

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

Vår referens/dnr:
100/2016

Er referens/dnr:
Fi 2016/01709/S3

2016-06-09

Remissvar

Skatteverkets promemoria OECD-standard och EU-direktiv för dokumentation vid internprissättning och utbyte av land-för-land-rapporter

Svenskt Näringsliv har beretts tillfälle att avge yttrande över angivna promemoria. Svenskt Näringsliv ansluter sig till vad Näringslivets Skattedelegation anført i bifogat yttrande.

Svenskt Näringsliv



Krister Andersson



Claes Norberg

NSD
NÄRINGS LIVETS
SKATTE -
DELEGATION

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

Er referens: Fi2016/01709/S3

Stockholm 2016-06-09

Skatteverkets promemoria OECD-standard och EU-direktiv för dokumentation vid internprissättning och utbyte av land-för-land-rapporter

Näringslivets Skattedelegation (NSD) har beretts tillfälle att avge yttrande över angivna promemoria och anför följande.

Inledning

I promemorian behandlas förslag till förändringar i dokumentationsskyldighet vid internprissättning samt införandet av land-för-land-rapportering. Dessa två delar behandlas separat nedan.

Dokumentationsskyldighet vid internprissättning

Övergripande synpunkter

Genom OECD BEPS Action 13 har OECD:s riktlinjer för internprissättning fått ett nytt innehåll. I promemorian lämnas förslag på hur dessa förändringar ska genomföras i svenskt rätt. OECD:s nya riktlinjer innebär att internprissättningsdokumentationen ska bestå av två delar, en koncerngemensam del (master file) och en företagsspecifik del (local file). Den koncerngemensamma delen ska vara gemensam för hela koncernen medan den företagsspecifika upprättas av respektive företag

Implementeringen i svenskt rätt föreslås ske genom att ett antal nya bestämmelser införs i Skatteförfarandelagen och Skatteförfarandeförordningen. I Skatteförfarandelagen införs bestämmelser avseende vem som är skyldig att upprätta internprissättningsdokumentation, när denna ska upprättas, undantag från skyldighet att upprätta dokumentation samt syftet med dokumentationsskyldighet. I Skatteförfarandeförordningen anges specifikt vilka uppgifter en internprissättningsdokumentation ska innehålla. Innehållet i förordningen är i princip en

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

direkt översättning av OECD:s nya Transfer Pricing Guidelines avseende koncerngemensam och företagsspecifik dokumentation samt land-för-land-rapporter, övriga delar från OECD BEPS Action 13 är utelämnade. NSD saknar ett klargörande kring tänkt implementering av utelämnade delar exempelvis punkt 38 och 46 avseende jämförbarhetssökningar.

NSD anser att förslaget, jämfört med dagens regler, erbjuder tydligare vägledning avseende vilken information som en interprissättningsdokumentation förväntas innehålla. Detta är positivt eftersom det ökar förutsebarheten för företagen. Samtidigt ökar fullgörandekostnaderna för företagen eftersom dokumentationen ska innehålla mer information än tidigare.

I det följande lämnar NSD vissa närmare synpunkter på förslaget.

Vem som är skyldig att ha interprissättningsdokumentation

Promemorians förslag innebär såväl en utvidgning av vilka företag som är skyldig att ha interprissättningsdokumentation som en inskränkning av densamma. Dokumentationsskyldighet införs för handelsbolag och fasta driftsställen samtidigt som små och medelstora företag undantas från detta krav.

Små och medelstora företag anges vara sådana koncerner med mindre än 250 anställda och antingen en omsättning som inte överstiger 450 miljoner kronor eller en balansomslutning som inte överstiger 400 miljoner kronor.

NSD ställer sig positivt till undantaget för små och medelstora företag. Vissa tröskeleffekter kan förvisso komma att uppstå och påverka ett företags vilja att anställa när man närmar sig gränsen på 250 anställda. Detta får dock anses acceptabelt mot bakgrund av den förenkling undantaget innebär för små och medelstora företag.

Tidpunkt för upprättande av dokumentation

Enligt promemorians förslag ska interprissättningsdokumentation vara upprättad vid den tidpunkt då inkomstdeklarationen ska lämnas. NSD anser att detta utgör en alltför snäv tidsram för färdigställandet av dokumentationen. Tidpunkten för när dokumentationen behöver vara upprättad bör utformas så att den innebär så lite dubbelarbete som möjligt för företagen. Vid upprättande av interprissättningsdokumentation kan information användas som tas fram i samband med årsredovisningen. Dessutom är perioden när årsredovisningen ska upprättas och inkomstdeklarationen lämnas en mycket hektisk tid för företagen. Att till detta addera den arbetsbörda det innebär att färdigställa interprissättningsdokumentationen försvårar möjligheten för företagen att bli klara i tid. NSD anser därför att en lämplig tidpunkt för när interprissättningsdokumentationen ska vara upprättad är 6 månader efter det att inkomstdeklarationen ska lämnas. En sådan tidsfrist skulle ge företagen möjlighet att dra nytta av den information som redan tagits fram så att dubbelarbete kan undvikas. Det sprider också ut arbetsbördan för upprättande av årsredovisning, inkomstdeklaration och interprissättningsdokumentation över året. Sammantaget bör detta leda till ökad kvalitet på dokumentationen när mer tid kan läggas på denna.

Undantag från dokumentationsskyldighet

Förslaget innehåller ett undantag från dokumentationskravet för transaktioner som är oväsentliga. Detta undantag innehåller bland en beloppsgräns som innebär att transaktioner

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

under 5 miljoner kronor alltid ska anses vara oväsentliga. NSD anser att en sådan fast gräns skänker ökad förutsebarhet. Det är dock viktigt att en sådan fast gräns inte leder till att transaktioner överstigande detta belopp slentrianmässigt aldrig bedöms vara oväsentliga. Istället måste alltid en nyanserad bedömning göras när beloppet överstiger 5 miljoner kronor.

Land-för-land-rapporter

Övergripande synpunkter

NSD anser att förslagen i promemorian som avser att implementera OECD BEPS Action 13 kan bilda utgångspunkt för lagstiftning. NSD vill dock framföra vissa detaljsynpunkter på förslagen.

En utgångspunkt i den remitterade promemorian är att åstadkomma en svensk lagstiftning som både tar hänsyn till OECD BEPS Action 13 och ändringar av EU:s informationsutbytesdirektiv. NSD anser att det inte går att ta ställning till de delar av förslagen som avser EU-direktivet eftersom något utkast till EU-direktiv inte bifogats remissen. EU-direktivet skickades ut till remissinstanserna först senare under remisstiden. NSD har därför inte haft möjlighet att förhålla sig ens till förslaget. NSD anser att detta innebär ett fel i beredningen av ärendet. NSD välkomnar dock att man i möjligaste mån försöker få till stånd en gemensam lagstiftning på basis av OECD BEPS Action 13 och ändringar av informationsutbytesdirektivet.

Företag som ska lämna land-för-land-rapport

Det föreslås att bestämmelser införs i skatteförfarandelagen om vilka företag som ska lämna land-för-land-rapport. Huvudregeln är att ett svenskt moderföretag i en multinationell koncern ska lämna rapport till Skatteverket, om inte koncernen är undantagen p.g.a. sin storlek. Vidare finns bestämmelser om under vilka förutsättningar svenska enheter som inte är moderföretag i en multinationell koncern ska lämna rapport till Skatteverket samt när en svensk enhet kan utses till ställföreträdande moderföretag.

NSD tillstyrker förslagen.

Undantag från rapporteringsskyldigheten

Enligt förslaget är en multinationell koncern undtagen från skyldigheten att lämna land-för-land-rapport om den enligt sin koncernredovisning har sammanlagda intäkter på mindre än 7 miljarder kronor för det räkenskapsår som omedelbart föregår det räkenskapsår som rapporten skulle omfatta.

I promemorian förs en diskussion om gränsvärdet ska anges i svenska kronor eller euro. Man har slutligen landat i att ange beloppet i svenska kronor. Beloppsgränsen avses motsvara OECD:s modellag. Där anges beloppet till 750 miljoner euro, motsvarande ett belopp i lokal valuta som ungefärligen motsvarar 750 miljoner euro per januari 2015.

NSD kan ställa sig bakom beloppsgränsen liksom att beloppet uttrycks i svenska kronor.

I lagförslaget används termen sammanlagda intäkter. Det är inte klart vad som avses med sammanlagda intäkter eller den engelska motsvarigheten i OECD BEPS Action 13. Där

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

används termen ”consolidated group revenue”. I promemorian sägs att några gånger har för enkelhetens skull talats om omsättning (s. 56).

NSD anser en rimlig tolkning av termen är att den motsvarar termen nettoomsättning (på engelska net sales), som används i redovisningssammanhang. Detta mått framgår av resultaträkningsschemat i årsredovisningslagen (ÅRL) och används också i koncernredovisningar upprättade enligt IFRS. NSD anser att en sådan tolkning tillgodoser syftet med att avgöra vilka företag som ska omfattas av rapporteringskrav, särskilt som avsikten är att utgå från ett mått som kan avläsas i koncernredovisningen.

Land-för-land-rapporternas innehåll

Det föreslås att uppgiftskraven i OECD BEPS Action 13 införs i skatteförfarandelagen. Av promemorian framgår att kraven bör överensstämma med OECD:s modellag. Det sägs också att då samma modellag ska användas av alla deltagande stater och jurisdiktioner torde det inte vara ändamålsenligt att i svensk lag fastställa en mera exakt innebörd, som skulle kunna avvika från vad man lägger i motsvarande begrepp utomlands. Avsikten är att utvärdera rapporterna år 2020. Om det vid denna utvärdering eller i annat sammanhang visar sig att begreppens innehåll behöver preciseras, får detta – enligt vad som sägs i promemorian – göras då.

NSD tillstyrker förslagen och stödjer den regleringsansats som förespråkats i promemorian. Det är viktigt att uppgiftskravet tolkas mot bakgrund av OECD BEPS Action 13 och att egna svenska tolkningar undviks.

I vissa avseenden är det oklart vad som avses i OECD BEPS Action 13. Det gäller bl.a. termerna ”income tax accrued – current year” och ”stated capital”. Dessa termer föreslås bli översatta med årets ackumulerade inkomstskatt och aktiekapital. Detta motiveras på följande sätt i författningskommentaren i promemorian (s. 82):

Årets ackumulerade inkomstskatt. I modellagen ”income tax accrued”. Andra möjliga svenska översättningar kunde vara ”upplupen inkomstskatt” och ”inkomstskatt på årets resultat”.

I Annex III och ”Specific Instructions” till OECD:s modellag framgår att det är det innevarande årets (”current year”) ackumulerade inkomstskatt som ska anges. Också intäkter och andra poster som rapporten ska innehålla ska avse det aktuella året (räkenskapsåret). Här har ”årets” tagits med i begreppet för att framhålla att detta inte (nödvändigtvis) motsvarar bokförd skattekostnad. ”Årets ackumulerade inkomstskatt” ska således endast avse affärshändelser under räkenskapsåret och inte innefatta latent inkomstskatt eller avsättningar för osäkra skatteskulder.

Aktiekapital: I modellagen ”stated capital”. Det framgår inte vad OECD menar med stated capital. Aktiekapital torde vara ett lämpligt begrepp såvitt avser företag som är aktiebolag. I praktiken torde de allra flesta företag som berörs av land-för-land-rapporteringen vara aktiebolag. För företag eller enheter som inte är aktiebolag får närmaste motsvarighet till aktiekapital anges, t.ex. insatt kapital.

NSD instämmer i bedömningarna i promemorian och anser att de föreslagna termerna är lämpliga mot bakgrund av hur uppgiftskraven är formulerade i OECD BEPS Action 13.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Skatteverket skriver i sin promemoria att de svenska bestämmelserna om vad land-för-land-rapporter ska innehålla bör överensstämma med OECD:s modellag. NSD föreslår ett förtydligande om att OECD:s standard beträffande innehåll alltid skall gälla såvida inte annat specifikt angivits. Vidare understyrker OECD att land-för-land-rapporters innehåll inte behöver stämmas av mot koncernredovisning. Det vore det lämpligt att detta synsätt bekräftas av Skatteverket.

Tid för inlämnande

En land-för-land-rapport ska enligt förslaget ha inkommit till Skatteverket inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret. NSD tillstyrker förslaget.

Sanktioner

Enligt promemorian bör det införas en möjlighet att förelägga företag att lämna uppgifter, vilket också kan förenas med ett vitesföreläggande. Andra sanktioner i form av t.ex. förseningsavgifter bör inte införas enligt promemorian.

NSD tillstyrker förslagen och instämmer i att det är tillräckligt för att säkerställa rapporteringen att det går att förelägga företag att lämna information, vilket kan förenas med vite.

Begränsning i hur land-för-land-rapporterna får användas

Av section 5 i det multilaterala avtalet om land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana (MCAA), som regeringen undertecknade 27 januari 2016, framgår för vilka syften informationen får användas av skattemyndigheter. Section 5.2 har följande lydelse:

In addition to the restrictions in paragraph 1, the use of the information will be further limited to the permissible uses described in this paragraph. In particular, information received by means of the ChC Report will be used for assessing high-level transfer pricing, base erosion and profit shifting related risks, and, where appropriate, for economic and statistical analysis. The information will not be used as a substitute for a detailed transfer pricing analysis of individual transactions and prices based on a full functional analysis and a full comparability analysis. It is acknowledged that information in the CbC Report on its own does not constitute conclusive evidence that transfer prices are or are not appropriate and, consequently, transfer pricing adjustments will not be based on the CbC Report. Inappropriate adjustments in contravention of this paragraph made by local tax administrations will be conceded in any competent authority proceedings. Notwithstanding the above, there is no prohibition on using the CbC Report data as a basis for making further enquiries into the MNE Group's transfer pricing arrangements or into other tax matters in the course of a tax audit and, as a result, appropriate adjustments to the taxable income of a Constituent Entity may be made.

Enligt förslaget till 6 § i ny lag om land-för-land-rapporter föreslås följande avseende användning av informationen:

Land-för-land-rapporter får användas för övergripande analys av risker på internprissättningsområdet och andra risker för skattebaserosion och flyttning av vinster, däri inbegripet bedömning av risken för att någon enhet i en multinationell koncern inte följer gällande internprissättningsregler, samt för ekonomisk och statistisk analys.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Resultatet av en näringsverksamhet får inte justeras enligt 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1991:1229) enbart på grundval av innehållet i en land-för-land-rapport.

Vidare sägs i promemorian att (s. 61):

Däremot ska uppgifterna i land-för-land-rapporter inte få användas för att ensamma läggas till grund för beskattningsbeslut (beslut att justera resultatet av näringsverksamhet) för någon enhet som ingår i rapporten. Det går exempelvis inte att enbart av uppgifterna i rapporten dra slutsatsen att det är fel på koncernens internprissättning. Däremot är det ingenting som hindrar att uppgifterna i rapporten används av Skatteverket som urval för att starta en utredning av internprissättningen inom den multinationella koncernen, eller av andra skattefrågor, genom en skatterevision eller att detta leder till att resultatet av näringsverksamhet justeras. Det avgörande är inte att revision görs utan att ärendet blir utrett och det berörda företaget bereds tillfälle att yttra sig innan beslut fattas.

Användningsbegränsningen bör införas i den nya lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. En hänvisning till användningsbegränsningen bör också tas in i OSL. Eftersom användningsbegränsningen gäller inte bara för uppgifter som överlämnas från andra länder utan också för uppgifter i land-för-land-rapporter som lämnas till Skatteverket av svenska företag, bör en hänvisning också tas in i SFL.

NSD anser att det är mycket viktigt att det lagfästs hur uppgifterna får användas. NSD anser att dessa inte får gå utöver vad som framgår av det multilaterala avtalet. NSD anser också att en svensk reglering bör tolkas mot bakgrund av det multilaterala avtalet.

Vid en jämförelse mellan texten i det multilaterala avtalet, lagförslaget samt vad som sägs i promemorian i övrigt kan konstateras att vissa skillnader föreligger. I lagtexten har ledet ”*däri inbegripet bedömning av risken för att någon enhet i en multinationell koncern inte följer gällande internprissättningsregler*” skjutits in. Detta led saknar motsvarighet i det multilaterala avtalet. Någon förklaring finns inte i promemorian vad avsikten är med denna precisering. NSD anser att formuleringen är vag och går utöver det multilaterala avtalet. NSD anser därför att detta led bör utgå ur lagtexten.

De delar av section 5.2. som inte motsvaras av förslaget till lagtext motsvaras delvis av vad som sägs i promemorian, se citatet från s. 61 ovan. Det kan dock konstateras att texten i det multilaterala avtalet är fylligare när det gäller att säkerställa att land-för-land-informationen inte ersätter en detaljerad analys av individuella transaktioner med avseende på internprissättning. Syftet med en sådan skrivning är enligt NSD:s uppfattning att förhindra att land-för-land-informationen används som underlag för en fördelning av skatteunderlag (formula apportionment) som inte tar hänsyn till individuella transaktioner. Vidare saknas i promemorian en skrivning om bevisvärdering som framgår av det multilaterala avtalet.

NSD anser att lagtexten med den justering som angivits här kan ligga till grund för lagstiftning. För att motverka bristande överensstämmelse med det multilaterala avtalet – vilken kan orsaka tolkningsproblem – föreslår NSD att texten i en författningskommentar utformas så att den motsvarar vad som sägs i section 5.2 och att det också explicit anges att den svenska regleringen ska tolkas mot bakgrund av det multilaterala avtalet. Detta bidrar till ökad förutsebarhet och minskar risken för glidning i tolkningen av den svenska regleringen.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Skattesekretess för land-för-land-rapporter

Enligt förslaget ska land-för-land-rapporter omfattas av skattesekretessen i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL. Någon särskild bestämmelse behöver enligt promemorian inte införas i OSL avseende sådana uppgifter (bortsett från att det införs en hänvisning i OSL till hur informationen får användas i den nya föreslagna lagen om land-för-land-rapportering).

NSD anser att uppgifterna ska omfattas av skattesekretess och tillstyrker därför förslaget.

Konsekvensanalysen

NSD konstaterar att konsekvensanalysen avseende förslagets påverkan på företag är bristfällig jämfört med de krav som ställs enligt konsekvensutredningsförfordningen. Slutsatserna om att företagets kostnader skulle vara försumbara och att land-för-land-uppgifterna på det hela taget redan i dag inhämtas av moderbolagen för eget bruk saknar helt stöd. Detta ger intryck av att Skatteverket inte tagit kravet på konsekvensanalys på allvar.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Krister Andersson

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99