

Jernbanenævnets tilsyn med DSB's efterlevelse af Direktiv 91/440 Artikel 9 stk. 4, 2. punktum, særligt DSB's proceduremæssige grundlag for sin adskillelse mellem DSB-koncernens konkurrenceudsatte og ikke-konkurrenceudsatte aktiviteter

Edvard Thomsens Vej 14
2300 København S
Telefon 6093 4800
Fax 7221 8888
info@jernbanenaevnet.dk
www.jernbanenaevnet.dk

Indledning

Jernbanenævnet besluttede på sit møde den 25. november 2011 at gennemføre tilsyn med DSB's proceduremæssige grundlag for adskillelsen mellem DSB-koncernens konkurrenceudsatte og ikke-konkurrenceudsatte dele og igangsatte dette tilsyn ved brev af 10. januar 2012.

Dato 21.02.2014
j.nr. JN36-000003

Den umiddelbare anledning for Jernbanenævnet til at igangsætte tilsynet var navnlig en specifik sag fra primo 2011 vedrørende statsstøtteretlige problemstillinger i forhold til DSB og DSB First. Sidstnævnte udførte i en periode togtrafik på begge sider af Øresund gennem datterselskaberne DSB First A/S og DSB First AB.

Jernbanenævnet har en generel forpligtelse til at varetage tilsyns- og klagefunktioner vedrørende markedsforhold, der følger af EU-reglerne på jernbanelområdet, jf. § 24, stk. 1 i lov nr. 1249 af 11. november 2010 om jernbane.

Efter jernbanelovens § 24 a overvåger Jernbanenævnet konkurrencesituationen på markederne for jernbanetransportydelse, herunder markedet for jernbanegodstransport, med henblik på at undgå en u hensigtsmæssig udvikling på disse markeder. Jernbanenævnet har herudover, og ligeledes i medfør af § 24 a, pligt til at føre tilsyn med overholdelsen af Rådets direktiver 91/440/EØF af 29. juli 1991 og 2001/14/EF af 26. februar 2001 med senere ændringer og regler til gennemførelse heraf.

Jernbanenævnet har på sit møde den 21. februar 2014 behandlet og vedtaget denne vejledende udtalelse i sagen. Nævnets sammensætning under sagens behandling var følgende:

Nævningsformand: Vicedirektør Torben Sørensen

Nævningsmedlemmer: Dekan, lektor Troels Østergaard Sørensen, prodekan, professor Per Baltzer Overgaard, professor Bjarne Kjær Ersbøll, kontorchef Jacob Schaumburg-Müller, cheføkonom Martin Salamon og chefkonsulent Alex Landex.

INDHOLDSFORTEGNELSE

Dato 21.02.2014

j.nr.JN36-00003

	<u>side</u>
0. Jernbanenævnets vejledende udtalelse, resume.....	3
1. Tilsynets formål, afgrænsning og tilgang	5
2. Baggrunden for indledning af tilsynet.....	6
3. Jernbanenævnets behandling af sagen.....	12
4. Retsgrundlaget	16
 <i>Jernbanenævnets gennemgang</i>	
5. DSB's samhandelsprojekt og styringsdokumenter herfra.....	30
5.1 Generelt	30
5.2 DSB's samhandelspolitik	32
5.3 DSB's prisfastsættelsesregler	34
5.4 DSB's masterfile.....	38
5.5 DSB's retningslinjer for kontraktoprettelse	41
6. Opdeling af DSB's aktiviteter i hovedforretningsområder	41
7. Generelt anerkendte standarder og retningslinjer om armslængde- princip og begrebet markedspris	44
8. Om dokumentation for prisfastsættelsen	46
8.1 Generelt	46
8.2 Kontrakter og spontanhandler	48
9. Om metoder og principper for sammenlignelighed	53
9.1 Generelt	53
9.2 Sammenlignelighedsanalyse	54
9.3 Nyttetesten	59
10. Specifikke prisfastsættelsesmetoder	59
10.1 Generelt	59
10.2 CUP-metoden	60
10.3 Videresalgsmetoden	62
10.4 Omkostnings-plus-avance metoden	63
10.5 Øvrige metoder – nettoavancemetoder.....	67
10.6 Omkostningsfordelingsaftaler	68
10.7 Sammenfattende om DSB's metoder	70
11. Databaseundersøgelser	71
12. Efterkalkulation	71
13. DSB om vurdering af transaktioners risiko og prioritet	71
 14. Jernbanenævnets bemærkninger og konklusioner.....	 72
15. Jernbanenævnets beslutning.....	74

0. Jernbanenævnets vejledende udtalelse, resume

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Jernbanenævnet konstaterer overordnet, at DSB i sine styringsdokumenter for koncernens interne samhandel stiller krav om benyttelse af traditionelle og anerkendte metoder til fastsættelse af markedsprisen for de forskellige transaktionstyper, der forekommer internt i DSB-koncernen, ligesom der er fastlagt en række procedurer til at understøtte dette.

Med undtagelse af omkostningsfordelingsaftaler og viderefakturering stiller DSB således blandt andet krav om benyttelse af CUP-metoden så vidt muligt ved samtlige transaktionstyper.

For så vidt angår omkostningsfordelingsaftaler har DSB valgt en fordelingsmetode efter de samme principper, der gør sig gældende ved omkostning plus avancefordeling.

Det fremgår blandt andet af et fortolkningsbidrag til regnskabsreglementet for DSB, at prisfastsættelse af ovennævnte ydelser vil skulle følge samme regler og retningslinjer, uanset hvor i hovedregnskabsopstillingen de optræder.

Jernbanenævnet finder, at DSB's retningslinjer for fastsættelse af markedsprisen ved intern handel stemmer overens med de generelt anerkendte standarder, og at retningslinjerne i øvrigt forekommer egnede til fastlæggelse af markedsprisen ved handel mellem DSB-koncernens hovedforretningsområder.

Med sin interne samhandelspolitik har DSB foretaget en klar placering af ansvaret hos flere forskellige centrale enheder inden for DSB-koncernen for foretagelse af vurderingerne af og tilvejebringelse af dokumentation og stikprøvevis kontrol til sikring af, at de enkelte transaktioner i forbindelse med samhandel sker til markedspris.

Med sin masterfile giver DSB blandt andet et klart overblik over koncernens moderselskabs – hhv. datterselskabsstruktur, som også bidrager til at sikre den nødvendige og tilstrækkelige adskillelse af økonomien for hovedforretningsområder inden for koncernen, hvor jernbanetrafikken udføres som offentlig servicetrafik og koncernens konkurrenceudsatte aktiviteter, herunder med hensyn til at skabe klarhed om, for hvilke dele af koncernens interne samhandel transfer pricing bestemmelserne finder anvendelse.

DSB har ydermere i et supplerende styringsdokument om processer og forretningsgange defineret relevante og egnede processer med hensyn til oprettelsen af og håndteringen i øvrigt af kontrakter vedrørende interne handler med sikring af dokumentation for fastsættelse af pris m.v.

Dog bemærker Jernbanenævnet, at der ifølge DSB's brev af 30. august 2013 til Jernbanenævnet fortsat i 2013 forekommer de såkaldte spontanhandler inden for DSB-koncernen uanset beslutningen i 2011 om afskaffelse af disse og uanset, at det således også i styringsdokumenterne er forudsat, at disse skulle være afskaffet netop af hensyn til sikring af, at prisfastsættelsen foretages korrekt og i overensstemmelse med de i styringsdokumenterne fastlagte principper. Dette bekræfter vurderingen fra DSB's revision fra den 22.

marts 2013, hvorefter der fortsat udestår et arbejde internt i DSB-koncernen med hensyn til at implementere de i styringsdokumenterne fastlagte principper, forretningsgange og interne kontroller.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Blandt andet fordi det således allerede fremgår, at styringsdokumenterne endnu ikke er fuldt ud implementerede, har Jernbanenævnet ikke på det foreliggende grundlag fundet anledning til at foretage stikprøvevise kontroller.

Jernbanenævnet konkluderer herefter sammenfattende:

at de i DSB's styringsdokumenter fastlagte metoder til prisfastsættelse af ydelser under armslængdeprincippet stemmer overens med almindeligt anerkendte metoder til fastsættelse af markedspriser.

at de nævnte prisfastsættelsesmetoder sammen med de af DSB fastlagte procedurer mv. for dokumentation i forbindelse med kontrakter, er tilstrækkelige til at opfylde de dokumentationskrav, som følger af retsgrundlaget.

at DSB's procedurer med hensyn til at gennemføre interne kontroller med inddragelse af samhandelsteamet, DSB's økonomiafdeling, foretagelse af efterkalkulationer, m.v. ligeledes er egnede til understøtning heraf herunder over længere perioder.

at der fortsat udestår et arbejde internt i DSB-koncernen med hensyn til at få implementeret de i styringsdokumenterne fastlagte principper, forretningsgange og interne kontroller.

Jernbanenævnet foretager på det foreliggende grundlag ikke videre i sagen.

1. Tilsynets formål, afgrænsning og tilgang

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Et fundamentalt grundlag for markedsåbning og konkurrence inden for jernbanesektoren er, at offentlige midler, der udbetales til aktiviteter i forbindelse med transporttjenester som led i offentlig tjeneste, regnskabsmæssigt skal adskilles fra henholdsvis ikke må overføres til aktiviteter, der udføres i forbindelse med andre transporttjenester eller anden form for aktivitet.

DSB-koncernen er i dag ubetinget den største og mest betydende passagerjernbanevirksomhed i Danmark. DSB varetager institutionelt som selvstændig offentlig virksomhed en række public service forpligtigelser samtidig med, at DSB-koncernens forretningsmæssige aktiviteter også omfatter en lang række konkurrenceudsatte aktiviteter i såvel Danmark som internationalt, ligesom den interne samhandel inden for koncernen er omfangsrig.

Jernbanenævnet sigter med sit tilsyn efter at undersøge, hvorvidt DSB-koncernens fremadrettede administration af samhandlen mellem DSB-koncernen og dennes koncernforbundne datterselskaber er i overensstemmelse med artikel 9, stk. 4, 2. punktum i Rådets direktiv 91/440¹ samt nationale gennemførselsbestemmelser i relation til denne bestemmelse.

Jernbanenævnet har til sin behandling af sagen temamæssigt lagt vægt på belysning af to forhold, der efter nævnets opfattelse anses for at være principielt væsentlige for at vurdere DSB's efterlevelse af ovenfor nævnte bestemmelser: DSB's prisfastsættelsesmetoder til opfyldelse af armslængdeprincippet samt DSB's styring af koncernens interne samhandel.

Armslængdeprincippet er således centralt for nærværende tilsyn. Armslængdeprincippet anvendes til sikring af, at den anvendte pris ved samhandel inden for koncernen er den samme, som den ville være ved kontrahering med fremmede under samme omstændigheder. Når der således i forbindelse med dette tilsyn tales om markedspriser, er det i betydningen priser fastsat efter armslængdeprincippet.

Med Jernbanenævnets tilsynsbrev af 10. januar 2012 ønskes således undersøgt, for det første hvilke fastsatte standarder, procedurer, regnskabsregler og analyser der i DSB-koncernen anvendes til at sikre, at der ved samhandel DSB-koncernens konkurrenceudsatte og ikke-konkurrenceudsatte aktiviteter imellem anvendes markedspriser, for det andet hvordan DSB-koncernen sikrer sig, at aftaler ovenstående forretningsområder imellem over længere perioder lever op til ovenstående standarder, procedurer m.v., samt for det tredje hvordan DSB-koncernen sikrer sig, at prisen, der handles med ved spontanhandler ovenstående forretningsområder imellem, under de givne omstændigheder foregår til markedspris.

¹ Rådets Direktiv 91/440/EØF af 29. juli 1991 om udvikling af Fællesskabets jernbaner med senere ændringer samt reglerne til gennemførsel heraf.

Jernbanenævnets tilsyn er afgrænset til DSB's fremadrettede styring af den interne samhandel mellem koncernens konkurrenceudsatte og ikke-konkurrenceudsatte aktiviteter, jf. det såkaldte "Samhandelsprojekt", der fra DSB's side blev igangsat i foråret 2012.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Begrebet "transfer pricing", eller mere præcist koncerninterne afregningspriser, vedrører prisfastsættelsen af koncerninterne transaktioner og dermed fordelingen af blandt andet internationale koncerners samlede indtjening (og skattebetaling) mellem de lande, hvor de har koncernselskaber, men er samtidig et begreb, der kan betragtes fra en række forskellige indfaldsvinkler, afhængigt af formålet.

Tilsynet vedrører primært DSB-koncernens formelle grundlag i form af koncernens retningslinjer for håndteringen af ovennævnte spørgsmål, og det er foreløbigt ikke er fundet nødvendigt at foretage stikprøvevis kontrol af koncernens konkrete forretningsmæssige dispositioner hhv. transaktioner eller de underliggende produktøkonomimodeller hhv. styringssystemer herfor.

Jernbanenævnet konstaterer, at andre myndigheder inden for egne ressort- og kompetenceområder i forløbet omkring DSB og DSB First har iværksat og gennemført andre undersøgelser og tiltag. Visse oplysninger fra disse andre undersøgelser er nævnt nedenfor som en del af baggrunden for nærværende tilsyn.

2. Baggrunden for indledning af tilsynet

Forløbet omkring den sag, der gav Jernbanenævnet anledning til at indlede dette generelle tilsyn, er følgende:

I forbindelse med godkendelsen af DSB's årsregnskab for 2010 stillede revisorerne spørgsmålstegn ved en konkret transaktion (den såkaldte Helgoland-transaktion), som vedrørte betaling af vederlag for overførsel af vedligeholdelsesaktiviteter fra DSB First til et datterselskab under DSB (DSB Vedligehold A/S). DSB First udførte i en periode togtrafik på begge sider af Øresund gennem datterselskaberne DSB First A/S og DSB First AB.

Ved Transportministerens brev af 30. marts 2011 blev Folketingets trafikordførere orienteret om, at DSB ikke for så vidt angår regnskabsåret 2010 havde overholdt bestemmelser i regnskabsreglementet, som blandt andet skulle sikre, at der ikke skete krydssubsidiering af konkurrenceudsatte aktiviteter.

Anledningen til denne orientering var således, at revisorerne i forbindelse med aflæggelsen af DSB's årsregnskab for 2010 havde taget forbehold, senest i forbindelse med forvaltningsrevisionen af DSB's årsregnskabsmeddelelse 2010, med følgende ordlyd:

"Baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at DSB's håndtering af samhandel med DSB First-koncernen ikke er sket med tilstrækkelig forståelse og behørig hensyntagen til de særli-

ge krav, der er for konkurrenceudsatte aktiviteter, herunder behovet for at udarbejde nødvendig dokumentation for transaktionerne forud for samhandelen. På den baggrund tager vi forbehold for, om det er tilstrækkeligt dokumenteret, at udveksling af ydelser mellem hovedforretningsområderne sker til markedspriser eller lignende, jf. regnskabsreglementet for DSB § 5, stk. 2 og 3.”

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Revisorforbeholdet var nærmere uddybet i et revisionsprotokollat af 17. marts 2011, hvori det blandt andet blev anført som nødvendigt betydeligt at styrke procedurer og dokumentation for, at samhandelen mellem DSB og DSB First-koncernen (DSB First) foregik på markedsvilkår.

I Transportministerens brev af 30. marts 2011 til Folketingets trafikordførere blev det blandt andet oplyst, at ministeriet foretog underretning af Europa-Kommissionen om sagen som led i bestræbelser på at sikre overholdelse af reglerne om statsstøtte.

Transportministeriet forklarer ved notat 6. august 2013 til Jernbanenævnet, at en undersøgelse af dette forhold blotlagde to andre potentielle statsstøtteproblematikker. Først kom det frem, at DSB First AB havde haft omfattende tab, og at handelsforhold mellem DSB og DSB First blev finansieret af DSB via en løbende mellemregning. Dernæst viste det sig, at den rentebetaling, som var knyttet til mellemregningen, lå væsentligt under den normale markedsrente.

I notat af 13. april 2011 udarbejdet for Transportministeriet om sagen vurderede Kammeradvokaten således blandt andet, at DSB First havde modtaget statsstøtte fra DSB SOV (DSB) som følge af, at mellemregningen mellem de to selskaber i DSB's favør alene blev forrentet med DSB's faktiske lånerente, ligesom Kammeradvokaten tog forbehold for, hvorvidt den løbende kreditgivning i øvrigt foregik på markedsvilkår. Endvidere vurderede Kammeradvokaten, at et eventuelt for højt vederlag betalt af DSB Vedligehold A/S til DSB First for overdragelsen af vedligeholdelsesaktiviteterne i DSB First i givet fald udgjorde statsstøtte.

Blandt andet på grund af de nævnte vurderinger fra revisorerne og Kammeradvokaten besluttede DSB, ifølge revisionsprotokollat af 13. april 2011, at tilbagekalde årsregnskabsmeddelelsen for 2010 og at udsende en revideret årsrapport med væsentlige nedskrivninger og hensættelser. Årsregnskabet for 2010 blev nedjusteret med 725 mio. kr. for at imødegå eventuelle tab og tilbagebetalingskrav i forbindelse med DSB First.

Rigsrevisionen og DSB's øvrige eksterne revisorer fastholdt i forbindelse med DSB's reviderede årsregnskab for 2010 forbeholdet vedrørende forvaltningsrevisionen om samhandelen samt forbeholdet vedrørende overdragelsen af vedligeholdelsen af togsæt og tog endvidere forbehold for regnskabet fuldstændighed og størrelsen af de indregnede nedskrivninger og hensættelser til tab vedrørende DSB First.

DSB iværksatte herefter primo april 2011 det såkaldte samhandelsprojekt for at følge op på, udrede og fjerne årsagerne til, at DSB's eksterne revisorer havde måttet tage forbehold i forbindelse med årsregnskabet for 2010. To eksterne revisorer, Deloitte og KPMG, blev tilknyttet projektet for som konsulenter at yde støtte til opbygning af en regnskabsstøttestruktur, der kan sikre, at DSB-koncernen har den regnskabsmæssige understøttelse, der er behov for i forhold til koncernens konkurrenceudsatte aktiviteter.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Samhandelsprojektet omfattede gennemgang af styringen af og ansvaret for den interne samhandel. Endvidere omfattede projektet beskrivelse af rolle- og ansvarsfordeling, forretningsgange for kontraktindgåelse samt periodisk opfølgning på intern samhandel og dokumentationspraksis for anvendelse af kontraktskabeloner og øvrige standarder for dokumentation af samhandelsforhold samt prisfastsættelse.

Advokatfirmaet Bech-Bruun udarbejdede på foranledning af DSB til DSB's bestyrelse notat af 29. april 2011 om statsstøtteretlige og konkurrenceretlige elementer i sagen. Heri vurderedes der blandt andet at være høj risiko for, at forrentningen af det løbende mellemværende mellem DSB og DSB First udgjorde statsstøtte. Der vurderedes derimod ifølge notatet at være begrænset risiko for, at den øvrige løbende kreditgivning samt vederlaget for overdragelse af kontrakten om vedligeholdelsesaktiviteter i DSB First udgjorde statsstøtte.

Kammeradvokaten har ved brev af 13. maj 2011 til Transportministeriet kommenteret redegørelsen fra Bech-Bruun og erklæret sig uenig i Bech-Bruuns notat af 29. april 2011, idet Kammeradvokaten navnlig, og på baggrund af en sag ved EU-domstolen, bestrider notatets forudsætning om, at DSB's adfærd som selvstændig offentlig virksomhed ikke skulle kunne tilregnes staten.

Kammeradvokaten fremhæver som afgørende, at de omhandlede transaktioner var foretaget i strid med regler, som Transportministeriet har fastsat for DSB's virksomhed i de konkurrenceretlige vilkår og regnskabsreglementet.

Advokatfirmaet Bech-Bruun afgav den 29. august 2011 redegørelse til DSB's bestyrelse vedrørende de i revisionsforbeholdet for DSB's 2010 årsregnskab nævnte overdragelser af retten til vedligeholdelse af togsæt. Det konkluderes, at revisorerne forbehold var berettiget.

Endvidere konkluderes det, at der burde være foretaget en analyse af den økonomiske betydning af, at DSB kunne have opsagt kontrakten om vedligeholdelse af togsæt på et tidligere tidspunkt end forudsat. Det vurderedes, at en markedspris mellem uafhængige parter ville have været lavere end de aftalte 80 mio. kr.

Det konkluderes endvidere, at DSB ikke havde handlet i strid med ordlyden af reglerne for DSB's virksomhed. Bech-Bruun anbefalede, at regnskabsreglementet og de konkurrenceretlige vilkår for DSB's virksomhed blev revideret

således, at de indeholdt dækkende og operationelle anvisninger vedrørende DSB's økonomiske dispositioner og den regnskabsmæssige behandling heraf.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Endvidere blev det anbefalet, at DSB i forbindelse med fremtidige koncerninterne transaktioner sikrede, at såvel den interne sagsbehandling som kontakten til og anvendelsen af eksterne rådgivere foregik under iagttagelse af fastsatte standarder.

Rigsrevisionen afgav den 14. september 2011 beretning til Statsrevisorerne om Kystbanen. I beretningen anførtes blandt andet, at økonomistyringen i DSB First havde været yderst mangelfuld og ikke sikrede et gennemslagsigt grundlag for at følge selskabets økonomiske udvikling.

Endvidere anførtes, at DSB's håndtering af samhandelen med DSB First og overdragelsen af kontrakten om vedligeholdelse af togsæt ikke skete med tilstrækkelig forståelse for og med behørig hensyntagen til de særlige krav, der gjaldt for DSB's konkurrenceudsatte aktiviteter. Rigsrevisionen nævner, at DSB i forbindelse med samhandelsprojektet havde valgt, at al intern samhandel fremover skulle være kontraktbaseret, og at begrebet spontanhandel dermed var afskaffet.

Ved DSB's pressemeddelelse af 21. september 2011 blev det blandt andet oplyst, at DSB havde indført nye skærpede regler for samhandel mellem DSB og DSB's datterselskaber.

Transportministeriet oplyser ved notat af 6. august 2013, at Kammeradvokaten november 2011 efter yderligere analyser af forholdene sendte en redegørelse til EU-Kommissionen for de identificerede forhold om mulig statsstøtte.

Den 9. marts 2012 afgav Rigsrevisionen notat vedrørende Statsrevisorerne beretning 12/2010 om Kystbanen og Transportministeriets initiativer som følge af Statsrevisorerne bemærkninger. Rigsrevisionen henviser i notatet blandt andet til Transportministerens oplysninger om, at DSB havde ændret sine vedtægter i relation til lånerenter således, at der ikke længere forekommer situationer – som det tidligere var tilfældet mellem DSB og DSB First – hvor DSB i forbindelse med samhandel med datterselskaber ydede leverandørkredit, og hvor kreditten blev forrentet med DSB's faktiske lånerente.

I vedtægterne er det således nu præciseret, at gældende konkurrenceret og statsstøtteren altid finder anvendelse ved udlån. Dette indebærer ifølge Transportministeriet, at udlånsrenten til de konkurrenceudsatte aktiviteter nu fastsættes på markedsvilkår. Rigsrevisionen fandt dette initiativ tilfredsstillende, og at der herefter ikke var anledning til yderligere opfølgning på denne del af sagen.

Med hensyn til samhandelsprojektet bemærkede Rigsrevisionen, at DSB havde indført nye forretningsgange, men at det endelige resultat af projektet endnu ikke forelå. Rigsrevisionen anførte derfor afslutningsvis, at man som et af de næste skridt i sagen ville følge udviklingen af DSB's samhandelsprojekt, herunder arbejdet med at forankre retningslinjer og instrukser for samhandel,

ligesom Rigsrevisionen anførte at ville følge Europa-Kommissionens fortsatte behandling af spørgsmålet om statsstøtte.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Revisorgruppen Deloitte, KPMG og DSB Intern Revision har ved notat 19. juni 2012 opsummeret foreløbige konklusioner og anbefalinger fra en intern gennemgang af samhandelsprojektet. Gennemgangen indebar bl.a. en revisions- og skattemæssig vurdering af de etablerede styringsprincipper, forretningsgange og dokumentationsstandarder på området for intern samhandel i DSB-koncernen, samt gennemgang af visse specifikke kontrakter vedrørende koncernintern samhandel og den tilhørende "transfer pricing" dokumentation. Dette blandt andet med henblik på at vurdere, om samhandlen for de gennemgåede transaktioner/kontrakter var dokumenteret til at foregå på markedsvilkår, om dokumentationen ud fra en revisionsmæssig vurdering opfyldte forvaltnings- og skattemæssige krav til "transfer pricing" dokumentation, samt i hvilket omfang det var godtgjort, at armslængdeprincippet overholdes.

Revisorerne identificerede i samarbejde med DSB's samhandelsgruppe i alt 31 områder, hvor styringsprincipper, forretningsgange og dokumentationsstandarder på samhandelsområdet burde forbedres, og det blev konstateret, at der er foretaget en række specifikke forbedringer. Gennemgangen viste også, at der var yderligere behov for fokus på udarbejdelsen af prisfastsættelsesprincipper og dokumentation af prisberegningerne.

Rigsrevisionen foretog efterfølgende opfølgning herpå og konkluderede med revisionsprotokollat af 26. november 2012², at der for DSB fortsat udestod en række opgaver, herunder udarbejdelse af endelige retningslinjer og politikker og udvikling af interne kontroller vedrørende fuldstændigheden af koncerninterne samhandelskontrakter.

Med internt revisionsprotokollat af 26. november 2012³ vurderede DSB's interne revisions overordnet, at der var sket fremdrift på såvel udarbejdelsen af kontrakter som prisdokumentation, men at der fortsat udestod et stort og formentligt tidskrævende arbejde både med den løbende kontraktudarbejdelse og opdatering samt med design og implementering af forretningsgange og kontroller.

Rigsrevisionen afgav den 3. december 2012 yderligere notat til Statsrevisorerne som opfølgning i sagen om Kystbanen. I notatet konkluderedes, at Transportministeriet og DSB på tilfredsstillende vis havde redegjort for blandt andet den mulige statsstøttesag. Rigsrevisionen henviste i den forbindelse til, at Europa-Kommissionen på baggrund af en af Kammeradvokaten for Transportministeriet udarbejdet redegørelse havde besluttet ikke at rejse sag om statsstøtte i forhold til de konkurrenceudsatte aktiviteter i DSB-koncernen.

² Fra fremsendt uddrag fra Rigsrevisionens revisionsprotokollat af 26. november 2013 vedrørende revision i årets løb (pkt. 4.2)

³ Fra fremsendt uddrag fra Intern Revision, Revisionsprotokollat af 26. november 2012 (pkt 2.2)

Dernæst betegnede Rigsrevisionen det som tilfredsstillende, at DSB og Transportministeriet havde igangsat initiativer i relation til samhandelsprojektet.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Da dette endnu ikke var afsluttet, ville Rigsrevisionen fortsat følge udviklingen i projektet og senere orientere Statsrevisorerne herom herunder arbejdet med at forankre retningslinjer og instrukser for samhandel i organisationen.

Om det specifikke forløb mellem Transportministeriet og EU-Kommissionen oplyser Transportministeriet i sit notat af 6. august 2013⁴ til Jernbanenævnet, at Kammeradvokaten underrettede EU-Kommissionen om de ovennævnte tiltag. Kommissionen svarede, efter det oplyste, at man fandt det positivt, at problemet var blevet løst af egen drift, og man noterede sig samtidig, at den danske stat af egen drift havde kontaktet Kommissionen. For at sikre sig, at afviklingen af det danske datterselskab DSB First AB skete på korrekt vis – i betydningen at ingen blev begunstiget, udbad EU-Kommissionen sig supplerende oplysninger.

Efter at have modtaget disse meddelte EU-Kommissionen, at man ikke ville forfølge sagen eller stille flere spørgsmål til de danske myndigheder på det foreliggende grundlag.

Rigsrevisionen konkluderede herefter med revisionsprotokollat af 22. marts 2013⁵, at DSB havde udarbejdet politik for intern samhandel henholdsvis retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB, samt at DSB var igang med at udarbejde detaljerede beskrivelser af processer og forretningsgangsbeskrivelser for kontraktoprettelse med henblik på implementering af interne kontroller. Rigsrevisionen fandt det positivt, at området "intern handel" var ved at blive del af den almindelige økonomistyring i koncernen, men fandt det vigtigt, at DSB fortsat opretholdt sit fokus på området.

Det er 22. marts 2013 den overordnede vurdering fra DSB's interne revision⁶, at der er sket fremdrift på såvel udarbejdelsen af kontrakter som prisdokumentation i forhold til 2011, og at der i 2013 bør være fokus på tilstrækkelig grad af dokumentation for grundregistreringerne, så det ressourcekrævende arbejde med opgørelse af den fuldstændige samhandel kan reduceres. Herudover udestår fortsat et arbejde omkring design og implementering af forretningsgange og interne kontroller.

Det oplyses, at DSB nu var i gang med at udarbejde detaljerede beskrivelser af processer og forretningsgangsbeskrivelser for kontraktoprettelse med henblik på implementering af interne kontroller. Endelig fremgår det blandt andet, at der i 2012 var interne spontanhandler for i alt ca. 54 mio. kr.

⁴ Det pågældende notat angiver ikke nærmere den præcise tidsramme (datoer o.lign.) for forløbet.

⁵ Fra fremsendt uddrag fra Rigsrevisionens revisionsprotokollat af 22. marts 2013 til koncern- og årsregnskabet for 2012 (pkt. 4.1)

⁶ Fra fremsendt uddrag fra Intern Revision, Revisionsprotokollat af 22. marts 2013 (pkt. 2.6)

I relation til samhandelsprojektet oplyser DSB ved brev 28. juni 2013 til Jernbanenævnet, at DSB ikke forventer yderligere tilbagemeldinger eller notater herom fra Rigsrevisionen, medmindre der er behov for at ændre i prispolitikken.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

3. Jernbanenævnets behandling af sagen

Jernbanenævnets orienterede ved brev af 28. april 2011 DSB om sagens mulige betydning for nævnets tilsynsvirksomhed i medfør af jernbanelovens § 24 a, og anmodede DSB om fremsendelse af oplysninger samt om deltagelse i et møde med nævnet med henblik på en indledende drøftelse, idet nævnet nærmere ville undersøge muligheden for at gennemføre konkurrence- og markedsovervågningstiltag.

Den 11. august 2011 blev der afholdt møde hos DSB med repræsentanter fra Jernbanenævnet om sagen. På mødet orienterede DSB om en række af problemerne i relation til DSB First m.v., ligesom den videre fremgangsmåde for Jernbanenævnets tilsyn i sagen blev drøftet.

Jernbanenævnet besluttede den 25. november 2011 gennem tilsyn med DSB's proceduremæssige grundlag for adskillelsen mellem DSB-koncernens konkurrenceudsatte og ikke-konkurrenceudsatte dele i henhold til DSB's regnskabsreglement og konkurrenceretlige vilkår at undersøge DSB's efterlevelse af artikel 9, stk. 4 2. punktum i Rådets direktiv 91/440.

Tilsynet blev igangsat ved brev til DSB af 10. januar 2012. Om tilsynets formål og afgrænsning blev det anført, at nævnet ønskede at få undersøgt, hvordan DSB i praksis sikrer tilstrækkelig adskillelse mellem de hovedforretningsområder inden for DSB-koncernen, hvor jernbanetrafikken udføres som offentlig service trafik efter forhandlet kontrakt (Hovedforretningsområde A jf. § 10, stk. 1, i (daværende) Regnskabsreglement for DSB af 23. juni 2006⁷), og DSB-koncernens konkurrenceudsatte aktiviteter (Hovedforretningsområde B jf. § 10, stk. 1, i (daværende) Regnskabsreglement for DSB af 23. juni 2006).

Med formålet at få belyst særligt artikel 9, stk. 4, 2. punktum i Rådets direktiv 91/440 og med henvisning til, at bestemmelser for udveksling af ydelser mellem hovedforretningsområderne i DSB var fastlagt med Regnskabsreglement for DSB blandt andet § 5 stk. 2 og 3, samt Konkurrenceretlige vilkår for DSB⁸

⁷ Bestemmelserne heri er senere ophævet og erstattet ved nyt regnskabsreglement for DSB, som trådte i kraft den 5. december 2012. I det nye regnskabsreglement er de tidligere hovedforretnings-områder A og B nu benævnt henholdsvis hovedforretnings-område 1 og 2.

⁸ Bestemmelserne heri er senere ophævet og erstattet ved regnskabsreglement for DSB, som trådte i kraft den 5. december 2012.

blandt andet afsnit 2 og 3, anmodede nævnet DSB om dokumentation for følgende:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

- Hvilke fastsatte standarder, procedurer, regnskabsregler og analyser der i DSB-koncernen anvendes til at sikre, at der ved samhandel DSB-koncernens konkurrenceudsatte og ikke-konkurrenceudsatte aktiviteter imellem anvendes markedspriser,
- Hvordan DSB-koncernen sikrer sig, at aftaler ovenstående forretningsområder imellem over længere perioder lever op til ovenstående standarder, procedurer m.v.,
- Hvordan DSB-koncernen sikrer sig, at prisen, der handles med ved spontanhandler ovenstående forretningsområder imellem, under de givne omstændigheder foregår til markedspris.

Det blev præciseret, at ovennævnte drejer sig om såvel datterselskabers køb af ydelser hos moderselskab som omvendt.

Fristen for DSB's fremsendelse af dokumentation herfor blev fastsat til den 24. februar 2012.

DSB anmodede herefter den 17. og den 25. januar 2012 om et møde med Jernbanenævnet til nærmere afklaring af tilsynsspørgsmålene samt med henblik på orientering om koncernens interne forretningsgange.

Ved mail af 3. februar 2012 til DSB bekræftede Jernbanenævnet, at fristen for DSB's fremsendelse af dokumentation var udsat af hensyn til behovet for afholdelse af et møde med DSB efter DSB's virksomhedsmøde.

Ved breve af 23. april og 24. april 2012 til DSB anmodede Jernbanenævnet om revisionsprotokollater i forbindelse med DSB's årsrapport 2011, herunder revisionsprotokollater vedrørende et i regi af DSB igangsat samhandelsprojekt.

Herefter fremsendte DSB den 2. maj 2012 en række revisionsprotokollater fra ekstern revision af Deloitte, KPMG og Rigsrevisionen i ekstraheret form, som belyser den interne samhandel i DSB.

DSB fremsendte ved den lejlighed uddrag fra protokollater fra ekstern revision samt intern revision 17. marts 2011, fra ekstern revision hhv. intern revision 13. april 2011, fra ekstern revision 22. november 2011 hhv. intern revision 21. november 2011, samt fra ekstern revision hhv. intern revision 22. marts 2012.

Den 11. maj 2012 afholdtes møde mellem Jernbanenævnet og DSB. På mødet gennemgik DSB blandt andet sin produktøkonomimodel, som var under udvikling og implementering, samt de tiltag omkring reguleringen af samhandelsområdet inden for DSB-koncernen iøvrigt, der med samhandelsprojektet var under udvikling. Det oplystes blandt andet i den forbindelse, at DSB's koncernøkonomiske ledelsessystem blev ISO 9001-certificeret den 22. sep-

tember 2011. Det blev desuden oplyst, at DSB i øvrigt har arbejdet med produktøkonomi siden 2000 og årligt har revideret modellen herfor.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

På mødet blev det aftalt, at DSB til Jernbanenævnet skulle fremsende en række dokumenter, så snart de forelå, herunder vedrørende politik for intern samhandel, revisorernes (KPMG, Deloitte og DSB's interne revision) redegørelse for samhandelsprojektet og anbefalinger i den forbindelse samt Rigsrevisionens mere konkrete vurderinger af samhandelsprojektet så snart disse forelå.

Ved mail af 8. juni 2012 erindrede Jernbanenævnet om fremsendelse af det på mødet aftalte, og ved brev af 11. juni 2012 fremsendte DSB en tidsplan for fremsendelse af materialet i perioden frem til marts 2013.

Jernbanenævnet bekræftede ved mail af 18. juni 2012, at nævnet kunne tiltræde DSB's forslag til plan for fremsendelse af dokumentationen.

DSB fremsendte i den forbindelse 5. september samt 11. december 2012 en række af de aftalte dokumenter, herunder koncernens politik for intern samhandel i DSB fra maj 2012 (herefter DSB's samhandelspolitik), revisorgruppens gennemgang af samme fra 19. juni 2012, beskrivelser af processer og forretningsgange i relation til intern handel i DSB (kontraktoprettelse) i krafttrådt 1. december 2012 (herefter DSB's retningslinjer for kontraktoprettelse) samt retningslinjer for fastsættelse af intern handel hos DSB fra november 2012 (herefter DSB's prisfastsættelsesregler).

Ved mail af 24. maj 2013 til DSB bragte Jernbanenævnet på ny sagen i erindring, herunder at nævnet afventede DSB's fremsendelse af yderligere aftalte revisionsprotokollater, og ved mail af s.d. anmodede DSB om yderligere 1 måneds frist herfor.

Jernbanenævnet bekræftede ved brev af 6. juni 2013 til DSB, at nævnet afventede DSB's fremsendelse af revisionsprotokollater inden den 28. juni 2013. Nævnet anmodede ligeledes om at få tilsendt yderligere materiale. Herunder eventuelt revideret regnskabsreglement samt eventuelt reviderede konkurrenceretlige vilkår, Rigsrevisionens eventuelle bemærkninger til de af DSB til Jernbanenævnet den 11. december 2012 fremsendte dokumenter, endeligt dokument om prisfastsættelse af intern handel samt Kammeradvokatens redegørelse på vegne af Transportministeriet til Europa-Kommissionen vedrørende spørgsmålet om statsstøtte i DSB First sagen.

Ved brev af 28. juni 2013 fremsendte DSB nyt regnskabsreglement for DSB, som var trådt i kraft den 5. december 2012, og som samtidigt ophævede regnskabsreglement for DSB af 27. juni 2006 og konkurrenceretlige vilkår for DSB af 27. juni 2006.

Endvidere fremsendte DSB med brevet af 28. juni 2013 uddrag af eksternt revisionsprotokollat af 22. marts 2013 til koncern- og årsregnskabet for 2012 fra Rigsrevisionen og KPMG, samt uddrag fra internt revisionsprotokollat af 22. marts 2013 om samme.

For så vidt angår Jernbanenævnets anmodning ovenfor om fremsendelse af Kammeradvokatens redegørelse på vegne af Transportministeriet til Europa-Kommissionen vedrørende spørgsmålet om statsstøtte i DSB First-sagen, modtog Jernbanenævnet 12. august 2013 fra Transportministeriet besvarelse heraf.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Transportministeriet fremsendte i den forbindelse notat til Jernbanenævnet om statsstøtteretlige problemstillinger vedr. DSB og DSB First dateret 6. august 2013, notat fra Kammeradvokaten om visse statsstøtteretlige problemstillinger vedrørende DSB og DSB First dateret 13. april 2011, notat til DSB fra Bech-Bruun om vurdering af visse statsstøtteretlige problemstillinger mellem DSB og DSB First dateret 29. april 2011 samt brev fra Kammeradvokaten til Transportministeriet dateret 13. maj 2011 om umiddelbare bemærkninger til Bech-Bruuns notat af 29. april 2011.

Med Transportministeriets notat af 6. august 2013 redegøres blandt andet for ministeriets forløb omkring sagen over for EU-Kommissionen. Relevante oplysninger herfra fremgår af ovenstående afsnit 2.

Jernbanenævnet anmodede herefter den 20. august 2013 DSB om at fremsende yderligere supplerende sagsoplysninger vedrørende blandt andet vejledning til det nye regnskabsreglement af 5. december 2012, seneste status på samhandelsprojektet og dets implementering, spørgsmål vedrørende spontanhandelsforholdet m.v.

DSB fremsendte i den forbindelse 23. og 30. august 2013 brev til Jernbanenævnet af 30. august 2013 med besvarelse af nævnets henvendelse af 20. august 2013, brev fra DSB til Transportministeriet af 12. december 2012 med en række spørgsmål vedrørende fortolkningen af en række centrale bestemmelser i Regnskabsreglementet for DSB af 5. december 2012 samt ministeriets fortolkning heraf af 17. januar 2013. Herudover blev fremsendt uddrag af interne og eksterne revisionsprotokollater af 26. november 2012 vedrørende status på DSB's samhandelsprojekt og dets implementering, og uddrag af interne og eksterne revisionsprotokollater fra 22. marts 2013.

Det fremgår af DSB's brev til nævnet 30. august 2013, at et af flere centrale styringsdokumenter i relation til koncernens samhandelsdokumentation er en såkaldt "Masterfile", hvormed der gives en overordnet og generel introduktion til DSB koncernen og dennes forretningsmæssige aktiviteter.

DSB eftersendte 16. september 2013 udateret notat "Baggrundnotat for koncernintern handel", som efter det oplyste er ovenfor nævnte dokument (herafter DSB's masterfile).

4. Retsgrundlaget

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Jernbanenævnet har en generel forpligtigelse til at varetage tilsyns- og klagefunktioner vedrørende markedsforhold, der følger af EU-reglerne på jernbaneområdet, jf. § 24, stk. 1 i lov nr. 1249 af 11. november 2010 om jernbane.

Efter jernbanelovens § 24 a overvåger Jernbanenævnet konkurrencesituationen på markederne for jernbanetransportydelse, herunder markedet for jernbanegodstransport, med henblik på at undgå en uhensigtsmæssig udvikling på disse markeder. Jernbanenævnet har herudover, og ligeledes i medfør af § 24 a, pligt til at føre tilsyn med overholdelsen af Rådets direktiver 91/440/EØF af 29. juli 1991 og 2001/14/EF af 26. februar 2001 med senere ændringer og regler til gennemførelse heraf.

Jernbanenævnet iværksætter således tilsyn på dette område af egen drift.

Det er fremhævet i lovbemærkningerne til jernbaneloven⁹, at Jernbanenævnet i den forbindelse har kompetence til at tage stilling til spørgsmål af konkurrenceretlig karakter.

Artikel 9, stk. 4 i Rådets direktiv 91/440¹⁰ har i sin helhed følgende ordlyd:

“For jernbanevirksomheder føres og offentliggøres der driftsregnskaber og enten balancer eller årsopgørelser over aktiver og passiver for aktiviteterne i forbindelse med jernbanegodstransport. Midler, der udbetales til aktiviteter i forbindelse med passagerbefordring, som led i offentlig tjeneste, skal figurere særskilt i relevante regnskaber og de må ikke overføres til aktiviteter i forbindelse med anden transportform eller anden form for aktivitet.”¹¹

⁹ LFF2009-2010.1.170, Forslag til lov om ændring af lov om jernbane, m.v., fremsat 17. marts 2010, jf. de specielle bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, herunder § 24a og § 24c. Af tidligere lovbemærkninger kan henvises til L27, Forslag til lov om jernbanevirksomhed, fremsat 26. marts 1998, de almindelige bemærkninger til lovforslaget, punkt 3.a og punkt 3b, samt de specielle bemærkninger til lovforslagets § 7. Heraf fremgår bl.a., at et af formålene med nedsættelse af det daværende Jernbaneklagenævn (nu Jernbanenævnet) var at sikre varetagelsen af konkurrenceretlige hensyn i forbindelse med administrationen af lovens regler.

¹⁰ Rådets direktiv 91/440 af 27. juli 1991 om udvikling af Fællesskabets jernbaner indeholder i Artikel 15, stk. 1, krav om, at medlemsstaterne inden den 1. januar 1993 skulle vedtage de nødvendige love og administrative bestemmelser for at efterkomme direktivet. Direktivet er ophævet og erstattet af Europa-Parlamentet og Rådets direktiv 2012/34/EU af 21. november 2012, jf. Artikel 65, stk. 1, hvorefter medlemsstaternes pligt til at implementere direktiv 91/440 dog fortsat gælder indtil den 16. juni 2015, som implementeringsfristen for direktiv 2012/34, jf. Artikel 64, stk. 1.

¹¹ Bestemmelsen er erstattet af Artikel 6, stk. 3, i direktiv 2012/34, som skal være implementeret senest den 16. juni 2015, jf. foregående note. Artikel 6, stk. 3, i direktiv 2012/34 har følgende ordlyd: *“Medlemsstaterne sikrer, at der føres og offentliggøres*

Jernbaneloven indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

"§7. Transportministeren kan i et regnskabsreglement fastsætte nærmere regler for udarbejdelse af interne virksomhedsregnskaber for jernbanevirksomheder og infrastrukturforvaltere, herunder for hvilke forretningsområder der skal aflægges selvstændigt regnskab.

[...]

Stk. 3: Transportministeren opstiller i tilknytning til fastsættelsen af en virksomheds regnskabsreglement retningslinjer og vilkår for overholdelse af konkurrenceretlige forhold."

Transportministeren har med hjemmel i jernbanelovens § 7, stk. 1 og stk. 3, udstedt det tidligere gældende "Regnskabsreglement for DSB" af 23. juni 2006, og de tidligere gældende "Konkurrenceretlige vilkår for DSB" af 26. juni 2006, begge blandt andet med det formål at gennemføre ovennævnte art. 9, stk. 4 i direktiv 91/440.

Begge dokumenter er senere ophævet og erstattet af Transportministeriets "Regnskabsreglement for DSB", som trådte i kraft den 5. december 2012 og blandt andet indeholder følgende bestemmelser:

"Regnskabsmæssig opdeling

§ 1. DSB's aktiviteter opdeles i to hovedforretningsområder:

1) Offentlige serviceydelser i henhold til den/de forhandlede kontrakter med Transportministeriet. Området omfatter desuden forpligtigelser vedrørende jobbørs, obligatoriske ydelser til andre operatører, jernbanemuseet samt forpligtigelser overtaget fra statsvirksomheden DSB.

2) Konkurrenceudsatte aktiviteter.

Stk. 2. DSB's indtægter og udgifter vedrørende produktion af offentlige serviceydelser efter forhandlet kontrakt skal kunne adskilles fra økonomien i de konkurrenceudsatte aktiviteter.

særskilte driftsregnskaber og balancer på den ene side for aktiviteter i forbindelse med jernbanegodstransport og på den anden side for aktiviteter i forbindelse med passagertransport. Offentlige midler, der udbetales til aktiviteter i forbindelse med transporttjenester som led i offentlig tjeneste, skal figurere særskilt i overensstemmelse med Artikel 7 i forordning (EF) nr. 1370/2007, i de relevante regnskaber, og de må ikke overføres til aktiviteter i forbindelse med andre transporttjenester eller anden form for aktivitet."

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Stk. 3. Hvis DSB producerer offentlige serviceydelser efter flere forhandlede kontrakter, herunder med andre myndigheder, skal indtægter og udgifter fordeles på disse.

Stk. 4. DSB udarbejder særskilt hovedregnskabsopstilling for hovedforretningsområderne. Hovedregnskabsopstillingen baseres på følgende grundlag:

- a) årsregnskaberne for juridiske enheder som leverer offentlige serviceydelser i henhold til den/de forhandlede kontrakter med Transportministeriet*
- b) særskilte segmentregnskaber for de delområder under de konkurrenceudsatte aktiviteter som ikke er udskilt i datterselskaber*
- c) særlige reguleringer som indgår i hovedregnskabsopstillingen, men ikke i punkt a) og b) ovenfor.*

Stk. 5. DSB opdeler de konkurrenceudsatte aktiviteter i et passende antal delområder afgrænset efter deres funktionelle hovedformål.

Følgende områder skal dog udgøre delområder:

- 1) datterselskaber, der udfører konkurrenceudsatte aktiviteter,*
- 2) udbudt offentlig servicetrafik i Danmark og*
- 3) udlandsaktiviteter.*

§ 2. DSB skal redegøre for tilskudsbehovet til den offentlige servicetrafik i form af forskellen mellem de samlede passagerindtægter og omkostninger ved driften af de forskellige togsystemer.

Stk. 2. DSB skal opgøre omkostninger og indtægter vedrørende øvrige forpligtelser, som er uafhængige af trafikken.

Stk. 3. DSB skal en gang årligt udarbejde en redegørelse til Transportministeriet. Redegørelsen fra DSB til Transportministeriet skal ske i et format og i en detaljeringsgrad, som fastsættes af Transportministeriet.

§ 3. DSB udvikler og vedligeholder det nødvendige modelapparat til udarbejdelse af redegørelsen, jf. § 2, stk.3.

Stk. 2. DSB skal dokumentere modelapparatet, herunder anvendte fordelingsnøgler, og beskrive væsentlige modelændringer - herunder ændringer i væsentlige fordelingsnøgler - i den årlige redegørelse. I forbindelse med beskrivelsen af væsentlige modelændringer redegør DSB endvidere for,

hvordan disse har påvirket resultatet i forhold til det foregående regnskab.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Forhindring af krydssubsidiering

§ 4. De juridiske enheder i DSB, der har indgået en forhandlet offentlig servicekontrakt, herefter benævnt kontraktholdere, må ikke - hverken direkte eller indirekte - finansiere konkurrenceudsatte aktiviteter. Det sikres ved at regulere transaktioner mellem kontraktholdere og andre, herefter benævnt eksterne parter. Transaktioner mellem kontraktholdere og eksterne parter benævnes eksterne transaktioner.

Køb og salg af ydelser

§ 5. Kontraktholders køb af ydelser fra eksterne parter i DSB-koncernen til brug for offentlig service opgaver skal foregå til markedspris, dog maksimalt en pris, der svarer til de fulde omkostninger med tillæg af en rimelig fortjeneste. Hvis en markedspris ikke foreligger, anvendes de fulde omkostninger med tillæg af en rimelig fortjeneste.

Stk. 2. Salg af ydelser til eksterne parter, som ikke udføres i forbindelse med opgaver for den forhandlede offentlige trafik skal ske til en pris, der mindst dækker de fulde omkostninger og en rimelig fortjeneste.

Stk. 3. I tilfælde hvor der anvendes påviselig ledig kapacitet hos kontraktholder, kan salg af ydelser til eksterne parter dog ske til markedsprisen.

§ 6. I det omfang Transportministeriet fastsætter priser for kontraktholders levering af ydelser, er kontraktholder forpligtet til at anvende de af Transportministeriet fastsatte priser.

Udleje og salg af aktiver

§ 7. Udleje af aktiver til eksterne parter, som ikke udføres i forbindelse med opgaver for den forhandlede offentlige trafik, skal ske til en pris, der mindst dækker de fulde omkostninger og en markedsbaseret fortjeneste.

Stk. 2. I tilfælde hvor der anvendes påviselig ledig kapacitet hos kontraktholder, kan udleje af ydelser til eksterne parter dog ske til markedsprisen.

§ 8. Salg af aktiver fra kontraktholdere til eksterne parter skal foregå til markedspris, der mindst dækker den bogførte værdi.

Stk. 2. Eksternt salg af aktiver fra kontraktholder, som DSB ikke længere kan finde anvendelse for i virksomheden, kan dog ske til markedspriser.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Overførsel af kapital

§ 9. Kapitalindsud fra kontraktholdere til eksterne parter forudsætter indregning af et forventet afkast, der fastsættes efter det markedsøkonomiske investorprincip. Kapitalindsud i andre værdier end kontanter kan ske til bogført værdi, selvom markedsprisen er højere.

Stk. 2. Forrentning af mellemregninger og lån fra kontraktholdere til eksterne parter skal ske til en rente fastsat efter det markedsøkonomiske investorprincip.

Stk. 3. Varemellemværende på sædvanlige betalingsvilkår skal ikke forrentes.

§ 10. DSB skal udarbejde en transaktionsdokumentation, for alle eksterne transaktioner over 2 mio. kr. ex. moms pr. år. Formålet med transaktionsdokumentationen er at dokumentere, at den fastsatte pris m.v. overholder retningslinjerne i §§ 4-9.

Stk. 2. Hvis der i året gennemføres transaktioner af samme karakter, hvor det fakturerede beløb for den enkelte eksterne transaktion ikke overstiger 2. mio. kr. ex. moms, men summen af disse transaktioner overstiger 10. mio. kr. ex. moms pr. år., skal der uanset stk. 1, foreligge transaktionsdokumentation.

[...]

Redegørelse for DSB's samlede økonomi

§ 13. DSB skal redegøre for den samlede økonomi i DSB koncernen, herunder indtægter og udgifter i den offentlige servicetrafik efter forhandlet kontrakt, jf. § 2, samt indtægter og udgifter i de konkurrenceudsatte aktiviteter. Desuden skal DSB redegøre for økonomien i de forskellige delområder under de konkurrenceudsatte aktiviteter i overensstemmelse med den valgte inddeling, jf. § 1, stk. 5.

§ 14. Nettoomsætningen i kontraktholderens årsregnskaber skal svare til summen af nettoomsætningen i de to hovedforretningsområder i hovedregnskabsopstillingen, dog reduceret med eliminering af eventuel nettoomsætning fra samhandel mellem kontraktholdere.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Revisorerklæringer

§ 15. DSB's valgte revisor skal forud for regnskabsafregningen afgive erklæring om, at dokumentationen har været tilgængelig og at dokumentationen stikprøvevis er gennemgået og at revisor ikke er bekendt med, at transaktionerne ikke er foretaget i overensstemmelse med de principper i regnskabsreglementet som skal forhindre krydssubsidiering af de konkurrenceudsatte aktiviteter, jf. §§ 4-9.

Stk. 2. DSB's valgte revisor skal i forbindelse med regnskabsafregningen gennemgå hovedregnskabsopstillingen og afgive en erklæring om, at revisor ikke er bekendt med at anvendte principper og metoder ikke er i overensstemmelse med reglerne i regnskabsreglementet og tilhørende vejledning.

Regnskabsoplysninger

§ 16. DSB skal stille de nødvendige oplysninger til rådighed for afgivelse af de i § 15 omtalte revisorerklæringer.

Ledelseserklæringer

§ 17. DSB's ledelse skal over for Transportministeriet stå inde for at regnskabsreglementet er overholdt, herunder, at der er foretaget den fornødne regnskabsmæssige opdeling, jf. § 1.

Stk. 2. DSB's ledelse er ansvarlig for redegørelsen for økonomien opdelt på togsystemer, jf. § 2, og det dertil hørende modelapparat, jf. § 3.

Stk. 3. DSB's ledelse er ansvarlig for redegørelse for DSB's samlede økonomi, §§ 13 og 14.

Stk. 4. DSB's ledelse skal over for Transportministeriet stå inde for, at data og andet informationsgrundlag for alle aktiviteter i DSB koncernen er til stede, således at det er muligt at gennemføre kontrol af transaktionssporet mellem årsregnskaberne for de kontraktholdende virksomheder og hovedregnskabsopstillingen, såfremt Transportministeriet måtte ønske dette.

[...]

Tilsyn

§ 20. Transportministeriet fører tilsyn med at DSB overholder regnskabsreglementet."

Det fremgår af gældende regnskabsreglements § 15 stk. 2, omkring regnskabsafklæggelse, revisorerklæring mv. at der i tilknytning til reglerne i regnskabsreglementet forudsættes *"tilhørende vejledning."*

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

DSB har ved brev af 30. august 2013 til Jernbanenævnet oplyst at:

"I processen med udarbejdelsen af det nye regnskabsreglement for DSB var der overvejelser omkring udarbejdelsen af en vejledning, som skulle anvendes som fortolkningsbidrag.

Det blev dog besluttet, at en sådan vejledning ikke skulle udarbejdes men at der i stedet skulle udarbejdes en række uddybende spørgsmål til Transportministeriet. Disse uddybende spørgsmål samt Transportministeriets svar udgør således fortolkningsbidrag til regnskabsreglementet."

DSB henviser her til DSB's brev til Transportministeriet af 12. december 2012 "Fortolkningsspørgsmål vedrørende det nye regnskabsreglement for DSB af 5. december 2012 i henhold til § 20 stk.4" samt brev fra Transportministeriet af 17. januar 2013 til DSB, hvormed ministeriet tager stilling til DSB's fortolkninger (de to dokumenter i helhed herefter Fortolkningsbidraget).

Fortolkningsbidraget har herefter status som interne regler fra Transportministeriet og indgår som sådanne i grundlaget for Jernbanenævnets behandling sagen.

Af DSB's brev til Transportministeriet af 12. december 2012 fremgår blandt andet følgende:

"Sp.1. Hovedregnskabsopstilling jf. § 1 stk. 1 og stk. 4

DSB har forstået drøftelserne med ministeriet således, at hovedregnskabsopstillingen skal opdeles i tre kategorier og udarbejdes på baggrund af nedenstående principper.

<i>Offentlige serviceydelser efter for-handlet kontrakt</i>	<i>Konkurrenceudsatte aktiviteter</i>	<i>Særlige reguleringer</i>
<i>Defineres principielt residualt fra de konkurrenceudsatte aktiviteter og omfatter således bla. * Indtægter og udgifter vedr. den forhandlede trafikkontrakt</i>	<i>* Resultatet i DSB SOV's datterselskaber som driver konkurrenceudsatte aktiviteter * Segmentregnskaber for identificerede konkurrenceudsatte aktiviteter som organisatorisk er placeret i</i>	<i>* Modpost til særlige reguleringer af konkurrenceudsatte aktiviteter</i>

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

<p>* Indtægter og omkostninger fra koncernsamhandel som vedrører koncernservice (shared service center)(f.eks. HR, IT, økonomi mv.)</p> <p>* Ekstern handel fra kontraktholdere som ikke er omfattet af reglerne for segmentregnskaber (f.eks. salg af materiel og mindre tjenesteydelser)</p> <p>* Resultater af datterselskaber som udelukkende er etableret for at understøtte den forhandlede trafik (pt. Eksempelvis Rejsekor-tet A/S)</p> <p>* Ydelser hvor Trafikministeriet har fastsat prisen (eksempelvis udleje af togsæt)</p>	<p>kontraktholders juridiske enhed og hvor omsætning med koncerneksterne parter overstiger 10 mio.kr. pr.år (<u>note</u>)</p> <p>* Eventuelle engangsposter bogført i kontraktholdende virksomheder som vedrører disse kontraktholdenes virksomheders aktionærinteresser i datterselskaberne (tab på mellemregninger, hensættelser til nedlukning, nedskrivning af aktier o.l.)</p> <p>* Den relative andel af nettomomsomkostningerne</p> <p>* Den relative andel af selskabsskatten</p> <p>* Andel af særlige reguleringer</p>	
---	--	--

Note) De ovenfor anførte grænser på 10 mio.kr. har alene betydning til brug for opstilling af hovedregnskabsopstillingen. Regler for prissætning, jf. §4, gælder uanset transaktionernes beløbsmæssige størrelse

[...]"

Transportministeriet besvarer ved brev af 17. januar 2013 DSB på følgende måde:

"Spørgsmål 1. Hovedregnskabsopstilling jf. § 1, stk. 4.

Transportministeriet er enig i DSB's fortolkning. "

Med sit brev af 12. december 2012 stiller DSB herefter Transportministeriet følgende spørgsmål:

"Sp. 3. Adskillelse af økonomien jf. § 1 stk. 2

DSB har forstået kravet i § 1. stk. 2 om at økonomien i de 2 forretningsområder skal kunne adskilles ikke medfører, at der afledt heraf samtidig stilles krav om, at denne opdeling skal under-

støttes af separate bogføringskredse. I stedet kan der anvendes såkaldte segmentregnskaber.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Ved segmentregnskaber forstås en regnskabsopstilling i form af resultatopgørelser, som ikke i alle tilfælde baserer sig på en egentlig bogføringsmæssig opsplittning. Hvis forretningsområdet ikke er udskilt i et datterselskab, kan aktiviteterne være baseret på et beregnet træk på fællesressourcer som også anvendes i produktionen af ydelser under den forhandlede offentlige servicekontrakt. Der er derfor behov for, at opstille nogle fordelingsmæssige antagelser ved udarbejdelse af segmentregnskabet. Beregningen baserer sig på en specifik beregning for de relevante opdelinger af ressourcetrækket og ikke på en generel ABC model for hele virksomheden. Segmentregnskaberne skal ud over den eksterne indtægt indeholde de fulde omkostninger ved ressourcetrækket på den fælles kapacitet. De fulde omkostninger omfatter såvel variable som faste omkostninger afholdt i DSB, herunder indirekte træk på fællesfunktioner m.v.

Er ministeriet indforstået i denne fortolkning? ”

Transportministeriet besvarer ved brev af 17. januar 2013 DSB på følgende måde:

”Spørgsmål 3. Adskillelse af økonomien, jf. § 1, stk. 2.

Transportministeriet er indforstået med DSB’s fortolkning.”

Med brevet af 12. december 2012 stiller DSB herefter Transportministeriet følgende spørgsmål:

”Sp.4 Offentlige serviceydelser efter flere forhandlede kontrakter, jf. § 1 stk. 3

Den kontrakttype der tænkes på her er det fx Odderbanen?

Er ministeriet indforstået i at udgifter og indtægter også i dette tilfælde kan fordeles via segmentregnskaber, jf. spm. 3? ”

Transportministeriet besvarer ved brev af 17. januar 2013 DSB på følgende måde:

”Spørgsmål 4. Offentlige service ydelser efter flere forhandlede kontrakter, jf. § 1, stk. 3

Transportministeriet kan bekræfte, at den kontrakttype, der tænkes på fx er kontrakten om Odderbanen. Ministeriet er tillige indforstået med, at DSB også i sådanne tilfælde kan fordele indtægter og udgifter via segmentregnskaber. ”

Med sit brev af 12. december 2012 stiller DSB herefter Transportministeriet følgende spørgsmål:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

"Sp. 5. Særlige Reguleringer jf. § 1 stk. 4 c.

DSB har forstået at "Særlige reguleringer" betegner transaktioner optaget i hovedregnskabsopstillingen, som ikke er bogført og derfor ikke indgår i årsregnskaberne for de pågældende virksomheder.

DSB har endvidere forstået, at "Særlige reguleringer" omfatter følgende:

I. Som det fremgår i § 9 stk. 1 kan kapitalindskud i datterselskaber af andre værdier end kontanter ske til bogført værdi. Regnskabsmæssig fortjeneste/tab ved eventuelt salg af sådanne andre værdier end kontanter fra datterselskaber som ikke er kontraktholdende, indregnes i hovedregnskabsopstillingen forholdsmæssigt. D.v.s. den andel af fortjenesten/tab som vedrører tiden før kapitalindskuddet tilhører offentlig servicetrafik efter forhandlet kontrakt og resten bibeholdes i det konkurrenceudsatte område. Dette gælder alene enkeltaktiver med en bogført værdi på mere end 10 mio. kr. på tidspunktet for apportindskud i datterselskabet og hvor der foreligger et marked for aktivet f.eks. for ejendomme i modsætning til værkstedsmateriel

II. Kontraktholdende virksomheder kan som anført i § 9 stk.1 gennemføre kapitalindskud i dattervirksomheder hvor der er en forventning om et afkast fastsat efter det markedsøkonomisk investorprincip. For at omkostningen ved kapitaltilførslen ikke implicit indregnes som gratis for de konkurrenceudsatte aktiviteter indgår det forventede afkast svarende til et beregnet ejerafkastkrav i hovedregnskabsopstillingen (fratrullet eventuelt udbytte, kapitalnedsettelse eller lignende tilbagebetaling af indskudt kapital eller afkast herpå). Afkastet beregnes på grundlag af markedsværdien af den gennemførte kapitaltilførsel på tilførselstidspunktet.

[...]

Er ministeriet indforstået i ovenstående definition og håndtering af særlige reguleringer? "

Transportministeriet besvarer ved brev af 17. januar 2013 DSB på følgende måde:

"Spørgsmål 5. Særlige reguleringer jf. § 1, stk. 4, litra c.

Transportministeriet er indforstået med DSB's definitioner og håndtering af særlige reguleringer, idet ministeriet forudsætter, at den skitserede håndtering kan gøres, og at det sker i praksis. "

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Med brevet af 12. december 2012 stiller DSB herefter Transportministeriet følgende spørgsmål:

”Sp.6 Anvendelse af kontraktbetalingen jf. §§ 2 og 3

DSB har forstået kravene om anvendelse af kontraktbetalingen i §§ 2 og 3 på følgende måde.

DSB skal årligt udarbejde et strækningsøkonomiregnskab til vurdering af nettoomkostningen ved at drive de enkelte strækninger. Strækningerne opdeles primært i overordnede togsystemer InterCity (IC), InterCitylyn (ICL), Regionaltog Vest (RV), Regionaltog Øst (RØ) samt Internationale tog (EC og EN). De overordnede togsystemer underopdeles i deltogsystemer, der svarer til de ruter ad hvilke passagerer kan rejse af uden togsift.

Derudover opgøres de øvrige forhandlede offentlige forpligtigelser der ikke direkte kan henføres til strækninger, som pt. udgør jobbørs, obligatoriske ydelser til andre operatører, jernbanemuseet samt forpligtelser og ikke markedsbaserede aftaler overtaget fra statsvirksomheden DSB.

Strækningsøkonomiregnskabet skal baseres på en strækningsøkonomimodel. Modellen udarbejdes som en activity based costing (ABC) model der beskriver de overordnede aktiviteter DSB udfører i forbindelse med den forhandlede offentlige servicetrafik. Aktiviteterne driver således indtægter og omkostninger ud på strækningerne i forhold til deres relative ressource-træk.

Strækningsøkonomimodellen skal tage udgangspunkt i de indtægter og omkostninger som er henført til den forhandlede offentlige servicetrafik i hovedregnskabsopstillingen eksklusiv de fordelte skatter, trafikkontraktbetalingen samt særlige reguleringer.

Strækningsøkonomimodellen skal opbygges således, at det er muligt at opgøre de direkte produktionsrelaterede indtægter og udgifter på tidsintervaller.

DSB skal årligt fremsende en strækningsøkonomiredegørelse for økonomien i deltogssystemerne og de øvrige offentlige forpligtigelser.

Redegørelsen skal indeholde en beskrivelse af principper og metode ved udarbejdelsen af den bagvedliggende model. Ved eventuelle ændringer heri skal DSB redegøre for ændringerne og konsekvenserne på økonomien i de overordnede togsystemer og de øvrige offentlige forpligtigelser.

[...]

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Er ministeriet indforstået i denne fortolkning? "

Transportministeriet besvarer ved brev af 17. januar 2013 DSB på følgende måde:

"Spørgsmål 6. Anvendelse af kontraktbetalingen, jf. §§ 2 og 3

Transportministeriet skal i forbindelse med den årlige redegørelse, som DSB skal udarbejde til ministeriet bemærke, at det fremgår af § 2, stk. 3, at redegørelsen fra DSB til Transportministeriet skal ske i et format og i en detaljeringsgrad som fastsættes af Transportministeriet.

Ministeriet er indforstået med, at DSB S-tog a/s først er omfattet af bestemmelserne i §§ 2 og 3 fra og med regnskabsåret 2013. "

Med sit brev af 12. december 2012 stiller DSB herefter Transportministeriet følgende spørgsmål:

"Sp.7 Forhindring af krydssubsidiering jf. § 4

Eksterne parter defineres som andre end kontraktholderne (dvs. at datterselskaber som f.eks. Kort og Godt A/S opfattes som ekstern part i denne sammenhæng).

De i § 5 stk.1 anførte køb af ydelser fra eksterne parter i DSB-koncernen ifm. opgaver for den forhandlede offentlige trafik omfatter, f.eks. køb af vedligehold af materiel, og ydelser fra Kort & Godt A/S i forbindelse med billetsalg. Køb fra koncerneksterne parter indgår i nødvendigt omfang i udbud m.v., hvorved det sikres at indkøb fra koncerneksterne parter foregår til markedsprøvede priser. Derfor er der ikke fundet behov for at denne type transaktioner er reguleret af bestemmelsen.

De i § 5 stk. 2 anførte salg af ydelser tileksterne parter, som ikke udføres i forbindelse med opgaver for den forhandlede offentlige trafik omfatter såvel koncerninterne som koncerneksterne transaktioner. Koncerninterne ydelser er f.eks. salg af shared services såsom økonomi, bogholderi, HR, IT, indkøb m.v. men også andre ydelser f.eks. udleje af tjenestemænd, viderefakturering af forsikring og energi mv. Koncerneksterne ydelser er f.eks. udlejning af fast ejendom, materieludleje, videre salg af energi mv. Salg af ydelser i forbindelse med den forhandlede offentlige trafik omfatter ud over selve transportydelsen også eksempelvis depotskabe, internet i tog, catering i tog, gratisaviser og reklamer i togmagasiner mv. Sondringen mellem forhandlede og konkurrenceudsatte aktiviteter kan ændres ved ændringer i trafikkontrakt eller tillæg hertil.

Er ministeriet indforstået i denne fortolkning? "

Transportministeriet besvarer ved brev af 17. januar 2013 DSB på følgende måde:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

"Spørgsmål 7. Forhindring af krydssubsidiering.

Transportministeriet er indforstået med DSB's fortolkning"

Med brevet af 12. december 2012 stiller DSB herefter Transportministeriet følgende spørgsmål:

"Sp. 9. Udleje af aktiver til eksterne parter jf. § 7.

DSB har forstået ministeriet således at udleje af grunde og bygninger relateret til stationer fortsat kan ske til markedspriser uanset om den dækker de fulde omkostninger.

Er ministeriet indforstået i denne fortolkning?

[...] "

Transportministeriet besvarer ved brev af 17. januar 2013 DSB på følgende måde:

"Spørgsmål 9. Udleje af aktiver til eksterne parter, jf. § 7.

DSB har forstået bestemmelsen således, at udleje af grunde og bygninger relateret til stationer fortsat kan ske til markedspriser uanset om den dækker de fulde omkostninger. Transportministeriet er kun enig i denne opfattelse, idet omfang, hvor der er tale om påviselig ledig kapacitet hos kontraktholder, jf. § 7, stk. 2. "

Med sit brev af 12. december 2012 stiller DSB herefter Transportministeriet følgende spørgsmål:

"Sp. 11 Overskuds krav jf. § 12

DSB forstår at den anførte redegørelse omfatter et overordnet budget for den resterende kontraktperiode/investeringshorisont samt en overordnet handlingsplan for at styrke økonomien i delområdet.

Er ministeriet indforstået i denne fortolkning?

[...] "

Transportministeriet besvarer ved brev af 17. januar 2013 DSB på følgende måde:

"Spørgsmål 11. Overskuds krav, jf. § 12.

Transportministeriet skal understrege, at det er vigtigt, at driften af alle delområder i konkurrenceudsatte aktiviteter, skal hvile økonomisk i sig selv over et tidsrum, der svarer til en kontraktperiode og/eller in-

vesteringshorisonten for den investerede kapital, jf. § 12, stk. 1. DSB skal således, såfremt der et år konstateres underskud i et delområde, redegøre for, hvordan man vil bringe delområdet i balance"

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Med sit brev af 12. december 2012 stiller DSB herefter Transportministeriet følgende spørgsmål:

"Sp. 13 Overgangsregler

DSB har drøftet følgende overgangsregler med ministeriet.

[...]

DSB Ejendomsudvikling A/Ss særlige situation med A og B aktiver jf. § 1 stk 4 c) håndteres som følger i hovedregnskabsopstillingen:

Ved stiftelsen af DSB SOV blev ejendommene klassificeret som hhv. A og B ejendomme (bygninger, grunde, veje og spor). Klassificeringen har hidtil været afgørende for hvor avancen ved videre salg er placeret i produktøkonomiregnskabet DSB viderefører denne praksis i hovedregnskabsopstillingen i form af "særlige reguleringer", jf. udkast til regnskabsreglement § 1 stk.4. Dvs. at avancer ved salg af B-ejendomme fortsat indregnes under konkurrenceudsatte aktiver og vice versa.

For at omkostningen ved kapitaltilførslen ikke i hovedregnskabsopstillingen implicit indregnes som gratis for de konkurrenceudsatte aktiviteter indgår et beregnet ejerafkastkrav i hovedregnskabsopstillingen. DSB oplyser, at B- ejendomme aldrig er blevet overdraget fra A til B, hvorfor der i hovedregnskabsopstillingen ikke indregnes et beregnet afkastkrav i hovedregnskabsopstillingen. Under det nuværende regnskabsreglement bliver der beregnet kapitalbinding af B-ejendomme konkurrenceudsatte aktiviteter.

Historisk gennemførte kapitaloverførsler til øvrige datterselskaber jf. § 1 stk. 3 c) håndteres som følger i hovedregnskabsopstillingen:

Øvrige datterselskaber med konkurrenceudsatte aktiviteter, hvori der er foretaget kapitalindskud i andre aktiver end kontanter baseret på bogførte værdier omfatter Kort & Godt A/S og DSB Vedligehold A/S. For disse selskaber anses de bogførte værdier på overførselstidspunktet af de overførte nettoaktiver i al væsentlighed at modsvare markedsværdier. Beregnet ejerafkastkrav tager udgangspunkt heri.

Er ministeriet enig heri ?"

Transportministeriet svarer med sit brev af 17. januar 2013 DSB på følgende måde:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

"Spørgsmål 13. Overgangsregler

Transportministeriet er enig i DSB's fortolkning. "

Jernbanenævnets gennemgang

Nedenfor følger Jernbanenævnets gennemgang af, hvilke standarder, procedurer, regnskabsregler mv. der anvendes af DSB til at sikre, at der ved samhandel mellem DSB-koncernens hovedforretningsområder benyttes markedspriser.

Til tilsynsformålet er for det første gennemgået DSB's overordnede styringsdokumenter. Dernæst er gennemgået opdelingen af DSB's aktiviteter i hovedforretningsområder efterfulgt af en behandling af armslængdeprincippet og begrebet markedspris. Herefter, og under anvendelse af armslængdeprincippet, belyses, hvilke standarder hhv. metoder DSB benytter til at nå armslængdepriser i sin interne samhandel, samt hvilke procedurer DSB har etableret med henblik på at dokumentere disse priser. Undervejs konstateres, hvordan DSB sikrer sig, at kontrakter mellem DSB-koncernens hovedforretningsområder i det lange løb efterkommer standarder, procedurer, regnskabsregler mv.

5. DSB's Samhandelsprojekt og styringsdokumenter herfra

5.1 Generelt

Formålet med det af DSB primo 2011 iværksatte samhandelsprojekt var at sikre, at der foreligger behørig dokumentation for samhandel internt i DSB, herunder dokumentation for, at handel mellem selskaber i DSB koncernen sker på markedsmæssige vilkår.

Revisorerne Deloitte, KPMG og DSB Intern Revision har ved notat dateret 19. juni 2012, som opfølgning på tidligere konstaterede forhold i relation til samhandlen i DSB-koncernen, opsummeret det på dette tidspunkt udførte arbejde samt anbefalinger herfor.

I en redegørelse til Jernbanenævnet af 30. august 2013 forklarer DSB følgende om samhandelsprojektet og dokumentationen herfra:

"Samhandelsteamet har de seneste år arbejdet med intern samhandel i DSB koncernen. Den interne samhandel forekommer, når koncernforbundne DSB selskaber handler med hinanden. Derudover anses handel mellem forretningsenheder i samme juridiske enhed som intern samhandel.

Samhandelsteamet har i den forbindelse udarbejdet diverse retningslinjer, forretningsgange samt procesbeskrivelser for samhandel i DSB koncernen. Dette omhandler såvel forretningsgange vedrørende kontraktindgåelse, kontraktopfølgning og dokumentation af de enkelte kontrakter (samhandler).

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

For at sikre, at intern samhandel behandles ensartet i DSB koncernen er der derudover procesbeskrivelser samt forretningsgangsbeskrivelser mv udarbejdet i 1) Politik for samhandel i DSB, 2) retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB samt 3) Masterfile."

[...]

Overordnet er "samhandelsprojektet" gået fra at kunne betragtes som et egentligt projekt til nu at være en naturlig og fuldt integreret del af driften i samhandelsteamet.

Arbejdet med forretningsgange, processer, kontraktoprettelse, kontraktopfølgning, dokumentation mv. i forbindelse med intern samhandel indgår således naturligt i de overordnede arbejdsopgaver samt mål, der er fastsat for samhandelsteamet."

DSB har i samme forbindelse fremsendt følgende styringsdokumenter, der herefter indgår i grundlaget for nærværende tilsyn:

DSB-koncernens politik for intern samhandel i DSB fra maj 2012 (DSB's samhandelspolitik). Om dette dokument oplyser DSB ved sit brev af 30. august 2013:

"Dette dokument er et styringsdokument, som beskriver håndteringen af intern samhandel i DSB koncernen. Dokumentet indeholder beskrivelser af, hvad intern samhandel er, hvordan roller og ansvar er placeret, samt dokumentation af processerne der understøtter den interne samhandel."

Retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel hos DSB fra november 2012 (DSB's prisfastsættelsesregler). Om dette dokument oplyser DSB ved sit brev af 30. august 2013:

"Dette dokument fastsætter de hovedprincipper, som finder anvendelse i forbindelse med koncernintern samhandel, herunder valgte prisfastsættelsesmetoder. I den forbindelse tages der hensyn til de danske transfer pricing regler samt statsstøttereglerne som DSB er underlagt."

Udateret notat "Baggrundnotat for koncernintern handel. Introduktion til DSB", (DSB's masterfile). Om dette dokument oplyser DSB ved sit brev af 30. august 2013:

"Masterfilen er en overordnet og generel introduktion til DSB koncernen, herunder beskrivelse af forretningsmæssige aktiviteter som skal ses i sammenhæng med selve samhandelsdokumentationerne."

Om ovenstående dokumenter oplyser DSB ved samme brev at:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

“På baggrund af ovenfor nævnte retningslinjer, prispolitik mv. udarbejdes der dokumentation af de interne samhandler (intern samhandel) for at vurdere, om kontrakterne overholder de danske transfer pricing regler, samt at de interne samhandler ikke overtræder statsstøttere reglerne. ”

Herudover har DSB fremsendt:

Beskrivelser af processer og forretningsgange i relation til "Intern Handel" hos DSB (kontraktoprettelse) (kontraktinitiering, -review og -arkivering) i krafttrådt 1. december 2012 (DSB's retningslinjer for kontraktoprettelse).

Dokumentet, der må anses for at være støttedokument for ovennævnte overordnede styringsdokumenter, indeholder beskrivelser af, hvorledes processer og forretningsgange skal foregå inden for området intern handel i relation til specifikt kontraktoprettelse/-initiering, - review og -arkivering.

Det fremgår, at dokumentet indgår i en helhed sammen med to øvrige dokumenter: 1) Vurdering af fejl og risici på området for intern handel samt 2) Fastlagte interne kontroller på området for intern handel til imødegåelse af fejl og risici. Disse to sidstnævnte dokumenter indgår ikke i nævnets gennemgang.

5.2 DSB's samhandelspolitik

Om styringsdokumentet "Politik for intern samhandel i DSB. Maj 2012" konstaterer Jernbanenævnet, at formålet med dokumentet er at sikre, at DSB til enhver tid har overblik over de samhandelsproblemstillinger, der måtte være mellem de forskellige dele af organisationen, samt at organisationen har særligt fokus på samhandelen mellem de forskellige dele af organisationen, herunder særligt mellem de konkurrenceudsatte dele og de ikke konkurrenceudsatte dele. Endvidere er formålet at sikre overholdelsen af gældende regler for intern samhandel¹².

Målgruppen for dokumentet er efter det oplyste DSB's øverste ledelse og medarbejdere, som arbejder med intern samhandel i DSB samt revisorer og tilsynsmyndigheder.

Styringsdokumentet indeholder blandt andet beskrivelse af håndteringen af intern samhandel i DSB, definition af intern samhandel, placeringen af roller og ansvar for herunder dokumentation af processerne, der understøtter den interne samhandel.

¹² Jf. dokumentets side 3.

Det anføres blandt andet i dokumentet, at interne ydelser mellem hovedforretningsområderne i DSB så vidt muligt skal handles til markedsprisen¹³.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Dernæst er det anført, at den sælgende/leverende part er hovedansvarlig for, at der ikke bliver leveret ydelser mellem enheder, uden at der forinden som udgangspunkt er udarbejdet behørig kontrakt og dokumentation for samhandelen¹⁴. Ansvarer omfatter blandt andet specifikation af leverancen i kontrakten samt at sikre korrekt prisberegning i samarbejde med økonomer og det i forbindelse med samhandelsprojektet nedsatte Samhandelsteam.

Endvidere omfatter ansvaret, at kontrakten med tilhørende dokumentation færdiggøres og godkendes af Samhandelsteamet. Yderligere omfatter sælgers ansvar vedligeholdelse af dokumentationen henover kontraktperioden for flerårige kontrakter samt for disse løbende at evaluere, om økonomien i projektet afspejler de dokumenterede principper, eller om der fx kan identificeres markedspriser i løbet af samhandelsforholdet, som afviger væsentligt fra den internt fastsatte pris og i givet fald at foretage efterkalkulation i samarbejde med økonomer.

Det fremhæves i dokumentet, at såfremt sælger repræsenterer de dele af DSB, der modtager kontraktbetaling vedrørende forhandlet trafik, påhviler der denne et særligt ansvar i forhold til at sikre, at handlen ikke er i konflikt med reglerne om statsstøtte¹⁵. Yderligere er det anført, at den købende/rekvirerende part er delansvarlig for, at der ikke bliver leveret ydelser mellem enheder, uden at der forinden som udgangspunkt er udarbejdet behørig kontrakt og dokumentation for samhandelen.

Derudover er køber blandt andet ansvarlig for løbende at evaluere, om forudsætningerne holder under hele kontraktperioden – dvs. om økonomien i kontrakten afspejler de dokumenterede principper, eller om der f.eks. identificeres markedspriser i løbet af samhandelsforholdet, som afviger væsentligt fra den internt fastsatte pris.

Det fremhæves dernæst, at såfremt køber repræsenterer de dele af DSB, der modtager kontraktbetaling vedrørende forhandlet trafik, påhviler der denne et særligt ansvar i forhold til at sikre, at handlen ikke er i konflikt med statsstøttereglerne¹⁶. Samhandelsteamet skal inddrages til sikring heraf.

Dernæst er Samhandelsteamets ansvarsområder nærmere fastlagt i dokumentet¹⁷. Herunder blandt andet implementering af prisprincipper og meto-

¹³ Jf. dokumentets side 5, øverst.

¹⁴ Jf. dokumentets side 15, øverst.

¹⁵ Jf. dokumentets side 15, under midten.

¹⁶ Jf. dokumentets side 16, øverst.

¹⁷ Jf. dokumentets side 16, afsnit 3.3.

der, stikprøvevis kontrol af overholdelsen af forretningsgange og prispolitik, at holde sig opdateret om gældende regler vedrørende intern handel, udøvelse af interne kontroller i forbindelse med "årshjulet", overvågning af handler med eksterne parter for at sikre, at markedspriser implementeres i den interne samhandel, rådgivning af sælger og økonomer ved udarbejdelse af kontrakter, bilag og dokumentation i forbindelse med kontraktindgåelse, review og godkendelse af udkast til kontrakter og dokumentation, inden prisen fastsættes, og samhandlen endeligt initieres.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Dernæst er det anført, at økonomer i DSB's Økonomiafdeling er ansvarlige for blandt andet¹⁸ at assistere med prisberegningen og beskrivelse af prisfastsættelsesmetode og anvendt datagrundlag i forbindelse med udarbejdelse af samhandelsdokumentation, udarbejdelse af dokumentation ved eventuel efterkalkulation af kontraktpriser og ydelse af bistand til Samhandelsteamet ved beregninger i forbindelse med intern samhandelsdokumentation og test af anvendte priser, f.eks. efterkalkulation.

Yderligere indeholder dokumentet beskrivelse af processer i forbindelse med indgåelse af interne handler, samt udløb, forlængelse og opsigelse af disse samt beskrivelse af DSB's håndtering af eksterne prisaftaler¹⁹.

Endelig indeholder dokumentet en oversigt over DSB's løbende økonomistyring og interne kontroller²⁰. Der er heri fastlagt en række systematiske kontroller for hvert kvartal i forbindelse med et såkaldt "årshjul". Dette efter det oplyste for blandt andet at kunne håndtere og minimere risici vedrørende krydssubsidiering og statsstøtte.

Som en del af de interne kontroller i forbindelse med årshjulet indgår blandt andet test af forretningsgange og kontroller, kontrol af kontraktfakturering og bogføring, efterkalkulationer af udvalgte kontrakter, m.v.

5.3 DSB's prisfastsættelsesregler

Om styringsdokumentet "Retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB, november 2012 - version 3", som DSB ved brev 28. juni 2013 oplyser at være det endelige dokument, konstaterer Jernbanenævnet, at der med dokumentet fastsættes de hovedprincipper, som finder anvendelse til prisfastsættelse i forbindelse med koncernintern samhandel mellem juridiske enheder i DSB. Formålet med retningslinjerne er efter det oplyste, at sikre, at der ikke sker tilsidesættelse af reglerne om statsstøtte, at der sker overholdelse af reglerne om transfer pricing, og at reglerne i DSB's regnskabsreglement overholdes.

¹⁸ Jf. dokumentets side 17, afsnit 3.4.

¹⁹ Jf. dokumentets afsnit 4, side 18-24.

²⁰ Jf. dokumentets afsnit 6, side 26-30.

Prisfastsættelsen i forbindelse med intern handel opdeles i nedenstående fem trin:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Trin 1: Den fri markeds metode (CUP metoden)²¹: Det anføres, med henvisning til SKATs vejledning, at den interne prissætning så vidt muligt bør tage udgangspunkt i en sammenligning med prisen på en sammenlignelig, ikke konrolleret transaktion. Der kan både være tale om sammenligning med egne køb eller salg af varer af/til uafhængige (intern CUP), eller der kan være tale om sammenligning med køb eller salg af varer mellem to uafhængige virksomheder (ekstern CUP).

De uafhængige transaktioner, som anvendes ved prisfastsættelsen, skal være sammenlignelige, hvilket vil sige, at ingen af de eventuelle forskelle, der måtte være mellem den interne transaktion og sammenligningsgrundlaget, kan antages at have væsentlig virkning for de forhold, som undersøges.

Såfremt sådanne forskelle konstateres, kan sammenligningsgrundlaget kun anvendes, hvis det er muligt at foretage rimeligt nøjagtige justeringer, som kan eliminere effekten heraf.

De parametre, der som minimum skal tages i betragtning, når det skal besluttes, om en koncernekstern transaktion kan udgøre et anvendeligt sammenligningsgrundlag, er:

- Den pågældende vare eller ydelses karakteristika: Det anføres, at selv mindre forskelle i det leverede produkt kan have en væsentlig betydning for markedsprisen.
- Funktioner, aktiver og risici: Det anføres, at mellem uafhængige aftalparter vil de anvendte samhandelspriser afspejle den relative fordeling af varetagne funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici parterne imellem.
- Kontraktuelle forhold: Det anføres, at forskelle i kontraktuelle forhold, som fastlægger fx leverings- og betalingsbetingelser, varighed, opsigelsesadgang, m.v., vil have betydning for de pågældende parter og dermed også for de anvendte samhandelspriser.
- Økonomiske omstændigheder: Det anføres, at konjunkturudsving, regionale eller nationale forskelle i indtjeningsniveau m.v. vil have betydning for, hvordan uafhængige parter fastsætter deres samhandelspriser på forskellige markeder.
- Forretningsstrategier: Det anføres, at lancering af nye produkter, erobring af nye markedsandele, konkurrencehensyn osv., kan have betydning for uafhængige parter forventninger til et investeringsafkast i en given periode og derfor også vil kunne påvirke prisfastlæggelsen i indgåede aftaleforhold.

²¹ Jf. retningslinjernes afsnit 4.4, side 7-9.

Sammenfattende anføres, at metoden generelt forudsætter stor produktlighed, fordi selv en mindre forskel mellem to produkter kan være med til at skabe en præference for det ene produkt frem for det andet, hvilket vil kunne afspejles i prisen. Fordi CUP-metoden er den mest direkte metode, skal den anvendes i alle tilfælde, hvor det er muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige transaktioner.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Trin 2 og 3: Udbud samt syn- og skøn: Der henvises til, at udbud samt syn- og skøn i givet fald foretages efter gældende regler. Det anføres dernæst, at især hvor det må vurderes, at en syn- og skønsvurdering vil basere sig på en omkostningsbaseret prisfastsættelsesmodel eller en af de øvrige metoder anerkendt inden for transfer pricing, vil det ofte ikke være meningsfyldt at indhente en syns- og skønserklæring. I så fald fastsættes prisen efter trin 4 eller trin 5.

Trin 4: Omkostningsbaseret prisfastsættelse²²: Det anføres, at i fravær af et anvendeligt eksternt sammenligningsgrundlag må prisfastsættelsen foretages med udgangspunkt i de medgåede omkostninger til levering af produktet/ydelsen.

De omkostninger, som skal anvendes ved metoden, er de direkte og de indirekte omkostninger ved produktionen af de varer eller ydelser, som indgår i de pågældende kontrollerede transaktioner. Såfremt prissætningen også inkluderer driftsomkostningerne, hvilket anføres at ville være hovedreglen i DSB, anvendes metoden således til at finde en markedsmæssig nettoavance ved transaktionen modsat den traditionelle anvendelse, som er en bruttoavance.

I visse tilfælde baseres omkostningsbasen på en opgjort timepris, som i givet fald baseres på de fulde gennemsnitlige lønomkostninger pr. medarbejder, tillagt individuelle produktionsomkostninger. Lønomkostninger udgøres af basisløn, overarbejde, feriepenge, variable tillæg, pension, m.v. Ved anvendelse af timepris er det endvidere vigtigt at sikre korrekt opgørelse af den time-norm, som anvendes i beregningen. Timenormen er beregnet på baggrund af en årsnorm fratrukket ferie- og helligdage samt dernæst reguleret for den gennemsnitlige effektive udnyttelse af medarbejderkategorien.

Dernæst anføres, at en særlig forudsætning for at kunne basere den koncerninterne prissætning på de fulde medgåede omkostninger er, at også omkostninger til koncernydelser leveret af DSB indgår i omkostningsbasen. Dette sikres ved, at omkostningsbasen tillægges et koncernbidragsoverhead på de øvrige medgåede omkostninger. Den generelle koncernbidragsprocent fastlægges på koncernniveau og udgjorde for 2010 10 %. For datterselskaber, som kun i begrænset omfang trækker på de pågældende koncernfunktioner, anvendes dog en lavere koncernbidragsprocent.

²² Jf. retningslinjernes afsnit 4.6, side 9-11.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Et markedsmæssigt profittillæg fastsættes med udgangspunkt i den avance, sammenlignelige uafhængige parter opnår ved en sammenlignelig transaktion. For såkaldt risikobetonede leverancer, fx hvor ydelsen primært er sat op til at dække et kapacitetsbehov hos rekvirenten, anvendes et markedsmæssigt profittillæg på 5 %. For såkaldte standardfunktioner, som ikke i høj grad er risikobetonede for leverandøren, anvendes et markedsmæssigt profittillæg på 2 %. Det kan f.eks. dreje sig om funktioner, der primært er sat op til at dække leverandørens eget kapacitetsbehov, men som sekundært også anvendes til at dække kapacitetsbehov hos rekvirenten.

For væsentlige transaktioner vil prisfastsættelsen undtagelsesvist blive suppleret af en databaseundersøgelse, hvorved det kan være muligt at fastlægge et markedsmæssigt profittillæg.

Når samme ydelse leveres til flere forskellige rekvirenter vurderes det, hvordan det samlede honorar skal fordeles på alle rekvirenterne. Hvor det er muligt at foretage en direkte opgørelse af, hvor stor en del af den samlede omkostningsbase, inkl. eventuelt profittillæg, som kan henføres til hver enkelt rekvirent, skal prisen altid opgøres på den baggrund. I andre tilfælde foretages fordelingen indirekte ved hjælp af allokeringesnøgler, som fastsættes i forhold til rekvirentens relative ressourcetræk og nytte af ydelsen.

*Trin 5: Særlige situationer*²³: I visse situationer anvendes trin 1-4 ikke, hvor dette ikke kan antages at lede til anvendelsen af en armslængdepris:

- Hvor uafhængige parter ville have indgået en omkostningsfordelingsaftale uden markedsmæssigt profittillæg. Ved en omkostningsaftale forstås en aftale indgået mellem to eller flere virksomheder om at dele omkostninger og risici forbundet med udvikling, produktion eller erhvervelse af aktiver, serviceydelser og/eller rettigheder, samt deling af det resultat, der opnås ved samarbejdet.
- I tilfælde, hvor alle væsentlige funktioner og risici varetages af en koncernestern leverandør, som også besidder de aktiver, der er nødvendige for at kunne levere ydelsen, bør betaling for ydelsen gennemfaktureres til klienten uden profittillæg.
- Ved modtagerens manglende behov for ydelsen, foreligger der ikke en koncernintern serviceydelse, som der kan kræves betaling for. Der skal således være tale om en situation, hvor modtageren ville være villig til at betale en uafhængig part for at udføre serviceydelsen eller selv ville have udført – og betalt for – funktionerne.
- I særtilfælde kan det eventuelt vise sig, at øvrige metoder er bedre egnede.

²³ Jf. retningslinjernes afsnit 4.8, side 12-14.

Årsafslutning

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Endeligt anføres det i retningslinjerne²⁴, at der i forbindelse med årsafslutningen foretages

- Indeksering efter en fastlagt procentsats, der meldes ud i forbindelse med budgetprocessen. Indekseringen foretages efter nettoprisindekset samt effektiviseringer indlagt i Trafikkontrakten.
- Efterkalkulation foretages for alle transaktioner/kontrakter ved årsafslutningen. Efterkalkulationen skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om de forudsætninger, som lå til grund for prisfastsættelsen, var korrekte. Endvidere skal den anvendes til fremadrettet tilpasning af den løbende handelspris.
- For visse væsentlige transaktioner, som generelt er præget af en høj grad af usikkerhed omkring fastsættelsen af markedspris, kan der gennemføres årlige justeringer af det realiserede resultat af primær drift for derved at sikre, at dette afspejler et markedsmæssigt niveau.

5.4 DSB's masterfile

Om det udaterede styringsdokument "Baggrundnotat for koncernintern handel. Introduktion til DSB", som formentlig er fra ultimo 2011 eller primo 2012, konstaterer Jernbanenævnet, at der her er tale om en generel introduktion til DSB koncernens forretningsmæssige aktiviteter. Det anføres, at introduktionen indgår i koncernens transfer pricing dokumentation for intern samhandel.

Jernbanenævnet bemærker, at masterfilen løbende opdateres af Samhandelsesteamet²⁵.

Med masterfilen beskrives i overordnede linjer koncernens juridiske og organisatoriske struktur pr 1. januar 2011, koncernens historie, primære forretningsmæssige aktiviteter, herunder datterselskabskonstruktionerne forbundet hermed (danske såvel som udenlandske), økonomiske resultater for 2009-2011 for samme, samt branchemæssige forhold som eksempelvis kundebase, konkurrenceforhold, forretningsmæssige risici og offentligretlige regulativer.

Dokumentet oplister blandt andet ved oversigt de selskaber, hvor DSB udøver en bestemmende indflydelse jf. skattekontrollovens § 3B²⁶. Af masterfilens afsnit 3.1 fremgår således, at der indenfor DSB på det pågældende tidspunkt var etableret i alt 25 sådanne datterselskaber, herunder 12 i Danmark og 13 i udlandet. Det oplyses, at DSB herudover har engagement i 2 tyske og et dansk ikke-kontrollerede selskaber, i hver af disse med 50 % ejerskab.

²⁴ Jf. retningslinjernes side 15.

²⁵ Jf. politik for intern samhandel s.16

²⁶ Lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013

Det fremgår herudover af masterfilens afsnit 5, at DSB koncernens primære forretningsmæssige aktiviteter på det pågældende tidspunkt var fjern- og regionaltoget (DSB SOV), S-tog (DSB S-tog A/S), kiosktivitet (Kort & Godt A/S), Øresundstrafikken (DSB Øresund A/S med datterselskaber), vedligehold (DSB Vedligehold A/S) samt internationale jernbaneaktiviteter i Sverige og Tyskland.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Konkret i forhold til koncernens selskabsstruktur fremgår sammenfattende som angivet i Tabel 1 og 2 nedenfor, hvormed oversigter fra masterfilens afsnit 3.1 hhv. 5 gengives.

Tabel 1

Navn	Hjemsted	Ejerandel* i procent
DSB S-tog A/S	Danmark	100,0
- DSB Rejsekort A/S	Danmark	100,0
-- Rejsekort A/S	Danmark	50,8
DSB Ejendomsudvikling A/S	Danmark	100,0
Kort & Godt A/S	Danmark	100,0
BSD ApS	Danmark	100,0
DSB Aarhus Nærbane A/S	Danmark	100,0
A/S af 26. oktober 2010	Danmark	100,0
DSB Vedligehold A/S	Danmark	100,0
CENTOUR A/S	Danmark	51,0
DSB Øresund Holding ApS***	Danmark	70,0
DSB Øresund A/S***	Danmark	92,5
DSB First Sverige AB***	Sverige	70,0
DSB Sverige AB	Sverige	100,0
- DSB Småland AB	Sverige	100,0
- DSB Train Maintenance AB	Sverige	100,0
- DSB Mälardalen AB	Sverige	100,0
- DSB Väst AB	Sverige	100,0
- DSB Uppland AB	Sverige	100,0
- Roslagståg AB	Sverige	60,8
DSB Norge AS**	Norge	100,0
DSB UK Ltd.**	UK	100,0
DSB Deutschland GmbH	Tyskland	100,0
- VIAS Logistik GmbH	Tyskland	100,0
- VIAS RB47 GmbH	Tyskland	100,0

Note: * De angivne procentsatser indeholder både direkte og indirekte ejede aktier, ** hvilende budselskaber, *** delkoncernen Øresund. De resterende aktier/anparter ejes af First Group Plc. DSB Øresund A/S ejes således 75 % af DSB og 25 % af DSB Øresund Holding ApS (70% * 25 % + 75 % = 92,5 %).

Tabel 2

Dato 21.02.2014

Navn	Aktivitet
DSB SOV	Koncernens moderselskab. Der henvises i øvrigt til afsnit 3.2.
DSB S-tog A/S	Drift af S-togtrafikken i hovedstadsområdet
- DSB Rejsekort A/S	Eje og varetage selskabets aktionærers interesser i Rejsekort A/S
-- Rejsekort A/S	Etablere, udvikle, drive og vedligeholde et landsdækkende rejsekortsystem
DSB Ejendomsudvikling A/S	Udvikle, overdrage og forvalte DSB's faste ejendomme på et forretningsmæssigt grundlag
Kort & Godt A/S	Drive restauranter, kiosker og anden tilsvarende handel og/eller servicevirksomhed i samarbejde med Reitan (7-eleven)
BSD ApS	Registreret ejer af DSB's patenter opnået før omdannelsen til selvstændig offentlig virksomhed 1. januar 1999
DSB Aarhus Nærbane A/S	Budselskab - Ingen aktivitet
A/S af 26. oktober 2010	Budselskab - Ingen aktivitet
DSB Vedligehold A/S	Drive vedligeholdelsesaktiviteter af rullende materiel
CENTOUR A/S	Budselskab - Ingen aktivitet
DSB Øresund Holding ApS***	Holdingselskab for DSB Øresund
DSB Øresund A/S***	Drift af Kystbanen
DSB First Sverige AB***	Drift af togtrafik i de sydsvenske len indtil 11. december 2011. Nu uden aktivitet
DSB Sverige AB	Administrations- og holdingselskab for alle svenske aktiviteter, ekskl. DSBFirst Sverige AB
- DSB Småland AB	Drift af Krösatåg mellem Jönköping, Halmstad og Oskarshamn
- DSB Train Maintenance AB	Budselskab - Ingen aktivitet
- DSB Mälardalen AB	Under likvidation
- DSB Väst AB	Drift af regional- og pendlertogtrafikken i og omkring Göteborg
- DSB Uppland AB	Drift af Upptåget der omfatter regional- og pendlertrafik omkring Uppsala
- Roslagtåg AB	Drift af Roslagbanen nær Stockholm
DSB Norge AS**	Budselskab - Ingen aktivitet
DSB UK Ltd.**	Budselskab - Ingen aktivitet
DSB Deutschland GmbH	Holdingselskab for VIAS
- VIAS Logistik GmbH	Indkøb af togreservedele til DSB
- VIAS RB47 GmbH	Ingen aktivitet
Ikke kontrollerede selskaber	
- VIAS GmbH (50 % ejerskab)	Drift af Odenwaldbahn og Rheingau banerne nær Frankfurt
- VIAS DN2011 GmbH (50 % ejerskab)	Ingen aktivitet
- Rejseplanen A/S (50 % ejerskab)	Drift af rejseplanen, dvs. stille rejserelaterede informationer om kollektiv trafik til rådighed for offentligheden

5.5. DSB's retningslinjer for kontraktoprettelse

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Som led i samhandelsprojektet er ydermere udarbejdet dokumentet "Beskrivelse af processer og forretningsgange i relation til intern handel hos DSB – kontraktoprettelse" som blev godkendt den 30. november 2012, og trådte i kraft den 1. december 2012.

Af dokumentet fremgår blandt andet, at intern handel varetages af Samhandelsteamet, der organisatorisk henhører under DSB's Økonomiadministration.

Dokumentet opregner de lovkrav, som skal sikres overholdt i forbindelse med interne handler, ligesom dokumentet blandt andet indeholder en oversigt over processerne i forbindelse med kontraktoprettelser ved interne handler, og det fastlægges²⁷, at der i den forbindelse skal iagttages 5 processer, som koordineres og kontrolleres af Samhandelsteamet: kontraktinitiering, kontraktudarbejdelse, kontraktreview og –godkendelse, kontraktunderskrift samt kontraktarkivering.

For hver af ovennævnte procedurer indeholder dokumentet nærmere forskrifter, ligesom der for hver procedure er selvstændige dokumenter, som viser den/de ansvarlige hos Samhandelsteamet.

6. Opdelingen af DSB's aktiviteter i hovedforretningsområder

Rammerne for den konkrete opdeling af DSB's aktiviteter og tilrettelæggelse af styring af den interne handel herimellem udgør en central forudsætning for en sikring af den nødvendige og tilstrækkelige adskillelse af økonomien for hovedforretningsområder inden for koncernen.

Med Transportministeriets Regnskabsreglement for DSB af 5. december 2012 § 1 er fastlagt, at DSB's aktiviteter opdeles i to hovedforretningsområder: 1) offentlige serviceydelser i henhold til den/de forhandlede kontrakter med Transportministeriet og 2) konkurrenceudsatte aktiviteter. Førstnævnte omfatter desuden forpligtigelser vedrørende jobbørs, obligatoriske ydelser til andre operatører, jernbanemuseet samt forpligtigelser overtaget fra statsvirksomheden DSB.

Med Regnskabsreglementets § 5 stk. 1 og 3 er fastlagt, at kontraktholders køb og salg til og fra eksterne parter skal ske til markedspris. Kontraktholder er den organisation eller juridiske enhed i DSB koncernen, der har rettigheder og forpligtigelser over for kontrakterne/kontrakten med Transportministeriet om de offentlige serviceydelser.

For den konkrete adskillelse mellem de hovedforretningsområder inden for DSB-koncernen, hvor jernbanetrafikken udføres som offentlig service trafik og koncernens konkurrenceudsatte aktiviteter, er der med Regnskabsreglement

²⁷ Jf. dokumentets afsnit 4, side 6-22.

for DSB § 1, stk. 2 fastlagt krav om, at økonomien i de to hovedforretningsområder skal kunne adskilles ved hjælp af segmentregnskaber.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Regnskabsreglementets § 1, stk. 4 kræver i den forbindelse, at DSB ved hjælp af segmentregnskaber udarbejder en hovedregnskabsopstilling for hovedforretningsområderne.

Af fortolkningsbidraget fremgår følgende om ovennævnte segmentregnskaber:

"Ved segmentregnskaber forstås en regnskabsopstilling i form af resultatopgørelser, som ikke i alle tilfælde baserer sig på en egentlig bogføringsmæssig opsplitning. Hvis forretningsområdet ikke er udskilt i et datterselskab, kan aktiviteterne være baseret på et beregnet træk på fællesressourcer som også anvendes i produktionen af ydelser under den forhandlede offentlige servicekontrakt. Der er derfor behov for, at opstille nogle fordelingsmæssige antagelser ved udarbejdelse af segmentregnskabet. Beregningen baserer sig på en specifik beregning for de relevante opdelinger af ressourcetrækket og ikke på en generel ABC model for hele virksomheden. Segmentregnskaberne skal ud over den eksterne indtægt indeholde de fulde omkostninger ved ressourcetrækket på den fælles kapacitet. De fulde omkostninger omfatter såvel variable som faste omkostninger afholdt i DSB, herunder indirekte træk på fællesfunktioner m.v."²⁸

En yderligere konkretisering af hovedregnskabsopstillingen er givet ved fortolkningsbidragets spørgsmål nr.1 som gengivet i afsnit 4 ovenfor.

Ud over kravet om segmentregnskaber, fastslås med Regnskabsreglement for DSB, § 4 forståelsen af begreberne kontrakt Holdere henholdsvis eksterne parter og eksterne transaktioner:

"De juridiske enheder i DSB, der har indgået en forhandlet offentlig servicekontrakt, herefter benævnt kontrakt Holdere, må ikke - hverken direkte eller indirekte - finansiere konkurrenceudsatte aktiviteter. Det sikres ved at regulere transaktioner mellem kontrakt Holdere og andre, herefter benævnt eksterne parter. Transaktioner mellem kontrakt Holdere og eksterne parter benævnes eksterne transaktioner."

Med fortolkningsbidraget²⁹ præciseres herudover at:

"eksterne parter defineres som andre end kontrakt Holdere (dvs. at datterselskaber som f.eks Kort og Godt A/S opfattes som ekstern part i denne sammenhæng)."³⁰

²⁸ Dokument af 12. december 2012, Fortolkningssspørgsmål vedrørende det nye regnskabsreglement for DSB af 5 december 2012 i henhold til §20 stk. 4, s. 3.

²⁹ Dokument af 12. december 2012, Fortolkningssspørgsmål vedrørende det nye regnskabsreglement for DSB af 5 december 2012 i henhold til §20 stk. 4, s. 5.

Jernbanenævnet noterer sig, at juridiske enheder, der inden for DSB koncernen har indgået en offentlig forhandlet kontrakt om serviceydelser, i henhold til Regnskabsreglementets § 4 kategoriseres som intern part, og at (alle) andre end kontraktholdere kategoriseres som "ekstern part".

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Som det fremgår af afsnit 5.4 ovenfor indeholder masterfilen en oversigt over selskaber i DSB koncernen, hvorover DSB udøver en bestemmende indflydelse. Af oversigten fremgår, at DSB pr. den 1. januar 2011 havde i alt 25 sådanne datterselskaber, herunder 12 i Danmark, 8 i Sverige, et i Norge, et i Storbritannien og 3 i Tyskland. Herudover har DSB engagement i 2 tyske og et dansk ikke-kontrollerede selskaber, i hver af disse med 50 % ejerskab³¹.

DSB-koncernen består således af moderselskabet DSB SOV samt de datterselskaber, hvorover DSB har bestemmende indflydelse, med andre ord datterselskaber, hvor DSB direkte eller indirekte ejer mere end 50 procent af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 procent af stemmerne. Således indgår selskaber som fx Rejseplanen A/S, hvor DSB ejer 50 % (jf. Masterfilen s.9) ikke i den del af DSB-koncernen, hvor transfer pricing bestemmelser finder anvendelse.

Jernbanenævnet noterer sig, at det herudover af ovenfor nævnte masterfile fremgår, at DSB koncernens primære forretningsmæssige aktiviteter, ligeledes pr. 1. januar 2011 var fjern-og regionaltog (DSB SOV), S-tog (DSB S-tog A/S), kioskaktiviteter (Kort & Godt A/S), Øresundstrafikken (DSB Øresund A/S med datterselskaber), vedligehold (DSB Vedligehold A/S) samt internationale jernbaneaktiviteter i det øvrige Sverige og i Tyskland (hhv. DSB Sverige AB og DSB Deutschland GmbH med datterselskaber).

I tilknytning hertil fremgår det af DSB's Politik for intern samhandel i DSB maj 2012, side 14 at:

"Hovedforretningsområde A dækker delvist over DSB SOV, S-tog A/S, DSB Rejsekortet og delvist Ejendomsudvikling A/S (svarende til Trafikkontraktens område)."

Jernbanenævnet er bekendt med, at DSB S-tog A/S medio 2012 med tilbagevirkende kraft pr 1. januar 2012 er fusioneret med DSB SOV, og bemærker, at S-tog således nu er at betragte som del af "kontraktholder" og dermed som værende en ikke-konkurrenceudsat aktivitet inden for koncernen.

Jernbanenævnet noterer, at der for koncernen som helhed således foreligger et klart overblik over DSB-koncernens moderselskabs – hhv. datterselskabsstruktur. Dette sammenholdt med regnskabsreglement, fortolkningsbidrag og

³⁰ Transportministeriet erklærer sig "indforstået med DSB's fortolkning" i svar af 17. januar 2013 til DSB.

³¹ Jf. lovbekendtgørelse nr. 405 af 22. april 2013 om påligningen af indkomstskat til staten, § 2, stk. 1-2 og bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, § 1

bestemmelser om hovedregnskabsopstilling hhv. segmentregnskaber tydeliggør en væsentlig del af den ramme omkring adskillelsen af økonomien for hovedforretningsområder inden for koncernen, hvor jernbanetrafikken udføres som offentlig servicetrafik og koncernens konkurrenceudsatte aktiviteter, der fra koncernens side skal iagttages.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

7. Generelt anerkendte standarder og retningslinjer om armslængdeprincippet og begrebet markedspris

Armslængdeprincippet benyttes, hvor krydssubsidiering skal undgås, fx for at undgå statsstøtte.

I en koncernintern samhandel kan nogle produkters omkostninger være for højt prissat, mens andre kan være prissat for lavt. Hvis der handles med produkter mellem et område, der modtager statsstøtte og et andet område, der ikke må modtage statsstøtte, kan der ved sådanne fejlagtige omkostningsfordelinger føres statsmidler til området, der ikke måtte modtage statsstøtte.

Den krydssubsidiering, der således kan opstå, vil dermed være en konsekvens af fejlagtig omkostningsfordeling mellem produkter, der samhandles i kontrollerede transaktioner mellem associerede parter.

Armslængdeprincippet benyttes i den sammenhæng som procedure til at bestemme en pris, der afspejler markedsprisen og derved minimerer risikoen for krydssubsidiering.

En afledt effekt af i kontrollerede transaktioner mellem associerede parter at prisfastsætte til markedsprisen er således, at krydssubsidiering kan undgås.

Begrebet markedspris kan generelt betragtes på to væsensforskellige måder:

Pris i ukontrollerede transaktioner mellem uafhængige parter: Ved handel mellem flere parter i form af flere udbydere og efterspørgere tales der om et egentligt marked, hvorpå (forskellige) produkter handles til (forskellige) priser. I dette tilfælde kaldes produkternes pris markedsprisen og bestemmes primært af udbud og efterspørgsel af produktet. Prisen, der handles med, er opstået i en såkaldt ukontrolleret transaktion mellem uafhængige parter.

Pris i kontrollerede transaktioner mellem associerede parter: Ved handel på markedet er der som ovenfor nævnt principielt tale om handel mellem uafhængige parter. Ved handel med produkter internt i en koncern er der derimod tale om handel mellem to parter, der på én eller anden måde er associeret med hinanden, fx ved at have samme ejer helt eller delvist. Sådanne handler kaldes kontrollerede transaktioner mellem associerede parter eller kontrollerede handler. I sådanne tilfælde giver det ikke mening at tale om markedspriser på de handlede produkter, idet der måske ikke er et reelt marked med flere udbydere og flere efterspørgere af produkterne. Det kan også være, at der mellem disse to parter handles med priser, der ikke kan genfindes på et marked, hvor lignende produkter handles.

Armslængdeprincippet benyttes i prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner. En kontrolleret transaktion er, som nævnt ovenfor, en transaktion, der foregår mellem enheder inden for samme koncern³². Prisfastsættelsen foretages her på armlængdevilkår, hvilket vil sige, at prisen fastsættes i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Princippet om armlængde er på skatteretsområdet defineret i Ligningsloven § 2, stk. 1³³. Definitionen hviler på de internationale retningslinjer for armlængdeprincippet, som OECD landene er blevet enige om³⁴:

”Såfremt der mellem de pågældende foretagender er aftalt eller fastsat vilkår vedrørende deres kommercielle eller finansielle forbindelser, der afviger fra de vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, kan enhver indkomst, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse foretagender, men som på grund af disse vilkår ikke er tilfaldet dette foretagende, medregnes til dette foretagendes indkomst og beskattes i overensstemmelse hermed.”³⁵

Armslængdeprincippet anvendes til sikring af, at den anvendte pris ved samhandel inden for koncernen er den samme, som den ville være ved kontrahering med fremmede under samme omstændigheder. Når der således i denne udtalelse tales om markedspriser, er det i forståelsen priser fastsat efter armlængdeprincippet.

DSB's juridiske struktur, hvormed selskabet er opdelt i moderselskab i form af en selvstændig offentlig virksomhed (SOV) samt en lang række helt eller delvis ejede aktieselskaber, indebærer, at DSB har særlige udfordringer i relation til den løbende håndtering af konkurrenceudsatte aktiviteter, herunder at sikre at også EU-bestemmelser om statsstøtte overholdes.

Jernbanenævnet konstaterer, at Regnskabsreglementets § 5 fastlægger krav til prisfastsættelse af ydelser. Dog er begrebet armlængde ikke direkte anvendt heri. DSB har imidlertid med sine interne prisfastsættelsesregler fastslået, at intern samhandel skal foregå i overensstemmelse med armlængdeprincippet.

³² Se SKAT om transfer pricing: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1843725>

³³ ”Skattepligtige... skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.”

³⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 23 & 31.

³⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 23 & s. 33.

Følgende fremgår således af DSB's retningslinjer for prisfastsættelse:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

"Ved vurderingen af om DSB's koncerninterne dispositioner indebærer en fordel for modtagervirksomheden, anvendes "det markedsøkonomiske investorprincip". Princippet indebærer en undersøgelse af, om DSB agerer som en fornuftig markedsøkonomisk markedsinvestor, der driver virksomhed på normale markedsøkonomiske vilkår og ville have foretaget en tilsvarende disposition. Det klare udgangspunkt er således, at der skal handles på armslængde, og vurderingen heraf skal foretages på det tidspunkt, hvor dispositionen foretages."³⁶

Og videre:

"[F]oreligger der en sammenlignelig ekstern markedspris skal denne anvendes som grundlag for prisfastsættelsen[...]"³⁷

Jernbanenævnet noterer sig, at DSB i sine interne retningslinjer for prisfastsættelse udstrækker henholdsvis sammenkobler lovgivningens bestemmelser om anvendelse af det markedsøkonomiske investorprincip, der er et princip der i udgangspunktet er rettet alene mod DSB-koncernens overførsel af kapital (kapitaltransaktioner) mellem kontraktholder og eksterne parter, til også at være et bærende princip for markedsprisfastsættelse i intern samhandel generelt set.

8. Om dokumentation for prisfastsættelse i forhold til armslængdeprincippet

8.1 Generelt

Dokumentationsforpligtigelserne for en virksomheds transfer pricing-relationer er entydige og fastlagt med skattelovgivningen. En virksomhed, der benytter sig af armslængdeprincippet, skal således kunne levere dokumentation, der opfylder SKAT's Bekendtgørelse af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (Transfer pricing-bekendtgørelsen), § 5³⁸.

³⁶ Retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB, s. 4.

³⁷ Retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB, s. 5.

³⁸ "Dokumentationen skal indeholde en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner.

Stk. 2. Flere transaktioner kan beskrives under et (aggregeret). Det skal beskrives, hvilke transaktioner som er aggregeret.

Stk. 3. De kontrollerede transaktioner skal identificeres med hensyn til, hvor meget der er overdraget og mellem hvilke forbundne parter.

Stk. 4. De kontrollerede transaktioner skal endvidere beskrives i forhold til:

1) Produkters (varer, tjenesteydelser, aktiver, immaterielle aktiver mv.) egenskaber.

2) En funktionsanalyse (funktioner, aktiver og risici.)

3) Kontraktvilkår.

Hertil kommer dokumentet "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" fra juli 2010, der udgør en detaljeret vejledning i metoder og procedurer til prisfastsættelse under armlængdeprincippet. Detaljeret vejledning er ydermere at finde i dansk sammenhæng fra Skat i Den juridiske vejledning 2013-2³⁹, som er udformet med henvisning til blandt andet tidligere nævnte transfer-pricing-bekendtgørelse.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

De nævnte vejledninger rummer beskrivelser af en række procedurer, der, såfremt de implementeres i virksomheden, kan tilsikre en så korrekt markedsøkonomisk prisfastsættelse som muligt, ligesom dokumentationsforudsætninger forbundet hermed tilsvarende er præciseret nærmere.

En forudsætning for, at en virksomhed er i stand til at fastsætte armlængdepriser, vil nødvendigvis være, at visse funktioner, procedurer mv. hertil er på plads i virksomheden.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB i sin interne samhandelspolitik oplister de væsentligste regelsæt i skemaform, herunder SKATs regelsæt for dokumentation⁴⁰.

Forudsætningen for at kunne dokumentere, hvilken prisfastsættelsesmetode der benyttes ved hver handel mellem afhængige parter, er at skriftliggøre dette.

DSB forklarer i sammenhængen i sin redegørelse til Jernbanenævnet af 30. august 2013 følgende om samhandelsprojektet og generelt om dokumentationen herfra:

"Samhandelsdokumentation:

Som beskrevet ovenfor, udarbejdes der dokumentation for hver intern samhandel (kontrakt) i DSB koncernen. Disse dokumentationer har til formål at dokumentere, at kontrakterne, herunder prisfastsættelsen, er i overensstemmelse med de danske transfer pricing regler samt at statsstøttereglerne ikke overtrædes.

Der er udarbejdet samhandelsdokumentation for alle identificerede interne kontrakter for regnskabsåret 2012.

Der foretages genberegning af kontrakter for 2012/2013 i forbindelse med opdateringerne af kontrakterne for 2013 i forhold til eksisterende kontrakter.

4) Økonomiske omstændigheder.

5) Forretningsstrategier.

Stk. 5. Eventuelle omkostningsfordelingsaftaler skal beskrives.

Stk. 6. Eventuelle andre forhold, som konkret vurderes af betydning for en armlængdevurdering, skal beskrives."

³⁹ Se <http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=124&vId=208670>.

⁴⁰ S. 4-5.

Arbejdet med dokumentation af intern samhandel for regnskabsåret 2013 er påbegyndt. Alle identificerede nye og eksisterende interne samhandler for 2013 forventes dokumenteret inden 15. februar 2014. Der er identificeret 232 kontrakter (samhandler), der skal dokumenteres for regnskabsåret 2013.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

I forbindelse med identifikation af interne kontrakter arbejdes der på udarbejdelsen af en fuldstændighedsliste (nævnt ovenfor). Denne liste skal sikre, at alle indgåede kontrakter identificeres og dokumenteres.

Fuldstændighedslisten udarbejdes via en såkaldt BW (Business Warehouse) rapport som indeholder de data, der skal bruges for at kunne identificere, hvilke samhandler der eksisterer mellem DSB koncernforbundne selskaber.

[...]

Med rapporten er det muligt ud fra hver linje at identificere, hvilken kontrakt handlen er tilknyttet, eller om det er en handel, hvor der ikke findes en kontrakt.

For at en handel indgår på listen skal der være et partnerprofitcenter, da det kun er på interne handler, disse findes.

Når en intern handel faktureres skal der opføres et partnerprofitcenter og derved sikrer dette, at alle interne handler indgår på listen.

Efter fuldstændighedslisten er trukket, deles den op på de ansvarlige. De ansvarlige får deres liste og bliver bedt om at påføre kontraktnummer på hver linje, hvis nummeret ikke allerede fremgår.

Samhandelsteamet får de bearbejdede lister tilbage fra de ansvarlige og laver en stikprøvekontrol for at sikre, at de påførte kontraktnumre passer til gyldige kontrakter for indeværende år.

Det er således på baggrund af fuldstændighedslisten at det sikres, at alle samhandler i DSB koncernen identificeres og dokumenteres."

8.2 Kontrakter og spontanhandler

Kravet om at dokumentere de prisfastsættelsesmetoder, der benyttes ved hver handel mellem afhængige parter, er entydigt. Dokumentationen herfor kan fremgå ved database, ved en arkiveret kontrakt eller lignende.

For så vidt angår kontrakter bør virksomheden, såfremt der i handel mellem associerede parter ikke tidligere har været tradition for indgåelse af formelle kontrakter ved sådan handel, overveje at udforme sådanne i dokumentationsøjemed.

Ved indgåelse af kontrakter ved hver handel, samt ved hensigtsmæssige procedurer til håndtering heraf, kan spontanhandler undgås. Spontanhandler er

her et begreb, der anvendes for en type af koncernintern samhandel, som ikke er reguleret eller dokumenteret i en kontrakt mellem parterne⁴¹.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Særligt i forhold til dokumentation af kontrakter og omkring specifikke problemstillinger i forbindelse med den interne samhandel, herunder spontanhandler, oplyser DSB i brev af 30. august 2013 følgende:

”Kontrakter:

Oprettelse

Der er internt i DSB udarbejdet procedurer i forbindelse med oprettelse af nye kontrakter (Politik for samhandel i DSB). Via abc.dsb (DSB’s intranet) findes der beskrivelser af håndtering af intern samhandel i DSB som alle i forretningen kan anvende, herunder mulighed for rekvirering af kontraktskabeloner samt relevante huskelister i forbindelse med udarbejdelsen af kontrakter, prisberegninger, bilag mv. Via abc.dsb er der tillige henvisning til mailadresse til samhandelsteamet således, at forretningen kan tage kontakt til teamet både i forhold til eventuelle spørgsmål og i forhold til review og godkendelse af kontrakterne.

Eksisterende

Det vurderes, at alle identificerede kontrakter på nuværende tidspunkt (ultimo august 2013), er påført kontraktnumre og registreret i interne systemer således, at disse er omfattet af kontraktopfølgning, dokumentation mv. Der er tillige udarbejdet procedurer vedrørende opfølgning / opdatering af kontrakter. Disse fremgår tillige af Politik for samhandel i DSB. Derudover forefindes beskrivelser af håndteringen af opfølgning af kontrakter på abc.dsb.

Forretningsgange:

Som beskrevet ovenfor er der udarbejdet procesbeskrivelse / procedurer vedrørende Kontraktoprettelse (Kontraktinitiering, - Review og - Arkivering).

Forretningen er orienteret omkring disse processer og har dermed kendskab til kontraktoprettelse mv. gennem diverse møder samt på abc.dsb.

I forbindelse med DSB Enkelthed har der været markant fokus på udarbejdelsen af en såkaldt ”fuldstændighedsliste”... Udarbejdelsen af fuldstændighedslisten har været det primære fokusområde og forretningsgange vedrørende intern kontrol vil blive prioriteret i sidste halvår af 2013.”

⁴¹ Beretning til Statsrevisorerne om Kystbanen, december 2010, Bilag 1. Ordliste, s. 37.

Af Rigsrevisionens beretning til statsrevisorerne fremgår om spontanhandler, at

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

”DSB har valgt, at al intern samhandel fremadrettet skal være kontraktbaseret, og har derved afskaffet begrebet spontanhandel”⁴².

Jernbanenævnet konstaterer, at begrebet spontanhandel herefter ikke optræder i senere dokumenter fra DSB vedrørende koncerninterne handler i DSB.

Som led i samhandelsprojektet er udarbejdet dokumentet ”Beskrivelse af processer og forretningsgange i relation til intern handel hos DSB – kontraktoprettelse” som blev godkendt den 30. november 2012, og trådte i kraft den 1. december 2012.

Af dokumentet fremgår blandt andet, at intern handel varetages af Samhandelsteamet, der organisatorisk henhører under DSB’s Økonomiadministration.

Dokumentet opregner de lovkrav, som skal sikres overholdt i forbindelse med interne handler, ligesom dokumentet blandt andet indeholder en oversigt over processerne i forbindelse med kontraktoprettelser ved interne handler, og det fastlægges⁴³, at der i den forbindelse skal iagttages 5 processer, som koordineres og kontrolleres af Samhandelsteamet:

- **Kontraktinitiering:** Formålet er at sikre, at intern handel sker på baggrund af en underskrevet kontrakt, inden handelen iværksættes. Dette arbejde gennemføres, koordineres og kontrolleres af Samhandelsteamet. Begrebet ”spontanhandler” er dermed afskaffet.
- **Kontraktudarbejdelse:** Formålet er at sikre konkret kontraktudarbejdelse. Der anvendes en kontraktskabelon bestående af en hovedkontrakt samt Bilag A: Beskrivelse af den leverede ydelse, Bilag B: Beskrivelse af prisfastsættelsesmetoden og Bilag C: Konteringsoplysninger.
- **Kontraktreview- og godkendelse:** Formålet er at sikre, at den anvendte kontraktskabelon er udfyldt korrekt, inden den underskrives. Samhandelsteamet kontrollerer, hvilken ydelse der handles, hvorvidt den anvendte prisfastsættelsesmodel er korrekt, om øvrige præmisser for handelen er opfyldte, samt hvorvidt omkostningsbasen er retvisende og opfylder kravene i dokumentet ”Retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB – november 2012”. Kontraktreview omfatter en vurdering af, hvorvidt armslængdeprincippet følges, dog uden detailgennemgang af kontrakten og underliggende dokumentation. Til kontraktreview anvendes en tjekliste, jf. dokumentets bilag 3.
- **Kontraktunderskrift:** Formålet er at sikre, at udarbejdede kontraktskabeloner godkendes og underskrives, inden handelen iværksættes.

⁴² Beretning til Statsrevisorerne om Kystbanen, september 2011, punkt 67, s. 21.

⁴³ Jf. dokumentets afsnit 4, side 6-22.

- Kontraktarkivering: Formålet er at sikre, at Samhandelsteamet modtager en underskrevet kontrakt fra leverandøren, og at denne arkiveres efter nærmere fastsat procedure hos DSB's Økonomiafdeling.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

For hver af ovennævnte procedurer indeholder dokumentet nærmere forskrifter, ligesom der for hver procedure er selvstændige dokumenter, som viser den/de ansvarlige hos Samhandelsteamet.

Af dokumentet beskrives al intern handel rent procesmæssigt som delvis kontraktoprettelse og delvis kontrakter i drift:

*"Formålet med processen "Kontraktinitiering" er, at sikre, at "Intern Handel" sker på baggrund af en underskrevet kontrakt mellem en Leverandør og en Rekvirent, inden en given transaktion dvs. handel/service iværksættes."*⁴⁴

Med såvel DSB's politik for intern samhandel og DSB's retningslinjer for kontraktoprettelse er dermed fastlagt klare krav om retningslinjer for indgåelse af kontrakter ved hver intern handel.

Imidlertid fremgår det af revisionsprotokollat af 22. marts 2013 fra KPMG og Rigsrevisionen, side 499, at der for 2012 blev foretaget spontanhandler for omkring 54 mio. kr. Dette til trods for, at det af Rigsrevisionens beretning til statsrevisorerne i september 2011 om spontanhandler fremgår, at

*"DSB har valgt, at al intern samhandel fremadrettet skal være kontraktbaseret, og har derved afskaffet begrebet spontanhandel."*⁴⁵

Jernbanenævnet konstaterer, at der i 2012 blev foretaget interne handler uden forud indgåelse af kontrakt.

Jernbanenævnet konstaterer herudover, at DSB i sin politik for intern samhandel har etableret en procedure til at opdage eventuelle transaktioner, hvor der ikke er indgået kontrakt.

Af politikens afsnit 6.2 om Ledelsesrapportering fremgår således, at ledelsesaf rapporteringen skal indeholde følgende:

"Et overordnet management summary, herunder [det]bl.a. oplyse[s], hvis der er konstateret kritiske forhold, der ikke lever op til fastsatte krav og procedurer. Dette afsnit indeholder en simpel blinklys-model til at opsummere status på hovedrapporteringsområderne:

1. Interne kontroller gennemført
2. Status kontraktoversigt
3. Væsentlige nye kontrakter
4. Status på dokumentation"⁴⁶

⁴⁴Beskrivelse af processer og forretningsgange, november 2012, afsnit 4.1, s. 6.

⁴⁵ Beretning til Statsrevisorerne om Kystbanen, september 2011, punkt 67, s. 21.

Særligt i forhold til spontanhandler nævnes i brev fra DSB af 30. august 2013 under punktet Spontanhandler følgende:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

"I henhold til udarbejdede retningslinjer for intern handel i DSB skal alle forretningsenheder ved indgåelse af aftaler udarbejde kontrakter indeholdende prisberegninger forud for aftalens indgåelsestidspunkt. Det er således den grundlæggende holdning at der skal foreligge en aftale – dette kan være i form af en mail, såfremt en handel anses for at være af ubetydelig karakter.

Overordnet skal der således foreligge kontrakter (eller en aftale), prisberegninger mv. Disse skal gennemgås og godkendelse af samhandelsteamet forud for aftalens indgåelsestidspunkt.

[...]

[I DSB] arbejdes der med at identificere alle interne samhandler i DSB koncernen. Dette søges opnået med udarbejdelsen af en fuldstændighedssliste.

Med udarbejdelsen af fuldstændighedslisten forventes spontanhandlers omfang identificeret præcist, idet det er muligt at "fange" sådanne handler. Hvis en handel ikke er omfattet af fuldstændighedslisten – og dermed kan karakteriseres som en spontanhandel vil Samhandelsteamet lave en risikovurdering af handlen. Vurderes handlen at være ubetydelig grundet beløbets størrelse, vil den ansvarlige blive gjort opmærksom på, at der fremadrettet skal udarbejdes korrekt kontrakt mv. Vurderes spontanhandlen derimod at være af betydelig karakter, vil der blive udarbejdet kontrakt, prisberegning mv. med det samme.

Spontanhandler udgjorde skønsmæssigt 0,3 % af værdien af interne handler i 2013. Med udarbejdelsen af nævnte fuldstændighedssliste håndhæves kontrollen med de interne handler, og det forventes således at spontanhandlerne mindskes yderligere fremadrettet."

Jernbanenævnet konstaterer, at der således også i 2013 foretages intern handel uden forudgående kontrakt. Jernbanenævnet noterer imidlertid, at DSB, ud over at have opstillet retningslinjer om ledelsesafrapportering på området, ydermere har etableret en procedure til at opdage kritiske forhold, herunder vedrørende handler uden kontrakter.

⁴⁶ S. 29

9. Om metoder og principper om sammenlignelighed

Dato 21.02.2014

j.nr.JN36-00003

9.1 Generelt

Alle metoder til anvendelse af armslængdeprincippet baserer sig på basale principper om sammenlignelighed. Det antages således, at uafhængige parter ved en handel vil overveje de muligheder, der er tilgængelige for disse, og parterne vil ved sammenligning af de givne muligheder overveje de forskelle, der måtte være mellem mulighederne, som kunne have betydelig påvirkning på disses værdi⁴⁷.

Rent metodisk foretages der i det, der benævnes som CUP-metoden (comparable uncontrolled price) forud for handlens indgåelse en sammenligning mellem en kontrolleret transaktion og en lignende ukontrolleret transaktion for at komme frem til et estimat for den pris, som parterne ville blive enige om, såfremt de havde gået på markedet frem for at foretage den kontrollerede transaktion.

På lignende vis foretages der i metoderne, der benævnes som videresalgsprismetoden (resale price), samt det der benævnes som omkostning plus-avance-metoden (cost plus), en forudgående sammenligning mellem avancen for den kontrollerede transaktion med avancen i lignende ukontrollerede transaktioner. Sammenligningen giver her et estimat for den avance, som én af parterne kunne have opnået, såfremt denne havde udført samme opgaver for uafhængige parter. Dermed fås også en pris, som den anden part ville have været villig til at betale ved armslængde.

Øvrige metoder baserer sig på sammenligninger på nettoavanceniveau forstået som sammenligninger af nøgletal parter imellem, såfremt disse som uafhængige parter havde foretaget samhandel under armslængde.

Hvilken metode der bør benyttes, afhænger i høj grad af den situation hvori den kontrollerede transaktion foretages. Under armslængdeprincippet kan der benyttes mere end én metode⁴⁸, men det er ikke et krav. Der findes heller ikke én specifik metode, der passer til samtlige situationer⁴⁹.

Dog vil der altid, som en sikring af sammenligneligheden mellem en kontrolleret og en ukontrolleret transaktion, skulle foretages en egentlig sammenlignelighedsanalyse, som i sig selv er at betragte som selve kernen ved benyttelse af armslængdeprincippet⁵⁰.

⁴⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 42.

⁴⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 62.

⁴⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 59.

⁵⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 33.

Andre metoder, tests, procedurer og lignende, der i sammenhængen kan være relevante og hensigtsmæssige også at inddrage er blandt andet nyttetest, databasegennemgang, efterkalkulation, vurdering af transaktioners risiko og prioritet m.v.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

9.2 Sammenlignelighedsanalyse

En sammenlignelighedsanalyse skal være metodisk og konsistent, og OECD anbefaler hertil følgende ni-trins proces⁵¹:

1. Fastlæggelse af de år, analysen dækker
2. Analyse af omstændigheder
3. Gennemgang af den kontrollerede transaktion
4. Identificering af uafhængige interne sammenlignelige transaktioner
5. Identificering af uafhængige eksterne sammenlignelige transaktioner
6. Valg af prisfastsættelsesmetode og evt. Profit Level Indicator (PLI)
7. Udvælgelse af (de mest) sammenlignelige transaktioner
8. Sammenlignelighedsjusteringer
9. Tolkning og anvendelse af data til fastlægnings af armslængdepriser og -vilkår.

Særligt i forhold til pkt. 3 og 4. ovenfor skal det bemærkes, at der fra såvel OECD's som SKAT's side angives i alt fem parametre, der har konkret indvirkning på de priser og vilkår, som en transaktion generelt er underlagt.

De fem sammenlignelighedsparametre, der her er tale om, er 1) ydelsens eller produktet karakteristika, 2) de funktioner, de forskellige parter udfører (under hensyn til benyttede aktiver og antagne risici), 3) kontraktuelle forhold, 4) parternes økonomiske omstændigheder, og 5) de forretningsstrategier, parterne benytter⁵².

Herved fås et billede af graden af grundlag for sammenlignelighed, og hvilke justeringer der eventuelt skal foretages, for at gøre transaktionen mere sammenlignelig til fastlæggelse af en pris efter armslængdeprincippet.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB i sin interne samhandelspolitik⁵³ og sine retningslinjer for prisfastsættelse⁵⁴ forudsætter sådanne analyser baseret på

⁵¹ Se også SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.1.3

Sammenlignelighedsanalysen,

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=2049968&chk=208670>.

⁵² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 43.

⁵³ S. 8-9.

samme parametre, som OECD anbefaler, samt at det fremgår af samme dokumenter i forbindelse med DSB's dokumentation for sin anvendelse af CUP-metoden, at der foretages en sammenlignelighedsanalyse, såfremt der ikke foretages en benchmarkanalyse⁵⁵.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Sammenlignelighedsanalysens første punkt er fastlæggelse af de år, analysen dækker.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB ikke fastlægger en egentlig periode for sammenlignelige priser inden for koncernen, men at handler med eksterne parter løbende overvåges. Fx er det i intern samhandel købers ansvar løbende at

"evaluere om forudsætningerne holder under hele kontraktperioden – dvs. om... [der] identificeres markedspriser i løbet af samhandelsforholdet, som afviger væsentligt fra den internt fastsatte pris og derfor bør give anledning til nærmere analyse."⁵⁶

Derudover er Samhandelsteamet i DSB ansvarlig for at overvåge

"handler med eksterne parter, for at sikre at evt. markedspriser implementeres i den interne samhandel..."⁵⁷

Dette for således at opnå den senest sammenlignelige interne CUP til brug for intern samhandel.

Med andet punkt i sammenlignelighedsanalysen skal foretages en analyse af omstændigheder. Formålet hermed er at give et overordnet indblik i de omstændigheder, som den kontrollerede transaktion har fundet sted under⁵⁸.

Nævnet konstaterer, at DSB i sin politik for intern samhandel med sit afsnit 2 til 2.2.1 gennemgår regelsæt, typer af handler, samt hvor de forekommer – organisatorisk såvel som geografisk.

Som tredje punkt i en sammenlignelighedsanalyse skal den konkrete kontrollerede transaktion gennemgås, og denne gennemgang er at betragte som grundlaget for hele sammenlignelighedsanalysen⁵⁹. En sådan analyse omfatter både hovedydelse og modydelse, og alle direkte og indirekte involverede parter i den kontrollerede transaktion skal identificeres. Hertil skal parternes funktioner, rettigheder, pligter, fordele og ulemper i forhold til den kontrollerede transaktion afdækkes.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB's behandling af kontrollerede transaktioner består af en gennemgang af ovennævnte fem sammenlignelighedspara-

⁵⁴ S. 8.

⁵⁵ S. 24.

⁵⁶ Politik for intern samhandel i DSB, s. 16.

⁵⁷ Politik for intern samhandel i DSB, s. 16.

⁵⁸ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.1.3.

⁵⁹ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.1.3.

metre for den konkrete kontrollerede transaktion⁶⁰, og at analysens punkt tre således indirekte indgår heri.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Fjerde punkt i en sammenlignelighedsanalyse er at identificere uafhængige, interne sammenlignelige transaktioner. Med udgangspunkt i foregående undersøges, hvorvidt der foreligger interne uafhængige transaktioner, der er sammenlignelige med kontrollerede transaktioner⁶¹.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB beskriver denne gennemgang i forbindelse med en identificering og sammenligning af den kontrollerede og den uafhængige transaktion imellem⁶².

Med punkt fem i sammenlignelighedsanalysen identificeres uafhængige eksterne sammenlignelige transaktioner. Om dette forhold fremgår følgende af DSB's styringsdokumenter:

*"En markedspris kan også foreligge i form af en sammenlignelig transaktion mellem to uafhængige parter. Det vil imidlertid sjældent være muligt at opnå det fornødne kendskab her til, når der bortses fra visse finansielle transaktioner."*⁶³

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB formentlig dermed i reglen ikke gennemfører punkt fem i analysen.

Med analysens sjette punkt foretages valg af prisfastsættelsesmetode.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB vælger at prisfastsætte efter en analyse af de forskellige handelstyper⁶⁴. Nogle handelstyper kan jf. analysen prisfastsættes efter både CUP-metoden og omkostning plus avancemetoden. DSB begrundet dette med, at idet

*"CUP-metoden er den mest direkte metode, skal den anvendes i alle tilfælde, hvor det er muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige transaktioner"*⁶⁵.

Således benyttes omkostning plus avancemetoden for de af DSB's handelstyper, der kan prisfastsættes både efter CUP-metoden og omkostning plus avancemetoden, men hvor det ikke er muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige transaktioner.

Punkt syv i sammenlignelighedsanalysen er udvælgelse af sammenlignelige transaktioner. Her udvælges de sammenlignelige transaktioner, der er mest egnede som grundlag for at fastsætte den endelige armslængdepris.

⁶⁰ Politik for intern samhandel i DSB, s. 8-9.

⁶¹ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.1.3.

⁶² Politik for intern samhandel i DSB, s. 8-9.

⁶³ Politik for intern samhandel i DSB, s. 8 fodnote 2. Se også Retningslinjer for prisfastsættelse s. 9 første afsnit

⁶⁴ Politik for intern samhandel i DSB, s. 7.

⁶⁵ Retningslinjer for prisfastsættelse af intern samhandel, s. 8-9.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB i sin interne samhandelspolitik beskriver denne proces:

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

"Opstår et salg til eksterne parter, hvor de leverede ydelser er sammenlignelige med ydelser der allerede leveres internt, skal Samhandelsteamet involveres inden en kontrakt underskrives for at vurdere, om priserne er korrekt fastsat og om de tidligere interne afregningspriser skal genevalueres. Denne vurdering kan resultere i følgende tre scenarier:

- *Der konkluderes, at der er tale om salg af en internt sammenlignelig ydelse, hvor prisen stemmer overens med den interne pris. Der skal derfor ikke tages yderligere foranstaltninger.*
- *Det konkluderes, at der er tale om salg af en ydelse, der ikke handles internt. I dette tilfælde skal der heller ikke tages yderligere foranstaltninger.*
- *Der konkluderes, at der er tale om salg af en internt sammenlignelig ydelse til en anden pris end den, der blev vurderet at være armslængdeprisen, da kontrakten for den interne handel blev godkendt og underskrevet. Det vurderes derfor om den nye pris afspejler et bedre benchmark og hvis den gør, reguleres den interne pris fremadrettet.⁶⁶*

Ved hvert salg til ekstern vurderes prisen på eventuelle interne handler således på ny ved sammenligning af den eller de interne handler med handelen med den eksterne.

Endvidere beskriver DSB i sine retningslinjer for prisfastsættelse, at selvom

"at prissætningen af interne transaktioner i DSB i langt hovedparten af tilfældene vil tage udgangspunkt i de allerede beskrevne metoder [de traditionelle], kan det ikke udelukkes, at der kan opstå særtilfælde hvor en eller flere øvrige metoder viser sig bedre egnet [netto-avancemetoder]. I så fald må disse øvrige metoder anvendes i det omfang, det kan sandsynliggøres, at det herved konkret fremkomne resultat er i overensstemmelse med statsstøtteren⁶⁷.

Ved analysens punkt otte foretages sammenlignelighedsjusteringer. Ideelt set er kravet, at ingen forskelle mellem transaktionerne må have indvirkning på de priser og vilkår, der sammenlignes. Der vil dog som oftest være forskelle til stede⁶⁸.

Ved justering isoleres effekten af en identificeret forskel og indvirkningen heraf elimineres.

⁶⁶ S. 24.

⁶⁷ S. 14.

⁶⁸ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.1.3.

Jernbanenævnet har ikke i sin gennemgang af DSB's styringsdokumentation fundet konkrete beskrivelser af en sådan justeringsproces. Nævnet konstaterer imidlertid, at DSB er opmærksom på dette punkt i sammenligningsanalyse, idet det blandt andet fremgår, at

*"såfremt sådanne forskelle konstateres, kan sammenligningsgrundlaget kun anvendes, hvis det er muligt at foretage rimeligt nøjagtige justeringer, som kan eliminere effekten heraf."*⁶⁹

Endelig er sammenligningsanalysens punkt ni en tolkning og anvendelse af data til at fastlægge armlængdepriser og -vilkår. Resultatet af en sammenligningsanalyse vil ofte være et interval af priser fra sammenlignelige transaktioner. Der vil imidlertid i forhold til de fem sammenligningsparametre kunne konstateres manglende oplysninger om sammenligningsgrundlaget.

Her kan det være relevant at benytte sig af statistiske metoder i kvalitetssikring af datagrundlaget. Det er endvidere muligt at anvende to eller flere transfer-pricing metoder og sammenligne de priser, der fås herved. Det gøres for enten at udlede et armlængdepris under hensyntagen til alle benyttede metoder, eller for at underbygge den armlængdepris, der fremkom ved først valgte metode⁷⁰.

Jernbanenævnet har ikke i sin gennemgang af DSB's styringsdokumenter fundet dokumentation for, at DSB vil benytte sig af statistiske metoder til kvalitetssikring af datagrundlaget for armlængdepriser.

I særligt besværlige tilfælde lægger retningslinjerne op til at benytte flere prisfastsættelsesmetoder i kombination til at nå en pris, der er konsistent med armlængdeprincippet⁷¹.

Jernbanenævnet har ikke kunnet konstatere, hvorvidt DSB benytter sig af denne mulighed. Nævnet konstaterer dog, at DSB lader muligheden for at benytte flere prisfastsættelsesmetoder i kombination stå åben:

"Udover de ovenfor beskrevne metoder anbefaler OECD og SKAT en række andre metoder til udledning af armlængdeprisen på en kontrolleret transaktion. På trods af, at prissætningen af interne transaktioner i DSB i langt hovedparten af tilfældene vil tage udgangspunkt i de allerede beskrevne metoder, kan det ikke udelukkes, at der kan opstå særtilfælde hvor en eller flere øvrige metoder viser sig bedre egnede. I så fald må disse øvrige metoder anvendes i det omfang, det

⁶⁹ Retningslinjer for prisfastsættelse af intern samhandel, s. 8.

⁷⁰ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.1.3.

⁷¹ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.1.3. og OECD's Transfer Pricing Guidelines s. 62.

kan sandsynliggøres, at det herved konkret fremkomne resultat er i overensstemmelse med statsstøtteren.”⁷²

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

9.3 Nyttetesten

Ved afgørelse om en koncernintern ydelse skal prisfastsættes, er spørgsmålet, hvorvidt en aktivitet, der udføres af en part, tilfører en anden part en fordel eller nytte.

Såfremt det ved en test viser sig, at den modtagende part ikke ville være villig til at betale en uafhængig part for produktet eller ydelsen, samt hvis den modtagende part ikke selv ville have udført funktionerne for et produkt eller ydelse, er der principielt ikke tale om en koncernintern ydelse. En sådan test kaldes nyttetesten⁷³. I sådanne tilfælde udføres ingen analyse for at fastlægge en armslængdepris.

Eksempler på ydelser som en part ikke selv har brug for, og derfor ikke ville have betalt for, er aktionærudgifter, køb af ydelser som parten selv udfører samt koncernfordele.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB jf. sine retningslinjer for prisfastsættelse har til hensigt at anvende nyttetesten⁷⁴.

10. Specifikke prisfastsættelsesmetoder og forudsætninger

10.1 Generelt

De mest anvendelige prisfastsættelsesmetoder under armslængdeprincippet er CUP-metoden, videresalgsprismetoden samt omkostning plus avancemetoden. Disse er de tre traditionelle prisfastsættelsesmetoder⁷⁵, som også OECD anbefaler⁷⁶.

OECD fremhæver et vist hierarki i metoder til prisfastsættelse efter markedspris. Således står CUP-metoden øverst i hierarkiet over forskellige transferpricing metoder.

Hertil kommer avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemethode, som ikke betegnes som traditionelle metoder, men betegnes som nettoavancemetoder. Disse to metoder anbefales også af OECD⁷⁷.

⁷² Retningslinjer for prisfastsættelse af intern samhandel, s. 14.

⁷³ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.3.2.

⁷⁴ Retningslinjer for prisfastsættelse i intern handel, s. 13-14.

⁷⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 63.

⁷⁶ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.2.1.

⁷⁷ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.2.1.

Der er ved de traditionelle metoder en direkte sammenhæng mellem prisfastsættelsesmetoden og de fastsatte afregningspriser. De traditionelle transaktionsbaserede prisfastsættelsesmetoder som CUP-metoden, videresalgsprismetoden og omkostning plus avancemetoden anses for de mest direkte metoder⁷⁸ til at fastslå, hvorvidt forholdene omkring samhandlen kan betragtes som værende på armslængde⁷⁹.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Ved nettoavancemetoder som avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemethode foregår sammenligningen i udgangspunkt på nettoavanceniveau, dvs. indtjeningen efter både variable omkostninger og kapacitetsomkostninger/driftsomkostninger er fratrukket. Metoderne her indenfor er mere indirekte end de traditionelle metoder og benyttes, når ydelserne er af en sådan natur, at der ikke kan knyttes en direkte traditionel prisfastsættelsesmetode hertil⁸⁰.

Endelig er der omkostningsfordelingsaftaler, der er en ofte benyttet aftaleform indgået mellem to eller flere virksomheder om at dele omkostninger og risici forbundet med udvikling, produktion eller erhvervelse af ydelser, aktiver og rettigheder⁸¹.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB i såvel sin samhandelspolitik som sine retningslinjer for prisfastsættelse omtaler en række metoder, som DSB agter anvendt i koncernens prisfastsættelse af ydelserne. Prisfastsættelsesmetoder, der omtales, er den fri markedsprismetode, fulde omkostninger inklusiv markeds-mæssigt profittillæg, omkostningsfordelingsaftale og viderefakturering.

10.2 CUP-metoden

CUP-metoden (Comparable uncontrolled price) er en prisfastsættelsesmetode, hvor prisen for en ydelse eller et produkt i en kontrolleret transaktion sammenlignes med prisen for en ydelse eller produkt i en ukontrolleret transaktion, når forholdene omkring transaktionerne er sammenlignelige.

Metoden benyttes når enten a) ingen af de forskelle, der måtte være mellem den kontrollerede transaktion, der bliver sammenlignet med eller mellem de parter, der er involveret i transaktionen kan have nogen påvirkning på prisen på det åbne marked, eller b) når der kan foretages passende justeringer til at fjerne de forskelle, der kan have påvirkning på prisen på det åbne marked⁸².

⁷⁸ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.2.1.

⁷⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 60.

⁸⁰ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.2.1.

⁸¹ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.4.1

⁸² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 63.

Hvor det er muligt at finde sammenlignelige ukontrollerede transaktioner, er CUP-metoden den mest direkte og pålidelige metode til at fastsætte en pris efter armslængdeprincippet. Det vil sige, at i situationer, hvor både CUP-metoden og en anden prisfastsættelsesmetode under armslængdeprincippet er lige pålidelige, er CUP-metoden at foretrække⁸³.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Der skelnes mellem intern CUP, som er koncernens egne køb og salg fra og til uafhængige parter, og ekstern CUP, som er køb og salg mellem to uafhængige parter⁸⁴, hvor ingen af dem er koncernen selv.

Muligheden for at benytte CUP-metoden er størst for standardvarer, der eksempelvis handles på en børs⁸⁵.

Ved brug af CUP-metoden og øvrige sammenlignelsesmetoder er der en række overvejelser relateret til den specifikke transaktion, som virksomheden skal tage stilling til håndteringen af.

Idet der henvises til DSBs retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel, noterer Jernbanenævnet sig, at metoden, der af DSB benævnes "den fri markedsprismetode", i parentes også benævnes "Comparable uncontrolled price method – CUP-metoden"⁸⁶.

Jernbanenævnet konstaterer:

at det, der af DSB betegnes som den fri markedsprismetode, i parentes benævnes som Comparable uncontrolled price method – CUP-metoden⁸⁷ samt at metoden svarer til den fagøkonomiske CUP-metode beskrevet ovenfor.

at DSB ikke finder det sandsynligt at kunne finde nogen sammenlignelige priser mellem eksterne parter for en CUP, med undtagelse af visse finansielle transaktioner. DSB forventer således at benytte sig primært af intern CUP, når CUP-metoden benyttes⁸⁸.

at når DSB har fundet en intern CUP, kan denne i udgangspunktet benyttes igen ved lignende transaktioner. Dog har DSB mulighed for at opdatere den fundne intern CUP i forbindelse med efterkalkulation, som DSB benytter til en fremadrettet regulering af de interne priser⁸⁹. Efterkalkulation foregår enten løbende eller årligt⁹⁰. Dette gælder for alle priser og ikke kun CUP.

⁸³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 60 & s. 63.

⁸⁴ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.2.2.

⁸⁵ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.2.2.

⁸⁶ Se eksempelvis Politik for intern samhandel i DSB, s. 6.

⁸⁷ Se eksempelvis Politik for intern samhandel i DSB, s. 6.

⁸⁸ Politik for intern samhandel i DSB, s. 8-9.

⁸⁹ Politik for intern samhandel i DSB, s. 11.

⁹⁰ Politik for intern samhandel i DSB, s. 21.

at DSB tilpasser de fundne priser gennem en årlig pristals- og effektivitetsregulering. Reguleringen består af nettoprisindekset sammen med effektiviseringer indlagt i DSB's trafikkontrakt⁹¹. Dette gælder for alle priser og ikke kun CUP.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

at det er DSB's samhandelsteam med assistance fra DSB's økonomiafdeling, der er ansvarlig for at overvåge handler med eksterne parter, for at sikre, at markedspriser implementeres i den interne samhandel⁹². Således sikrer samhandelsteamet, at eventuelle justeringer i en CUP, der er benyttet i den interne samhandel, også fører til justeringer andre steder, hvor den samme CUP er benyttet.

10.3 Viderealgsmetoden

Viderealgsprismetoden (resale price) er i udgangspunktet den pris for et produkt eller ydelse, som én part har erhvervet af en anden associeret eller koncernintern part og derefter sælger videre til en part uden for koncernen. Denne pris – viderealgprisen – reduceres herefter med det beløb, der svarer til, hvad sælgeren skal have for at få dækket sine salgsomkostninger mv., for at skabe en passende profit. Det, der er tilbage, efter at ovenstående beløb er fratrukket og justeret for øvrige omkostninger (fx told), er at betragte som en armslængdepris for den oprindelige transaktion mellem to associerede parter⁹³.

Denne metode kan via sammenligning også bruges til at fastlægge en armslængdepris i en situation, hvor produkter viderealgtes udelukkende mellem associerede parter.

OECD fremhæver i relation hertil, at i tilfælde, hvor kontrollerede og ukontrollerede transaktioner er sammenlignelige i alle forhold med undtagelse af selve produktet, kan viderealgprismetoden give et mere nøjagtigt mål for en armslængdepris end CUP-metoden, medmindre der ved CUP-metoden kan tages højde for de forskelle, der måtte være⁹⁴. Det samme gælder for omkostning plus avancemetoden.

Ved viderealgprismetoden skal virksomheden være opmærksom på de funktioner, aktiver og risici mv., som parterne har. Disse har betydning for størrelsen af den avance, der skal anvendes til at finde armslængdeprisen for de

⁹¹ Politik for intern samhandel i DSB, s. 11 & 31. DSB nævner på s. 31, at kontrakter reguleres med den procentsats, der er oplyst af Økonomistyrelsen. Økonomistyrelsen er i dag blevet til Moderniseringsstyrelsen.

⁹² Politik for intern samhandel i DSB, s. 16-17.

⁹³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 65.

⁹⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 67.

kontrollerede transaktioner. Virksomheden skal således være opmærksom på de funktioner, den søger at dække ved avancen samt et profittillæg hertil og den bør overveje, hvorledes den skal kunne dokumentere, hvilke funktioner der er indarbejdet i avancen.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Jernbanenævnet konstaterer, at det, DSB benævner viderefakturering, finder sted, når alle væsentlige funktioner og risici varetages af en leverandør uden for koncernen, og denne leverandør besidder de aktiver, der er nødvendige for at kunne levere ydelsen. Hvis ydelsen er til en anden enhed i koncernen end den, der betaler for ydelsen, gennemfaktureres ydelsen til denne enhed uden avance.

DSB begrundet dette i at gennemfaktureringsenheden ikke bibringer yderligere værdi til ydelsen, men derimod alene varetager den koncerneksterne transaktion på vegne af den endelige rekvirent⁹⁵. Der er dermed tale om en slags omvendt videresalgprismetode.

I videresalgprismetoden er det en enhed i koncernen, der via en anden enhed leverer en ydelse til en ekstern part. I DSB's viderefakturering er der tale om en ydelse leveret af en ekstern part til en intern part i koncernen.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB's styringsdokumenter i fornødent omfang stiller krav om, at transaktioner som den af DSB beskrevne viderefakturering finder sted i overensstemmelse med armslængdeprincippet, idet prisen er aftalt med en ekstern part, og derfor pr. definition vil være at betragte som en markedspris.

Jernbanenævnet noterer, at DSB i sine styringsdokumenter ikke beskriver transaktioner af typen, hvorpå videresalgprismetoden som beskrevet i OECD's retningslinjer bør anvendes. På det foreliggende grundlag antager Jernbanenævnet således, at DSB ikke forventer, at denne type transaktioner vil finde sted i DSB-koncernen.

10.4 Omkostning plus avance-metoden

Omkostning plus avance-metoden (cost plus) tager udgangspunkt i de omkostninger, der er afholdt i forbindelse med levering af et produkt eller en ydelse. Til disse omkostninger tillægges en passende avance i lyset af de funktioner, der er udført og markedsforhold. Derved fremkommer en pris, der kan betragtes som en armslængdepris.

Metoden benyttes når enten a) ingen af de forskelle, der måtte være mellem den kontrollerede transaktion, der bliver sammenlignet med eller mellem de parter, der er involveret i transaktionen kan have nogen påvirkning på om-

⁹⁵ Politik for intern samhandel s. 10.

kostninger plus avance på det åbne marked, eller b) når der kan foretages passende justeringer til at fjerne de forskelle⁹⁶.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Når det skal bestemmes, om en transaktion er en sammenlignelig ukontrolleret transaktion til omkostning plus avancemetoden, tages der udgangspunkt i de samme principper som for videresalgsprismetoden⁹⁷.

De omkostninger, der skal tages i betragtning ved benyttelse af omkostning plus avancemetoden, begrænser sig til de omkostninger, som den sælgende part har. Denne begrænsning kan give problemer, hvad angår allokering af omkostninger mellem den sælgende part og den køvende part. Allokeringen bør foretages på baggrund af en analyse af funktioner, der er udført (under hensyn til benyttede aktiver og antagne risici) af de respektive parter. Der skal dermed også tages hensyn til, hvordan overhead omkostninger allokeres, hvad enten de fordeles efter omsætning, antal ansatte, lønomkostninger eller en anden fordelingsnøgle⁹⁸. Det er således ikke nødvendigvis selve produktet eller ydelsen, der udgør den primære faktor for sammenlignelighed.

OECD understreger vigtigheden i, at metoden til at bestemme og allokere omkostninger bør være konsistent over tid såvel som mellem kontrollerede og ukontrollerede transaktioner.

Omkostning plus avancemetoden er særlig anvendelig ved levering af serviceydelser⁹⁹.

Da omkostning plus avancemetoden tager udgangspunkt i de omkostninger, der er afholdt i relation til de kontrollerede transaktioner, er en naturlig forudsætning hertil et økonomisystem, der kan styre disse omkostninger. Det pågældende økonomisystem skal følge gældende regler for økonomistyring, herunder de der optræder i Regnskabsreglement for DSB og tilhørende fortolkningsbidrag.

Størrelsen på avancen, som tillægges kostprisen for at finde armslængdeprisen på en kontrolleret transaktion, afhænger igen af de funktioner, som udføres, de aktiver, som indgår, og de risici, som tages, men også andre omstændigheder har betydning for avancens størrelse. Som ved videresalgsprismetoden bør virksomheden overveje, hvorledes den kan dokumentere, hvilke funktioner der er indarbejdet i avancen.

⁹⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 71.

⁹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 71.

⁹⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 74.

⁹⁹ SKAT, Den juridiske vejledning, C.D.11.2.2.2.4.

Da avancen fastsættes med udgangspunkt i den avance, som sammenlignelige uafhængige parter opnår ved en sammenlignelig transaktion, skal der tages de samme hensyn som beskrevet under CUP-metoden.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Ved sammenligning skal man i øvrigt være opmærksom på, om der ved den sammenlignelige transaktion er benyttet lignende omkostningsfordelingsmetoder og regnskabsprincipper. Er det ikke tilfældet, og ønskes der, stadig at benytte denne transaktion til sammenligning, skal det overvejes, hvilke justeringer der skal foretages for at gøre prisen i den sammenlignelige ukontrollerede transaktion til en armslængdepris i en kontrolleret transaktion.

Jernbanenævnet noterer sig, at metoden, der af DSB benævnes "fulde omkostninger inklusiv markedsmæssigt profittillæg", også benævnes "kostpris plus avancemetoden"¹⁰⁰.

Jernbanenævnet er ikke bekendt med eventuelle mangler i DSB's anvendte økonomisystem og antager i øvrigt ud fra dokumentet Politik for intern samhandel i DSB¹⁰¹, at der må ligge et velfungerende økonomisystem til grund for håndtering af de regler og retningslinjer, der er opstillet for DSB og af DSB selv.

Til videre støtte for dette fremgår det af regnskabsreglementets §§ 2 og 3, at DSB skal udarbejde en redegørelse til Transportministeriet for tilskudsbehovet til den offentlige servicetrafik i form af forskellen mellem de samlede passagerindtægter og omkostninger ved driften af de forskellige togsystemer. Redegørelsen fremkommer på baggrund af et modelapparat, som DSB dokumenterbart udvikler og vedligeholder.

Det fremgår af fortolkningsbidraget til regnskabsreglementet, at denne model udarbejdes som en aktivitetsbaseret omkostningsmodel¹⁰². Modellen vil tage udgangspunkt i de indtægter og omkostninger, der er henført til den forhandlede offentlige servicetrafik.

Avancen bør om muligt fastsættes med udgangspunkt i den avance, sammenlignelige uafhængige parter opnår ved en sammenlignelig transaktion. Jernbanenævnet noterer sig, at det, der rent fagøkonomisk betegnes avance, af DSB benævnes som markedsmæssigt profittillæg, og Jernbanenævnet konstaterer, at DSB håndterer avanceforholdet på to måder:

1. Der vil forekomme tilfælde, hvor den samme ydelse leveres koncern-eksternt og koncerninternt. På denne baggrund er det muligt at opgøre en avance på markedsniveau (CUP).

¹⁰⁰ Politik for intern samhandel s. 6.

¹⁰¹ Navnlig afsnit 6. Økonomistyring.

¹⁰² Dokument af 12. december 2012, Fortolkningsspørgsmål vedrørende det nye regnskabsreglement for DSB af 5 december 2012 i henhold til §20 stk. 4, s. 4.

2. Prisfastsættelsen vil undtagelsesvist ved væsentlige transaktioner blive suppleret af en benchmark-analyse, hvorved det kan være muligt at fastlægge et markedsniveau for avancen¹⁰³.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Jernbanenævnet konstaterer i den forbindelse, at DSB, hvor det ikke er muligt at finde et tilstrækkeligt sammenligningsgrundlag, fastlægger størrelsen på avancen på baggrund af en vurdering af leverandørens risiko i forbindelse med den pågældende transaktion.

Jernbanenævnet konstaterer endvidere, at DSB hertil har opstillet retningslinjer, hvorved DSB mener at kunne udlede en avance, der tilnærmer sig markedsniveau. Retningslinjerne lyder:

- Såfremt der er tale om en leverance, der er risikobetonet for leverandøren, fx fordi ydelsen primært er sat op til at dække et kapacitetsbehov hos rekvirenten, anvendes en avance på 5 procent.
- Såfremt der er tale om varetagelse af en standardfunktion, som ikke i høj grad er risikobetonet for leverandøren anvendes en avance på 2 procent. Dette kan fx dreje sig om funktioner, der primært er sat op til at dække leverandørens eget kapacitetsbehov, men som sekundært også anvendes til at dække et kapacitetsbehov hos rekvirenten.
- Såfremt der er tale om viderefakturering eller en omkostningsfordelingsaftale, anvendes ingen avance, da der ikke er tale om en koncernintern ydelse¹⁰⁴.

Jernbanenævnet har ingen bemærkninger til selve retningslinjerne, men savner en angivelse af, med hvilken frekvens DSB forventer retningslinjerne benyttet til fastsættelse af avance frem for ved sammenligning.

I afsnit 4.6.2 Opgørelse af omkostningsbasen i Retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB beskriver DSB under overskriften "Særligt om koncernydelser", side 10 følgende:

"En særlig forudsætning for at kunne basere den koncerninterne pris-sætning på de fulde medgåede omkostninger er, at også omkostninger til koncernydelser leveret af DSB indgår i omkostningsbasen. Dette sikres vha. koncernbidraget, idet omkostningsbasen tillægges et koncernbidragsoverhead på de øvrige medgåede omkostninger. Den generelle koncernbidragsprocent fastlægges på koncernniveau og udgør for 2012 10 %. For datterselskaber, som kun i begrænset omfang trækker på de pågældende koncernfunktioner, anvendes dog en lave-re koncernbidragsprocent."

Jernbanenævnet noterer sig, at DSB tillægger et koncernbidragsoverhead på de øvrige medgåede omkostninger.

¹⁰³ Politik for intern samhandel i DSB, s. 10.

¹⁰⁴ Politik for intern samhandel i DSB, s. 11.

Jernbanenævnet konstaterer, at det, DSB betegner som fulde omkostninger inklusiv markedsmæssigt profittillæg, også benævnes kostpris plus avance-metoden¹⁰⁵, og at den af DSB beskrevne metode er identisk med den fagøkonomiske omkostning plus avancemetode beskrevet ovenfor.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

10.5 Øvrige metoder – nettoavancemetoder

I de tilfælde hvor de beskrevne metoder ikke fører til en egnet armslængdepris, anbefaler OECD, at man kigger på nøgletal (profit indikatorer) som fx rente, driftsindkomst fra salg til at på lignende vis opnå en pris, som uafhængige parter ville have betalt ved armslængde¹⁰⁶.

Ved avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemetode foregår sammenligningen i udgangspunkt på nettoavanceniveau, dvs. indtjeningen efter både variable omkostninger og kapacitetsomkostninger/driftsomkostninger er fratrukket.

Ved avancefordelingsmetoden søges den relative værdi af parternes bidrag til den samlede nettoavance for en kontrolleret transaktion ud fra, hvad parterne bidrager med til transaktionen. Den transaktionsbestemte nettoavancemetode tager udgangspunkt i nettoresultatet for en kontrolleret transaktion i forhold til et relevant nøgletal (indikator).

Begge metoder er således mere indirekte end de traditionelle metoder og benyttes, når der ikke kan findes en direkte metode som de traditionelle prisfastsættelsesmetoder.

For øvrige metoder gælder der lignende problemstillinger som allerede beskrevet ved CUP-metoden, videresalgsmetoden, omkostning plus avancemetoden og i forbindelse med omkostningsfordelingsaftaler. Der skal implementeres procedure for brug af profitindikatorer, styring af omkostninger, håndtering af allerede fundne armslængdepriser mv.

Jernbanenævnet konstaterer, at det af dokumentet Retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB, fremgår, at DSB kun undtagelsesvis forventer tilfælde, hvor øvrige prisfastsættelsesmetoder (som fx nettoavancemetoder) kan vise sig bedre egnet¹⁰⁷. I dokumentet Politik for intern samhandel i DSB begrundes dette efter en undersøgelse af, hvilke typer transaktioner der foretages internt overalt i DSB koncernen¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Politik for intern samhandel i DSB, s. 6.

¹⁰⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 77-105.

¹⁰⁷ S. 14.

¹⁰⁸ S. 5-7.

DSB har som ovenfor beskrevet kortlagt og grupperet de forskellige transaktionsstyper og anført, hvilken prisfastsættelsesmetode der forventes benyttet ved hver transaktionstype.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Jernbanenævnet noterer sig i den forbindelse, at DSB i udgangspunktet ikke forventer at benytte prisfastsættelsesmetoder ud over de traditionelle, som fx nettoavancemetoder, samt at såfremt DSB undtagelsesvist skulle benytte øvrige prisfastsættelsesmetoder som fx avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemetode, da er DSB indstillet på, at øvrige metoder må anvendes i det omfang, det kan sandsynliggøres, at det herved konkret fremkomne resultat er i overensstemmelse med statsstøtteren¹⁰⁹.

10.6 Omkostningsfordelingsaftaler

Omkostningsfordelingsaftaler (cost contribution arrangements) er aftaler mellem to eller flere virksomheder, om at dele omkostninger og risici forbundet med udvikling, produktion og/eller erhvervelse af aktiver, serviceydelser og rettigheder og deling af det resultat, der opnås ved samarbejdet¹¹⁰.

De mest almindelige omkostningsfordelingsaftaler omhandler forskning og udvikling af immaterielle rettigheder, men kan også omhandle finansiering og deling af omkostninger og risici for at udvikle eller købe fysisk ejendom eller ydelser¹¹¹.

For at betingelserne for armslængdeprincippet kan opfyldes, må deltagernes bidrag til aftalen være konsistent med, hvad uafhængige parter ville bidrage med i en lignende aftale under lignende omstændigheder.

Der er forskellige erfaringer med at benytte henholdsvis omkostning plus avancemetoden og CUP-metoden til at nå en armslængdepris. Det er dog usandsynligt, at der skulle være en simpel og oplagt metode til at opnå en armslængdevurdering i sådanne aftaler, medmindre der udelukkende er tale om kontante bidrag fra parterne¹¹².

De deltagende parter skal have en berettiget forventning om at opnå en nytte i form af besparelse, indtægt mv. ved at indgå i en omkostningsfordelingsaftale. Andelen af det forventede udbytte kan i flere tilfælde vurderes på baggrund af den forventede ekstra indtægt eller besparelse.

¹⁰⁹ Retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB, s. 14.

¹¹⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 220.

¹¹¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 221.

¹¹² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 224.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

En anden ofte benyttet metode er at afspejle de deltagende parters relative andel af det forventede udbytte ved brug af fordelingsnøgler, som fx salg, antal enheder produceret eller solgt, antal ansatte mv.¹¹³. Den bedst egnede fordelingsnøgle på ét tidspunkt i aftaleforløbet, behøver ikke at være den bedst egnede på et senere tidspunkt. Hvis dette kan forudsiges at blive tilfældet, kan der fra start benyttes mere end én fordelingsnøgle¹¹⁴.

OECD giver retningslinjer til strukturering og dokumentation for en omkostningsfordelingsaftale mellem to eller flere afhængige parter¹¹⁵.

Idet der for omkostningsfordelingsaftaler er tale om fordeling af omkostninger, gælder der de samme overvejelser som for omkostning plus avancementen. Dertil kommer deling af resultatet samt forventning om at opnå fordele ved aftalen. Alle disse skal afstemmes mellem parterne, navnlig hvordan omkostninger opgøres og fordeles.

Som beskrevet ovenfor skal der ved en omkostningsfordelingsaftale foretages en forventning om deling af eventuelt resultat, og der skal især afstemmes mellem parterne, hvordan omkostningerne opgøres og fordeles.

Jernbanenævnet konstaterer i denne sammenhæng, at DSB ikke har retningslinjer for dokumentation relateret specifikt til omkostningsfordelingsaftaler, men at DSB har generelle retningslinjer for, hvad der bør være i en kontrakt.

Det fremgår således, at en kontrakt ved intern samhandel i DSB skal indeholde en beskrivelse af den leverede ydelse, og at beskrivelsen skal være så detaljeret, at der ikke senere opstår tvivl og uenighed om omfang og kvalitet¹¹⁶. Dertil skal kontrakten endvidere indeholde en detailspecifikation af beregningsgrundlag, herunder en beskrivelse af prisfastsættelsesmetoden, og der skal foreligge oplysninger om de direkte omkostninger samt de indirekte omkostninger, der medgår i omkostningsbasen¹¹⁷.

Jernbanenævnet bemærker hertil, at DSB koncernens generelle retningslinjer for kontraktindhold forekommer tilstrækkelige til at dække omkostningsfordelingsaftaler.

¹¹³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 225.

¹¹⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 226.

¹¹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010, s. 231-233.

¹¹⁶ Se Politik for intern samhandel i DSB, s. 19 og Beskrivelse af PROCESSER OG FORRETNINGSGANGE i relation til "Intern Handel" hos DSB, s. 12.

¹¹⁷ Beskrivelse af PROCESSER OG FORRETNINGSGANGE i relation til "Intern Handel" hos DSB, s. 12.

10.7 Sammenfattende om DSB's metoder

Dato 21.02.2014

j.nr.JN36-00003

Af DSB's Politik for intern samhandel¹¹⁸ fremgår sammenfattende den gruppering af de forskellige transaktionstyper inden for den interne samhandel, der forudsættes anvendt inden for DSB-koncernen, samt prisfastsættelsesmetoden, der forventes benyttet ved hver transaktionstype. Se også tabel 3 nedenfor, som sammenstiller oplysninger heromkring fra afsnit 2.2 i DSB's samhandelspolitik.

Tabel 3

Transaktionstype	Eksempel	Typisk anvendt prisfastsættelsesmetode
Serviceydelse	Klargøring og vedligehold af togsæt, IT ydelser og udvikling, rengøring mv.	CUP eller omkostning plus avance
Omkostningsfordelingsaftaler	HR uddannelsescenter, opretholdelse af underskudsgivende butikker i Kort & Godt mv.	Omkostningsfordeling
Salg/provision	Salg af billetter (variabel og fast provision), udstedelse og salg af rejsekort mv.	CUP og omkostning plus avance
Finansielle transaktioner	All-risk forsikringer, elswapaftale for kørestrøm, mellemregning, morarenter mv.	CUP
Viderefakturering	Rengøring af togsæt (ISS/TC), viderefakturering af kørestrøm og strukturafgifter mv.	Viderefakturering
Leje/udlån	Leje af forsynings- og vaskeanlæg, stationer, husleje, inventar, kameraer mv.	CUP eller omkostning plus avance
Øvrige	Drift af IC Bornholm, koncerntidrag, overdragelser, projekter mv.	Alle modeller

Jernbanenævnet konstaterer sammenfattende, at DSB i udgangspunktet forventer at benytte traditionelle metoder ved prisfastsættelse af de forskellige transaktionstyper, der forekommer intern i DSB.

Jernbanenævnet konstaterer endvidere, at DSB benytter CUP-metoden så vidt muligt ved samtlige transaktionstyper i overensstemmelse med retningslinjer beskrevet ovenfor, når bortses fra omkostningsfordelingsaftaler og viderefakturering.

Jernbanenævnet noterer sig, at DSB her vælger at opgøre omkostningerne på baggrund af de samme principper, der gør sig gældende ved omkostning plus avancefordeling¹¹⁹. Som nævnt udgør viderefakturering markedsprisen, og DSB har således ikke brug for at benytte CUP-metoden i den forbindelse.

Jernbanenævnet noterer ydermere, at det fremgår af fortolkningsbidraget til regnskabsreglementet¹²⁰, at prisfastsættelse af ovennævnte ydelser vil skulle følge samme regler og retningslinjer, uanset hvor i hovedregnskabsopstillingen de optræder.

¹¹⁸ Politik for intern samhandel s.5-7

¹¹⁹ Politik for intern samhandel, s.9

¹²⁰ Dokument af 12. december 2012, Fortolknings spørgsmål vedrørende det nye regnskabsreglement for DSB af 5 december 2012 i henhold til §20 stk. 4, s. 2.

11. Databaseundersøgelser

Jf. § 10, stk. 1 i Transfer pricing-bekendtgørelsen kan Told- og skatteforvaltningen anmode den skattepligtige om at udarbejde databaseundersøgelse for en eller flere kontrollerede transaktioner.

I en databaseundersøgelse søger virksomheden således efter data vedrørende sammenlignelige transaktioner. Disse udgør sammenligningsgrundlaget og kan bruges til prisfastsættelsen. Desuden kan de bruges til at vurdere, om prisfastsættelsen sker på armslængdevilkår¹²¹.

Det er kun under en skattekontrol, at en anmodning om udarbejdelse af databaseundersøgelse kan fremsættes af skattemyndighederne.

Jernbanenævnet konstaterer, at DSB ved lejlighed foretager databaseundersøgelser i egne databaser med henblik på at supplere og/eller justere prisfastsættelsesmetoderne¹²².

12. Efterkalkulation

Som ved databaseundersøgelser kan efterkalkulation af armslængdepriser tjene til et forbedret grundlag for fastsættelse af armslængdepriser fremadrettet. Der kan i løbet af året eksempelvis opstå ny information, der kan have indflydelse på armslængdeprisen, eller information, der ikke var tilgængelig ved den oprindelige fastsættelse af armslængdeprisen, kan blive tilgængeliggjort. Efterkalkulation giver således en vurdering af, om de forudsætninger, der var grundlag for fastsættelse af armslængdeprisen var korrekte.

At kunne foretage efterkalkulation forudsætter dermed også en vis form for dokumentation.

Som allerede tidligere bemærket foretager DSB efterkalkulation af de under armslængdeprincippet fastsatte priser med det formål at undersøge, om de forudsætninger, der lå til grund for prisfastsættelsen, stadig holder. Jernbanenævnet konstaterer i den forbindelse, at DSB ikke foretager efterreguleringer af allerede indgående kontrakter¹²³.

13. DSB om vurdering af transaktioners risiko og prioritet

Jernbanenævnet bemærker, at DSB løbende foretager en vurdering og prioritering af transaktioner, for derved at afgøre type og omfang af dokumentati-

¹²¹ SKAT, Den juridiske vejledning 2013-2, C.D.11.4.8.2.

¹²² Politik for intern samhandel i DSB, s. 7 og Retningslinjer for prisfastsættelse af intern handel i DSB, s. 11 & 15.

¹²³ Politik for intern samhandel i DSB, s. 12.

onsmateriale og dermed optimere processen omkring udarbejdelse af dokumentation¹²⁴.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Såfremt en transaktion har statsstøtte- eller skattemæssige risici, prioriteres den således i udgangspunktet højt.

DSB opererer samtidig med en tærskel for transaktionens forventede volumen på 5 mio. kr. Således kan en transaktion, der har statsstøtte- eller skattemæssige risici nedprioriteres til lav eller mellem prioritet, mens transaktioner der i udgangspunktet ikke har statsstøtte- eller skattemæssige risici ville kunne opprioriteres til mellem eller højt prioritet afhængig af transaktionens forventede volumen.

14. Jernbanenævnets bemærkninger og konklusioner

Jernbanenævnet konstaterer overordnet, at DSB i sine styringsdokumenter, jf. afsnit 5.2 – 5.5 ovenfor, stiller krav om benyttelse af traditionelle og anerkendte metoder til fastsættelse af markedsprisen for de forskellige transaktionstyper, der forekommer internt i DSB-koncernen, ligesom der er fastlagt en række procedurer til at understøtte dette.

Med undtagelse af omkostningsfordelingsaftaler og viderefakturering stiller DSB således blandt andet krav om benyttelse af CUP-metoden så vidt muligt ved samtlige transaktionstyper.

For så vidt angår omkostningsfordelingsaftaler har DSB valgt en fordelingsmetode efter de samme principper, der gør sig gældende ved omkostning plus avancefordeling^[1].

Det fremgår blandt andet af fortolkningsbidraget til regnskabsreglementet^[2], at prisfastsættelse af ovennævnte ydelser vil skulle følge samme regler og retningslinjer, uanset hvor i hovedregnskabsopstillingen de optræder.

Jernbanenævnet finder, at DSB's retningslinjer for fastsættelse af markedsprisen ved intern handel (afsnit 5.3 ovenfor) stemmer overens med de generelt anerkendte standarder, som nærmere omtalt i afsnit 9-10 ovenfor – og at retningslinjerne i øvrigt forekommer egnede til fastlæggelse af markedsprisen ved handel mellem DSB-koncernens hovedforretningsområder.

Med sin interne samhandelspolitik (afsnit 5.2 ovenfor), har DSB foretaget en klar placering af ansvaret hos flere forskellige centrale enheder inden for DSB-koncernen for foretagelse af vurderingerne af og tilvejebringelse af dokumen-

¹²⁴ Politik for intern samhandel i DSB, s. 12-14.

^[1] Politik for intern samhandel, s.9

^[2] Dokument af 12. december 2012, Fortolkningsspørgsmål vedrørende det nye regnskabsreglement for DSB af 5 december 2012 i henhold til §20 stk. 4, s. 2.

tation og stikprøvevis kontrol til sikring af, at de enkelte transaktioner i forbindelse med samhandel sker til markedspris.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

Med masterfilen (afsnit 5.4 ovenfor) giver DSB blandt andet et klart overblik over koncernens moderselskabs – hhv. datterselskabsstruktur, som også bidrager til at sikre den nødvendige og tilstrækkelige adskillelse af økonomien for hovedforretningsområder inden for koncernen, hvor jernbanetrafikken udføres som offentlig servicetrafik og koncernens konkurrenceudsatte aktiviteter, herunder med hensyn til at skabe klarhed om, for hvilke dele af koncernens interne samhandel transfer pricing bestemmelserne finder anvendelse.

DSB har ydermere i det supplerende styringsdokument om processer og forretningsgange (afsnit 5.5 ovenfor) defineret relevante og egnende processer med hensyn til oprettelsen af og håndteringen i øvrigt af kontrakter vedrørende interne handler med sikring af dokumentation for fastsættelse af pris m.v.

Dog bemærker Jernbanenævnet, at der ifølge DSB's brev af 30. august 2013 til Jernbanenævnet fortsat i 2013 forekommer de såkaldte spontanhandler inden for DSB-koncernen uanset beslutningen i 2011 om afskaffelse af disse og uanset, at det således også i styringsdokumenterne er forudsat, at disse skulle være afskaffet netop af hensyn til sikring af, at prisfastsættelsen foretages korrekt og i overensstemmelse med de i styringsdokumenterne fastlagte principper. Dette bekræfter vurderingen fra DSB's revision fra den 22. marts 2013, hvorefter der fortsat udestår et arbejde internt i DSB-koncernen med hensyn til at implementere de i styringsdokumenterne fastlagte principper, forretningsgange og interne kontroller.

Blandt andet fordi det således allerede fremgår, at styringsdokumenterne endnu ikke er fuldt ud implementerede, har Jernbanenævnet ikke på det foreliggende grundlag fundet anledning til at foretage stikprøvevise kontroller.

Jernbanenævnet konkluderer herefter sammenfattende:

at de i DSB's styringsdokumenter fastlagte metoder til prisfastsættelse af ydelser under armslængdeprincippet stemmer overens med almindeligt anerkendte metoder til fastsættelse af markedspriser.

at de nævnte prisfastsættelsesmetoder sammen med de af DSB fastlagte procedurer mv. for dokumentation i forbindelse med kontrakter er tilstrækkelige til at opfylde de dokumentationskrav, som følger af retsgrundlaget.

at DSB's procedurer med hensyn til at gennemføre interne kontroller med inddragelse af samhandelsteamet, DSB's økonomiafdeling, foretagelse af efterkalkulationer m.v. ligeledes er egnede til understøtning heraf, herunder over længere perioder.

at der fortsat udestår et arbejde internt i DSB-koncernen med hensyn til at få implementeret de i styringsdokumenterne fastlagte principper, forretningsgange og interne kontroller.

Dato 21.02.2014
j.nr.JN36-00003

15. Jernbanenævnets beslutning

Jernbanenævnet foretager på det foreliggende grundlag ikke videre i sagen.

Denne vejledende udtalelse offentliggøres på Jernbanenævnets hjemmeside.

P.N.V.

Torben Sørensen
Nævnnsformand

Bilag: Oversigt af 21.februar 2014 over sagens akter