnit C, Markham, "The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience"

⁶² s. 2, afsnit B.1, Bergquist

I en APA aftales retningslinjer for skatteyderens dokumentationspligt. Kendetegnene er, at dokumentationspligten er afgrænset til, at virksomheden dokumenterer, at de gennemførte transaktioner er i overensstemmelse med APA-bestemmelserne.

I OECD Guidelines pkt. 4.154 angives det, ”the documentation for an APA should not be more onerous than for an examination. ... In fact, an APA should seek to limit the documentation, as discussed above, and focus the documentation more closely on the issues in light of the taxpayer’s business practices.”

OECD anbefaler således, at en APA begrænser omfanget af dokumentationspligten i en APA i forhold til den konkrete skatteyers virksomhed.

3.4.1.7. Muligheden for at forlænge en APA

En APA er begrænset tidsmæssigt og har typisk en varighed ml. 3-5 år.⁶³

Efter udløbet af en APA vil skatteyderen ikke længere have sikkerhed for transfer pricing.

En forlængelse af en gældende APA vil udstrække sikkerheden for skatteyderen i en længere årrække end oprindelig aftalt.

En forlængelse af en APA er en fordel for både skatteyderen og skattemyndighederne. Omkostningerne ved at forlænge en APA er typisk mindre sammenlignet med omkostningerne forbundet med en original APA-ansøgning.

Under proceduren for forlængelse af en APA undersøger skattemyndighederne, hvorvidt relevante fakta og afgørende forudsætninger i den gældende APA har ændret sig, samt hvorvidt virksomhedens formål eller produktion har ændret sig.

Uden væsentlige ændringer i virksomhedens struktur og produktion mv. kan den gældende transfer pricing metode overføres, eventuelt med enkelte modifikationer, til at gælde i den fornyede APA.

Fornyelsen af en APA udstrækker derved skatteyderens skattemæssige sikkerhed for en længere årrække.

3.4.2. Ulemper for skatteyderen ved indgåelse af en APA

3.4.2.1. Høje omkostninger forbundet med APA-proceduren

En beslutning om at indgive en APA-ansøgning er forbundet med store forberedelsesomkostninger for skatteyderen.

Forberedelsen omfatter typisk involvering af eksterne rådgivere, ekstra arbejdstimer for ledelsen i forbindelse med udarbejdelse af et APA-udkast/dokumenter til brug for en APA-ansøgning, ekstra ressourcer anvendt på sammenlignelighedsanalyser på tværs af markedet, samt eventuelle rejseudgifter.

Udgifterne til at dække forberedelsen omfatter udover ovennævnte i enkelt lande tillige et gebyr for indleveringen af en APA-ansøgning. F.eks. i USA og Indien opkræves et gebyr for indleveringen af en APA-ansøgning.

Omkostningerne forbundet med APA-proceduren er en én gangs betaling som afholdes i starten af APA-proceduren.

I perioden en APA er gældende har skatteyderen få omkostninger, som primært er koblet til dokumentationspligten, jf. afsnit 3.4.1.6.

Omkostninger forbundet med APA-proceduren afgrænser indirekte kredsen af APA-ansøgere.

APA-omkostningerne må nødvendigvis sammenholdes med alternativet. En skatteyder uden en APA vil have omkostninger forbundet med sædvanlig transfer pricing regulering, herunder dokumentationspligt, skatterevision, og eventuelt en opjustering af skatteansættelsen.⁶⁴

⁶³ s. 38, Indian Advance Pricing Agreement Regime – The Game Changer

⁶⁴ S.222, afsnit 2B, Markham, ”The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience”

I Kina resulterer en skatterevision af transfer pricing-sager for internationale virksomheder i 38% af tilfældene i en opregulering af skatten. Heraf pålægges 33% af tilfældene en bøde for ikke at overholde de kinesiske transfer pricing regler og 67% af ændringerne i skatteansættelsen medfører en dobbeltbeskatning for skatteyderen.⁶⁵

I Indien resulterer en skatterevision af transfer pricing-sager for internationale virksomheder i 48% af tilfældene i en opregulering af skatten. Heraf pålægges 33% af tilfældene en bøde for ikke at overholde den indiske transfer pricing lovgivning. 67% af tilfældene af ændringer i skatteansættelsen resulterer i en dobbeltbeskatning for skatteyderen.⁶⁶

Ovenstående tal fra Kina og Indien illustrerer effektivt den risiko en international virksomhed som operer i ovenstående lande står over for ved fastlæggelsen af armslængdeværdien for interne transaktioner samt den fordel, omkostningsmæssigt, skatteyderen vil opnå ved at indgå en APA med de respektive skattemyndigheder.

3.4.2.2. Tidsfaktoren

Tidsperspektivet for en APA-procedure fra ansøgning til afslutning er den væsentligste ulempe ved en APA.

I en global transfer pricing undersøgelse foretaget af EY,⁶⁷ henviser 89% af de utilfredse APA-brugere til tidsfaktoren som den vigtigste årsag til utilfredsheden med APA-proceduren.⁶⁸

De kinesiske skattemyndigheder har angivet, at de tilstræber, at en unilateral APA er afsluttet indenfor 12 måneder, mens en bilateral APA skal være afsluttet indenfor 24 måneder.⁶⁹

SAT udgiver årligt en statistik over APA-proceduren i Kina. APA-statistikken fra 2012 viser, at de kinesiske skattemyndigheder i 50% af APA-processerne formår at afslutte en APA inden for de angivne tidsrammer. Konkret blev en unilateral APA i årene 2005-2012 afsluttet inden for en tidsramme på 1 år i 53% af tilfældene, mens 45% blev afsluttet inden for 1-2 år, og 2% blev afsluttet inden for 2-3 år. I samme periode blev en bilateral APA afsluttet inden for 1 år i 59% af tilfældene, mens 14% blev afsluttet inden for 1-2 år, 17% blev afsluttet inden for 2-3 år, og de resterende 10% blev afsluttet inden for 3+ år.⁷⁰

Ovenstående tal viser, at de kinesiske skattemyndigheder afslutter ca. halvdelen af både unilateral og bilateral APA-ansøgninger inden for 1 års tid.

Sagsbehandlingstiden er udregnet fra tidspunktet for indgivelsen af en formel ansøgning til afslutning af en APA. Statistikken medregner således ikke tidsrammen for det præliminære møde, hvorfor en skatteyder skal påregne, at APA-proceduren reelt har et længere tidsperspektiv end angivet i statistikken.

Indien har endnu ikke foretaget offentlig statistik på APA-proceduren.

Tidsperspektivet i en multilateral APA varierer afhængig af deltagende skattemyndigheder. Det er ikke muligt at angive en gennemsnitlig tidsramme herfor.

3.4.2.3. Afslag på en APA

Skattemyndighedernes accept af en APA-ansøgning er ikke ensbetydende med, at en APA bliver resultatet af APA-forhandlingerne.

Skattemyndighederne og skatteyderen kan begge vælge at fratræde forhandlingerne undervejs. Fratrædelsen kan ske helt op til sidste delproces i APA-processen i henhold til de kinesiske og indiske APA-regler.

⁶⁵ S. 37, 2013 Global Transfer Pricing Survey

⁶⁶ s. 42, *ibid.*

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ s. 25, *ibid.*

⁶⁹ S. 25, China Advance Pricing Arrangement Annual Report (2012)

⁷⁰ S. 24, *ibid.*

Det prælimer mødes funktion er særdeles vigtigt i denne sammenhæng. Det prælimer møde afholdes inden en formel APA-ansøgning indgives. Formålet med det prælimer møde er at klarlægge, hvorvidt en APA er et egnet instrument for skatteyderens transfer pricing. Skatteyderen skal især i forbindelse med det prælimer møde være opmærksom på, hvorvidt skattemyndighedernes betæneligheder i forhold til en mulig APA med skatteyderen, kan imødekommes.

EN APA-procedure vil også kunne afbrydes på baggrund af uoverensstemmelse imellem skattemyndighederne og skatteyderen eller, hvis skatteyderen udviser modvilje mod at udlevere fortrolige forretningsdokumenter.

I forbindelse med forhandlinger om en bilateral eller multilateral APA kan fratredelse fra enkelte af de involverede skattemyndigheder føre til, at skatteyderen i stedet må acceptere en unilateral APA.

Jo mere fremskreden APA-processen er, jo mindre tilbøjelig vil parterne være til at fratræde en aftale. Hensynet til ressourcspild vil motivere bestræbelserne om at nå til enighed.

I enkelte landes APA-program er angivet retningslinjer for, hvornår skattemyndighederne kan give afslag på en APA-ansøgning.

Australiens APA-program angiver, at skattemyndighederne har ret til at afvise en APA på baggrund af bl.a. kompleksiteten af en koncernstruktur og kompleksiteten af de markeder hvori koncernen operer.⁷¹

3.4.2.4. Transfer pricing revision

Formålet med APA-proceduren er at fastlægge den materielle rigtige transfer pricing metode for skatteyderens associerede transaktioner.

For at opfylde formålet forudsætter APA-processen åbenhed og gennemsigtighed under hele processen. Dette betyder, at skatteyderen skal indlevere alle relevante oplysninger om virksomheden, herunder fortrolige forretningshemmeligheder. Oplysningspligten indebærer oplysninger om koncernstrukturen og koncernens anvendte transfer pricing metoder i andre jurisdiktioner, mm.

Skatteyderen kan have sine betæneligheder ved at skulle afsløre forretningshemmeligheder over for en eller flere skattemyndigheder.

Skatteyderen løber en risiko ved at indrømme forretningshemmeligheder til skattemyndighederne. Skatteyderen kan frygte, at skattemyndighederne misbruger den modtagne information, fx ved at videregive forretningsoplysninger til konkurrerende statsejede virksomheder. Skatteyderen kan også frygte, at afsløringen af forretningshemmeligheder under APA-processen har medvirket til at gøre skattemyndighederne opmærksomme på skatteretlige problemer, som skattemyndighederne ellers ikke ville have observeret.

Særligt i tilfælde, hvor APA-proceduren afbrydes, kan skatteyderen frygte, at skattemyndighederne anvender oplysninger modtaget under APA-proceduren til en efterfølgende skatterevision af skatteyderens transfer pricing.⁷²

En skatteyder som indgår en unilateral APA kan risikere, at APA-aftalen udleveres til andre landes kompetente myndigheder efter en bestemmelse om gensidig informationsudveksling i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. art. 26 OECD Model.

⁷¹ s. 226, afsnit 2E, Markham, The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience

⁷² pkt. 4.156, OECD Guidelines

Fortrolighedsbestemmelser i et lands APA-program er et formelt værn imod misbrug af fortrolige oplysninger. Bestemmelser i APA-lovgivningen som sikrer en klar adskillelse imellem APA-teamet og transfer pricing-teamet under skattemyndigheden vil være anbefalelsesværdigt, idet skatteyderen således formelt sikres imod videregivelse af oplysninger fra APA-teamet til transfer pricing-teamet.

Et lands APA-programs mangel på fortrolighedsbestemmelser kan tænkes at påvirke antallet af APA-ansøgninger negativt.

3.3.2.5. Begrænsningen i adgangen til at ansøge om en APA

En APA-procedure er både omkostningsfuld og tidskrævende for både skatteyderen og skattemyndighederne.⁷³

Skattemyndighederne har derfor en interesse i at afgrænse kredsen af berettigede APA-ansøgere.

De enkelte landes APA-lovgivning afgrænser kredsen af berettigede APA-ansøger efter forskellige kriterier. Eksempelvis kan nævnes, at Kina afgrænser kredsen af APA-ansøger efter størrelsen af koncerninterne transaktioner.⁷⁴ Canada tillader kun større MNV at søge om en bi- eller multilateral APA. Små virksomheder i Canada er berettiget til at søge om en unilateral APA.⁷⁵

Australien afgrænser kredsen af APA-ansøger efter karakteren af relationen imellem parterne til den internationale transaktion. Parterne til den internationale transaktion kan være to associerede selskaber, et moderselskab og dets faste drift sted/filial eller et selskabs to faste drift steder⁷⁶.

3.3.2.6. Flexibilitet

Fremtidsperspektivet for en APA bevirker, at det kan være svært at formulere APA-bestemmelser som både er konkrete og fleksible i forhold til fastlæggelsen af armslængdeværdien for skatteyderens fremtidige transaktioner.

En statisk APA vil blive uanvendelig ved markedsændringer som påvirker beregningen af armslængdeværdien.

En APA vil ikke være et optimalt valg for en skatteyder som udøver aktiviteter inden for et forretningsområde som konstant er i forandring. Det vil være en udfordring for skattemyndighederne at fastlægge tilstrækkelig fleksible APA-bestemmelser som tager højde for pris- eller strukturændringer.

Det kan overvejes, hvorledes APA-bestemmelsernes fastlæggelse af intervaller for indkomst, pris og slagvolumen har en negativ effekt på markedsudviklingen, idet spørgsmålet bliver, om en APA-regulering får karakter af en indirekte markedsregulering.

3.5. Fordele/ulemper ved at indgå en APA for en skattemyndighed

3.5.1. Fordelen ved at indgå en APA for skattemyndigheder

Skattemyndighederne nyder til en vis grad de samme fordele ved at indgå en APA som skatteyderen.

Skattemyndighederne opnå en bedre administration af transfer pricing reglerne ved indgåelsen af en APA. Skattemyndighederne har en bedre mulighed for at håndhæve transfer pricing lovgivningen ved indgåelsen af en APA forudsat, at skatteyderen indleverer tilstrækkelig dokumentation i forbindelse med APA-proceduren.

Håndhævelsen af APA-bestemmelserne i peioden en APA er gældende kan stadig være en udfordring for skattemyndighederne.⁷⁷

⁷³ jf. pkt. 4.158, ibid.

⁷⁴ Se afsnit 4.3.

⁷⁵ s. 27, Deloitte 2014 Global Transfer Pricing Country Guide

⁷⁶ § 19, PS LA 2011/1

⁷⁷ jf. pkt. 4.144 OECD Guidelines

Roll-back effekten er ligeledes en positivt gevinst ved en APA for skattemyndighederne. Skattemyndighederne kan ved at anvende APA-bestemmelserne analogt på tidligere års uafsluttede og omstridte skatteansættelser opnå en ressourcemæssig besparelse og afslutte en lang og vanskelig sagsbehandling på en effektiv måde.

Skatteyderens input i forbindelse med APA-forhandlingerne bidrager positivt til skattemyndighedernes værdiansættelse af skatteyderens transfer pricing.

Afklaring af skatteyderens transfer pricing i samarbejde med virksomheden er en fordel for skattemyndighederne, idet informationsudvekslingen i en APA-proces er fuldstændig.

Skattemyndighederne opnår en bedre administration af komplekse transfer pricing problemstillinger igennem APA-processen.

APA-forhandlingerne bidrager til, at skattemyndighederne opnår en særlig specialistviden vedrørende komplekse transfer pricing problemstillinger.

Denne specialistviden kan tænkes anvendt til at udarbejde interne retningslinjer for skattemyndighederne på transfer pricing området, som indirekte kan medføre en mere klar transfer pricing praksis som skatteyderne kan operere efter.

APA-instituttet tilskynder til internationalt samarbejde mellem skattemyndighederne om komplekse transfer pricing problemstillinger. Samarbejdet mellem internationale skattemyndigheder bidrager positivt til en gensidig påvirkning og udvikling af skattepraksis globalt.

3.5.2. Ulemper forbundet med en APA for skattemyndigheder

Det usikre tidsperspektiv i en APA er ligeledes en ulempe for skattemyndighederne som for skatteyderen.

Ved indgåelsen af en multilateral APA er tidsperspektivet for afslutningen af en APA ikke bestemt af den enkelte skattemyndigheds effektivitet. De kompetente myndigheders gode samarbejdsevner afgør tidsperspektivet for en multilateral APA.

En multilateral APA indgås efter den gensidige aftaleprocedure under den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. art. 25 OECD Model.

Aftalen gennemføres ved indgåelsen af en række af bilaterale APA'er mellem to landes skattemyndigheder. De enkelte landes skattemyndigheder indgår derefter en skriftlig aftale med skatteyderen som bekræfter den bi-/multilaterale APA.

Et usikkert tidsperspektiv for indgåelsen af en multilateral APA er en administrativ ulempe for skattemyndighederne, idet sagsbehandlingen af en APA vil mangle kontinuitet og APA-teamet vil skulle stå standby indtil en endelig APA er indgået.

4. APA-processen

Dette afsnit indledes med en kort gennemgang af indgåelsen af en APA under den gensidige aftaleprocedure i den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. art. 25 OECD Model. Herefter gennemgås de materielle krav til en APA som de er fremstillet i OECD Guidelines.

Efterfølgende foretages en grundig komparativ analyse af de indiske og kinesiske APA-regler, hvor både det processuelle aspekt og de materielle krav til indholdet af en APA gennemgås.

Analysen konkluderer, hvilket lands APA-program bedst sikrer en skatteyderes skattemæssige stilling i relation til transfer pricing.

4.1. OECD Guidelines/Den gensidige aftaleprocedure, jf. art. 25 OECD Model

OECD Guidelines anvender udtrykket Advance Pricing Arrangements.

Der skal ikke lægges en særlig betydning i, at OECD Guidelines anvender begrebet arrangement i stedet for agreement.⁷⁸

⁷⁸ Det anerkendes i OECD Guidelines, at APA kræver "agreement" imellem skatteyderen og skattemyndigheder, jf. pkt. 28, bilag til kapitel 4, OECD Guidelines.

OECD Guidelines angiver i kap. 4, at udfærdigelsen af en APA skal foretages inden for rammerne af den gensidige aftaleprocedure efter art. 25 OECD Model.⁷⁹

Ordlyden af art. 25 OECD Model indeholder ikke en direkte adgang til at indgå en APA.

OECD Guidelines henviser til art. 25, stk. 3 OECD Model som en mulig hjemmel for indgåelsen af en bilateral APA.⁸⁰

Art. 25, stk. 3 OECD Model angiver, at kontraherende stater kan rådføre sig med hinanden med henblik på at løse tvister vedrørende dobbeltbeskatning.

OECD Guidelines argumenterer, at en bilateral APA er omfattet af art. 25, stk. 3 OECD Model, idet et af objektiverne ved indgåelsen af en bilateral APA er at undgå dobbeltbeskatning.⁸¹

Kommentaren til art. 25, stk. 3 OECD Model angiver ikke, at indgåelsen af en APA er hjemlet under denne artikel.

Det skal bemærkes, at OECD Guidelines angiver, at en bestemmelse om en gensidig aftaleprocedure, jf. art. 25 OECD Model, i en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan anvendes som hjemmel for en kompetent myndighed til at indgå en APA, når den kompetente myndighed ingen hjemmel har i national lovgivning til at indgå en APA.⁸²

I tråd med OECD Guidelines anbefaling vil en bilateral eller multilateral APA-procedure forløbe i to parallelle processer. Den ene proces vil resultere i indgåelsen af en bilateral APA mellem de involverede landes kompetente myndigheder efter den gensidige aftaleprocedure under den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. art. 25 OECD Model, mens den anden proces vedrører bekræftelsen af APA-aftalen mellem skatteyderen og den nationale kompetente myndighed.

Den gensidige aftaleprocedure hjemlet i art. 25 OECD Model er et aftaleinstrument som de kontraherende staters skattemyndigheder kan anvende med henblik på at klarlægge en korrekt anvendelse af overenskomstens bestemmelser.

Art. 25 OECD Model fremhæver, at en skatteyder kan iværksætte den gensidige aftaleprocedure med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning.

En skatteyder kan anmode den relevante skattemyndighed om iværksættelse af den gensidige aftaleprocedure, når foranstaltninger truffet af en eller begge de kontraherende stater, medfører eller vil medføre beskatning af skatteyderen som ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i overenskomsten, jf. art. 25, stk. 1, OECD Model.

Den gensidige aftaleprocedure pålægger de kontraherende staters kompetente myndigheder at indgå i en dialog med henblik på at løse tvisten.

Art. 25 OECD Model pålægger ikke de kompetente myndigheder at nå frem til en konkret løsning.

Myndighedernes bestræbelser på at søge en løsning er nok til opfyldte overenskomstens betingelser.

Efter at have fremsat sin anmodning om iværksættelse af den gensidige aftaleprocedure har skatteyderen ikke ret til at deltage i de forestående drøftelser imellem de kontraherende staters kompetente myndigheder.

⁷⁹ Jf. pkt. 4.139, OECD Guidelines

⁸⁰ *ibid.*

⁸¹ *Ibid.*

⁸² jf. pkt. 4.141, "Some countries lack the basis in their domestic law to enter into APAs. However, when a tax convention contains a clause regarding the mutual agreement procedure similar to Article 25 of the OECD Model Tax Convention, the competent authorities generally should be allowed to conclude an APA, if transfer pricing issues were otherwise likely to result in double taxation, or would raise difficulties or doubts as to the interpretation or application of the Convention. Such an arrangement would be legally binding for both States and would create rights for the taxpayers involved. Inasmuch as double tax treaties take precedence over domestic law, the lack of a basis in domestic law to enter into APAs would not prevent application of APAs on the basis of a mutual agreement procedure." OECD Guidelines

Skatteyderen har pligt til at udlevere al relevant fakta til begge kontraherende staters kompetente myndigheder under forløbet af den gensidige aftaleprocedure.

Resultatet af den gensidige aftaleprocedure skal forelægges skatteyderen til godkendelse.

Skatteyderen har en beskeden rolle i forbindelse med den gensidige aftaleprocedure, jf. art. 25 OECD Model. Den gensidige procedure er en forhandlingssituation de kontraherende myndigheder imellem.

APA-proceduren tildeler skatteyderen en aktiv rolle i forhandlingerne om den relevante transfer pricing metode.

4.1.1. OECD Guidelines: APA-processen

OECD Guidelines angiver i kapitel IV.F samt appendiks hertil, en vejledning til vigtige delprocesser i APA-proceduren. OECD Guidelines forudsætter, at en APA indgås efter den gensidige aftaleprocedure, og anbefaler, at en APA konkluderes på en bi- eller multilateral basis.⁸³

OECD Guidelines omfatter en gennemgående vejledning i APA-procedurens delprocesser, det materielle indhold af en aftale og en beskrivelse af fordele og ulemper ved APA-instituttet.

APA-procedurens objektive er i et venlig miljø at facilitere forhandlinger imellem skatteyderen og skattemyndighederne med henblik på at løse transfer pricing konflikter inden de opstår. APA-proceduren er bygget op om følgende fem delfaser:

1. Præ-ansøgning/præliminær møde
2. Formel ansøgning
3. Analyse og evaluering
4. Formel aftale/afslutning
5. Tilsyn/dokumentationspligt

De næste delafsnit vil behandle det præliminære møde, aftalens indhold og critical assumptions.

4.1.2. Præ-ansøgning/formel ansøgning

Forinden en APA-procedure igangsættes bør der afholdes et indledende præliminært møde med de relevante skattemyndigheder.

Formålet med det præliminære møde er at afstemme forventningerne til en mulig APA imellem skatteyderen og de kompetente myndigheder.

På baggrund af det præliminære møde skal skatteyderen vurdere om en formel APA-ansøgning skal indgives.

Det er af stor betydning, at skatteyderen er grundigt forberedt til det præliminære møde.

En grundig forberedelse sikrer, at uklarheder omkring APA-proceduren eller skatteyderens transfer pricing kan diskuteres og besvares på det præliminære møde. De kompetente myndigheder bør under et præliminært møde gøre opmærksom på mulige komplikationer for skatteyderen i forbindelse med en APA-ansøgning.

En skatteyder får igennem det præliminære møde et bedre oplysningsgrundlag til at kunne træffe en afgørelse om, hvorvidt en APA er velegnet for skatteyderens virksomhed.

Afhængig af det præliminære mødes karakter i det enkelte lands APA-program er mødets funktion ligeledes en forhåndsvurdering af om skattemyndighederne vil acceptere eller give et afslag på skatteyderens formelle ansøgning.

4.1.3. Analyse og evaluering

Efter at skatteyderen har indgivet en formel APA-ansøgning påbegyndes analyse og evaluering-fasen i APA-proceduren.

OECD Guidelines angiver nedenstående faktorer som en APA bør indeholde bestemmelser om;⁸⁴

⁸³ jf. pkt. 5, bilag til kapitel 4, OECD Guidelines

⁸⁴ jf. pkt. 66, bilag til kapitel 4, OECD Guidelines

- a) Virksomhedsnavne, adresser mv. på de skatteydere som er omfattet af APA'en
- b) Transaktioner og aftaler, som omfattes i APA'en, samt hvilke skatteår APA'en skal gælde
- c) En beskrivelse af de aftalte værdiansættelsesmetoder, sammenlignelige data og forventede resultater angivet i et interval
- d) Definition af relevante begreber som anvendes ved beregningen efter den valgte værdiansættelsesmetode
- e) Afgørende forudsætninger for indgåelsen af APA'en, som i tilfælde af brud vil medføre genforhandling af APA'en
- f) Aftalte procedure for håndtering af ændringer i faktiske omstændigheder, som ikke kan håndteres ved en genforhandling af APA'en
- g) Den skattemæssige behandling af tilknyttede problemstillinger
- h) Vilkår og betingelser som er afgørende for APA'ens fortsatte gyldighed samt procedure til at sikre håndhævelsen heraf
- i) Skatteyderens pligter i henhold til APA'en, f.eks. dokumentationspligt
- j) Fortrolighedsbestemmelser

4.1.3.1. Critical assumptions

Fremtidsperspektivet for en APA forudsætter, at APA-aftalen angiver critical assumptions.

Critical assumptions er "ethvert faktum, hvis fortsatte tilstedeværelse er afgørende for svarets gyldighed."⁸⁵

Critical assumptions kan være forhold som skatteyderen har en direkte indflydelse på, f.eks. skatteyderens virksomheds struktur. Critical assumptions kan også være forhold uden for skatteyderens indflydelse, f.eks. rente niveauets udvikling.⁸⁶

At der er tale om "critical" betyder, at ændringer i en critical assumption medfører en ændring i aftalen. Konsekvensen af en ændring af critical assumptions er angivet i den enkelte APA og kan eksempelvis være en revision af APA-bestemmelserne eller ophævelse af aftalen.

OECD Guidelines nævner som eksempel syv kategorier af critical assumptions.

Disse kategorier er,⁸⁷

- 1) forudsætninger vedrørende den relevante nationale skattelovgivning og traktatbestemmelser;
- 2) forudsætninger vedrørende importrestriktioner, told og afgifter, love og cirkulærer;
- 3) forudsætninger vedrørende økonomiske forhold, markedsandele, markeds forhold, størrelsen af salg, salgsprisen;
- 4) forudsætninger om naturen af de funktioner og risici som hver enkelt virksomhed bærer;
- 5) forudsætninger vedrørende valutakurser, rentesats, kreditvurdering og kapital struktur;
- 6) forudsætninger vedrørende management eller finansiel revision samt klassifikation af indkomst og omkostninger;
- 7) forudsætninger vedrørende den enkelte virksomhed og den jurisdiktion som virksomheden operer i, samt vedrørende virksomhedens selskabsform.

OECD Guidelines opfordrer til fleksibilitet ved udformningen af critical assumptions.

Som et eksempel angiver OECD Guidelines, at anvendelsen af grænseværdier/intervaller ved udformningen af critical assumptions sikrer fleksibiliteten.⁸⁸

⁸⁵ s. 430, Noes, SU2008.163

⁸⁶ Den Juridiske Vejledning 2014-1 C.D.11.7.3.8 Afgørende forudsætninger (critical assumptions)

⁸⁷ jf. pkt. 44, bilag til kapitel 4, OECD Guidelines

⁸⁸ jf. pkt. 46, ibid.

Grænseværdier angiver et spillerum for tilladte ændringer i relation til en critical assumption. En critical assumption vedrørende salgsvolumen kan f.eks. ved en grænse på +/-5% af den forudsatte værdi sikre, at ændringer inden for grænsen ikke vil udløse konsekvenser for aftalen.

OECD Guidelines lægger vægt på, at APA-bestemmelserne detaljeret tager højde for samt angiver grænseværdier for tilladte ændringer i critical assumptions.

OECD Guidelines har en ekstensiv tilgang til udformningen af critical assumptions.⁸⁹

I USA har skattemyndighederne anlagt en restriktiv tilgang til udformningen af critical assumptions i en APA.⁹⁰

Den restriktive fremgangsmåde tager udgangspunkt i angivelsen af objektive målbare benchmarks som critical assumptions.

Critical assumptions i en APA er som nævnt forudsætningen for anvendelsen af den valgte transfer pricing metode i aftalen. Den restriktive tilgang lægger vægt på at sikre stabilitet i aftalen.

En virksomheds uventede resultat som ikke er i overensstemmelse med APA-bestemmelserne skal derfor justeres/tilpasses APA-bestemmelserne.

Ifølge den restriktive tilgang er det kun ekstreme resultater som påvirker skatteyderens transaktioner radikalt som resulterer i en revision af APA-bestemmelserne eller en ophævelse af en APA. Området for critical assumptions som defineret efter den ekstensive tilgang bliver snævre efter den restriktive tilgang.⁹¹ Eksempler på critical assumptions efter den restriktive tilgang er forudsætninger vedrørende skatteyderens forretning samt forudsætninger vedrørende skattelovgivningen samt skatte- og revisionspraksis.⁹²

Ændringer i forudsætninger vedrørende salg, pris, valutakurser o.l. skal tilpasses APA-bestemmelserne.

Udformningen af critical assumptions i en APA er af afgørende betydning for aftalens tidsmæssige rækkevidde og succes. Flexibilitet i udformningen af critical assumptions vil sikre aftalens anvendelse uanset ændringer i intervallet for critical assumptions. Intervalbredden for udformningen af critical assumptions må dog ikke blive for bred således at beregningsmetoden for fastlæggelse af armslængdeværdien bliver ubrugelig.

4.2. Indiens APA-program

En APA-rammelovgivning blev indført i ITA sec. 92CC-92CD med virkning pr. 1. Juli 2012. Rammelovgivningen blev indført på baggrund af en finansiel forordning.

Detaljerede APA-regler blev implementeret i den indiske Income Tax Rules 1962 med virkning fra 30. August 2012.⁹³ APA-reglerne er indsat som artikel 10F-10T i ITR 1962.

En APA bliver benævnt en "agreement" i lovgivningen, jf. art. 10F ITR, jf. sec. 92CC ITA.

APA-reglerne i Indien er ikke anvendelig for koncerner som kun har indenlandske transaktioner.

⁸⁹ Jf. s. 680, de Carolis

⁹⁰ *ibid.*

⁹¹ *Ibid.*

⁹² S. 27, ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS

⁹³ s. 676, afsnit 3, Krishnamurthy

Kvalificeret APA-ansøger er enhver "person", som er påbegyndt en international transaktion eller som påtænker at gennemføre en international transaktion jf. art. 10G ITR. Begrebet "person" er ikke defineret i lovgivningen. Ved en nærlæsning af de officielle ansøgningsskemaer for APA-procedurens delansøgninger er begrebet "person" anvendt om virksomhedens repræsentant som indgår en APA på vegne af virksomheden. "person" må nødvendigvis referere til virksomhedens repræsentant som forestår APA-forhandlingerne. Ordlyden af art. 10G ITR indikerer, at en bred gruppe af virksomheder kan ansøge om en APA. En afgrænsning af APA-ansøgere efter et krav om påbegyndt eller forventning om at påbegynde en international transaktion åbner op for, at både nyetablerede virksomheder samt mindre virksomheder formelt er kvalificeret til at ansøge om en APA.

Reelt vil mindre virksomheder være afskåret fra at ansøge om en APA pga. de høje omkostninger forbundet med APA-proceduren, jf. afsnit 3.3.2.1.

Det indiske APA-program opkræver et gebyr på 1-2 mio. INR i forbindelse med påbegyndelse af en formel APA-procedure, se afsnit 4.2.2, hvilket ligeledes afskærer mindre virksomheders adgang til at ansøge om en APA.

4.2.1. Præ-ansøgning

En skatteyder som opfylder betingelsen om en begyndt eller påtænkt international transaktion påbegynder APA-proceduren ved at indgive et udfyldt ansøgningsskema NO. 3 CEC vedr. anmodning om et konsultationsmøde til the Director General of Income Tax.

Skatteyderen kan vælge at være anonym ved indgivelse af ansøgningen og under konsultationsmødet.⁹⁴

The Director General of Income Tax har kontor i Delhi. Alle ansøgninger om et konsultationsmøde skal indgives til kontoret i Delhi.⁹⁵ Konsultationsmødet kan afholdes i Delhi, Mumbai eller Bengaluru. Konsultationsmødet er obligatorisk.

Under konsultationsmødet skal parterne bl.a. diskutere og fastlægge, rækkevidden af aftalen, identificere transfer pricing problematikker, afgøre foreneligheden med anvendelsen af en APA for den internationale transaktion, jf. art. 10H (5) ITR.

Konsultationsmødet binder hverken de indiske skattemyndigheder eller ansøgeren til at indgå en APA, jf. art. 10 H(6) ITR.

4.2.2. Formel ansøgning

Konsultationsmødet skal hjælpe skatteyderen med at opnå en afklaring af, om en APA er en velegnet aftale for skatteyderens internationale transaktioner.

Hvis skatteyderen konkluderer, at en APA er hensigtsmæssig for virksomheden, skal skatteyderen indgive en formel APA-ansøgning.

Ansøgningen skal udfyldes på skemaet NO. 3. CED. Detaljeringsgraden af ansøgningen er ofte aftalt under konsultationsmødet.

Ved indgivelse af en formel ansøgning skal skatteyderen betale et gebyr som er bestemt af den internationale transaktions størrelse, jf. art. 10 I, ITR. Gebyret varierer mellem 1 mio.- 2 mio. INR.⁹⁶ Skatteyderen skal være opmærksom på at fastlægge gebyrets størrelse under konsultationsmødet, jf. afsnit 4.2.1.

Fastlæggelsen af gebyrets størrelse foretages på baggrund af en afgrænsning af, hvilke transaktioner aftalen skal omfatte. Hvis to internationale transaktioner er uløseligt forbundet kan skattemyndighederne kræve, at begge transaktioner skal være omfattet af APA-aftalen.⁹⁷

Gebyrets funktion er at sikre en effektiv sagsbehandling af ansøgningen.⁹⁸

⁹⁴ S. 65, spm. 6, Income Tax Department, Advance Pricing Agreement Guidance with FAQs

⁹⁵ s. 64, *ibid.*

⁹⁶ I DKR er gebyret mellem ca. 88.900kr.- 177.800kr. (29/4-14)

⁹⁷ s. 67, svar på spm. 10, Income Tax Department, Advance Pricing Agreement Guidance with FAQs

⁹⁸ s. 20, *The Indian Advance Pricing Agreement Regime – The Game Changer*

Det er vigtigt, at skatteyderen er omhyggelig med at udfylde ansøgningen korrekt. Hvis ansøgningen er mangelfuld afviser skattemyndighederne ansøgningen og pålægger ansøgeren, at indsende en ny eller tilrettet ansøgning.

Skatteyderen har 15 dage til at indsende en ny ansøgning, jf. art. 10K, ITR. Tidsfristen på 15 dage begynder at løbe fra det tidspunkt af, hvor ansøgeren har fået besked fra skattemyndighederne om, at ansøgningen er mangelfuld.

4.2.3. Analyse og evaluering

Når den formelle ansøgning er accepteret påbegyndes analyse- og evalueringsfasen. Formålet med analyse - og evalueringsfasen er at fastlægge APA-bestemmelserne.

Skattemyndighedernes beføjelser under analyse- og evalueringsfasen er:

- at indkalde ansøgeren til møde på myndighedens vilkår
- ret til at kræve yderligere dokumenter, informationer og andet materiale af ansøgeren
- ret til at aflægge et besøg på hovedsædet for ansøgerens virksomhed
- ret til at foretage yderligere undersøgelser som myndigheden finder nødvendige begrundet i konkrete omstændigheder, jf. art. 10L (2), ITR.

Ansøgeren har ret til at fremlægge yderligere dokumenter under APA-forhandlingerne, jf. art. 10L (3), ITR.

Bestemmelserne i ITR indeholder ikke regler for, hvilke punkter en APA skal indeholde, men giver vejledning i, hvilke relevante bestemmelser en APA kan indeholde, jf. art. 10M, ITR. Som eksempler nævnes karakteren af den internationale transaktion, den valgte transfer pricing metode, værdiansættelsen af armslængdeprisen, og critical assumptions.

Eksemplerne nævnt i art. 10 M, ITR er i overensstemmelse med OECD Guidelines.

Ovenstående eksempler er essentielle karakteristika af en APA, hvorfor en APA med de indiske myndigheder nødvendigvis vil indeholde bestemmelser herom.

Armslængdeværdien for den internationale transaktion afgøres efter de seks transfer pricing metoder nævnt i art. 92C, stk. 1, ITR, jf. art. 10F (g), ITR.⁹⁹

Den sjette metode ”other method” tillader, at parternes udformning af en transfer pricing metode i relation til den specifikke internationale transaktion ikke er bundet af faste anerkendte beregningsmetoder.

Skatteyderens påbegyndelse af APA-proceduren er ikke diskulperende i forhold til gældende transfer pricing regler. Skatteyderen skal under APA-forhandlinger opfylde de indiske transfer pricing regler, herunder oplysnings- og dokumentationspligten, jf. IITR art. 10D.

Et særligt APA-team valgt af the Director General of Income Tax forestår APA-forhandlingerne. APA-teamet er sammensat af personer med forskellig baggrund inden for økonomi, jura og statistik, og rekrutteres fra andre myndigheder.¹⁰⁰

Resultatet af forhandlingerne skal godkendes af the Central Board of Taxes¹⁰¹ førend en officiel APA kan indgås.

The Board og skatteyderen tilkendegiver med deres underskrift på en APA at have accepteret aftalens bestemmelser.

4.2.4. Bilateral eller multilateral APA

Hvis skatteyderen anmoder om en bilateral eller multilateral APA suppleres ovenstående regler af art. 44GA ITR.

⁹⁹ Se afsnit 2.2.1

¹⁰⁰ s. 64, spm. 1, Income Tax Department, Advance Pricing Agreement Guidance with FAQs

¹⁰¹ Herefter forkortet the Board

Art. 44GA (2) ITR angiver, at det indiske APA-team ikke påbegynder sagsbehandlingen af en bi- eller multilateral APA førend ansøgerens udenlandske associerede selskaber har ansøgt om en bi- eller multilateral APA med deres nationale skattemyndigheder.

Denne betingelse viser, at det indiske APA-team ikke vil anvende unødvendige ressourcer på sagsbehandling af en bi- eller multilateral APA, når skatteyderen ikke har taget ansvar for involveringen af de udenlandske kompetente myndigheder.

De indiske skattemyndigheder skal ved modtagelsen af en bi- eller multilateral APA-ansøgning kontakte de involverede kompetente myndigheder i andre jurisdiktioner, for at opnå vished om disses villighed til at påbegynde og afslutte en APA, jf. art. 44GA (3) ITR. De indiske skattemyndigheder skal indlede diskussioner om en bi- eller multilateral APA, når de andre landes kompetente myndigheder har udvist villighed til at indgå en APA.

De kompetente myndigheders forhandlinger skal foretages under den gensidige aftaleprocedure under den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. OECD Model art. 25, og formaliseres i overensstemmelse hermed.

Skatteyderen har ikke ret til at deltage i de kompetente myndigheders interne diskussioner. Skatteyderen er part til hver enkelt aftale med den nationale skattemyndighed og skal deltage i forhandlingerne med denne myndighed.

Når skatteyderen har modtaget besked fra de indiske skattemyndigheder om indgåelsen af en gensidig aftale under den anvendelige dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. OECD Model art. 25, har skatteyderen 30 dage til at acceptere indgåelsen af en bi- eller multilateral APA med de indiske skattemyndigheder, jf. art. 44GA (8) ITR.

De indiske APA-regler tillader, at en unilateral APA inden afslutningen kan konverteres til en bi- eller multilateral APA.¹⁰²

En APA kan have en maksimal varighed af 5 år, jf. sec. 92CC(4) ITA.

4.2.5. Tilsyn/dokumentationspligt

Skatteyderen er pligtig at dokumentere, at skatteyderens gennemførte transaktioner er i overensstemmelse med APA-bestemmelserne.

Dokumentationspligten skal opfyldes i hvert enkelt år i APA'en er gældende.

Dokumentation skal indleveres som et udfyldt 3CEF dokument, jf. art. 100 (2) ITR.

The Board kan revidere en APA på eget initiativ eller efter anmodning fra the Director General of Income Tax, jf. art. 10Q (2) ITR.

The Board kan revidere en APA i følgende tre tilfælde:

- a) når der sker en materiel ændring i critical assumptions eller aftalens bestemmelser ikke overholdes
- b) når en lovændring medfører, at indholdet af APA-bestemmelserne ændres, og lovændringen ikke medfører ugyldighed af aftalen
- c) når en kompetent myndighed i det andet land anmoder om en revision på baggrund af en indgået bi- eller multilaterale APA, jf. art. 10Q (1) ITR.

Skatteyderen kan ligeledes anmode the Board om en revision af APA-bestemmelserne, jf. art. 10Q (3), ITR.

Når skatteyderen ikke har anmodet om en revision skal skatteyderen høres inden en afgørelse træffes, jf. art. 10Q (3), ITR.

¹⁰² s. 71, spm. 20, Income Tax Departement, Advance Pricing Agreement Guidance with FAQs

En revideret APA får kun virkning, hvis skatteyderen accepterer den reviderede udgave. Konsekvensen af, at skatteyderen ikke accepterer den reviderede APA bliver, at aftalen aflyses efter art. 10R, jf. art. 10Q (4), ITR.

The Board kan annullere en APA på baggrund af en af følgende grunde, jf. art. 10R (1) ITR:

- 1) Hvis en revision af skatteyderens foretagne transaktioner viser, at skatteyderens transaktioner er i uoverensstemmelse med APA-bestemmelserne
- 2) Når skatteyderen ikke har opfyldt sin dokumentationspligt
- 3) Når skatteyderens indleverede dokumentation indeholder materielle fejl
- 4) Når APA-aftalen kan annulleres efter art. 10Q (4).

The Board skal forinden en annullering af en APA give skatteyderen mulighed for at blive hørt, jf. art. 10R (2) ITR.

De indiske regler tillader skatteyderen at ansøge om fornyelse af den indgåede APA. Skatteyderen skal ved en ansøgning om fornyelse udfylde og indlevere et nyt skema ens med den oprindelige ansøgning, jf. skema NO. 3CED. Proceduren for fornyelse af en APA følger samme procedure som ovenfor beskrevet med de modifikationer som følger af, at der er tale om en fornyelse. Dette betyder, at den indledende fase i APA-proceduren, præansøgnings-fasen, springes over, jf. art. 10S ITR.

4.3. Kinas APA-program

Allerede i slutningen af 1990'erne eksperimenterede Kina med APA-bestemmelser på et forsøgsbasis.¹⁰³ I 1998 blev én enkelt APA-regel indsat i art. 28 i den dagældende kinesiske skatte- lov vedr. beskatning af transaktioner imellem associerede parter.¹⁰⁴

En APA blev beskrevet i ovenstående regel som "en anden rimelig metode til regulering af transfer pricing".¹⁰⁵

Først i 2002 blev et APA-program implementeret i den kinesiske lovgivning.¹⁰⁶

Med implementeringen af det kinesiske APA-program blev en APA ophævet fra at være en "metode" til at være en detaljeret transfer pricing instrument.

I 2004 implementerede the SAT "Implementation Rules on Advance Pricing Arrangements for Transactions between Related Parties (Trial Version) (Guo Shui Fa 2004 No. 118). Cirkulæret indeholdt regler om APA-proceduren og var tænkt anvendt som en vejledning til både skatteyderen og de lokale skattemyndigheder.¹⁰⁷

Den nugældende APA-lovgivning tager udgangspunkt i kapitel 6 i "Implementation Measures of Special Tax Adjustments (Trial Version) (Guo Shui Fa 2009 No. 2), som indeholder detaljerede regler for APA-proceduren.

Guo Shui Fa 2009 No.2 er en supplerende til flere lovregler som hjemler adgang for skattemyndighederne og skatteyderen til at indgå en APA. Disse er:

- Art. 42, CIT
- Art. 113, Implementation Rules
- Art. 53, The Implementation Regulations of the Administration of Tax Collection and Administration Law of the People's Republic of China¹⁰⁸

¹⁰³ s. 5, China Advance Pricing Arrangement Annual Report 2012

¹⁰⁴ The Regulation on the Taxation of Transactions between Related Parties (Trial)(Guo Shui Fa No. 59)

¹⁰⁵ s. 5, China Advance Pricing Arrangement Annual Report 2012

¹⁰⁶ The Implementation Rules of the Tax Collection and Administration Law of the People's Republic of China" (Guo Wu Yuan Ling No. 362)

¹⁰⁷ s. 5, China Advance Pricing Arrangement Annual Report 2012

¹⁰⁸ Reglen anvender ikke begrebet APA, men tillader skatteyderen at fremlægge transfer pricing metoder for skattemyndighederne med henblik på at indgå/opnå en aftale/godkendelse om at anvende fremlagte metoder på fremtidige transaktioner mellem associerede selskaber.

Art. 46, Guo Shui Fa 2009. No. 2 statuerer, at en APA kan være unilateral, bilateral eller multilateral.

En virksomhed skal være opmærksom på, at en unilateral APA indgået med de lokale kinesiske skattemyndigheder ikke nødvendigvis binder andre kinesiske skattemyndigheder.

De lokale skattemyndigheder har kun kompetence til at afgøre beskatningen i deres amt/kommune/provins.

Den kinesiske APA-procedure er inddelt i delprocesser i tråd med OECD Guidelines og den indiske procedure.

APA-proceduren i Kina består af følgende seks delprocedurer: 1)forberedende møde, 2)formel ansøgning, 3)analyse og værdiansættelse, 4)forhandling, 5)underskrivelse af aftalen, samt 6)kontrol med implementeringen af aftalen, jf. art. 46, Guo Shui Fa 2009 No.2.

En virksomhed som ønsker at søge om en APA i Kina skal opfylde tre kriterier, jf. art. 48, Guo Shui Fa 2009 No. 2;

- 1) Virksomhedens årlige transaktioner med associerede selskaber skal overstige RMB 40 mio.¹⁰⁹
- 2) Virksomheden skal opfylde transfer pricing dokumentationspligten i henhold til gældende TP-lovgivning¹¹⁰
- 3) Virksomheden skal forberede, opretholde og indlevere samtidig dokumentation efter reglerne herom, jf. art.13ff. Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Kredsen af kvalificerede APA-ansøger er afgrænset efter værdien af virksomhedens associerede transaktioner på årsbasis og et lydighedskrav vedrørende gældende TP-lovgivning.

Det første led i afgrænsningen afskærer små virksomheder fra at kunne ansøge om en APA. Det andet led i afgrænsningen er et udtryk for, at kun lovlydige virksomheder som har opfyldt deres oplysnings- og dokumentationspligt er kvalificerede til at ansøge om en APA.

I den kinesiske kultur er respekt for myndighederne en prissat dyd. Hvis en virksomhed ikke opfylder TP-lovgivningen er det et udtryk for mangel på samarbejdsvilje og respekt for skattemyndighederne.

Skattemyndighederne vil ikke anvende ressourcer på at forhandle en APA med ikke samarbejdsvillige skatteydere.

En virksomhed som er underlagt en igangværende formel transfer pricing revision kan ikke ansøge om en APA førend revisionen afsluttes.¹¹¹

Den kinesiske APA-chef Wang Xiaoyue har udtalt, at skattemyndighederne foretrækker, at en nyetableret virksomhed venter med at ansøge om en APA til flere år efter etableringen.¹¹²

En nyetableret virksomhed har ingen transaktionshistorie som skattemyndighederne kan anvende som grundlag for vurderingen af virksomhedens fremtidige transfer pricing.

Nyetablerede virksomheder som i etableringsåret ansøger om en APA vil derfor ikke opnå prioritet hos skattemyndighederne og vil i tilfælde, hvor transaktionen ikke har en særlig interesse for skattemyndighederne blive afvist pga. manglende TP-historie, jf. andet led i afgrænsningen af kvalificerede APA-ansøger.

¹⁰⁹ I DKR er beløbet 34.5 mio. kr. (29/4-14)

¹¹⁰ Se afsnit 2.3.2

¹¹¹ s.1, Arhnung, og s. 2, Chong

¹¹² s. 2, Chong

Den kinesiske afgrænsning af kvalificerede APA-ansøger er umiddelbart efter ordlyden smalere angivet end den tilsvarende indiske regel. Den kinesiske regel har fokus på den associerede transaktions størrelse, mens den indiske regel indirekte stiller et krav om en vis økonomisk kapacitet hos virksomheden. Begge regler er et udtryk for, at APA-proceduren er rettet mod større internationale koncernvirksomheder. De indiske APA-regler tillader, modsat de kinesiske APA-regler, nyetablerede virksomheder at ansøge om en APA.

Et udenlandsk selskab kan således i forbindelse med etableringen i Indien ansøge om en APA, mens de kinesiske APA-myndigheder kun vil påbegynde en APA-procedure med et nyetableret udenlandsk selskab, hvis transfer pricing metoden eller selskabets aktiviteter har en særlig interesse for de kinesiske skattemyndigheder.¹¹³

4.3.1. Præ-ansøgning

En virksomhed som er kvalificeret til at ansøge om en APA påbegynder APA-proceduren ved at indlevere en hensigtserklæring (Letter of Intent (LOI)) til de lokale skattemyndigheder, jf. art. 50, Guo Shui Fa 2009 No. 2.

LOI skal indleveres direkte til SAT og de lokale skattemyndigheder i to tilfælde. 1) Når skatteyderen ønsker en bi- eller multilateral APA og 2) når skatteyderen er en del af en koncern med juridiske enheder i flere kommuner og provinser, jf. art. 58, Guo Shui Fa 2009 No. 2.

SAT anser en koncern med juridiske enheder i flere provinser og kommuner for én skatteyder.¹¹⁴ Indgåelsen af en APA direkte med SAT binder de lokale skattemyndigheder.

Art. 50 Guo Shui Fa 2009 No. 2 oplister alle relevante emner et LOI skal indeholde for at komme i betragtning til et forberedende møde. LOI skal bl.a. indeholde:

- fakta om virksomheden og associerede selskaber, herunder nøgletal,
- forventningen om varigheden af en APA,
- værdiansættelsesmetoder og beregningsmetoder for fremtidige transaktioner,
- de involverede selskabers aktiviteter og risici.

Virksomheden skal derudover vedlægge oversigter og regnskaber for tidligere års (3 år tilbage) transaktioner med associerede selskaber.¹¹⁵ Dette dokumentationskrav er i overensstemmelse med andet led af kvalifikationskravene til en APA-ansøger og APA-chefens udtalelse om, at nyetablerede virksomheder bør vente med at ansøge om en APA.

Nyetablerede virksomheder vil ikke opfylde dokumentationskravet til LOI.

Virksomheden skal i et LOI ligeledes angive, hvis virksomheden vil benytte sig af roll-back. Roll-back er tilladt med virkning 10 år tilbage.¹¹⁶ Anvendelsen af roll-back forudsætter, at tidligere års uafsluttede skatteansættelser vedrører samme transaktionstype som afgrænset i APA-bestemmelserne, jf. art. 49, Guo Shui Fa 2009 No.2.

Roll-back er som nævnt i afsnit 3.3.1.4 en væsentlig fordel for skatteyderen. Fordelen er især aktuel i forbindelse med en påbegyndt transfer pricing revision af skatteyderens koncerninterne transaktioner. Skatteyderen vil i ovenstående tilfælde ved en anmodning om en APA kunne påvirke udfaldet af revisionen samt eliminere risikoen for eventuelle sanktioner afhængig af resultatet af transfer pricing revisionen.

I Kina er en skatteyder afskåret fra at ansøge om en APA, hvis skattemyndighederne har påbegyndt en transfer pricing revision af pågældende skatteyder. En roll-back i en APA med de kinesiske skattemyndigheder kan derfor ikke anvendes til at afslutte en påbegyndt transfer pricing revision.

¹¹³ Se afsnit 4.3.1

¹¹⁴ s. 6, Arhnung

¹¹⁵ s. 10, China Advance Pricing Agreement Annual Report 2012

¹¹⁶ s. 15, ibid.

Sammenlignet med de indiske APA-regler er det positivt, at det kinesiske APA-program indeholder en roll-back mulighed. I det indiske APA-program er roll-back ikke reguleret. Dette er en betydelig ulempe ved indgåelsen af en APA med de indiske skattemyndigheder. I et land som Indien, hvor skattemyndighederne er særligt aggressive med transfer pricing revision og, hvor flere TP-sager ender ved domstolene, vil en roll-back mulighed i APA-reglerne være en afgørende fordel for skatteyderen ved at ansøge om en APA.

En roll-back bestemmelse i det indiske APA-program vil sikre skatteyderen en genvej til at opnå en kooperativ afslutning på tidligere års uafsluttede ligning.

De kinesiske skattemyndigheders behandling af indkomne ansøgninger om et forberedende møde/LOI sker efter nedenstående principper i prioriteret rækkefølge:

- 1) Tidsprioritet – først ansøgt, først behandlet
- 2) Kvaliteten af ansøgningen, herunder om alle anmodede dokumenter er vedlagt, om den valgte transfer pricing metode er egnet, og om beregningsmetoden er korrekt.
- 3) Hvorvidt ansøgeren driver virksomhed i en specifik industri eller er lokaliseret i en specifik region som begrundet prioriteret opmærksomhed.
- 4) Ved en anmodning om en bilateral APA, har det betydning, hvorvidt de kompetente myndigheder i det andet land er interesseret i at indgå en bilateral APA med de kinesiske skattemyndigheder.¹¹⁷

SAT har tilkendegivet, at kvaliteten af ansøgningen er den mest vægtige faktor.¹¹⁸

Udover de oplyste faktorer kan det have en negativ effekt på skattemyndighedernes sagsbehandling, hvis skatteyderen tidligere har været undergivet en transfer pricing korrektion eller hvis skatteyderen har fået en negativ anmærkning hos skattemyndighederne.

Indleveringen af LOI besvares efter en grundig analyse af skattemyndighederne med en indkaldelse eller et afslag til et forberedende møde. Det forberedende møde er obligatorisk.

Det er vigtigt, at virksomheden ikke undervurderer vigtigheden af det forberedende møde. De kinesiske skattemyndigheder danner sig allerede på det forberedende møde et standpunkt om, hvorvidt ansøgningen vil resultere i et afslag eller en aftale.¹¹⁹

Virksomheden skal derfor være omhyggelig med valget af transfer pricing metode og beregningsmetode ved indleveringen af LOI.

Det forberedende møde er ikke nødvendigvis afsluttet efter et enkelt møde mellem skatteyderen og skattemyndighederne. Det forberedende møde er en proces og det kan derfor være nødvendigt at afholde flere møder mellem skatteyderen og skattemyndighederne.¹²⁰

Virksomheden kan vælge at være anonym i hele den indledende fase i forbindelse med indlevering af LOI og det forberedende møde.

På denne måde tilgodeses virksomhedens interesse i at beskytte forretningshemmeligheder og identitet samtidig med, at virksomheden kan afprøve, hvorvidt en APA er en god ide og mulighed for den pågældende virksomhed. En anonym APA-ansøger vil dog ofte reelt kunne afsløres på baggrund af den omfattende dokumentation som skatteyderen skal indlevere i forbindelse med LOI.

Det indiske APA-program tillader ligeledes APA-ansøgeren anonymitet i forbindelse med det præliminære møde.

¹¹⁷ s. 11, *ibid.*

¹¹⁸ s. 2, *ibid.*

¹¹⁹ s. 6, *Arhnung*

¹²⁰ *ibid.*

4.3.2. Formel ansøgning

Hvis resultatet af det forberedende møde bliver, at skattemyndighederne godkender, at skatteyderens virksomhed er egnet til en APA, skal skattemyndighederne inden 15 dage efter en sådan konklusion give virksomheden besked om at indgive en "Formal Application Letter for APA". Vurderer skattemyndighederne derimod, at virksomheden ikke kan forsætte APA-proceduren, skal skattemyndighederne inden 15 dage efter en sådan konklusion skriftligt meddele virksomheden årsagen for afvisningen af APA-anmodningen.

Virksomheden har tre måneder til at ansøge om en formel APA. Tidsfristen på tre måneder løber fra tidspunktet, hvor virksomheden modtager skattemyndighedernes godkendelse til at forsætte APA-proceduren. Ved en ansøgning om en bi- eller multilateral APA skal ansøgningen indgives til SAT og de andre landes kompetente myndigheder samtidig.

Tidsrammen på tre måneder kan under særlige omstændigheder forlænges, jf. art. 51 (ii) Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Særlige omstændigheder dækker over, a) hvis bestemt information i forbindelse med ansøgningen skal forberedes på en særlig tidskrævende måde, b) forberedelsen af ansøgningen involverer tekniske færdigheder, som fx oversættelse, eller c) andre ikke-subjektive årsager.

Skatteyderen skal indgive en ansøgning om forlængelse til de lokale skattemyndigheder. Ved en bi- eller multilateral APA skal ansøgningen om forlængelse indgives både til de lokale skattemyndigheder og SAT samtidigt, jf. art. 51 Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Skattemyndighederne har 15 dage til at besvare en anmodning om forlængelse af tidsrammen. Skattemyndighedernes passivitet anses som et stiltiende samtykke til forlængelse af tidsrammen.

Art. 51 (i) Guo Shui Fa 2009 No. 2 oplister emner, som en formel ansøgning om en APA skal indeholde.

Ansøgningen skal indeholde en beskrivelse af koncernens organisation og struktur, herunder detaljer om koncerninterne transaktioner, virksomhedens årsregnskab for de seneste tre år, allokering af risikoen imellem koncernselskaberne, mm.

Ansøgningen skal derudover indeholde en beskrivelse af, hvilke koncerninterne transaktioner som skal være omfattet, hvilke skatteår en APA skal dække, transfer pricing metoden valgt, beskrivelse af markedsf forholdene, hvorvidt APA-bestemmelserne skal behandle dobbeltbeskatningsproblemer, mv.

Kravene til indholdet af en APA er i overensstemmelse med OECD Guidelines.

Skatteyderen skal ikke betale et gebyr for at ansøge om en APA. De kinesiske skattemyndigheder har valgt aktivt ikke at opkræve et gebyr for at gøre APA-programmet mere attraktivt for skatteyderen.¹²¹

Det indiske APA-program opkræver et gebyr i forbindelse med APA-proceduren. Gebyrets funktion ved APA-proceduren i Indien er en afgræsning af kredsen af APA-ansøgere.

Det kan ikke antages, at gebyret vil afholde større virksomheder fra at ansøge om en APA.

Firkantet sat op, er APA-gebyret i det indiske APA-program en ekstra omkostning for skatteyderen ved en ansøgning om en APA med de indiske skattemyndigheder frem for de kinesiske skattemyndigheder. Reelt vil gebyret dog ikke være en afgørende faktor ved valget af APA-proceduren for en MNV med transaktioner i million- eller milliardklassen.

4.3.3. Analyse og evaluering

Efter modtagelsen af den formelle APA-ansøgning har skattemyndighederne 5 måneder til at analysere og værdiansætte virksomhedens transfer pricing. Ved en unilateral APA forestår de lokale skattemyndigheder analysen. Ved en bi- eller multilateral APA forestår de lokale skattemyndigheder i samarbejde med SAT analysen.

¹²¹ s. 8, China Advance Pricing Arrangement Annual Report 2012

Skattemyndighederne kan forlænge tidsrammen med 3 måneder, hvis myndighederne ikke formår at færdiggøre analysen inden for de angivne 5 måneder. Skatteyderen skal i god tid have skriftlig besked om forlængelsen, jf. art. 52, the Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Art. 52, Guo Shui Fa 2009 No.2, oplister seks faktorer som skattemyndighederne skal undersøge under analyse- og værdiansættelsesfasen.

Skattemyndighederne skal undersøge virksomhedens historiske driftsmæssige status, virksomhedens driftsmæssige risikoprofil, sammenlignelige transaktioner, kritiske forudsætninger, transfer pricing metoden anvendt eller anvendelige, og den forventede armslængdepris eller avance.

Art. 52, Guo Shui Fa 2009 No. 2 beskriver i detaljer, hvorledes undersøgelsen skal foretages i forhold til de enkelte faktorer.

Skattemyndighedernes konklusion på analyse- og værdiansættelsesfasen anvendes som grundlag for forhandlingerne med skatteyderen.

Ved en unilateral APA skal de lokale skattemyndigheder påbegynde APA-forhandlingerne med ansøgeren inden 30 dage efter konklusionen på analyse- og værdiansættelsesfasen.

Ved en bi- eller multilateral APA er der ikke fastsat en frist for, hvornår SAT skal påbegynde forhandlingerne med de involverede myndigheder og ansøgeren.

I forbindelse med forhandlingerne med de kinesiske skattemyndigheder skal skatteyderen være opmærksom på, at kineserne har en særlig kulturel tilgang til forhandlingsproceduren. I Kina er det vigtigt under en forhandling ikke at fremsætte en opening price som ligger tæt op af den ønskede pris (target price). Kineserne sætter en ære i forhandlingsprocessen og vil forhandle længere væk fra target price, hvis opening price ligger for tæt herpå. I kinesisk kultur åbner man en forhandling med et bredt forhandlingsfelt.

En skatteyder som skal forhandle med de kinesiske myndigheder skal derfor være opmærksom på at sikre sig et bredt forhandlingsinterval imellem opening price og target price.¹²²

Forhandlingsfasen skal udmunde i et udkast til en endelig APA-kontrakt, som skal indeholde følgende punkter, jf. art. 53, Guo Shui Fa 2009 No. 2;

- 1) Information om de associerede selskaber, herunder navn, adresse, mv.
- 2) Hvilke transaktioner aftalen skal omfatte, samt tidsperspektivet for aftalen.
- 3) Sammenlignelige priser eller transaktioner, transfer pricing politik og beregnings metoder, samt de forventede driftsresultater over den årrække aftalen dækker
- 4) En forklaring af termer anvendt i forbindelse med anvendelsen af transfer pricing metoder og beregningsmetoder
- 5) Critical assumptions
- 6) Virksomhedens forpligtelser vedrørende dokumentationspligt, oprettelsen af en protokol over transaktioner, samt bestemmelser om oplysning om ændringer i forudsætningerne
- 7) Parternes rettigheder og pligter i henhold til aftalen, herunder bestemmelser om fortrolighed og tavshedspligt
- 8) Gensidig ansvarserklæring
- 9) Revisionsbestemmelser
- 10) Tvistløsning
- 11) Ikrafttrædelsesdato
- 12) Supplerende bestemmelser

Cirkulæret angiver ikke, hvilke transfer pricing metoder som kan anvendes i en APA.

¹²² s. 9, Arhnung

Det må antages, at gældende TP-lovgivning er bestemmende for valget af transfer pricing metode i en APA. Den kinesiske TP-lovgivning angiver 6 transfer pricing metoder, herunder muligheden for anvendelse af "other method", jf. art. 111, Implementations Rules, jf. afsnit 2.2.2.

I hidtidig kinesisk APA-praksis er TNNM den mest anvendte transfer pricing metode. I perioden 2005-2012 blev TNNM metoden anvendt i 64 aftaler af alle afsluttede APA'er.¹²³ "other methods" er i samme periode blevet anvendt i 4 afsluttede APA'er med de kinesiske myndigheder.¹²⁴

TNNM er en direkte metode som fastlægger den enkelte koncernvirksomheds indkomst uafhængigt af den samlede koncernindkomst.

I "United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2013" diskuteres udviklings landenes udfordringer i relation til transfer pricing.

Under afsnittet "Country Practices" angiver SAT i kapitlet om Kina, at profit split-metoden er et relevant alternativ at overveje til TNNM-metoden.¹²⁵

Profit split-metoden er en yderst anvendelig metode i relation til transfer pricing problemstillinger vedrørende location specific advantages, som f.eks. location savings og markedspræmier.¹²⁶

Transfer pricing problemstillingen vedrørende location specific advantages er en aktuell TP-problemstilling i relation til MNV's associerede aktiviteter i Kina.

En gennemlæsning af Kina-praksis afsnittet indikerer, at de kinesiske skattemyndigheder fremadrettet har et fokus på at anvende den indirekte metode, herunder profit split metoden, ved fastlæggelsen af armslængdeværdien.¹²⁷

Art. 49, Guo Shui Fa 2009 No.2, angiver, at en APA kan have en varighed mellem 3-5 år.

4.3.4. Formel aftale/afslutning

Parterne til en APA skal alle underskrive APA-aftalen førend den får juridisk effekt.

Parterne til en APA kan på ethvert tidspunkt inden underskrivelsen af en APA fratræde forhandlingerne og afslutte APA-processen. Ved en bi- eller multilateral APA kan de kinesiske skattemyndighederne kun med samtykke fra den anden kompetente myndighed afslutte en APA-forhandling, jf. art. 55, Gui Shui Fa 2009 No. 2.

Senest 10 dage efter den officielle underskrivelse af en APA, skal de kompetente skattemyndigheder indrapportere en kopi af aftalen til SAT, jf. art. 63, Guo Shui Fa 2009 No. 2.

90 dage før en gyldig APA udløber kan virksomheden anmode om en fornyelse af aftalen, jf. art. 57, Guo Shui Fa 2009 No. 2.

4.3.5. Tilsyn/dokumentationspligt

En skatteyder med en APA er undtaget fra at indlevere transfer pricing dokumentation efter art. 43 CIT, jf. art. 11 Circular 2009 No. 2.

Skatteyderen pålægges i stedet en APA-specifik dokumentationspligt, jf. art. 55(i) Guo Shui Fa 2009 No. 2.

¹²³ jf. Figur 5.3, s. 25, China Advance Pricing Arrangement Annual Report 2012

¹²⁴ ibid.

¹²⁵ Jf. afsnit 10.3.6.1, UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2013

¹²⁶ Locations savings referer til en koncernvirksomheds omkostningsbesparelse ved at etablere virksomhed i en billig jurisdiktion. Markedspræmier relaterer sig til den ekstra profit en koncernvirksomhed tjener ved at udøve virksomhed i en jurisdiktion med unikke karakteristika som påvirker efterspørgslen.

¹²⁷ Jf. pkt. 10.3.3.4, 10.3.5, og 10.3.8.4, UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2013

Dokumentationspligten indebærer, at virksomheden godtgør, at gennemførte transaktioner er i overensstemmelse med APA-bestemmelserne. Virksomheden skal i dokumentationen gøre opmærksom på afvigelser fra APA-bestemmelserne og årsagerne hertil.

Dokumentationspligten skal indleveres årligt, senest 5 måneder efter skatteårets udløb.

Virksomheden har herudover en oplysningspligt. Oplysningspligten omfatter, at virksomheden indberetter til skattemyndighederne, når der er sket en ændring i critical assumptions eller en anden væsentlig ændring har fundet sted som påvirker APA-bestemmelsernes anvendelse. Virksomheden skal inden 30 dage efter, at en væsentlig ændring har indtruffet, give skattemyndighederne skriftlig besked, jf. art. 55 (iv) Guo Shui Fa 2009 No. 2.

De kinesiske skattemyndigheder skal som et led i tilsynet af virksomhedens overholdelse af APA-bestemmelserne regelmæssigt foretage en undersøgelse af eventuelle ændringer som har en effekt på critical assumptions.

Hovedreglen er, at skattemyndighederne hver 6. måned skal forestå den nævnte undersøgelse, jf. art. 56 (ii), Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Art. 56 (iii), Guo Shui Fa 2009 No. 2, foreskriver, at hvis de aktuelle driftsresultater falder uden for den aftalte ramme, da skal skattemyndighederne justere de aktuelle driftsresultater sådan, at disse falder inden for den aftalte pris eller fortjeneste som fastlagt i aftalen.

Art. 56 (iii), Guo Shui Fa 2009 No. 2, anvender en restriktiv tilgang til fortolkningen af APA-bestemmelser om forventet pris eller fortjeneste.

APA-bestemmelser om forventet pris eller fortjeneste er således ikke en afgørende forudsætning efter de kinesiske APA-regler.

4.3.6. Div.

Skattemyndighederne og virksomheden er forpligtet til at opretholde fortrolighed igennem alle delprocedure af APA-processen, jf. art. 60, Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Hvis APA-forhandlingerne ikke resulterer i en underskrivelse af en aftale, kan skattemyndighederne ikke anvende ikke-faktuel information modtaget under APA-processen til en skatterevision af de omhandlede transaktioner i den diskuterede APA, jf. art. 61, Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Skatteyderen skal være opmærksom på at begrænse kredsen af eksterne deltager under APA-proceduren mest muligt. Realiteten af beskyttelsen imod misbrug af afgivne oplysninger udhules, hvis kredsen af eksterne deltagere bliver for bred.¹²⁸

De indiske APA-regler indeholder ingen bestemmelser om fortrolighed/tavshedspligt.

Skatteyderen står i en eksponeret position ved påbegyndelse af en APA-procedure med de indiske skattemyndigheder. En skatteyder som påbegynder en APA-procedure med det indiske APA-team kan risikere, at oplysninger afgivet til APA-teamet videregives til transfer pricing teamet som påbegynder en TP-revision af skatteyderen på baggrund heraf.

Kontrasten mellem kravet om fuld offentliggørelse fra skatteyderens side under APA-proceduren over for den manglende regulering af gensidig fortrolighed, kan afholde en skatteyder fra at ansøge om en APA med Indien.

Uenigheder imellem de kinesiske skattemyndigheder og virksomheden under virkningsperioden for en APA skal søges løst igennem forhandlinger, jf. art. 62, Guo Shui Fa 2009 No. 2.

Hvis forhandlingerne ikke fører til et acceptabelt resultat for begge parter, skal forhandlingerne fremlægges for den højere skattemyndighed. Den højere skattemyndigheds afgørelse binder den kompetente lokale skattemyndighed. Virksomheden er ikke bundet af aftalen, hvis afgørelsen ikke er acceptabel for denne, jf. art. 62, Guo Shui Fa 2009 No. 2.

¹²⁸ s. 8, Arhnung

De kinesiske skattemyndigheder foretrækker, at skatteyderen har udvalgt et kompetent APA-team som er den umiddelbare kontakt til skattemyndighederne under hele APA-proceduren.¹²⁹

Etablering af guan xi imellem de kinesiske skattemyndigheder og skatteyderen bliver lettere, når skatteyderen er repræsenteret af samme team igennem hele processen.

Guan xi er et centralt begreb i Kina som indebærer en erklæring af tillid, venskab og professionelt netværk. Kineserne sætter stor lid til deres guan xi forhold. Et guanxi forhold afføder gensidige fordele. I Kinesisk forretningsliv er etablering af guan xi nødvendig førend en kontrakt kan underskrives.

Det er ligeledes vigtig for etableringen af guan xi og for succesen af en APA-proces, at skatteyderens udenlandske repræsentanter også deltager i sociale arrangementer, som f.eks. middage med de kinesiske skattemyndigheder.¹³⁰

4.4. Andre observationer i relation til det indiske- og kinesiske APA-program

APA-proceduren samt de materielle krav til indholdet af en APA er både efter de indiske og kinesiske APA-regler i overensstemmelse med OECD Guidelines.

Det kinesiske APA-program er detaljeret reguleret, mens det indiske APA-program er formuleret i brede termer med anvendelse af udtryk som ”kan indeholde”, jf. art. 10M, ITR.

De kinesiske APA-regler angiver sagsbehandlingstiden for hver enkelt delprocedure i APA-processen med en enkelt undtagelse i forhold til forhandlingsfasen.

Ved indgåelsen af en APA med de kinesiske skattemyndigheder vil skatteyderen med en enkelt usikkerhed i relation til tidsrammen for forhandlingen kunne planlægge tidsperspektivet for APA-proceduren.

Statistikken over APA-sagsbehandlingen i Kina viser, at de kinesiske skattemyndigheder er effektive og får afsluttet ca. 50% af uni- og bilaterale APA-ansøgninger inden for 1 års tid.¹³¹ I statistikken er den indledende fase ikke medregnet, hvorfor sagsbehandlingstiden fra indgivelse af LOI til afslutning af en aftale reelt er længere end vist i statistikken.

De indiske APA-regler indeholder ikke en generel tidsramme i forhold til sagsbehandlingen af en APA. Som nævnt i afsnit 3 er usikkerheden omkring tidsrammen for afslutningen af en APA den væsentligste ulempe for skatteyderen ved APA-proceduren.

Skatteyderen kan dog under konsultationsmødet med de indiske skattemyndigheder diskutere tidsrammen for de enkelte delprocedurer i APA-processen.

Generelt kan det konkluderes, at det indiske APA-program indebærer flere processuelle og skattemæssige risici end det kinesiske APA-program. Det indiske APA-program har halvandet år bag sig sammenlignet med det kinesiske APA-program som er blevet udviklet over de seneste 10 år. Udover den manglende regulering af sagsbehandlingstiden savner det indiske APA-program ligeledes bestemmelser om tavshedspligt/gensidig fortrolighed samt roll-back. Hertil vil bestemmelser om proceduren for løsning af konflikter opstået under APA-perioden ligeledes være anbefalelsesværdig.

¹²⁹ s. 4, Chong

¹³⁰ s. 9, Arhnung

¹³¹ se afsnit 3.4.2.2.

5. Konklusion

Indien og Kinas TP-lovgivning er stadig under udvikling. TP-problemstillingen er først blevet aktuel i Kina og Indien i forbindelse med den stigende udenlandske investering i disse lande. De kinesiske og indiske TP-regler er protektionistiske i forhold til sikringen af en indkomstbeskatning af udenlandske selskaber i Kina og Indien.

Definitionen af interesseforbundne selskaber, armslængdeprincippet og TP-regler om formel transfer pricing er sammenlignelige i den indiske og kinesiske TP-lovgivning. Anvendelsen af TP-reglerne i Indien og Kina er ikke entydig, idet fortolkningskompetencen i Kina er fordelt på flere administrative niveauer, og idet skattemyndighederne både i Indien og Kina mangler erfaring med transfer pricing spørgsmål.

Kina og Indien er blandt top 5 af lande på verdensplan som påfører virksomheder betydelige økonomiske sanktioner som følge af en transfer pricing korrektion.

En MNV med særligt komplekse og high-value transaktioner kan for at imødegå risikoen for en efterfølgende transfer pricing revision indgå en APA.

En APA er en bindende skatteaftale imellem et selskab og en eller flere skattemyndigheder som på baggrund af en række critical assumptions fastlægger armslængdeværdien for selskabets fremtidige koncerninterne transaktioner.

Fordelen ved en APA er, at selskabet opnår en skattemæssig sikkerhed i relation til selskabets transfer pricing. Herudover giver en APA et selskab mulighed for at anvende APA-bestemmelserne på tidligere års uafsluttede skatteansættelser(roll-back) og selskabet kan ved indgåelsen af en bi- eller multilateral APA undgå dobbeltbeskatning.

Ulemperne ved en APA er tidsperspektivet for behandlingen af en APA-sag, de høje omkostninger forbundet med forberedelsen af en APA, samt risikoen for misbrug af oplysninger fremlagt af selskabet til en efterfølgende TP-revision af selskabet.

Det indiske og kinesiske APA-program er materielt og processuelt i overensstemmelse med OECD Guidelines.

Det kinesiske APA-program er detaljeret reguleret og klarlægger hvert enkelt deltrin i APA-proceduren. En ulempe ved det kinesiske APA-program er, at nyetablerede selskaber som udgangspunkt ikke kan ansøge om en APA førend selskabet har haft aktivitet i Kina i 3 år. Det kinesiske APA-program er dog den eneste mulighed for en virksomhed i Kina for at opnå skattemæssig sikkerhed omkring virksomhedens transfer pricing, da en reel juridisk prøvelse hos domstolene af TP-sager ikke er en mulighed.

Statistik over de seneste års afsluttede APA'er med de kinesiske skattemyndigheder vidner om, at skattemyndighederne er effektive og får afsluttet ca. 50% af alle APA-sager indenfor et års tid beregnet fra indgivelsen af den formelle ansøgning.

Det indiske APA-program er bredt formuleret og mindre detaljeret reguleret end det kinesiske APA-program. Det indiske APA-programs manglende regulering af roll-back, fortrolighed/tavshedspligt samt bestemmelser vedrørende sagsbehandlingstid er væsentlige ulemper samt risici for skatteyderen ved indgåelsen af en APA med de indiske skattemyndigheder.

Modsat Kina har Indien en gennemgående prøvelse af TP-sager både i skatteforvaltnings-regi og hos domstolene. Henset til de indiske skattemyndigheders aggressive transfer pricing revision og de lange sagsbehandlingstider i forbindelse med en TP-retssag er implementering af et indisk APA-program en positiv tilføjelse til indisk TP-lovgivning.

At en udenlandsk virksomhed allerede ved etableringen i Indien kan anmode om en APA med de indiske skattemyndigheder er særdeles positivt for skatteyderen.

Udbredelsen af APA-instituttet på global plan sker i små skridt. En væsentligt begrænsning i udbredelsen af anvendelsen af APA er de kompetente myndigheders manglende ressourcer til at behandle APA-ansøgninger.

6. Perspektivering

APA-instituttet er et relativt nyt instrument inden for transfer pricing. En APA behandler to hovedproblemer inden for transfer pricing:

- 1) Håndhævelse af transfer pricing lovgivningen
- 2) Konfliktløsning og undgåelse af dobbeltbeskatning

En APA sikrer håndhævelsen af TP-lovgivningen ved at fastlægge den anvendelige transfer pricing metode forud for transaktionens gennemførelse. Den omfattende dokumentation skatteyderen indleverer i forbindelse med ansøgningen om en APA giver skattemyndigheder et grundigt oplysningsgrundlag til at kunne vurdere skatteyderens fremtidige transfer pricing. Hvis forudsætningerne for aftalen ændrer sig, har skattemyndighederne hjemmel i aftalen til at sikre den rette beskatning i forhold til skatteyderens transfer pricing.

En APA er et proaktivt konfliktløsningsinstrument som forud for de relevante transaktioners gennemførelse fastlægger den skattemæssige stilling for skatteyderen.

Ved indgåelsen af en bi- eller multilateral APA sikres skatteyderen ligeledes imod dobbeltbeskatning forud for de skatterelevante transaktioners gennemførelse.

APA-instituttet har egenskaber som kan medvirke til en videreudvikling af transfer pricing praksis global set. APA-procedurens kooperative objektive bevirker, at skattemyndighederne opnår et bedre indblik i koncernvirksomhedens internationale forretning og aktiviteter via kravet om fuld offentliggørelse under APA-proceduren. Samarbejdet imellem skattemyndighederne og koncernvirksomheden under APA-proceduren kan medvirke til en udvikling af nye værdiansættelses- og beregningsmetoder.

Ved indgåelsen af en bi- eller multilateral APA kan de kompetente myndigheders samarbejde i forbindelse med indgåelsen af en aftale føre til en gensidig påvirkning af international praksis på transfer pricing området, forudsat at en aftale opnås.

Et tredje hovedproblem i transfer pricing er allokeringen af koncernindkomsten efter armlængdeprincippet.

En videre analyse af APA-instituttet kan fokusere på, hvorvidt en APA kan anvendes til at løse TP-problestillinger i relation til allokering af koncernindkomst efter armlængdeprincippet, herunder specifikt i relation til OECD Model art. 7, om fast driftssted.

De kinesiske skattemyndigheder har i "United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries" indikeret, at de fremadrettet vil rette fokus på en korrekt allokering af koncernindkomsten efter armlængdeprincippet ved anvendelsen af indirekte transfer pricing metoder.

I relation til Kina og Indiens TP-lovgivning og APA-program kan en videre analyse af problemstillingen belyse retspolitiske og rets økonomiske perspektiver.

7. Litteraturliste

Love/cirkulærer:

Indian Income Tax Act 1961 as amended by Finance Act 2013 (No. 17 of 2013)

<http://incometaxindia.gov.in/home.asp>

Indian Income Tax Rules 1962

<http://incometaxindia.gov.in/home.asp>

The Direct Taxes Code 2013 (lovforslag)

<http://incometaxindia.gov.in/home.asp>

Corporate Income Tax Law of the People's Republic of China

<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/>

The Implementation Rules for the Corporate Income Tax Law of the People's Republic of China

<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/>

Implementation Rules on Advance Pricing Arrangements for Transactions between Related Parties (Trial Version) (Guo Shui Fa 2004 No. 118)

Implementation Measures of Special Tax Adjustments (Trial Version) (Circular Guo Shui Fa 2009 No. 2) <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/>

Implementation Regulations of the Administration of Tax Collection and Administration Law of the People's Republic of China

<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/>

The Regulation on the Taxation of Transactions between related Parties (Trial) (Guo Shui Fa No. 59)

The Implementation Rules of the Tax Collection and Administration Law of the People's Republic of China (Guo Wu Yuan Ling No.362)

Law of the People's Republic of China on Enterprise Income Tax

<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/>

PS LA 2011/1

<http://law.at0.gov.au/atolaw/view.htm?docid=psr/ps20111/nat/ato/00001>

Bøger

Fewsmith, Joseph

China Today, China Tomorrow – Domestic Politics, Economy, and Society, 2010 by Rowman & Littlefield Publishers, Inc.

Pedersen, Jan

Skatteretten 4

et al.

6. Udgave, 1. Oplag, Karnov Group Denmark A/S, København

2013

van Raad, Kees

1963 and 1977 OECD Model Incom Tax Treaties and Commentaries, 2nd edition, 1990, Kluwer Law and Taxation Publishers

Winther-Sørensen,

OECD's modeloverenskomst 2005 – med kommentarer

Niels

2. Udgave, 1. Oplag, 2006, Magnus Informatik A/S

Winther-Sørensen,

Skatteretten 3

Niels et al.

6. udgave/1. Oplag, Karnov Group Denmark A/S, København
2013

Wittendorf, Jens

Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret

1. Udgave, 1. Oplag, Thomson Reuters Professional A/S, København 2009

Artikler

Arhning, Henrik
et al.

Advance Pricing Arrangement (APA) i Kina
Udgivet i SU2012.12 (den anvendte udgave i opgaven er en kopi modtaget fra forfatteren, hvorfor de henviste sidetal ikke er samme numre som i Skat Udland)

Bergquist, Philip J.

Experience concerning advance pricing agreements
(1992) Intertax volume 6, Issue 7, pp. 387-402

Buchanan, Kelly

China: Courts Required to Publish All Effective Opinions on One Website
http://www.loc.gov/lawweb/servlet/lloc_news?disp3_l205403810_text

Chi, Cheng
et al.

China
03/12 Transfer Pricing Forum BNA ISSN 2043-0760

Chong, Spencer
et al.

Chinese Official Discusses Advance Pricing Arrangement Program, Tax Management, Transfer Pricing Report, 18 TPR 247, 07/03/2009, The bureau of National Affairs Inc.

de Carolis, Daniele

Critical Assumptions in Advance Pricing Agreements: A Comparison between the OECD Guidelines and the American Tax System
(2013) Intertax volume 41, Issue 12, Kluwer Law International BV, The Netherlands

Dwarkasing,
Ramon S.J.

The Concept of Associated Enterprises
(2013) Intertax volume 41, Issue 8/9, pp. 412-429

Jhaveri, Shreyas
et al.

Månedens land – Indien
SU2009.59

Kanabar, Dinesh
et al.

Session 4: Best Practices in Managing Tax Controversy with Multiple Jurisdictions – China and India, Taxes – The Tax Magazine June 2009

Kerschner, Ina
et al.

The Experience with Advance Pricing Agreements
(2013) Intertax volume 41, Issue 11, pp. 588-593

Krishnamurthy, Vijay

Will Advance Pricing Agreements End Transfer Pricing Disputes in India?
(2012) December Bulletin for International Taxation, the International Bureau of Fiscal Documentation

Li, Jinyan

Transfer Pricing in China
(2000) November Bulletin for International Taxation, the International Bureau of Fiscal Documentation, pp. 565-576

Liu, Jinghua

Monthly features China Tax Scene

- et al. (2014) Intertax volume 42, Issue 4, p. 293, Kluwer Law International BV, The Netherlands
- Markham, Michelle *Multilateral advance pricing agreements -- a multifaceted approach to a global conundrum?*
Australian Tax Forum 2013, Vol. 28 Issue 3, p.499-522
- Markham, Michelle *The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience*
(2005) Intertax volume 33, Issue 5/5, Kluwer Law International BV
- Noes, Philip *Advance Pricing Agreements – og de dertil hørende critical assumptions* SU2008.163
- Noes, Philip *Nyeste statistiske oplysninger vedrørende løsning af internationale dobbeltbeskatningskonflikter*
SU2014.3
- Pedersen, Jan *Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret – en doktordisputats*, SR-SKAT 6/2009
- Singh, Jasmeet et al. *Advance Pricing Agreements: The Way Forward for India*
(2010) Intertax, volume 38, Issue 6/7, Kluwer Law International BV, The Netherlands
- Terr, Leonard B. et al. *Resolving International Tax Disputes: APAs, Mutual Agreement Procedures, and Arbitration*
Tax Management International Journal August 2012, Tax Management Inc., a subsidiary of the Bureau of National Affairs
- Vohra, Ajay *India, Litigation Strategies, Options and Solutions*
Bulletin for International Taxation (2014), Volume 68 No. 4/5, 21 March 2014

Vejledninger

- Income Tax Departement *Advance Pricing Agreement Guidance with FAQs*, Tax Payers Information Serie-43, Directorate of Income Tax (PR,PP &OL), New Delhi
- SKAT *Den Juridiske Vejledning 2014-1 C.D.11.7.3. Avdance Pricing Arrangements*

Andet materiale

- Deloitte 2014 Global Transfer Pricing Country Guide*
<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-transfer-pricing-guide-2014.pdf>
- China Advance Pricing Arrangement Annual Report (2012)*
<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/n12360820.files/n12360827.pdf>

Global Transfer Pricing Review China – Global Transfer Pricing Services KPMG
<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/china.pdf>

Global Transfer Pricing Review India – Global Transfer Pricing Services KPMG
<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/india.pdf>

International Transfer Pricing 2013/14 PwC
<http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/2013-14/itp-download.jhtml>

Model Tax Convention on Income and on Capital 2010
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page1

Navigating the choppy waters of international tax – 2013 Global Transfer Pricing Survey
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf)

OECD (2012), *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*
OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264169463-en>

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010
ISBN 978-92-64-09018-7 (PDF)

Recommendations for a model – Advance Pricing Agreement Scheme in India
Deloitte
<http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/files/apa-india-recommendations-for-a-model-june2011.pdf>

The Indian Advance Pricing Agreement Regime – The Game Changer
Grant Thornton 2012
http://gtw3.grantthornton.in/assets/Indian_APA_regime_The_Game_changer.pdf

United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries
Departement of Economic and Social Affairs 2013
https://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf

<http://www.kpmg.com/CN/en/services/Tax/Global-Transfer-Pricing-Services/Documents/CIT-200801-e.pdf>

ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS
<http://www.irs.gov/pub/irs-apa/2011apmastatutoryreport.pdf>

Domme:

[1983] 144 ITR 146 (AP) Commissioner of Income Tax v/s. Vishakhapatnam Port Trust
[http://law.incometaxindia.gov.in/dittaxmann/incometaxacts/2008itact/%5B1983%5D144ITR0146\(AP\).htm](http://law.incometaxindia.gov.in/dittaxmann/incometaxacts/2008itact/%5B1983%5D144ITR0146(AP).htm)

Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India & Anr. [S.L.P.(C) No.26529 of 2010,
dated 20 January 2012]

<http://judis.nic.in/supremecourt/chejudis.asp>