

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

Innehållsförteckning

Sammanfattning	4
1 Författningsförslag	5
1.1 Förslag till lag om automatiskt utbyte av land-för- land- rapporter	5
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	7
1.3 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)	8
1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	9
1.5 Förslag till förordning om automatiskt utbyte av land-för-land- rapporter	19
1.6 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	20
1.7 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).....	23
2 Bakgrund	29
3 Gällande rätt	31
3.1 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning	31
3.1.1 Korrigeringsregeln för internprissättning	31
3.1.2 Dokumentationsskyldighet.....	31
3.2 OECD:s regelverk.....	32
3.2.1 OECD:s modellavtal	32
3.2.2 OECD:s riktlinjer för internprissättning	33
3.2.3 OECD:s vinstallokeringsrapporter.....	33
3.3 Land-för-land-rapporter	34
3.4 Sekretessfrågor m. m.....	34
4 Överväganden och förslag.....	35
4.1 Inledning	35
4.2 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning	35
4.2.1 Internprissättningsdokumentationen blir tvådelad och innehållet förtydligas.....	35
4.2.2 Kretsen av dokumentationsskyldiga företag ändras.....	37
4.2.3 Syftet med internprissättningsdokumentationen	41
4.2.4 Undantag för företag i små och medelstora koncerner .	42
4.2.5 Undantag för oväsentliga transaktioner	44
4.2.6 Intressegemenskapsdefinitionen ändras	46
4.2.7 Tidpunkt för upprättande och överlämnande	47
4.2.8 Språk.....	49
4.2.9 Bevarande.....	49

4.3	Land-för-land-rapporter.....	51
4.3.1	Bestämmelser om land-för-land-rapporter tas in i skatteförfarandelagen.....	52
4.3.2	Svenska företags skyldighet att lämna land-för-land-rapport till Skatteverket.....	52
4.3.3	Undantag från rapporteringsskyldigheten.....	54
4.3.4	Underrättelser till Skatteverket.....	57
4.3.5	Land-för-land-rapporternas innehåll.....	57
4.3.6	Tid för inlämnande av land-för-land-rapport m.m.....	58
4.3.7	Sanktioner.....	59
4.3.8	Skatteverkets skyldighet att överföra uppgifter till andra staters och jurisdiktioners skattemyndigheter.....	59
4.3.9	Skattesekretess för land-för-land-rapporter.....	60
4.3.10	Begränsning för hur land-för-land-rapporterna får användas.....	61
4.3.11	Samarbete för att se till att avtalet följs och tillämpas ...	62
4.4	Ändring av EU-direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning vad gäller land-för-land-rapportering.....	62
4.4.1	Definitioner.....	63
4.4.2	Allmänna rapporteringskrav.....	65
4.4.3	Sekretessfrågor m.m.....	69
4.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	70
5	Konsekvensanalys.....	71
5.1	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	71
5.2	Konsekvenser för enskilda och företag.....	71
5.3	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	73
5.4	Övrigt.....	74
6	Författningskommentarer.....	75
6.1	Förslaget till lag (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.....	75
6.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	76
6.3	Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	77
6.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	77

Sammanfattning

I denna promemoria lämnas förslag till genomförande av OECD:s standard för dokumentation vid internprissättning och automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter (BEPS action 13). I promemorian lämnas även förslag till genomförande av EU-direktivet om ändring i rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning, avseende land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana rapporter (DAC 4). Förslaget innebär att det införs bestämmelser om land-för-land-rapporter och automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter mellan skattemyndigheterna i EU:s medlemsstater och mellan skattemyndigheterna i de stater och jurisdiktioner som har undertecknat det multilaterala avtalet om land-för-land-rapportering. Det föreslås att multinationella koncerner med en omsättning som överstiger 7 miljarder kronor varje år och för varje skattejurisdiktion i vilken de utövar verksamhet ska lämna vissa upplysningar som omfattar intäktsbelopp, vinst före inkomstskatt, betald och ackumulerad inkomstskatt, antalet anställda, aktiekapital, outdelad vinst och materiella anläggningstillgångar. Huvudregeln är att det är moderföretaget i en multinationell koncern som ska lämna land-för-land-rapporten. I vissa fall, när rapportering inte görs av moderföretaget, kan ett dotterföretag i ett annat land bli skyldigt att rapportera i stället för moderföretaget.

Upplysningarna ska utbytas mellan staterna och jurisdiktionerna genom automatiskt informationsutbyte inom 15 månader från den sista dagen av det räkenskapsår för den multinationella koncernen som land-för-land-rapporten avser. Det första året ska upplysningarna dock utbytas inom 18 månader från samma dag. Den första land-för-land-rapporten ska lämnas för det räkenskapsår för den multinationella koncernen som inleds den 1 januari 2016 eller senare.

Om en land-för-land-rapport inte ges in till Skatteverket, ska reglerna om föreläggande och vitesföreläggande bli tillämpliga.

Förslagen innebär också att de nuvarande reglerna om internprissättningsdokumentation anpassas till OECD:s nya standard. Dokumentationen ska bestå av två delar, en koncerngemensam del och en företagsspecifik del, och det förtydligas vad de båda delarna ska innehålla. Små och medelstora företag undantas från dokumentationsskyldighet. Däremot utökas kretsen av dokumentationsskyldiga till att omfatta även svenska handelsbolag, utländska företag med fast driftställe i Sverige och svenska företag med fast driftställe utomlands. För dokumentationsskyldiga företag undantas oväsentliga transaktioner från dokumentationsskyldigheten och transaktioner gentemot en motpart som understiger 5 miljoner kronor räknas alltid som oväsentliga. Tidpunkter för upprättande, överlämnande till Skatteverket och bevarande regleras. Några regler om internprissättningsdokumentation finns inte i EU-direktivet.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller för sådant automatiskt utbyte av upplysningar som avses i det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter som undertecknades den 27 januari 2016, i ett annat avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och i rådets direktiv (EU) 2016/XX av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning.

Definitioner

2 §. *Enhet, rapporteringsskyldig enhet och multinationell koncern* har den innebörd som anges i 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Överföring

3 § Skatteverket ska genom automatiskt utbyte överföra land-för-land-rapporter som Skatteverket har fått från rapporteringsskyldiga enheter enligt 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

En land-för-land-rapport ska överföras till den behöriga myndigheten i en medlemsstat i Europeiska unionen om minst en enhet som ingår i samma multinationella koncern som den rapporteringsskyldiga enheten, enligt uppgifterna i land-för-land-rapporten, antingen har hemvist i den andra medlemsstaten eller är föremål för beskattning där på grund av verksamhet som bedrivs genom ett fast driftställe.

En land-för-land-rapport ska även överföras till den behöriga myndigheten i en annan stat eller jurisdiktion om

1. det finns ett gällande avtal med den andra staten eller jurisdiktionen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter,

2. den behöriga myndigheten i den andra staten eller jurisdiktionen inte har anmält att den ska anses som en sådan icke ömsesidig jurisdiktion som överför men inte tar emot land-för-land-rapporter, och

3. minst en enhet som ingår i samma multinationella koncern som den rapporteringsskyldiga enheten, enligt uppgifterna i land-för-land-rapporten antingen har hemvist i den andra staten eller jurisdiktionen eller är föremål för beskattning där på grund av verksamhet som bedrivs genom ett fast driftställe.

Land-för-land-rapporterna ska överföras minst en gång om året. Överföringen ska innefatta uppgift om vilken valuta som används i rapporten.

Skatteverket ska meddela de behöriga myndigheterna i alla övriga medlemsstater i Europeiska unionen och i andra stater och jurisdiktioner som avses i tredje stycket 1 och 2 om underrättelser som Skatteverket tagit emot enligt 33 a kap. 8 § andra stycket skatteförfarandelagen om att moderföretaget i en koncern har vägrat att lämna all nödvändig information.

Samarbete för att se till att avtalet följs och tillämpas

4 § Om Skatteverket har skäl att tro att en rapporteringsskyldig enhet i en annan stat eller jurisdiktion har lämnat felaktiga eller ofullständiga uppgifter i en land-för-land-rapport eller inte har lämnat någon land-för-land-rapport, ska

Skatteverket meddela detta till den andra statens eller jurisdiktionens behöriga myndighet.

5 § Om en annan stats eller jurisdiktions behöriga myndighet meddelar Skatteverket att myndigheten har skäl att tro att felaktiga eller ofullständiga uppgifter har lämnats av en svensk rapporteringsskyldig enhet, eller att en sådan enhet inte har lämnat någon land-för-land-rapport, ska Skatteverket vidta de åtgärder som är möjliga enligt svensk lag för att inhämta de riktiga och fullständiga uppgifter som saknas.

Användning av upplysningar som Skatteverket tar emot

6 § 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.

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.

Underrättelse vid överträdelse av sekretessen eller brister i skyddet för uppgifter

7 § Skatteverket ska omedelbart underrätta sekretariatet vid det koordineringsorgan som avses i artikel 24.3 i bilaga 1 till lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden vid överträdelser av sekretessen enligt det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter som undertecknades den 27 januari 2016 eller ett annat avtal mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter eller vid brister i skyddet för uppgifter som har tagits emot. Skatteverket ska då även underrätta koordineringsorganets sekretariat om eventuella påföljder och avhjälpande åtgärder som detta har resulterat i.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

Uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för

1. fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter,
2. bestämmande av pensionsgrundande inkomst,
3. fastighetstaxering,
4. revision och annan analys- eller kontrollverksamhet,
5. tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning,
6. handläggning

a) enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter,

b) av andra frågor om ansvar för någon annans skatter och avgifter, *och* b) av andra frågor om ansvar för någon annans skatter och avgifter,

c) enligt lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och 22 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

c) enligt lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och 22 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), *och*

d) enligt lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och 33 a kap. skatteförfarandelagen.

7. fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande,

8. hantering av underrättelser från arbetsgivare om anställning av utlänningar som avses i lagen (2013:644) om rätt till lön och annan ersättning för arbete utfört av en utlänning som inte har rätt att vistas i Sverige,

9. hantering av uppgifter om sjuklönekostnad, och

10. tillsyn, kontroll, uppföljning och planering av verksamheten.

Uppgifter som får behandlas enligt första stycket får även behandlas för tillhandahållande av information som behövs i Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

¹ Senaste lydelse SFS (2015:901).

1.3 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 2 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.
2 §²

Bestämmelser som begränsar möjligheten att använda vissa uppgifter som en svensk myndighet har fått från en myndighet i en annan stat finns i

1. lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden,
2. lagen (2000:343) om internationellt polisiärt samarbete,
3. lagen (2000:344) om Schengens informationssystem,
4. lagen (2000:562) om internationell rättslig hjälp i brottmål,
5. lagen (2000:1219) om internationellt tullsamarbete,
6. lagen (2003:1174) om vissa former av internationellt samarbete i brottsutredningar,
7. lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen,
8. lagen (1998:620) om belastningsregister,
9. lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning,
10. lagen (2013:329) med vissa bestämmelser om skydd för personuppgifter vid polissamarbete och straffrättsligt samarbete inom Europeiska unionen,
11. lagen (2015:63) om utbyte av upplysningar med anledning av FATCA-avtalet, och
12. lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.

Bestämmelser som begränsar möjligheten att använda vissa uppgifter som en svensk myndighet har fått från en uppgiftsskyldig i Sverige eller från en myndighet i en annan stat finns i lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

² Senaste lydelse SFS (2015:917).

1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 1 kap. 1 §, 38 kap. 1 §, 39 kap. 1, 15 och 16 §§ ska ha följande lydelse, dels att det ska införas ett nytt kapitel, 33 a kap., och sju nya paragrafer, 39 kap. 2 a och 16 a–16 f §§ samt sju nya mellanrubriker, närmast före 39 kap. 15, 16, 16 a, 16 b, 16 d, 16 e och 16 f §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §³

I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

 AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

33 kap. – Särskilda uppgifter

33 kap. – Särskilda uppgifter

33 a kap. – Land-för-land-rapporter

34 kap. – Informationsuppgifter

34 kap. – Informationsuppgifter

33 a kap. Land-för-land-rapporter

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser med anledning av det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter som undertecknades den 27 januari 2016 och rådets direktiv (EU) 2016/XX av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning. Kapitlet gäller även vid utbyte enligt andra avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

Bestämmelserna ges i följande ordning:

- definitioner (2 §),*
- skyldighet att lämna land-för-land-rapport och underrättelse (3–8 §§),*
- land-för-land-rapportens innehåll (9 §), och*
- tidsgränser samt hur Skatteverket får använda uppgifterna (10–12 §§).*

³ Senaste lydelse SFS (2015:903).

Definitioner

2 §

I detta kapitel avses med

Företag: varje form av näringsverksamhet som inte bedrivs av en fysisk person.

Koncern: företag som är förenade genom ägande eller kontroll på ett sådant sätt att det antingen finns en skyldighet att upprätta koncernredovisning enligt tillämpliga årsredovisningsregler eller skulle finnas det om andelar i något av företagen vore föremål för handel på en reglerad marknad.

Multinationell koncern: en koncern i vilken det ingår minst två företag som hör hemma i olika stater eller jurisdiktioner eller minst ett företag som hör hemma i en stat eller jurisdiktion och som är skattskyldigt i en annan stat eller jurisdiktion på grund av verksamhet som bedrivs från fast driftställe.

Enhet:

– ett företag som ingår i en multinationell koncerns koncernredovisning eller som skulle göra det om andelar i företaget vore föremål för handel på en reglerad marknad,

– ett företag som inte ingår i den multinationella koncernens koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller väsentlighet, eller

– ett fast driftställe till sådana företag som avses ovan förutsatt att företaget, på grund av rapporteringskrav eller intern uppföljning, upprättar särskilda räkenskaper för det fasta driftstället.

Svensk enhet:

– en enhet som är obegränsat skattskyldig i Sverige eller är bildad enligt svensk lag,

– ett svenskt handelsbolag, eller

– en utländsk enhets fasta driftställe i Sverige om detta är en enhet.

Rapporteringskyldig enhet: en enhet (moderföretag, ställföreträdande moderföretag eller en annan enhet som anges i 4 §) som är skyldig att lämna en land-för-land-rapport för en multinationell koncerns räkning där den är hemmahörande.

Moderföretag: en enhet som direkt eller indirekt äger en så stor andel i en eller flera andra enheter i en multinationell koncern att den är skyldig att upprätta koncernredovisning enligt redovisningsprinciper som är allmänt

tillämpade inom den stat eller jurisdiktion där den hör hemma eller skulle vara skyldig att göra det om dess andelar vore föremål för handel på en reglerad marknad, förutsatt att det inte i den multinationella koncernen finns någon annan enhet som direkt eller indirekt äger en sådan andel som nyss sagts i enheten.

Ställföreträdande moderföretag: en enhet i en multinationell koncern som har blivit utsedd av den multinationella koncernen att i stället för moderföretaget lämna land-för-land-rapporten i Sverige eller i den andra stat eller jurisdiktion där enheten hör hemma för den multinationella koncernens räkning när minst ett av villkoren i 4 § första stycket 1–3 är uppfyllt.

Räkenskapsår: den årliga redovisningsperiod för vilken moderföretaget i en multinationell koncern upprättar sin redovisning.

Rapporterat räkenskapsår: det räkenskapsår som redovisas i en land-för-land-rapport.

Koncernredovisning: en multinationell koncerns räkenskaper i vilka tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden hos moderföretaget och enheterna redovisas som en enda ekonomisk enhet.

Systembrist: att en stat eller jurisdiktion som har ett gällande avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, har på andra grunder än enligt villkoren i avtalet upphävt det automatiska utbytet av upplysningar eller på annat sätt fortlöpande underlåtit att automatiskt tillhandahålla Sverige land-för-land-rapporter som jurisdiktionen har tillgång till rörande multinationella koncerner som har enheter i Sverige.

Skyldighet att lämna land-för-land-rapport

3 §

Ett svenskt moderföretag i en multinationell koncern ska lämna en land-för-land-rapport till Skatteverket, om inte koncernen är undantagen enligt 5 §.

4 §

En svensk enhet som inte är moderföretag i en multinationell koncern ska lämna en land-för-land-rapport om:

1. moderföretaget inte är skyldigt att

lämna en land-för-land-rapport i den stat eller jurisdiktion där det hör hemma,

2. den stat eller jurisdiktion i vilken moderföretaget hör hemma inte har något gällande avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter vid den tidpunkt som avses i 10 §, eller

3. Skatteverket har anmält till enheten att det föreligger en systembrist i den stat eller jurisdiktion i vilken moderföretaget hör hemma.

Om det i den multinationella koncernen finns flera svenska enheter som enligt första stycket är skyldiga att lämna land-för-land-rapport, kan koncernen utse en av dem att lämna rapporten för ett visst räkenskapsår för övriga svenska enheters räkning. Koncernen kan även utse en svensk enhet till ställföreträdande moderföretag.

En enhet som enligt något av villkoren i första stycket är skyldig att lämna land-för-land-rapport, ska från moderföretaget begära de uppgifter som den behöver för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. En enhet som inte kan få tillgång till alla de uppgifter som den behöver från moderföretaget för att lämna en fullständig land-för-land-rapport, får inte utses att lämna rapporten för andra enheters räkning. Om en enhet som lämnar rapporten inte lämnar en fullständig sådan, ska den inte anses ha lämnat rapporten för alla berörda enheters räkning.

Första stycket gäller inte om koncernen är undantagen enligt 5 §.

Undantag från skyldigheten att lämna land-för-land-rapport

5 §

En multinationell koncern är undantagen 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.

6 §

En enhet som avses i 4 § är inte skyldig att lämna land-för-land-rapport om ett utländskt ställföreträdande moderföretag i rätt tid lämnar en fullständig land-för-land-rapport i den stat eller jurisdiktion där det hör hemma och följande villkor är uppfyllda:

1. det ställföreträdande moderföretaget är enligt lagstiftningen i den stat eller jurisdiktion där det hör hemma skyldigt att lämna en land-för-land-rapport,

2. den staten eller jurisdiktionen har ett gällande avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter vid den tidpunkt som avses i 10 §,

3. den staten eller jurisdiktionen har inte meddelat Skatteverket att det föreligger en systembrist,

4. den staten eller jurisdiktionen har underrättats om att enheten är ställföreträdande moderföretag, och

5. en anmälan har lämnats till Skatteverket i enlighet med 8 § första stycket.

Skyldighet att lämna underrättelse

7 §

Varje svensk enhet i en multinationell koncern ska underrätta Skatteverket om den är moderföretag eller ställföreträdande moderföretag eller i övrigt är rapporteringskyldig enligt 4 §.

Första stycket gäller inte om koncernen är undantagen enligt 5 §.

8 §

En svensk enhet i en multinationell koncern som varken är moderföretag eller ställföreträdande moderföretag eller i övrigt är rapporteringskyldig enligt 4 §, ska meddela Skatteverket vilken enhet i koncernen som är den rapporteringskyldiga enheten. Meddelandet ska innehålla uppgift om den rapporteringskyldiga enhetens identitet och i vilken stat eller jurisdiktion den hör hemma.

En enhet som lämnar en ofullständig land-för-land-rapport i enlighet med 9 § andra stycket, ska underrätta Skatteverket om att moderföretaget har vägrat att lämna all nödvändig information till enheten.

Första och andra styckena gäller inte om koncernen är undantagen enligt 5 §.

Land-för-land-rapportens innehåll

9 §

En land-för-land-rapport ska innehålla följande uppgifter om den multinationella koncernen.

1. Sammanlagd information om storleken på

- (a) intäkter,
- (b) vinst (förlust) före inkomstskatt,
- (c) betalad inkomstskatt,
- (d) årets ackumulerade inkomstskatt,
- (e) aktiekapital,
- (f) ackumulerade vinstmedel,
- (g) antal anställda och
- (h) materiella tillgångar utom kontanter och liknande,

allt uppdelat på varje stat eller jurisdiktion i vilken den multinationella koncernen har bedrivit verksamhet under det rapporterade räkenskapsåret.

2. För varje i koncernen ingående enhet:

- namn, eller annan uppgift som klargör dess identitet, och den stat eller jurisdiktion i vilken enheten har bemvist,
- den stat eller jurisdiktion där enheten är bildad eller registrerad, om detta är en annan än den där enheten har bemvist, samt
- dess viktigaste verksamhet eller verksamheter.

3. Vilken valuta som används i rapporten.

En enhet som är skyldig att lämna land-för-land-rapport enligt 4 § men inte har fått tillgång till alla de uppgifter den behöver från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport, ska lämna en land-för-land-rapport som innehåller alla de uppgifter som den har tillgång till och som anges i första stycket.

När ska rapporter och underrättelser lämnas?

10 §

En land-för-land-rapport ska ha kommit in till Skatteverket inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret.

11 §

Underrättelser enligt 7 § och 8 § första stycket ska ha kommit in till Skatteverket före det rapporterade räkenskapsårets utgång.

Underrättelser enligt 8 § andra stycket ska ha kommit in till Skatteverket inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret, men inte senare än när land-för-land-rapporten som avses i 8 § andra stycket till Skatteverket.

Användning av uppgifterna

12 §

I 6 § lagen (2016:000) om automatiskt

utbyte av land-för-land-rapporter finns en bestämmelse om hur Skatterverket får använda uppgifter i land-för-land-rapporter.

38 kap.

1 §⁴

Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,
2. åtagande enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,
3. deklARATIONER,
4. särskilda uppgifter, *och*
5. periodiska sammanställningar.

Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,
2. åtagande enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,
3. deklARATIONER,
4. *land-för-land-rapporter*,
5. särskilda uppgifter, *och*
6. periodiska sammanställningar.

39 kap.

1 §⁵

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- generell dokumentationsskyldighet (3 §),
- dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15 *och* 16 §§), *och*
- föreläggande (17 §).

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 *och* 2 a §§),
- generell dokumentationsskyldighet (3 §),
- dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15–16 f §§), *och*
- föreläggande (17 §).

2 a §

I detta kapitel avses med

företag i intressegemenskap: företag som är moderföretag och dotterföretag eller företag som står under i huvudsak gemensam ledning,

koncern: en koncern av sådant slag som avses i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

⁴ Senaste lydelse SFS (2015:768).

⁵ Senaste lydelse SFS (2014:1474).

Syftet med internprissättningsdokumentation

15 §

Den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet ska dokumentera transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt, om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag, behöver transaktionerna dokumenteras bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent.

Internprissättningsdokumentationen ska innehålla de uppgifter som behövs för en bedömning av

1. om resultatet av näringsverksamheten ska justeras enligt 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) i fall som avses i 16 § 1 och 2,

2. vilken inkomst som ska undantas från beskattning eller hur mycket avräkning som ska medges för utländsk skatt i fall som avses i 16 § 3 och 4, eller

3. om den inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe ska justeras i fall som avses i 16 § 5.

Vem är skyldig att ha internprissättningsdokumentation?

16 §

Dokumentation enligt 15 § ska innehålla de uppgifter som behövs för en bedömning av om resultatet av näringsverksamheten ska justeras enligt 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Dokumentationskyldighet avseende internprissättning föreligger för

1. en obegränsat skattskyldig juridisk person som har transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt om företagen är i intressegemenskap,

2. ett svenskt handelsbolag som har transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt om företagen är i intressegemenskap under förutsättning att handelsbolagets resultat beskattas hos obegränsat skattskyldiga juridiska personer som är i intressegemenskap med handelsbolaget och det begränsat skattskyldiga företaget,

3. en obegränsat skattskyldig juridisk person med fast driftställe utomlands,

4. ett svenskt handelsbolag med fast driftställe utomlands under förutsättning att handelsbolagets resultat beskattas hos obegränsat skattskyldiga juridiska personer som är i intressegemenskap med handelsbolaget, och

5. en utländsk juridisk person som är skattskyldig för inkomst från fast driftställe i Sverige.

Undantag från dokumentationskyldighet

16 a §

Dokumentationskyldighet enligt 16 § föreligger inte om företaget året före

beskattningsåret ingår i en intressegemenskap som har mindre än 250 anställda och antingen har en omsättning som inte överstiger 450 miljoner kronor eller en balansomslutning som inte överstiger 400 miljoner kronor.

Dokumentationens innehåll

16 b §

En internprissättningsdokumentation ska bestå av två delar, en koncerngemensam del och en företagsspecifik del.

Den koncerngemensamma delen ska innehålla en översikt av koncernen och dess verksamhet.

Den företagsspecifika delen ska innehålla information om de transaktioner som avses i 16 § 1 och 2 eller, i de fall som avses i 16 § 3–5, om de transaktioner som är hänförliga till det fasta driftstället och som anses ha skett mellan det fasta driftstället och övriga delar av företaget.

16 c §

Transaktioner som är oväsentliga behöver inte dokumenteras i den företagsspecifika delen.

Om det sammanlagda värdet av transaktionerna med det begränsat skattskyldiga företaget i fall som avses i 16 § 1 och 2 understiger 5 000 000 kronor, räknas transaktionerna alltid som oväsentliga. Motsvarande gäller om det sammanlagda värdet av de transaktioner som ska anses hänförliga till det fasta driftstället i fall som avses i 16 § 3–5 understiger 5 000 000 kronor.

Undantagen i första och andra styckena gäller inte upplåtelse och överlåtelse av immateriella tillgångar om inte tillgångarna är oväsentliga för verksamheten.

När ska internprissättningsdokumentationen upprättas?

16 d §

Den företagsspecifika delen av internprissättningsdokumentationen ska vara upprättad vid den tidpunkt då inkomstdeklarationen eller, i fall som avses i 16 § 2 och 4, särskilda uppgifter ska lämnas. Den koncerngemensamma delen ska vara upprättad senast vid den tidpunkt då moderföretaget ska lämna sin

inkomstdeklaration.

På vilka språk får dokumentationen upprättas?

16 e §

Internprissättningsdokumentationen ska upprättas på svenska eller på danska, norska eller engelska.

Skatteverkets tillgång till dokumentationen

16 f §

Internprissättningsdokumentationen ska på begäran överlämnas till Skatteverket.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.
 2. Bestämmelserna i 33 a kap. tillämpas första gången på räkenskapsår som har påbörjats efter den 31 december 2015. Har ett sådant räkenskapsår avslutats före ikraftträdandet, får underrättelse enligt 33 a kap. 11 § första stycket lämnas senast den 31 mars 2017.
 3. Bestämmelserna i 39 kap. tillämpas första gången på beskattningsår som har påbörjats efter den 31 december 2016.

1.5 Förslag till förordning om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna förordning gäller vid sådant utbyte av land-för-land-rapporter som avses i lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

2 § Land-för-land-rapporter ska överföras till de behöriga myndigheterna i de stater och jurisdiktioner som anges i 3 § lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter snarast möjligt, men senast 15 månader efter utgången av det räkenskapsår som rapporten omfattar.

När överföring ska ske första gången enligt rådets direktiv (EU) 2016/XX av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning eller första gången efter det att ett sådant avtal som avses i 3 § andra stycket 1 lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter har trätt i kraft, kan överföringen dock göras senast 18 månader efter utgången av det räkenskapsår som rapporten omfattar.

3 § Skatteverket ska ingå överenskommelser med de behöriga myndigheterna i stater och jurisdiktioner med vilka utbyte ska ske i enlighet med ett avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, om hur det automatiska utbytet av land-för-land-rapporter ska genomföras och om formerna för annan kommunikation mellan Skatteverket och de behöriga myndigheterna i andra stater och jurisdiktioner.

Skatteverket ska arbeta med de behöriga myndigheterna i andra stater och jurisdiktioner för att enas om en eller flera metoder för dataöverföring, inklusive krypteringsstandarder, i syfte att åstadkomma största möjliga standardisering och minsta möjliga komplexitet samt att minimera kostnaderna. Skatteverket ska med avseende på tillämpning av det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter som undertecknades den 27 januari 2016 meddela dessa metoder till sekretariatet vid det koordineringsorgan som avses i artikel 24.3 i bilaga 1 till lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

Skatteverket ska meddela koordineringsorganets sekretariat när lämpliga åtgärder har vidtagits för att säkerställa att nödvändiga krav på sekretess och datasäkerhet är uppfyllda och bifoga det besvarade frågeformulär om sekretess och datasäkerhet som ska ingå i bilaga D till det avtal som avses i andra stycket.

Om det uppstår svårigheter i samband med genomförandet av det avtal som avses i andra stycket, får Skatteverket begära att samråd hålls med behöriga myndigheter i en eller flera andra stater eller jurisdiktioner så att lämpliga åtgärder kan vidtas för att säkerställa att avtalet uppfylls. Om Skatteverket begär samråd ska Skatteverket säkerställa att koordineringsorganets sekretariat på lämpligt sätt underrättas om åtgärder som utformats.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2017.

1.6 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom förskrivs i fråga om förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet att 2 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §⁶

Beträffande personer som avses i 2 kap. 2 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får i beskattningsdatabasen behandlas uppgifter

1. som behövs vid Skatteverkets handläggning av ärenden som sker med stöd av

- kupongskattelagen (1970:624),
 - fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
 - lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
 - skatteförfarandelagen (2011:1244),
 - mervärdesskattelagen (1994:200),
 - lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter,
 - lagen (1999:445) om exportbutiker,
 - inkomstskattelagen (1999:1229),
 - lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter,
 - lagen (2013:948) om stöd vid korttidsarbete, eller
 - annan författning med bestämmelser om skatter och socialavgifter,
2. om planerad, beslutad, pågående eller avslutad revision och annan kontroll av skatter och avgifter,
3. om att fordran mot en person registrerats hos Kronofogdemyndigheten och om indrivningsresultat,
4. om beslut om näringsförbud,
5. om antal anställda och anställdas personnummer,
6. om plusgiro- och bankgironummer, om fullmakt lämnats för bank- eller plusgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto samt uppgifter om fullmakten och kontot,
7. för förberedelsearbete vid fastighetstaxering,
8. om lagfarna köp av hela eller delar av fastigheter samt om fastighetsregleringar vid vilka mer än två hektar åkermark, betesmark och skogsmark överförs från en fastighet till en annan och där frivillig överenskommelse om likviden föreligger,
9. om tillsyn enligt alkohollagen (2010:1622),

⁶ Senaste lydelse SFS (2015:913).

10. som behövs för
- handläggning av ärenden enligt lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden,
 - handläggning av ärenden enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning,
 - handläggning av ärenden enligt lagen (2015:63) om utbyte av upplysningar med anledning av FATCA-avtalet,
 - handläggning av ärenden enligt lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och 22 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244),
 - handläggning av ärenden enligt lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, *och*
 - annat informationsutbyte och annan handräckning enligt internationella åtaganden,
10. som behövs för
- handläggning av ärenden enligt lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden,
 - handläggning av ärenden enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning,
 - handläggning av ärenden enligt lagen (2015:63) om utbyte av upplysningar med anledning av FATCA-avtalet,
 - handläggning av ärenden enligt lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och 22 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244),
 - handläggning av ärenden enligt lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton,
 - *handläggning av ärenden enligt lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, och*
 - annat informationsutbyte och annan handräckning enligt internationella åtaganden,
11. från aktiebolagsregistret,
12. från vägtrafikregistret,
13. från Folkhälsomyndigheten om tillstånd enligt *alkobollagen* och om omsättning enligt restaurangrapport,
14. från Arbetsförmedlingen om beslut om arbetsmarknadspolitiska åtgärder samt om utbetalt belopp och datum för utbetalningen,
15. från Tullverket om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från verket som behövs för tillämpningen av 3 kap. 30 § andra stycket *mervärdesskattelagen* och för fastställande, uppörd eller kontroll av mervärdesskatt vid import,
16. från Försäkringskassan om försäkring mot kostnader för sjuklön när det gäller arbetsgivaren och den försäkrade, om sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärsarbete och om utsänd person,
17. om avgiftsskyldighet till sådant trossamfund som har eller har beviljats uppördshjälp enligt 16 § lagen (1998:1593) om trossamfund samt om församlingstillhörighet inom Svenska kyrkan,
18. om att prissättningsbesked har lämnats enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner,
19. om flyttningar av varor eller bränsle som avses i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt respektive lagen (1994:1776) om skatt på energi, och
20. om sjuklön enligt lagen (1991:1047) om sjuklön.

Skatteverket får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2017.

1.7 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom förskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
dels att 9 kap. 9 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas tretton nya paragrafer, 7 kap. 2 a § och 9 kap. 10–21 §§,
samt fyra nya mellanrubriker, närmast före 7 kap. 2 a §, 9 kap. 9, 16 och 21 §§, av
följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

Land-för land-rapporter

2 a § En uppgift som enligt 33 a kap. 9 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämnas i en land-för-land-rapport om i koncernen ingående enheters viktigaste verksamhet eller verksamheter, ska ange om följande ingår i verksamheten:

- forskning och utveckling;*
- innehav eller förvaltning av immateriella tillgångar;*
- inköp eller upphandling;*
- tillverkning;*
- försäljning, marknadsföring eller distribution;*
- administrativa tjänster eller lednings- eller supporttjänster;*
- tillhandahållande av tjänster till oberoende företag;*
- koncernintern finansiering;*
- reglerade finansiella tjänster;*
- försäkring;*
- innehav av aktier eller andra andelar;*
- vilande.*

Också om verksamheten är något annat än det ovanstående, bör dess natur anges.

9 kap.

9 §

Koncerngemensam del

Sådan *dokumentation om internprissättning* som avses i 39 kap. 16 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla

1. *en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten,*
2. *uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna,*
3. *en funktionsanalys,*
4. *en beskrivning av vald prissättningsmetod, och*
5. *en jämförbarhetsanalys.*

Skatteverket får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska ingå i dokumentationen.

Sådan *internprissättningsdokumentation* som avses i 39 kap. 16 b § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska, *beträffande den koncerngemensamma delen, innehålla de uppgifter som anges i 10-15 §§.*

10 §

Den koncerngemensamma delen ska innehålla information om koncernen i dess helhet. Informationen får delas upp på verksamhetsgrenar om det ger en bättre bild av koncernens verksamhet.

11 §

Den koncerngemensamma delen ska innehålla ett organisationschema som visar ägarstrukturen i koncernen och i vilket land respektive företag är verksamt.

12 §

Den koncerngemensamma delen ska innehålla en allmän beskrivning av koncernens verksamhet eller verksamheter såsom

1. *viktiga faktorer som påverkar vinstgenereringen,*
2. *en beskrivning, exempelvis i form av tabell eller diagram, av transaktionerna i distributionskedjan för koncernens fem mest omsatta produkter eller tjänster samt andra produkter eller tjänster beträffande vilka försäljningen uppgår till mer än fem procent av koncernens omsättning,*
3. *en beskrivning av de viktigaste geografiska marknaderna för de produkter och tjänster som avses i 2,*
4. *en förteckning och översiktlig beskrivning av viktiga koncerngemensamma servicefunktioner som avser annat än forskning och utveckling, inklusive en beskrivning av verksamheten hos de företag som utför sådana tjänster samt principerna för*

prissättningen och fördelningen av kostnaderna för tjänsterna,

5. en översiktlig funktionsanalys som beskriver enskilda koncernföretags bidrag till värdeskapandet genom att ange viktiga funktioner, risker och tillgångar i företagets verksamhet, samt

6. en beskrivning av viktiga omstruktureringar, förvärv och avyttringar som skett under räkenskapsåret.

13 §

Den koncerngemensamma delen ska innehålla uppgifter om immateriella tillgångar i form av

1. en allmän beskrivning av koncernens övergripande strategi för utveckling, ägande och utnyttjande av immateriella tillgångar samt var viktig forskning och utveckling bedrivs och varifrån forsknings- och utvecklingsarbetet leds,

2. en förteckning över immateriella tillgångar eller grupper av immateriella tillgångar som är viktiga vid internprissättningen och vilka företag som är legala ägare till dem,

3. en förteckning över viktiga avtal mellan närstående företag som avser immateriella tillgångar, såsom kostnadsfördelningsavtal, avtal om forskningstjänster samt licensavtal,

4. en allmän beskrivning av koncernens internprissättningspolicy avseende forskning och utveckling samt immateriella tillgångar, samt

5. en allmän beskrivning av viktiga överlåtelser eller upplåtelser av immateriella tillgångar mellan företag inom koncernen under räkenskapsåret inklusive uppgift om berörda företag, i vilka länder de är hemmabörande och ersättningen.

14 §

Den koncerngemensamma delen ska innehålla uppgifter om koncernintern finansiell verksamhet i form av

1. en allmän beskrivning av hur koncernen är finansierad, inklusive viktiga finansieringsavtal med oberoende långivare,

2. uppgift om vilka företag som bedriver koncernintern finansieringsverksamhet, i vilka länder dessa företag är bildade och var företagens verkliga ledning finns, samt

3. en allmän beskrivning av koncernens

internprissättningspolicy avseende finansiella transaktioner mellan närstående företag.

15 §

Den koncerngemensamma delen ska innehålla finansiella uppgifter och uppgifter om ingångna skatterelaterade överenskommelser i form av

- 1. koncernredovisning för räkenskapsåret, samt*
- 2. en förteckning och översiktlig beskrivning av koncernens unilaterala prissättningsbesked och andra förhandsbesked eller överenskommelser som rör fördelning av inkomster mellan länder.*

Företagsspecifik del

16 §

Sådan internprissättningsdokumentation som avses i 39 kap. 16 b § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska, beträffande den företagsspecifika delen, innehålla de uppgifter som anges i 17–19 §§.

17 §

Den företagsspecifika delen ska innehålla uppgifter om företaget i form av

- 1. en beskrivning av företagets ledningsstruktur, ett organisationschema för företaget, uppgift om till vilka personer företagsledningen rapporterar och var dessa personer i huvudsak arbetar,*
- 2. en detaljerad beskrivning av verksamheten och företagets affärsstrategi samt uppgift om företaget har varit föremål för omstrukturering, överlåtelse eller upplåtelse immateriella tillgångar under de senaste två åren och hur det i så fall har påverkat företaget, samt*
- 3. viktiga konkurrenter.*

18 §

Den företagsspecifika delen ska innehålla information om varje viktig typ av transaktioner med närstående företag i form av

- 1. en beskrivning av transaktionerna och i vilket sammanhang de görs,*
- 2. vilket belopp varje typ av transaktioner med respektive närstående företag uppgår till,*
- 3. vilka företag som är parter i transaktionerna och vilken relation de har till varandra,*
- 4. kopia på alla viktiga avtal som slutits med närstående företag,*

5. en detaljerad funktions- och jämförbarhetsanalys avseende företaget och berörda närstående företag för varje typ av transaktioner inklusive förändringar jämfört med tidigare år,

6. uppgift om den lämpligaste prismetoden och varför metoden har valts,

7. vilket företag, i förekommande fall, som valts som testobjekt och varför detta företag valts,

8. en sammanfattning av viktiga antaganden som gjorts vid tillämpningen av prismetoden,

9. en förklaring, i förekommande fall, till varför en flerårig analys valts,

10. en beskrivning av de interna eller externa jämförelsetransaktioner som i förekommande fall har valts, relevant finansiell information för de oberoende företag som internprissättningsanalysen grundar sig på, en beskrivning av hur sökandet efter jämförelsetransaktioner gått till och var informationen hämtats,

11. en beskrivning av vilka justeringar som gjorts för att öka jämförbarheten och om justeringen har gjorts hos testobjektet, jämförelsetransaktionen eller båda,

12. en förklaring till varför transaktionen kan anses prissatt i enlighet med armlängdsprincipen när den valda prismetoden tillämpas,

13. en sammanfattning av den finansiella information som använts vid tillämpningen av prismetoden, samt

14. en kopia på prissättningsbesked och andra förhandsbesked eller överenskommelser som berör de beskrivna transaktionerna, som ingåtts med eller erhållits från andra länders skattemyndigheter och där Skatteverket inte är part.

19 §

Den företagsspecifika delen ska innehålla finansiell information i form av

1. årsredovisning för det aktuella året,

2. en beskrivning av hur de finansiella uppgifter som använts vid tillämpningen av prismetoden kan knytas till årsredovisningen, samt

3. en sammanfattning av relevant finansiell information för de jämförelseobjekt som använts i analysen och uppgift om från

vilka källor uppgifterna hämtats.

20 §

Uppgifter som finns i den koncerngemensamma delen behöver inte lämnas i den företagsspecifika delen. En hänvisning ska i så fall göras i den företagsspecifika delen till var uppgifterna finns.

Gemensamma bestämmelser

21 §

Uppgifterna i internprissättningsdokumentationen ska bevaras i sju år efter det kalenderår då det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret har gått ut.

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2017.
 2. Bestämmelserna i 9 kap. tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2016.

2 Bakgrund

BEPS, eller Base Erosion and Profit Shifting, är ett internationellt projekt som drivits av OECD på uppdrag av G20-länderna. Syftet är att hindra vinstförflyttningar och erosion av ländernas skattebaser. I juli 2013 presenterades en handlingsplan där femton åtgärder identifierades. En av dessa åtgärder (Action 13) handlade om att ta fram nya regler för internprissättningsdokumentation för att öka transparensen för skattemyndigheterna samtidigt som företagens fullgörandekostnader beaktades. Den 5 oktober 2015 publicerades 13 slutrapporter för de olika åtgärderna, däribland rapporten Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting i Action 13.

Genom slutrapporten Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting har kapitel V om dokumentation i OECD:s riktlinjer för internprissättning (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) fått ett helt nytt innehåll. Den nya standarden för dokumentation innehåller tre delar; en koncerngemensam del (master file), en företagsspecifik del (local file) och en land-för-land-rapport (Country-by-Country Report). Den nya standarden ska leda till att företagen har en genomtänkt internprissättning och att skattemyndigheterna får användbar information för att bedöma internprissättningsrisker, besluta var utredningsresurser kan användas på effektivast möjliga sätt och genomföra internprissättningsutredningar. Informationen ska också kunna användas för att bedöma andra BEPS-relaterade risker. Den koncerngemensamma delen och företagsspecifika delen ska företagen lämna direkt till den lokala skattemyndigheten. Land-för-land-rapporten ska koncernens moderbolag lämna till skattemyndigheten i sitt hemland; den ska därefter överföras till andra berörda länder genom automatiskt informationsutbyte.

Innehållet i de olika delarna ska balansera skattemyndigheternas behov av information, oron för otillbörligt utnyttjande av informationen samt företagens fullgörandekostnader och administrativa börda.

Enbart koncerner med en omsättning på minst 750 miljoner euro är skyldiga att lämna land-för-land-rapport. OECD:s avsikt är att kravet på rapportering ska börja gälla för det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Rapporten ska lämnas till skattemyndigheten senast 12 månader efter räkenskapsårets utgång. De första rapporterna ska således lämnas senast den 31 december 2017. Skattemyndigheterna har därefter tre månader på sig att sända rapporterna vidare till berörda länder men första gången informationsutbyte ska ske utsträcks tidsgränsen till sex månader. En utvärdering av land-för-land-rapporteringen ska ske 2020.

OECD framhåller att det är nödvändigt med en konsekvent och effektiv implementering av den nya standarden och det gäller i synnerhet land-för-land-rapporterna. För att underlätta en enhetlig implementering av land-för-land-rapporteringen har OECD tagit fram en modellag. OECD har även tagit fram ett multilateralt avtal och två varianter av bilaterala avtal för informationsutbyte av rapporterna.

Sverige har deltagit i BEPS-arbetet och den 27 januari 2016 skrev Sverige på det multilaterala avtalet om automatiskt informationsutbyte av land-för-land-rapporter.

Den 28 januari 2016 presenterade kommissionen ett paket med åtgärder för att motverka skattefusk. Ett förslag till ändringar i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4)

utgjorde en del i detta paket. Direktivet syftar till att genomföra OECD:s standard för land-för-land-rapportering i EU-rätten. Vid Ekofin-rådets möte den 8 mars 2016 nåddes, med förbehåll för kommande yttrande från Europaparlamentet, en överenskommelse om direktivförslaget. I sak följer direktivförslaget utformningen av OECD:s standard. Några mindre avvikelser finns dock (se vidare nedan i avsnitt 4.4).

Regeringen har givit Skatteverket i uppdrag att, avseende genomförandet av OECD-standarden för dokumentation vid internprissättning, göra en analys av vilka ändringar som kan behöva göras i svensk rätt med anledning av OECD:s nya standard för dokumentationsskyldighet vid internprissättning och land-för-land-rapportering samt informationsutbytet av land-för-land-rapporterna. (Fi2015/04870/S3 (delvis).) I denna promemoria lämnas även förslag för genomförande av DAC 4. Skatteverket ska lämna författningsförslag på de ändringar som behövs. I uppdraget ska Skatteverket beakta behovet av balans mellan skatteadministrationernas behov av att få tillräcklig information för att säkerställa rätt uppbörd och behovet av att hålla nere den administrativa bördan och kostnaderna för näringslivet. Uppdraget ska redovisas till Regeringskansliet senast den 29 april 2016.

3 Gällande rätt

3.1 Dokumentationskyldighet vid internprissättning

3.1.1 Korrigeringsregeln för internprissättning

En grundläggande princip i internationell skatterätt är att prissättning vid gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska ske enligt den s.k. armlängdsprincipen. Den innebär att transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska vara baserade på samma villkor som skulle ha tillämpats om företagen hade varit oberoende av varandra, dvs. på marknadsmässiga villkor. I svensk lagstiftning kommer armlängdsprincipen till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Korrigeringsregeln innebär att resultatet av en näringsverksamhet kan korrigeras om resultatet blivit lägre på grund av att villkor avtalats som avviker från sådana villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare. Resultatet ska i så fall beräknas till det belopp det skulle ha uppgått till om dessa avvikande villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

- den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i IL eller på grund av ett skatteavtal,
- det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
- det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Definitionen av vad som avses med ekonomisk intressegemenskap i 19 § finns i 14 kap. 20 § IL. Ekonomisk intressegemenskap anses föreligga om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

3.1.2 Dokumentationsskyldighet

Reglerna om dokumentationsskyldighet vid internprissättning trädde i kraft den 1 januari 2007. De infördes ursprungligen i 19 kap. 2 a och 2 b §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter men flyttades 2012 över till 39 kap. 15 och 16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och 9 kap. 9 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF.

Bestämmelserna i SFL reglerar vem som är dokumentationsskyldig och vad som är syftet med dokumentationen. Där framgår att den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet ska dokumentera transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt, om det finns en sådan intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § IL. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag, behöver transaktionerna dokumenteras bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent. Dokumentationen ska innehålla de uppgifter som behövs för en bedömning av om resultatet av näringsverksamheten ska justeras enligt 14 kap. 19 § IL.

Det närmare innehållet i dokumentationen regleras i SFF. Där anges att dokumentationen ska innehålla

- en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten,

- uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna,
- en funktionsanalys,
- en beskrivning av vald prissättningsmetod, och
- en jämförbarhetsanalys.

Närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska ingå i dokumentationen får meddelas av Skatteverket.

I förarbetena till 2007 års lagstiftning anges en rad skäl till varför det behövs dokumentationsregler.⁷ Dokumentationen ska kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende internprissättningstransaktioner motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende näringsidkare. Möjligheten för behöriga myndigheter att nå en överenskommelse om att undanröja eventuell dubbelbeskattning förbättras avsevärt om de har tillgång till en väl underbyggd dokumentation på vilken företagets internprissättning har baserats. Införande av tydligare regler innebär att skattekontrollen kan effektiviseras och företagen kan i större utsträckning känna till vad som krävs av dem på utredningsstadiet. Tydligare regler ökar medvetenheten hos företagen och dokumentationen blir mer enhetlig. Utan dokumentationsregler finns också en risk för att Sveriges skatteintressen inte kan hävdas på ett adekvat sätt gentemot länder med reglering på området.

Regeringen ansåg det angeläget att dokumentationsreglerna utformades i enlighet med godtagbar internationell standard samtidigt som behovet skulle vägas mot kostnaden och den administrativa bördan det innebär för företagen att upprätta dokumentation. Bara sådan information som är nödvändig för en rimlig bedömning av om internpriserna överensstämmer med armlängdsprincipen ska begäras av företagen, vilket kommer till uttryck i kapitel V i OECD:s riktlinjer.⁸

Regeringen undantog inte små och medelstora företag från dokumentationsskyldigheten eftersom den ansågs vara en förutsättning för att kunna sätta internpriser i enlighet med armlängdsprincipen redan innan regelverket infördes. Dessutom antogs att dokumentationsskyldigheten skulle bli av tämligen okomplicerad karaktär för många små och medelstora företag med en begränsad omfattning av internprissättningstransaktioner.⁹

Det infördes inga regler om dokumentationsskyldighet för fasta driftställen i 2007 års lagstiftning. Vid den tidpunkten pågick ett arbete inom ramen för OECD som syftade till att precisera och klargöra rådande internationella principer för allokering av vinst till fasta driftställen. Regeringen uttalade att det fanns skäl att avvakta den internationella utvecklingen på området och för närvarande inte låta fasta driftställen omfattas av den föreslagna dokumentationsskyldigheten.¹⁰ Det har inte införts några dokumentationsregler för fasta driftställen vid senare tidpunkt heller.

3.2 OECD:s regelverk

3.2.1 OECD:s modellavtal

Skatteavtal har främst till syfte att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. I avtalen fördelas beskattningsrätten till olika typer av inkomster mellan staterna och där regleras hur dubbelbeskattning ska undanröjas. OECD har tagit fram ett modellavtal som är en mall för hur skatteavtal kan se ut samt

⁷ Prop. 2005/06:169 s. 102 f.

⁸ Prop. 2005/06:169 s. 103.

⁹ Prop. 2005/06:169 s. 109 f.

¹⁰ Prop. 2005/06:169 s. 110.

kommentarer som förklarar hur artiklarna ska tolkas och tillämpas. Svenska skatteavtal är nästan utan undantag framförhandlade på grundval av OECD:s modellavtal.

Artikel 9 i modellavtalet innehåller regler som tar sikte på transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Artikel 9 ger uttryck för armlängdsprincipen och ger de avtalslutande staterna rätt att korrigera inkomsten när företag i intressegemenskap avtalar om villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

Artikel 7 i modellavtalet handlar om inkomst av rörelse. Inkomst av rörelse beskattas enligt huvudregeln endast i den stat där företaget enligt avtalet har hemvist. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i en annan avtalslutande stat får dock inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället beskattas i denna andra stat men bara så stor del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället.

3.2.2 OECD:s riktlinjer för internprissättning

OECD har gett ut riktlinjerna Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (nedan kallat riktlinjerna) som ska vara till vägledning för skattemyndigheter och företag för hur armlängdsprincipen ska tillämpas. Riktlinjerna är en fördjupad kommentar till artikel 9 i modellavtalet. Genom en enhetlig tillämpning kan internprissättningsfrågorna lösas på ett tillfredsställande sätt vilket minimerar antalet konflikter och dyra processer mellan skattemyndigheter och företag. OECD:s medlemsländer och företagen uppmanas att följa riktlinjerna för att på så vis minimera risken för dubbelbeskattning.

I Sverige anses riktlinjerna ge en god och välbalanserad belysning av problematiken och kan vara till ledning vid tolkningen även av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL (RÅ 1991 ref. 107 och prop. 2005/06:169 s. 89).

Kapitel V i riktlinjerna handlar om dokumentation. Genom slutrapporten den 5 oktober 2015 i BEPS Action 13 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) har kapitel V fått ett helt nytt innehåll. Den nya standarden innehåller tre delar; en koncerngemensam del (master file), en företagsspecifik del (local file) och en land-för land-rapport (Country-by-Country Report). Den koncerngemensamma delen och den företagsspecifika delen utgör tillsammans det som kallas internprissättningsdokumentation. Land-för-land-rapporten har ett något annorlunda syfte och innehåll och behandlas inte närmare i detta avsnitt.

Den koncerngemensamma delen ska innehålla övergripande information om koncernens globala verksamhet och internprissättningspolicy. I bilaga I till kapitel V specificeras vad den koncerngemensamma delen bör innehålla för att ge relevant information. Den ska vara tillgänglig för alla berörda skattemyndigheter.

Den företagsspecifika delen ska innehålla information om det enskilda företagets väsentliga gränsöverskridande transaktioner och den analys man gjort avseende internprissättningen. I bilaga II till kapitel V specificeras vad den företagsspecifika delen bör innehålla för att ge relevant information.

3.2.3 OECD:s vinstallokeringsrapporter

År 2008 kom OECD:s rapport Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (nedan kallad 2008 års vinstallokeringsrapport). Syftet var att skapa större samförstånd och enhetlighet om hur inkomster ska allokeras till fasta driftställen. OECD:s syn (authorised OECD approach, AOA) är att de inkomster ska anses hänförliga till det fasta driftstället som det kan antas att driftstället

skulle ha förvärvat om det hade varit ett fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

OECD:s syn skilde sig till viss del från den historiska tolkningen av artikel 7 och dess kommentar. År 2010 infördes därför en ny artikel 7 i modellavtalet med ny kommentar. Dessutom utkom en ny vinstallokeringsrapport som var anpassad till den nya lydelsen av artikel 7 och dess kommentar (nedan kallad 2010 års vinstallokeringsrapport).

OECD:s vinstallokeringsrapporter är fördjupade kommentarer till artikel 7 i dess äldre och nuvarande lydelse. Inkomstberäkningen görs genom en tvåstegsanalys. I det första steget är det nödvändigt att identifiera de aktiviteter som bedrivs vid det fasta driftstället genom en funktions- och riskanalys. I det andra steget ska en armlängdsmässig ersättning bestämmas för de transaktioner som är hänförliga till det fasta driftstället.

OECD skriver i vinstallokeringsrapporterna att de bygger på en analog tillämpning av riktlinjerna för internprissättning. Om riktlinjerna ändras så ska det beaktas vid tillämpningen av rapporterna (punkt 10 i inledningen till 2008 och 2010 års vinstallokeringsrapporter).

OECD tar också upp frågan om dokumentation och anger att kapitel V i riktlinjerna ska tillämpas analogt. Samma standard ska tillämpas för att avgöra om vinstallokeringen är armlängdsmässig som när man bedömer transaktioner mellan närstående företag (punkterna 260-262 i 2008 års vinstallokeringsrapport och punkterna 224-226 i 2010 års vinstallokeringsrapport).

3.3 Land-för-land-rapporter

Det finns i dag inte några bestämmelser om land-för-land-rapportering på skatteområdet i Sverige. Inte heller i andra länder har land-för-land-rapportering förekommit.

3.4 Sekretessfrågor m. m.

Sekretessfrågor m. m. som berörs i denna promemoria tas upp i kapitlet med överväganden och förslag (avsnitt 4.3.10 och 4.3.11 samt 4.4.3). Någon redogörelse för gällande rätt utöver vad där sägs har inte ansetts behövlig.

4 Överväganden och förslag

4.1 Inledning

I regeringsuppdraget ingår att Skatteverket ska göra en analys av vilka ändringar som kan behöva göras i svensk rätt med anledning av OECD:s nya standard för dokumentationsskyldighet vid internprissättning och land-för-land-rapportering samt informationsutbytet av land-för-land-rapporterna.

Sverige har skrivit på det multilaterala avtalet om automatiskt informationsutbyte av land-för-land-rapporter och har därigenom åtagit sig att skicka och ta emot sådana rapporter. Det finns emellertid ingen lagstiftning vare sig för att få in land-för-land-rapporter från svenska företag eller för att utbyta sådan information. För att informationsutbytet ska fungera i enlighet med OECD:s nya standard krävs att alla länder begär in samma uppgifter. OECD:s regelverk för land-för-land-rapporteringen är därför en minimistandard som alla deltagande länder måste uppfylla. Därför behövs ny lagstiftning som överensstämmer med OECD:s standard.

Skatteverkets bedömning är att det krävs ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, för att reglera skyldigheten för svenska företag att lämna land-för-land-rapporter. När det gäller behovet av lagstiftning för att reglera informationsutbytet så löses det lämpligen genom en särskild lag om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. Det överensstämmer med annan lagstiftning om informationsutbyte som skett på senare tid, exempelvis beträffande FATCA-avtalet och OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. En informationsutbyteslag kräver dessutom vissa följdändringar i annan lagstiftning, t.ex. i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

När det gäller OECD:s nya standard för internprissättningsdokumentation så kan Skatteverket konstatera att det finns befintlig lagstiftning om dokumentationsskyldighet i SFL och SFF. Den överensstämmer emellertid inte med OECD:s nya standard. Den avviker framför allt när det gäller den uppdelning av dokumentationen som OECD gjort där en del ska användas gemensamt för alla företag inom koncernen medan en annan del ska avse det enskilda företags transaktioner. Den nuvarande svenska lagstiftningen innehåller heller inga undantag från dokumentationsskyldigheten, inte ens för de minsta företagen. Samtidigt så omfattar den nuvarande svenska lagstiftningen inte alla de företag som bör ha dokumentation enligt OECD. Det gäller exempelvis utländska företag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. OECD:s nya standard är även mycket tydligare än den nuvarande svenska lagstiftningen när det gäller att ange vad dokumentationen ska innehålla.

Skatteverkets bedömning är att det krävs ändringar i SFL och SFF för att få de svenska dokumentationsreglerna att överensstämma med OECD:s nya standard samt omfatta den krets av företag som enligt OECD bör omfattas av regelverket.

4.2 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning

4.2.1 Internprissättningsdokumentationen blir tvådelad och innehållet förtydligas

<p>Förslag: Internprissättningsdokumentationen ska bestå av två delar, en koncerngemensam del och en företagsspecifik del. Det förtydligas vad de båda</p>

delarna ska bestå av genom uttryckliga bestämmelser.

Skälen för förslaget: De svenska dokumentationsreglerna i 39 kap. 15-16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och 9 kap. 9 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, är utformade för att överensstämja med kapitel V i OECD:s riktlinjer i dess tidigare lydelse. Nya kapitel V är utformat på ett helt annat sätt än tidigare när det gäller internprissättningsdokumentationen. Dels har det införts en tvådelad dokumentation i form av en koncerngemensam del och en företagsspecifik del, dels har det införts en betydligt mer detaljerad uppställning av vad de båda delarna ska innehålla.

De överväganden som var viktiga när de nuvarande dokumentationsreglerna infördes, nämligen att det är angeläget att de svenska reglerna utformas i enlighet med vad som kan sägas vara internationell standard,¹¹ är lika relevanta fortfarande. Även OECD framhåller vikten av att vägledningen i nya kapitel V implementeras enhetligt.¹² Skatteverket föreslår därför att dokumentationsreglerna ändras så att de överensstämmer med nya kapitel V i OECD:s riktlinjer. Det innebär att de företag som är dokumentationsskyldiga ska ha en internprissättningsdokumentation som består av två delar, en koncerngemensam del och en företagsspecifik del.

I de nuvarande dokumentationsreglerna finns de närmare bestämmelserna om dokumentationens innehåll i 9 kap. 9 § SFF i form av fem kortfattade punkter. I nya kapitel V har OECD utvecklat vad en internprissättningsdokumentation ska innehålla för att ge användbar information vid en internprissättningsutredning. I bilaga I specificeras vad den koncerngemensamma delen ska innehålla och i bilaga II specificeras vad den företagsspecifika delen ska innehålla.

Den koncerngemensamma delen ska enligt OECD ge en övergripande bild av vilken verksamhet koncernen bedriver, var den bedrivs, vilken internprissättningspolicy som tillämpas etc. Det är inte meningen att den koncerngemensamma delen ska innehålla detaljer och företagen får använda gott omdöme för att avgöra på vilken detaljnivå informationen ska tillhandahållas mot bakgrund av syftet med dokumentationen. Informationen i den koncerngemensamma delen ska avse koncernen i sin helhet men får delas upp på verksamhetsgrenar om det ger en bättre bild av verksamheten. Det kan exempelvis vara fallet om vissa verksamhetsgrenar arbetar självständigt i förhållande till koncernens övriga verksamhet eller om en viss verksamhetsgren nyligen har förvärvats.¹³

Den företagsspecifika delen ska enligt OECD ge en mer detaljerad information om de gränsöverskridande transaktioner som företaget haft med närstående företag. Den är ett komplement till den koncerngemensamma delen för att avgöra om priser och övriga villkor överensstämmer med armlängdsprincipen. Uppgifter som finns i den koncerngemensamma delen behöver inte lämnas i den företagsspecifika delen. En hänvisning bör då göras i den företagsspecifika delen så att det framgår var uppgifterna finns.¹⁴

För företagen medför det en administrativ börda att upprätta internprissättningsdokumentation. Ett regelverk som är enhetligt världen över underlättar emellertid för de berörda företagen jämfört med om varje land inför

¹¹ Prop. 2005/06:169 s. 103.

¹² OECD:s slutrapport, punkt 48.

¹³ OECD:s slutrapport, punkt 18-20.

¹⁴ OECD:s slutrapport, punkt 22.

vissa specialbestämmelser. Den multinationella koncernen skulle i annat fall behöva förhålla sig till en mängd olika regler för vad som är en godtagbar internprissättningsdokumentation. I synnerhet när det gäller den koncerngemensamma delen är det av stor betydelse att reglerna i olika länder stämmer överens eftersom den ska användas som en del av dokumentationen i alla länder där koncernen är verksam. Men även när det gäller den företagsspecifika delen är det viktigt att de olika koncernföretagen kan upprätta den utifrån ett likartat regelverk i alla länder. Tydliga och allmänt accepterade dokumentationsregler kan minska den administrativa börda för företagen som annars kan uppkomma på grund av internprissättningstvister.¹⁵

För att tydliggöra vilka krav som ställs i Sverige på de båda delarna i internprissättningsdokumentationen föreslår Skatteverket att innehållet i bilaga I och II till kapitel V i OECD:s riktlinjer införs i 9 kap. SFF. Till skillnad från den nuvarande mycket kortfattade bestämmelsen i 9 kap. 9 § SFF som inte ger så mycket ledning kommer det att bli mycket tydligare vad internprissättningsdokumentationen ska innehålla.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att det görs ändringar i 39 kap. 1 § SFL och införs en ny paragraf, 39 kap. 16 b § i SFL. Det föranleder även att det görs ändringar i 9 kap. 9 § SFF samt att det införs och elva nya paragrafer, 9 kap. 10-20 §§ i SFF.

4.2.2 Kretsen av dokumentationsskyldiga företag ändras

Fysiska personer undantas från dokumentationsreglerna

Förslag: Fysiska personer ska inte längre vara dokumentationsskyldiga.

Skälen för förslaget: De nuvarande dokumentationsreglerna i 39 kap. 15 § SFL omfattar alla som är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet och som har transaktioner med ett utländskt företag i intressegemenskap oavsett i vilken företagsform näringsverksamheten bedrivs. Även enskilda näringsidkare kan vara i intressegemenskap med ett annat företag enligt intressegemenskapsdefinitionen i samma paragraf. Det finns inga undantag i SFL eller SFF för små företag eller för transaktioner som uppgår till mindre belopp.

Skatteverket föreslår att det ska införas en något annorlunda intressegemenskapsdefinition (se avsnitt 4.2.6). Inte heller den utesluter att en enskild näringsidkare kan vara ett företag i intressegemenskap. Det är exempelvis inte uteslutet att en enskild näringsidkare kan vara ett moderföretag (jfr Bokföringsnämndens uttalande BFNAR 2002:12). Dokumentationsreglerna skulle då bli tillämpliga om den enskilde näringsidkaren har transaktioner i sin näringsverksamhet med ett utländskt företag som denne kontrollerar och som ingår som en tillgång i näringsverksamheten.

De undantag som Skatteverket föreslår för små och medelstora företag (se avsnitt 4.2.4) samt för oväsentliga transaktioner (se avsnitt 4.2.5) i kombination med intressegemenskapsdefinitionen medför att det är osannolikt att någon enskild näringsidkare i praktiken kommer att vara dokumentationsskyldig. Oavsett om det finns en dokumentationsskyldighet eller inte så gäller armlängdsprincipen för den enskilde näringsidkaren. Om felaktiga priser leder till ett för lågt resultat kan resultatet således justeras med stöd av korrigeringsregeln 14 kap. 19 § IL. Det är lättare att göra en internprissättningsutredning hos en

¹⁵ OECD:s slutrapport, punkt 4.

enskild näringsidkare än i ett stort företag i en multinationell koncern med en mängd gränsöverskridande transaktioner. Det finns också skäl att minska den administrativa bördan för enskilda näringsidkare. Skatteverket föreslår därför att fysiska personer undantas från dokumentationsskyldigheten.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 39 kap. 16 § SFL.

Dokumentationsskyldighet införs för svenska handelsbolag

Förslag: Dokumentationsskyldigheten utvidgas så att även svenska handelsbolag är dokumentationsskyldiga när de har transaktioner med utländska företag i intressegemenskap.

Skälen för förslaget: Enligt de nuvarande dokumentationsreglerna finns ingen dokumentationsskyldighet för svenska handelsbolag. Reglerna är utformade så att det bara är personer som är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet som är dokumentationsskyldiga. Handelsbolag är inte skattesubjekt utan resultatet beskattas hos delägarna. Delägarnas resultat kan emellertid justeras med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § II om transaktioner mellan handelsbolaget och ett utländskt företag lett till för lågt resultat. Det finns ingen förklaring i förarbetena till varför transaktioner i svenska handelsbolag är undantagna från dokumentationsskyldigheten.

Skatteverket har i ett ställningstagande funnit att det inte är möjligt att ålägga delägarna någon skyldighet att upprätta dokumentation för handelsbolagets transaktioner även om de är skattskyldiga för transaktionerna. Handelsbolaget är en egen juridisk person med eget ansvar för bokföring, skyldighet att lämna särskilda uppgifter etc.¹⁶

Det kan bedrivas omfattande verksamhet och finnas tillgångar med stora värden i ett svenskt handelsbolag. Det finns inga skäl till att undanta handelsbolag från dokumentationsskyldigheten om de har transaktioner med utländska företag i intressegemenskap. Det finns emellertid ett antal ytterligare överväganden som måste göras när det gäller dokumentationsskyldighet för svenska handelsbolag.

Även om ett handelsbolag är en egen juridisk person sköts förvaltningen av bolagets angelägenheter normalt av delägarna.¹⁷ I kommanditbolag sköts förvaltningen normalt av komplementären.¹⁸ Resultatet hos ett handels- eller kommanditbolaget beskattas hos dess delägare. Antalet delägare kan vara stort och det är inte säkert att delägarna är i intressegemenskap med bolaget. Delägarna kan bestå av både fysiska och juridiska personer. Om delägarna är begränsat skattskyldiga och all verksamhet bedrivs utomlands beskattas inte verksamheten i Sverige.¹⁹

För att fånga in de situationer där risken för felaktig prissättning, och därmed också behovet av internprissättningsdokumentation, är som störst föreslår Skatteverket att ett svenskt handelsbolag ska omfattas av dokumentationsskyldigheten om det har transaktioner med ett begränsat skattskyldigt företag som det är i intressegemenskap med. Dessutom ska hela eller delar av resultatet hos handelsbolaget beskattas hos obegränsat skattskyldiga

¹⁶ Skatteverkets ställningstagande 2007-09-24, dnr 131 550422-07/111.

¹⁷ 2 kap. 3 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

¹⁸ 3 kap. 4 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

¹⁹ Skatterättsnämndens förhandsbesked den 24 november 1999.

juridiska personer som är i intressegemenskap både med handelsbolaget och med det begränsat skattskyldiga företaget. För att omfattas av dokumentationsskyldigheten ska således handelsbolaget, den utländska motparten och någon av delägarna vara i intressegemenskap med varandra, dvs. ingå i en äkta eller oäkta koncern. Däremot behöver inte samtliga delägare vara i intressegemenskap med handelsbolaget eller vara juridiska personer.

Dokumentationsskyldigheten ligger på handelsbolaget och inte på delägarna.

Lagförslaget

Lagförslaget föranleder en ändring i 39 kap. 16 § SFL.

Dokumentationsskyldighet införs för fasta driftställen

Förslag: Dokumentationsskyldigheten utvidgas så att även utländska juridiska personer som är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe omfattas. Detsamma gäller obegränsat skattskyldiga juridiska personer och svenska handelsbolag som har fast driftställe utomlands.

Skälen för förslaget: De nuvarande dokumentationsreglerna omfattar inte utländska företag med fast driftställe i Sverige eller svenska företag med fast driftställe utomlands. När reglerna infördes pågick ett omfattande arbete inom OECD med att klargöra hur vinstallokering ska ske till fasta driftställen. Regeringen valde därför att avvakta med att införa sådana regler.²⁰

I OECD:s båda vinstallokeringsrapporter från 2008 och 2010 framhålls att kapitel V i riktlinjerna ska tillämpas analogt när det gäller att dokumentera att ersättningen för de transaktioner som är hänförliga till det fasta driftstället är armlängdsmässig. Där framgår också att om OECD:s riktlinjer uppdateras ska de uppdaterade riktlinjerna användas. Se vidare avsnitt 3.2.3.

Internationellt är det vanligt att länder som har dokumentationsregler även låter dem omfatta fasta driftställen. Det gäller exempelvis Danmark²¹, Norge²², Finland²³ och Tyskland²⁴ som alla är viktiga handelspartners i Sveriges närhet.

Eftersom OECD:s stora vinstallokeringsarbete är avslutat och det tydligt framgår av rapporterna att dokumentationsskyldigheten bör omfatta även företag som bedriver verksamhet från fast driftställe i annat land föreslår Skatteverket att en sådan dokumentationsskyldighet ska införas. Om det inte införs ett krav på dokumentation kommer Sverige även fortsättningsvis att avvika från andra näraliggande länder.

Eftersom många länder redan har dokumentationsskyldighet för fasta driftställen är det möjligt att utländska företag med fast driftställe i Sverige eller svenska företag med fast driftställe utomlands redan omfattas av ett annat lands dokumentationsregler. Om det regelverket överensstämmer med OECD:s, kan samma underlag användas i Sverige.

Utländska företag med fast driftställe i Sverige

Skatteverket har begränsat förslaget till utländska juridiska personer som är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige. Även begränsat

²⁰ Prop. 2005/06:169 s. 110.

²¹ § 3 B skattekontrollloven.

²² § 4-12 ligningsloven.

²³ 14 a § lagen om beskattningsförfarande.

²⁴ § 90 Abs. 3 Abgabenordnung.

skattskyldiga fysiska personer är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § II). Eftersom Skatteverket föreslår att fysiska personer ska undantas från dokumentationsskyldigheten när det gäller transaktioner med närstående företag finns det ingen anledning att låta dem omfattas av dokumentationsskyldigheten avseende verksamhet från fast driftställe.

Kretsen utländska juridiska personer omfattar även i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Obegränsat skattskyldiga delägare beskattas för resultatet hos en i utlandet delägarbeskattad juridisk person oavsett var verksamheten bedrivs (5 kap. 2 a § II). Om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige är emellertid den juridiska personen själv skattskyldig för resultatet till den del det inte beskattas hos obegränsat skattskyldiga delägare (6 kap. 12 § II). Skatteverket har begränsat dokumentationsskyldigheten till de fall då den utländska juridiska personen själv ska beskattas för inkomsten från ett fast driftställe i Sverige.

Det finns inga regler i inkomstskattelagen som anger hur verksamheten vid det fasta driftstället ska avgränsas eller hur inkomsten ska beräknas. Samma regler gäller som för svenska företag om inget annat anges. Av rättspraxis framgår dock att resultatet för ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige ska beräknas som om det fasta driftstället var ett fristående företag skilt från resten av det företag som det är en del av (RÅ 1971 ref. 50). Trots att det fasta driftstället inte är en egen juridisk person ska det således ses som en sådan vid inkomstberäkningen.

I OECD:s vinstallokeringsrapporter ges vägledning för hur vinstallokeringen ska gå till (se avsnitt 3.2.3). Det som kommer till uttryck där är allmängiltiga principer för hur analysen av det fasta driftställets verksamhet ska gå till. Kammarrätten i Stockholm har ansett att 2008 års rapport kan ge vägledning även när inkomsten ska beräknas enligt intern rätt.²⁵

Svenska företag med fast driftställe utomlands

För svenska företag med fast driftställe utomlands kommer vinstallokeringsfrågan att ta sig uttryck i hur stor inkomst som ska undantas från beskattning om Sverige har ett s.k. exemptavtal med det andra landet eller hur mycket utländsk skatt som ska avräknas om Sverige har ett s.k. creditavtal med det andra landet.

När det gäller svenska handelsbolag med fast driftställe utomlands kan antingen handelsbolaget eller delägarna vara skattskyldiga i det andra landet för verksamheten. I Sverige är det delägarna som beskattas. I båda fallen medges avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Skulle inkomsten vara undantagen från svensk beskattning enligt ett skatteavtal är det i stället på det sättet dubbelbeskattningen undanröjs.

Om en för stor inkomst allokeras till det fasta driftstället kommer det andra landet att beskatta en större inkomst än vad skatteavtalet tillåter. Sverige har ingen skyldighet att undanröja dubbelbeskattningen på en större inkomst än den som det andra landet har rätt att beskatta. Samma tvåstegsanalys som nämns i avsnitt 3.2.3 ovan behöver göras för att bedöma vilken inkomst som är hänförlig till det svenska företagets fasta driftställe utomlands. OECD:s vinstallokeringsrapporter ger vägledning även i dessa fall för hur inkomsten ska beräknas.

På samma sätt som när det gäller dokumentationsskyldigheten för svenska handelsbolag som har transaktioner med utländska företag så föreslår Skatteverket att dokumentationsskyldigheten för svenska handelsbolag med fast

²⁵ Kammarrätten i Stockholm 2012-09-20, mål nr 4858—4861-10.

driftställe utomlands begränsas till de fall där någon av delägarna är i intressegemenskap med handelsbolaget.

Innehållet i internprissättningsdokumentationen

Internprissättningsdokumentationen ska visa hur ersättningen beräknats för de hypotetiska transaktioner som är hänförliga till det fasta driftstället. Principerna är desamma som vid transaktioner mellan närstående juridiska personer. De bestämmelser om internprissättningsdokumentation som Skatteverket föreslår ska införas i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) och som anger vad den företagsspecifika delen ska innehålla ska således tillämpas även för dokumentation avseende fasta driftställen. Vid tillämpningen måste det givetvis beaktas att det inte handlar om transaktioner mellan två fristående företag utan om fingerade transaktioner mellan två delar av samma företag. Den företagsspecifika delen får därför anpassas utifrån det.

Även när det gäller fasta driftställen ska det finnas en koncerngemensam del. Den behövs för att förstå koncernens verksamhet och företagets roll i koncernen.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring i 39 kap. 16 § SFL.

4.2.3 Syftet med internprissättningsdokumentationen

Förslag: Internprissättningsdokumentationen ska kunna användas för att bedöma om resultatet för ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige ska justeras eller, i fråga om avräkning av utländsk skatt, om ett svenskt företag med fast driftställe utomlands har blivit korrekt beskattat där.

Skälen för förslaget: I de nuvarande dokumentationsreglerna finns en bestämmelse om syftet med internprissättningsdokumentationen som är anpassad till den krets av företag som idag är dokumentationsskyldiga. När det gäller svenska företag som har gränsöverskridande transaktioner med utländska koncernföretag görs ingen förändring. I likhet med de nuvarande reglerna ska dokumentationen kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor är i överensstämmelse med armlängdsprincipen eller om resultatet ska justeras med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Bestämmelsen har anpassats till att även svenska handelsbolag föreslås bli dokumentationsskyldiga i vissa fall (se avsnitt 4.2.2).

Utländska juridiska personer som är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige föreslås bli dokumentationsskyldiga (se avsnitt 4.2.2). I de fallen ska internprissättningsdokumentationen kunna användas för en bedömning av om den inkomst som har beräknats för det fasta driftstället överensstämmer med armlängdsprincipen eller om den ska justeras.

Obegränsat skattskyldiga juridiska personer med fast driftställe utomlands och, i vissa fall, svenska handelsbolag med fast driftställe utomlands föreslås också bli dokumentationsskyldiga (se avsnitt 4.2.2). I de fallen ska internprissättningsdokumentationen kunna användas för en bedömning av hur mycket utländsk skatt som ska avräknas. Om Sverige har ett exemptavtal med det andra landet blir det i stället fråga om att bedöma hur stor inkomst som ska undantas från beskattning.

För att Skatteverket ska kunna göra en bedömning av om priser, villkor och resultatallokering följer armlängdsprincipen är det nödvändigt att internprissättningsdokumentationens båda delar, d.v.s. både den

koncerngemensamma delen och den företagsspecifika delen, finns hos det granskade företaget. Båda delarna behövs för bedömningen.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ändring av 39 kap. 15 § SFL.

4.2.4 Undantag för företag i små och medelstora koncerner

Förslag: Företag som ingår i små och medelstora koncerner undantas från dokumentationsskyldigheten. Undantaget anpassas till EU:s definition av små och medelstora företag.

Skälen för förslaget: OECD rekommenderar att små och medelstora företag inte behöver upprätta lika mycket internprissättningsdokumentation som stora företag. OECD framhåller dock att små och medelstora företag måste tillhandahålla information om sina gränsöverskridande transaktioner om skattemyndigheten begär det inom ramen för en utredning.²⁶

De nuvarande dokumentationsreglerna i SFL och SFF innehåller inga undantag för små företag.

Armlängdsprincipen innebär att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter. Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras allmänt sett på en jämförelse av villkoren i en gränsöverskridande transaktion mellan närstående företag med villkoren i transaktioner mellan oberoende företag. För att kunna göra jämförelsen måste transaktionen mellan de närstående parterna analyseras. Därefter ska motsvarande transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter identifieras. Detta är arbete som måste utföras för att företagen ska kunna veta om de följer armlängdsprincipen och har korrekta internpriser. Dokumentationsskyldigheten innebär att det arbete som görs för att få fram armlängdsmässiga priser, beskrivs och bevaras.

När de nuvarande dokumentationsreglerna infördes skrev regeringen i förarbetena att det redan då fanns en skyldighet för företagen att känna till huruvida deras internprissättning överensstämde med armlängdsprincipen. Detta kunde i praktiken endast ske genom att företagen upprättar sådan dokumentation som gör det möjligt att utvärdera detta på ett tillförlitligt sätt.²⁷

Det finns en risk för att företagen inte bemödar sig om att försöka ha armlängdsmässiga internpriser om det inte finns några krav på dokumentation. Armlängdsprincipen gäller emellertid oavsett om det finns en dokumentationsskyldighet eller inte. Om felaktiga priser leder till ett för lågt resultat kan resultatet justeras med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Det är lättare att göra en internprissättningsutredning i ett företag i en mindre koncern än i ett stort företag i en multinationell koncern med en mängd gränsöverskridande transaktioner. Skatteverket bedömer därför att nyttan med att det finns en internprissättningsdokumentation om Skatteverket gör en utredning inte uppväger den administrativa börda det innebär för ett mindre företag att upprätta dokumentationen och hålla den fortlöpande uppdaterad.

²⁶ OECD:s slutrapport, punkt 33.

²⁷ Prop. 2005/06:169 s. 102.

Man skulle kunna tänka sig att mindre företag kan upprätta någon förenklad variant av internprissättningsdokumentation. Det är emellertid svårt att upprätta dokumentationen på ett förenklat sätt. Det grundläggande arbete som behöver göras för att komma fram till om prissättningen är armlängdsmässig är detsamma och att dokumentera detta på ett förenklat sätt låter sig inte alltid göras. Skatteverket lägger därför inte fram något förslag om förenklad dokumentation. I stället undantas små och medelstora företag helt och hållet från dokumentationsskyldigheten.

Skatteverket föreslår att definitionen av små och medelstora företag knyts till EU-kommissionens rekommendation om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag.²⁸ Som små och medelstora företag räknas företag som sysselsätter färre än 250 personer och vars årsomsättning inte överstiger 50 miljoner euro eller vars balansomslutning inte överstiger 43 miljoner euro. För företag som ingår i en koncern eller i vissa andra former av intressegemenskap beräknas uppgifterna gemensamt. Omräknat till svenska kronor och avrundat blir det en omsättning på 450 miljoner kronor och en balansomslutning på 400 miljoner kronor.

Ett svenskt företag som ingår i en intressegemenskap som understiger de gränser som anges ovan behöver således inte upprätta någon internprissättningsdokumentation. Undantaget gäller både företag som har transaktioner med utländska företag och företag som bedriver verksamhet från fast driftställe utomlands. En utländsk juridisk person som är skattskyldig för inkomst från fast driftställe i Sverige och som ingår i en intressegemenskap som understiger gränserna är således också undantagen från dokumentationsskyldigheten. Ett litet företag som ingår i en stor intressegemenskap är däremot dokumentationsskyldigt om det har gränsöverskridande transaktioner. Vad som avses med intressegemenskap utvecklas i avsnitt 4.2.6.

För företag som ligger nära gränsen för undantaget kan det medföra problem om man i slutet av räkenskapsåret eller i samband med deklarationsinlämnandet upptäcker att man är skyldig att ha en internprissättningsdokumentation. För att öka förutsebarheten föreslår Skatteverket att det är antalet anställda och storleken på omsättningen eller balansomslutningen året före beskattningsåret som avgör om de gränsöverskridande transaktionerna under beskattningsåret ska dokumenteras. Om intressegemenskapen ligger över de angivna gränserna det året så är företaget dokumentationsskyldigt även om gränsen kommer att underskridas under det aktuella beskattningsåret. Däremot kommer företaget inte att vara dokumentationsskyldigt under det kommande beskattningsåret. Det finns emellertid ingenting som hindrar att företaget frivilligt upprättar dokumentation ändå.

Lagförslaget

Förslaget innebär att det införs en ny paragraf, 39 kap. 16 a § SFL.

²⁸ Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 (2003/361/EG), EUT L 124, 20.5.2003.

4.2.5 Undantag för oväsentliga transaktioner

Förslag: Transaktioner som är oväsentliga behöver inte dokumenteras i den företagsspecifika delen.

Transaktioner som ett svenskt företag har med ett utländskt företag i intressegemenskap räknas alltid som oväsentliga om det sammanlagda värdet på transaktionerna understiger 5 000 000 kr. Detsamma gäller om det sammanlagda värdet på de transaktioner som är hänförliga till ett fast driftställe understiger det beloppet.

Undantagen gäller inte upplåtelse och överlåtelse av immateriella tillgångar om inte tillgångarna är oväsentliga för verksamheten.

Skälen för förslaget: OECD framhåller att alla transaktioner mellan närstående företag inte är så betydelsefulla att de kräver full dokumentation i den företagsspecifika delen. Skattemyndigheterna har intresse av att få den mest betydelsefulla informationen och företagen har intresse av att inte bli så överbelastade med krav att de missar att dokumentera de betydelsefulla händelserna. Därför anser OECD att det bör finnas gränser i varje lands lagstiftning så att oväsentliga transaktioner inte behöver dokumenteras fullt ut. Dessa gränser bör vara tydliga och antingen sättas till ett visst belopp eller i relativa termer, t.ex. viss procent av intäkter eller kostnader.²⁹

Problemet med den typen av gränser som OECD föreslår är att de är ganska trubbiga när det gäller att sortera ut vilka transaktioner som är väsentliga och inte. Ett gränsbelopp i absoluta tal kan innebära att stora företag behöver dokumentera en enorm mängd transaktioner eller transaktioner som inte medför några större risker för felprissättning, medan lite mindre företag inte behöver dokumentera transaktioner som kan ha inverkan på resultatet i verksamheten på lång sikt. Ett gränsbelopp i relativa termer kan leda till samma sak.

Skatteverket har vägt OECD:s krav på tydliga gränser mot behovet av att vissa transaktioner inte bör undantas från dokumentationsskyldighet samtidigt som andra transaktioner bör kunna undantas trots att de överstiger gränsen.

Undantag för oväsentliga transaktioner

Eftersom det påpekas på flera ställen i OECD:s slutrapport att det är viktigt att dokumentationskraven är måttfulla och inriktade på att de mest betydelsefulla transaktionerna dokumenteras anser Skatteverket att det är en fördel att det klart framgår av lagtexten att det som är oväsentligt inte behöver dokumenteras.

I ett uttalande, som visserligen gäller innehållet i den koncerngemensamma delen, säger OECD att skattebetalaren ska använda gott omdöme när denne bestämmer vad som är lämplig detaljnivå på informationen och att information anses viktig om dess utelämnande skulle påverka tillförlitligheten i internprissättningsbedömningarna.³⁰ Skatteverket anser att samma aspekter gör sig gällande när det gäller att avgöra vad som ska ingå i den företagsspecifika delen. Det är också Skatteverkets erfarenhet att företagen klarar av att göra de avvägningar som behövs för att dokumentera de transaktioner som är betydelsefulla ur ett internprissättningsperspektiv.

Skatteverket föreslår därför att det ska finnas ett undantag för oväsentliga transaktioner. Vad som är oväsentliga transaktioner får bedömas utifrån verksamheten i sin helhet men det ska vara fråga om transaktioner som är

²⁹ OECD:s slutrapport, punkt 32.

³⁰ OECD:s slutrapport, punkt 18.

oväsentliga antingen till beloppet eller sett utifrån risken för felprissättning. Transaktioner som avser företagets huvudsakliga verksamhet eller som uppgår till stora belopp kan inte anses oväsentliga. Engångshändelser som exempelvis överlåtelse av viktiga tillgångar kan inte heller anses oväsentliga.

Gränsbelopp på 5 000 000 kronor

För att ytterligare öka förutsebarheten när det gäller vad som kan anses som oväsentliga transaktioner föreslår Skatteverket att transaktioner som ett företag har med en utländsk motpart alltid ska anses vara oväsentliga om det sammanlagda värdet av transaktionerna understiger 5 000 000 kronor. Gränsbeloppet gäller således det sammanlagda värdet av samtliga transaktioner med det andra företaget. Gränsbeloppet gäller även de fingerade transaktioner som anses hänförliga till ett fast driftställe.

Gränsbeloppet avser marknadsvärdet på transaktionerna. Det går således inte att undgå dokumentationsskyldigheten genom en felprissättning av transaktionerna.

Innebörden av undantagen

Undantagen innebär att dokumentationen inte behöver innehålla uppgifter om transaktionerna såsom exempelvis jämförbarhetsanalys och en beskrivning av vald prismetod. Skyldigheten att lämna allmänna uppgifter om företaget och dess verksamhet finns däremot kvar. Likaså att lämna uppgift om att företaget haft transaktioner med det andra företaget.

Immateriella tillgångar

Skatteverket föreslår att undantagen inte ska gälla transaktioner som avser överlåtelse eller upplåtelse av immateriella tillgångar. Immateriella tillgångar är ofta viktiga för vinstgenereringen och bör därför omfattas av dokumentationsskyldigheten även om de understiger gränsbeloppet. Eftersom immateriella tillgångar ofta är viktiga för vinstgenereringen kommer upplåtelse och överlåtelse av sådana tillgångar inte heller att omfattas av undantaget för oväsentliga transaktioner. Det finns däremot inga skäl till att ha en dokumentationsskyldighet om de immateriella tillgångarna verkligen är oväsentliga för verksamheten. I sådana fall ska de inte omfattas av dokumentationsplikten.

Den koncerngemensamma delen

Även den koncerngemensamma delen ska bara innehålla sådana uppgifter som är väsentliga för att få en överblick över koncernens verksamhet. I bilaga I till kapitel V i riktlinjerna framgår vilka uppgifter den koncerngemensamma delen bör innehålla. Den ska bl.a. innehålla uppgifter om koncernens fem mest omsatta produkter eller tjänster och andra produkter eller tjänster beträffande vilka försäljningen uppgår till mer än fem procent av koncernens omsättning. Där finns således gränser för vad som är väsentligt. Skatteverket föreslår att innehållet i bilaga I ska införas i 9 kap. SFF (se avsnitt 4.2.1). Något särskilt undantag för oväsentliga transaktioner behöver således inte införas i SFL avseende den koncerngemensamma delen av internprissättningsdokumentationen.

Lagförslaget

Förslaget innebär att det införs en ny paragraf, 39 kap. 16 c § SFL.

4.2.6 Intressegemenskapsdefinitionen ändras

Förslag: Med företag i intressegemenskap avses dels företag som är moderföretag och dotterföretag, dels företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Med koncern avses en koncern av sådant slag som anges i årsredovisningslagen.

Skälen för förslaget: I de nuvarande dokumentationsreglerna hänvisas till intressegemenskapsdefinitionen i 14 kap. 20 § IL. Där anges att intressegemenskap anses föreligga om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller om samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Hänvisningen har kompletterats med att om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag så behöver dokumentation bara upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent (39 kap. 15 § andra stycket SFL).

Ekonomisk intressegemenskap grundar sig således antingen på ägande eller på ledning och övervakning av företagen. När det gäller kontroll genom ägande så har det preciserats när ägandet är tillräckligt stort för att det ska vara fråga om ekonomisk intressegemenskap. Men det är i vissa fall svårt att avgöra när ett företag har tillräckligt stort inflytande genom ledning och övervakning av ett annat företag för att de ska anses vara i ekonomisk intressegemenskap med varandra.

För att öka förutsebarheten föreslår Skatteverket att det införs en tydlig definition av vilka företag som är i sådan intressegemenskap att de ska ha en internprissättningsdokumentation om de har gränsöverskridande transaktioner med varandra. Förslaget innebär att begreppet ”företag i intressegemenskap” dels avser företag som är moderföretag och dotterföretag, dels avser företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Begreppet kommer således att omfatta både äkta och s.k. oäkta koncerner.

Ett svenskt företag ska således ha en internprissättningsdokumentation om det har transaktioner med ett utländskt företag i samma koncern eller om det har transaktioner med ett utländskt företag och båda företagen ägs av samma fysiska person.

Definitionen av intressegemenskap innebär att ett svenskt företag inte behöver vara dokumentationsskyldigt enligt 39 kap. SFL trots att det kan finnas en ekonomisk intressegemenskap enligt 14 kap. 20 § IL med ett utländskt företag. Även om företaget inte behöver ha någon internprissättningsdokumentation måste det följa armlängdsprincipen och det medför att resultatet för det svenska företaget kan justeras med stöd av 14 kap. 19 § IL vid en felprissättning.

Skatteverket föreslår att internprissättningsdokumentationen ska bestå av två delar, en koncerngemensam del och en företagsspecifik del (se avsnitt 4.2.1). Den koncerngemensamma delen ska omfatta de företag som ingår i samma koncern och inte de företag som ingår i en oäkta koncern. Därför behöver även termen koncern definieras. Skatteverkets förslag är att hänvisa till den definition som finns i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Då kommer även utländska motsvarigheter till svenska koncerner att omfattas.

Lagförslaget

Förslaget innebär att det görs ändringar i 39 kap. 1 och 15 §§ SFL samt att det införs en ny paragraf, 39 kap. 2 a § SFL.

4.2.7 Tidpunkt för upprättande och överlämnande

Förslag: Dokumentationen ska vara upprättad senast vid den tidpunkt inkomstdeklarationen eller särskilda uppgifter ska lämnas. Den koncerngemensamma delen ska vara upprättad senast vid den tidpunkt då moderföretaget ska lämna sin deklaration.

Internprissättningsdokumentationen ska överlämnas till Skatteverket på begäran.

Bedömning: Det behöver inte lagstiftas om hur lång tid företagen ska få på sig att samla ihop dokumentationen när Skatteverket begär att få ta del av den.

Skälen för Skatteverkets förslag och bedömning*Tidpunkt för upprättande*

OECD anser att bästa tillämpning är att begära att den företagsspecifika delen ska vara upprättad senast vid den tidpunkt företaget ska lämna sin deklaration för räkenskapsåret. Den koncerngemensamma delen ska vara genomgången och uppdaterad senast när det översta moderbolaget i koncernen ska lämna sin inkomstdeklaration.³¹

Ett av syftena med dokumentationsreglerna är att företagen ska ha tänkt igenom sin internprissättning. Om ett företag inte sätter armlängdsmässiga priser redan när transaktionen genomförs så innebär det att företaget behöver testa sina priser i efterhand så att de uppgifter som lämnas i inkomstdeklarationen är korrekta. I de nuvarande dokumentationsreglerna i SFL och SFF finns inga bestämmelser om när internprissättningsdokumentationen ska vara upprättad. Skatteverket föreslår att det införs regler om detta. Förslaget innebär att dokumentationen ska vara upprättad senast vid deklarationstidpunkten.

Eftersom svenska handelsbolag inte alltid är deklarationsskyldiga knyts tidpunkten för när internprissättningsdokumentationen ska vara upprättad i stället till tidpunkten för att lämna särskilda uppgifter till ledning för delägarnas beskattning. Dessa särskilda uppgifter ska ha kommit in senast den sista dagen för inkomstdeklaration (33 kap. 10 § SFL).

Skatteverket föreslår att internprissättningsdokumentationen ska vara tvådelad och bl.a. innehålla en koncerngemensam del (se avsnitt 4.2.1). I många koncerner kommer den koncerngemensamma delen förmodligen att upprättas på central nivå. Om den koncerngemensamma delen upprättas t.ex. av moderföretaget eller av något annat företag som fått uppdraget att ta fram informationen, kan det inträffa att det företaget har ett annat beskattningsår eller en annan tidpunkt för att lämna sin inkomstdeklaration. Den koncerngemensamma delen ska i så fall vara upprättad senast vid den tidpunkt då moderföretaget ska lämna sin deklaration. Tidpunkten för färdigställandet knyts till moderföretaget, och inte till det företag som upprättat den koncerngemensamma delen, eftersom det är moderföretaget som har den fulla insynen och informationen om koncernens verksamhet. Detta överensstämmer med OECD:s syn.

Om det inte finns några dokumentationsregler i det land där moderföretaget är hemmahörande, eller om moderföretaget av någon anledning inte fullgör sin skyldighet, ska det i Sverige skattskyldiga företaget själv upprätta den

³¹ OECD:s slutrapport, punkt 30.

koncerngemensamma delen. En internprissättningsdokumentation är nämligen inte komplett om den inte består av både den koncerngemensamma och den företagsspecifika delen. Frågan är om det innebär att den koncerngemensamma delen i så fall ska vara upprättad vid samma tidpunkt som den företagsspecifika delen. Skatteverket anser att det underlättar tillämpningen om tidpunkten för upprättandet är densamma oavsett vem som upprättar den koncerngemensamma delen. Även i dessa fall ska således den koncerngemensamma delen vara upprättad senast vid den tidpunkt då moderföretaget ska lämna sin deklaration.

Överlämnande till Skatteverket

I de nuvarande dokumentationsreglerna i SFL och SFF finns inga bestämmelser om när och hur Skatteverket kan ta del av internprissättningsdokumentationen. Skatteverket föreslår att det införs en bestämmelse om att internprissättningsdokumentationen ska överlämnas på begäran. Dokumentationen ska således inte bifogas till inkomstdeklarationen.

Eftersom ett av syftena med internprissättningsdokumentationen är att ge Skatteverket viktig information för att kunna göra en internprissättningsutredning är det i samband med en sådan utredning som det blir aktuellt för Skatteverket att ta del av dokumentationen. En internprissättningsutredning kan genomföras i form av revision eller skrivbordsutredning. Beroende på inriktningen och omfattningen av utredningen kan en begäran om att få ta del av dokumentationen omfatta hela eller delar av den.

En kontroll av de uppgifter som lämnas i en inkomstdeklaration görs av naturliga skäl först när deklarationen har lämnats. Det är också vid den tidpunkten som internprissättningsdokumentationen ska vara upprättad. Det material som ingår i en internprissättningsdokumentation är emellertid av olika slag. Det kan bl.a. vara fråga om sådan räkenskapsinformation som omfattas av bestämmelserna i bokföringslagen (1999:1078). Den omständigheten att sådan information även ligger till grund för internprissättningsdokumentationen innebär inte att den ändrar karaktär. Skatteverket har således möjlighet att kontrollera räkenskaper och uppgifter avseende löpande beskattningsår enligt bestämmelsen i 37 kap. 7 § SFL även om de ingår som en del i en internprissättningsdokumentation.

Den koncerngemensamma delen kan upprättas av något annat företag inom koncernen, t.ex. moderföretaget. Om moderföretaget har ett annat beskattningsår eller en annan deklarationstidpunkt än det företag som ska överlämna sin internprissättningsdokumentation så skulle det i undantagsfall kunna inträffa att den koncerngemensamma delen för det aktuella året inte är upprättad när Skatteverket begär att få ta del av dokumentationen. I så fall får föregående års koncerngemensamma del överlämnas. Det granskade företaget får på annat sätt lämna information om viktiga händelser som skett i koncernen under året.

Tid för sammanställning

En del länder har lagreglerat hur lång tid företagen ska få på sig för att sammanställa och överlämna dokumentationen när skattemyndigheten begär att få ta del av den. Det finns inga bestämmelser i SFL och SFF som reglerar inom vilka tidsgränser en person ska lämna begärda uppgifter när Skatteverket gör en kontroll av inkomstdeklarationen eller av andra uppgifter. Skatteverket anser inte att det finns anledning att reglera att internprissättningsdokumentationen ska överlämnas inom viss tid. I likhet med all annan utredning får det avgöras från

fall till fall hur lång tid företaget behöver för att samla ihop och överlämna den begärda dokumentationen.

Lagförslaget

Förslaget innebär att det införs två nya paragrafer, 39 kap. 16 d och 16 f §§ SFL.

4.2.8 Språk

Förslag: Internprissättningsdokumentationen får upprättas på svenska, danska, norska eller engelska.

Skälen för förslaget: OECD förespråkar att dokumentationen får upprättas, inte bara på landets egna språk, utan även på andra vanligt använda språk. Syftet är att minska kostnaderna för översättning av dokument.³²

I de nuvarande dokumentationsreglerna i SFL och SFF finns inga bestämmelser om vilka språk som får användas i dokumentationen. Skatteverkets erfarenhet är att internprissättningsdokumentation oftast upprättas på engelska. I Danmark och Norge tillåts att internprissättningsdokumentationen upprättas på svenska.

Skatteverket anser att det bör regleras på vilka språk dokumentationen får upprättas. Det finns inte skäl att ha andra krav på den företagsspecifika delen än på den koncerngemensamma. Det är givetvis tillåtet att upprätta internprissättningsdokumentationen på svenska men Skatteverket föreslår att den också får upprättas på danska, norska eller engelska. Om exempelvis den koncerngemensamma delen upprättats på något annat språk än de nämnda får det i Sverige skattskyldiga företaget ordna så att den översätts till något av de godkända språken.

Lagförslaget

Förslaget innebär att det införs en ny paragraf, 39 kap. 16 e § SFL.

4.2.9 Bevarande

Förslag: Underlaget för internprissättningsdokumentationen ska bevaras i sju år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Skälen för förslaget: Till skillnad från all annan dokumentation som regleras i 9 kap. SFF finns inga bestämmelser om hur länge internprissättningsdokumentationen ska bevaras. Det material som ingår i internprissättningsdokumentationen kan vara av olika slag. Visst material kan vara sådan räkenskapsinformation som omfattas av arkiveringsbestämmelserna i bokföringslagen (1999:1078), BFL. Annat material kan vara av annat slag, t.ex. deklarationsunderlag. Räkenskapsinformation ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § BFL). Sådant underlag som följer av den generella dokumentationsskyldigheten i 39 kap. 3 § SFL ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser (9 kap. 1 § SFF). Skulle innehållet i internprissättningsdokumentationen anses vara av någon annan karaktär finns inga bevaranderegler.

³² OECD:s slutrapport, punkt 39.

Bestämmelserna i 7 kap. 2 § BFL är något annorlunda utformade än bestämmelserna i 9 kap. 1 § SFF. Det är därför osäkert om bevarandetidpunkterna kommer att överensstämma i alla situationer. För att skapa klarhet om vad som gäller i fråga om bevarande av underlaget för internprissättningsdokumentationen så föreslår Skatteverket att det införs en tydlig regel i 9 kap. SFF på samma sätt som för all annan dokumentation. Enligt förslaget ska underlaget för internprissättningsdokumentationen bevaras i sju år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Lagförslaget

Förslaget innebär att det införs en ny paragraf, 9 kap. 21 § SFF.

4.3 Land-för-land-rapporter

4.3.1 MCAA och rådets direktiv införs i svensk rätt

Förslag: Det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter som undertecknades den 27 januari 2016 samt förslaget till rådets direktiv om ändring i direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning, vad avser land-för-land-rapportering, ska införas i svensk rätt. De båda rättsakterna ska genomföras i svensk rätt samtidigt och på ett så enhetligt sätt som möjligt. Lagstiftningen ska gälla även för utbyte enligt eventuella andra avtal mellan Sveriges behöriga myndighet och en eller flera behöriga myndigheter i andra länder om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter i enlighet med OECD:s standard.

Skälen för förslaget: Ett automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter ökar möjligheterna för skattemyndigheterna att utföra riskvärdering inom internprissättningsområdet och motverkar därigenom skatteflykt och skatteundandragande.

Den 27 januari 2016 undertecknade regeringen ett multilateralt avtal om land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana (MCAA). Den 20 april 2016 hade sammanlagt 33 länder undertecknat avtalet. Avtalet innebär att OECD:s standard för land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana rapporter ska genomföras och tillämpas i de avtalslutande länderna. Inklusivt Sverige har 20 av EU:s medlemsstater undertecknat avtalet.

Utöver den modell för multilaterala avtal som MCAA grundar sig på har OECD även tagit fram modeller för bilaterala avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. Även dessa modellavtal innebär att OECD:s standard för land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana rapporter ska tillämpas. Eftersom regeringen har undertecknat MCAA finns det inget behov för Sverige att ingå bilaterala avtal med andra länder som undertecknar MCAA. Det kan dock finnas länder som inte kommer att underteckna MCAA, men i stället är villiga att ingå bilaterala avtal med Sverige om land-för-land-rapportering.

Vid Ekofin-rådets möte den 8 mars 2016 nåddes, med förbehåll för Europaparlamentets yttrande, en överenskommelse om ett förslag till direktiv om ändring i direktivet 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4). Direktivförslaget syftar till att ta in OECD:s standard för land-för-land-rapportering i EU-rätten. Direktivförslaget är ännu inte antaget slutligt. Enligt förslaget ska direktivet ha genomförts i medlemsstaternas nationella lagstiftningar senast tolv månader efter att direktivet träder i kraft. Direktivet kommer att innebära att bestämmelserna om land-för-land-rapportering ska tillämpas även gentemot de av EU:s medlemsstater som inte har undertecknat MCAA eller något annat avtal om land-för-land-rapportering. Direktivet kommer att bli tillämpligt gentemot samtliga medlemsstater. För att underlätta en parallell tillämpning av direktivet och MCAA och på så sätt minska den administrativa bördan för både företagen och Skatteverket, bör de båda rättsakterna genomföras så enhetligt som möjligt i svensk rätt. Den svenska genomförandelagstiftningen bör därför också träda i kraft och börja tillämpas samtidigt gentemot EU:s medlemsstater respektive tredjeländer som undertecknat MCAA. I några avseenden innehåller DAC 4 smärre avvikelser från OECD:s standard. Dessa avvikelser behandlas nedan i avsnitt 4.4. Lagstiftningen bör gälla även vid utbyte i enlighet med eventuella framtida bilaterala avtal om land-för-land-rapportering.

4.3.2 Bestämmelser om land-för-land-rapporter tas in i skatteförordningen

Förslag: Bestämmelser om land-för-land-rapporter tas in i ett nytt kapitel i skatteförordningen (2011:1244), SFL.

En ändring görs i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Skälen för förslagen: Det nya systemet med land-för-land-rapportering består av två delar. Det ska införas nya bestämmelser dels om rapporternas innehåll m.m., dels om att rapporterna ska utbytas med andra länder. De senare bestämmelserna föreslås bli intagna i en ny lag, lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, se nedan avsnitt 4.3.9.

Bortsett från utbyteslagen bör bestämmelserna om land-för-land-rapporter tas in i SFL. Såsom kommer att framgå i det följande bör det finnas bestämmelser om vilka företag som ska vara skyldiga att lämna rapporter och vissa andra underrättelser, undantag från skyldigheten att lämna rapport och underrättelser, vad rapporterna ska innehålla och när rapporter och underrättelser ska lämnas. Dessa bestämmelser bör samlas i SFL.

Det bör vidare införas en begränsning i hur uppgifterna i rapporterna får användas. Denna bör visserligen tas in i den nya lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, se nedan avsnitt 4.3.11, men en hänvisning dit bör tas in i SFL.

Även om innehållet i land-för-land-rapporterna inte direkt ska användas för beskattningsbeslut, är systemet med inhämtande och utbytande av rapporterna avsett att leda till att en korrekt beskattning sker. Se också avsnitt 4.3.10 om sekretessfrågor rörande land-för-land-rapporter.

Genom att bestämmelserna om rapporterna tas in i SFL blir denna lags förfaranderegler tillämpliga på rapporterna. Se avsnitt 4.3.8 om sanktioner.

Land-för-land-rapporterna ska lämnas in till Skatteverket. För att Skatteverket ska kunna hantera rapporterna bör en ändring göras i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Lagförslag

Förslagen föranleder införandet av ett nytt kapitel, 33 a kap., i SFL samt en ändring av 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

4.3.3 Svenska företags skyldighet att lämna land-för-land-rapport till Skatteverket

Förslag: Svenska moderföretag i multinationella koncerner ska lämna land-för-land-rapport till Skatteverket.

Svenska företag i en koncern ska lämna sådan rapport om deras moderföretag inte är skyldigt att lämna rapport i sitt hemland eller om skattemyndigheten i det landet inte utbyter rapporten med Sverige. Med svenska företag ska i detta sammanhang även avses enheter som är utländska företags fasta driftställen i Sverige.

Skälen för förslagen: Land-för-land-rapporteringen ska gälla för multinationella koncerner. Med sådana koncerner menas här koncerner som har

minst två företag som hör hemma – är skattskyldiga – i olika stater eller jurisdiktioner. Det kan också vara koncerner med minst ett företag som är hemmahörande i ett land och skattskyldigt för inkomst från fast driftställe i ett annat.

Huvudregeln är att det är moderföretaget i koncernen som ska lämna land-för-land-rapporten. Detta är naturligt eftersom det är moderföretaget som har kännedom om de förhållanden som uppgift ska lämnas om i rapporten. Moderföretaget ska lämna rapporten till skattemyndigheten i sitt hemland. Skattemyndigheterna i andra länder, i vilka det finns något dotterföretag till moderföretaget eller där något företag har fast driftställe, ska få tillgång till land-för-land-rapporten genom automatiskt utbyte mellan länderna, se avsnitt 4.3.9 nedan.

Med moderföretag menas ett företag (enhet) som direkt eller indirekt äger en så stor andel i ett eller flera andra företag att det är skyldigt att upprätta koncernredovisning ”enligt principer som är allmänt tillämpade inom den stat eller jurisdiktion där det hör hemma eller skulle vara skyldigt att göra det om dess andelar vore föremål för handel på en reglerad marknad”. Principerna finns för svensk del i årsredovisningslagen (1995:1554). Moderföretag kallas i OECD:s modellag ”Ultimate Parent Entity”, vilket på svenska kunde motsvaras av ”yttersta moderföretaget” men det enklare uttrycket ”moderföretag” har föredragits i enlighet med vanligt språkbruk. Det är ändå det yttersta moderföretaget som avses. Ett företag som är moderföretag i förhållande till andra företag men som själv är dotterföretag till ett annat moderföretag är inte moderföretag i nu avsedd mening och är därför inte heller det företag som enligt huvudregeln ska lämna land-för-land-rapport.

Om moderföretaget finns i utlandet och enligt rättsordningen där inte är skyldigt att lämna land-för-land-rapport, ska dotterföretagen vara skyldiga att göra det i stället. Detsamma ska gälla om det utländska moderföretaget visserligen ska lämna rapport i sitt hemland, men detta land inte utbyter sådana rapporter med Sverige. Det kan röra sig om att det andra landet inte har avtal med Sverige om utbyte av land-för-land-rapporter eller om att avtal finns men att det av någon anledning inte följs i praktiken. I det senare fallet ska Skatteverket anmäla att förhållandet – en s.k. systembrist – föreligger till företagen i Sverige för att skyldigheten ska inträda för dem.

De dotterföretag som berörs är svenska företag (enheter), dvs. företag som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Dit räknas också svenska handelsbolag, trots att de inte är skattskyldiga, eftersom de är företag som bedriver näringsverksamhet. Definitionen av begreppet enhet innefattar, under vissa förutsättningar, även fasta driftställen. För att en svensk enhet ska vara rapporteringsskyldig i Sverige såsom dotterföretag förutsätter dock OECD:s standard normalt att enheten har skatterättslig hemvist i Sverige. Eftersom en utländsk enhets fasta driftställe i Sverige ingår i den utländska enheten som inte har skatterättslig hemvist i Sverige (dvs. inte är obegränsat skattskyldig i Sverige), kan OECD:s standard tolkas som att en utländsk enhets fasta driftställe i Sverige inte kan vara rapporteringsskyldigt i Sverige (jfr punkten 2 i de allmänna anvisningarna för ifyllande av land-för-land-rapporten). En sådan tolkning skulle dock innebära att multinationella koncerner i vissa fall kunde välja om det ska finnas en skyldighet att lämna land-för-land-rapport i Sverige eller inte genom att välja om verksamheten i Sverige ska bedrivas som ett fast driftställe eller genom ett separat bolag. Ett utländskt företag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige och har sin verkliga ledning här kanske inte är

rapporteringskyldigt i sitt hemland därför att det inte är obegränsat skattskyldigt där och inte heller har hemvist där enligt skatteavtal. En sådan möjlighet till planering för att undvika rapporteringskyldighet är inte önskvärd. Det är inte främmande i svensk rätt att utländska företags fasta driftställen i Sverige har rapporteringskyldighet gentemot Skatteverket i Sverige. Utländska företags fasta driftställen kan exempelvis vara rapporteringskyldiga enligt 22 a och 22 b kap. SFL. Mot denna bakgrund bör även enheter som är utländska enheters fasta driftställen i Sverige, om förutsättningarna för detta i övrigt är uppfyllda, kunna vara skyldiga att lämna land-för-land-rapport i Sverige.

Om det finns flera svenska dotterföretag som är skyldiga att rapportera kan koncernen utse ett av dem att lämna rapporten för alla svenska enheters räkning. Koncernen kan även utse ett av de svenska företagen att vara ställföreträdande moderföretag och lämna rapporten för alla koncernföretags räkning.

En grundläggande förutsättning för att rapporteringskyldighet ska föreligga för ett företag, är att inte hela koncernen är undantagen. Undantaget behandlas i nästa avsnitt.

Lagförslaget

Bestämmelser om skyldighet att lämna land-för-land-rapport tas in i 33 a kap. 3–4 §§ SFL. Definitioner av använda begrepp tas in i 2 § av samma kapitel.

4.3.4 Undantag från rapporteringskyldigheten

Förslag: Koncerner med sammanlagda intäkter som understiger 7 miljarder kronor ska undantas från skyldigheten att lämna land-för-land-rapporter.

Svenska dotterföretags skyldighet att rapportera faller bort om det finns ett ställföreträdande moderföretag som i rätt tid lämnar rapport i sitt hemland och skattemyndigheten där utbyter rapporten med Sverige samt Skatteverket i Sverige har underrättats om saken.

Skälen för förslagen: En koncern ska undantas från skyldigheten att lämna land-för-land-rapport om dess sammanlagda intäkter understiger 7 miljarder kronor för det räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som rapporten skulle omfatta.

Beloppsgränsen 7 miljarder kronor kommer från OECD:s modellag. I denna anges beloppet 750 miljoner euro med tillägget: ”insätt ett belopp i lokal valuta som ungefärligen motsvarar 750 miljoner euro per januari 2015”. I svensk valuta motsvarar detta, avrundat, 7 miljarder kronor.

Gränsen är satt så högt att enligt OECD:s beräkningar 85–90 procent av alla multinationella koncerner faller under den, och således inte behöver lämna någon land-för-land-rapport, medan å andra sidan de koncerner som ligger ovanför gränsen kontrollerar 90 procent av alla bolagsintäkter. (Se punkt 53 i OECD:s slutrapport, s. 21.) Som Skatteverket förstår saken är det av underordnad betydelse om gränsen sätts till det ena eller andra beloppet, förutsatt att det ligger i närheten av eller ungefär motsvarar det av OECD angivna.

I vilken valuta ska beloppsgränsen anges?

Frågan uppkommer här om den beloppsgräns som ska gälla ska anges i svenska kronor eller i euro i den svenska lagen. Som ovan framgått har man från OECD:s sida lämnat utrymme för att lokal valuta ska användas. Det kan noteras att beloppet i så fall ska beräknas efter förhållandena i januari 2015; det är således inte tänkt att skiftande växelkurser ska föranleda fortlöpande eller årliga

omräkningar av gränsbeloppet. Det kan vidare noteras att man i olika länder med annan valuta än euro har stannat för olika lösningar: I Danmark anges beloppet i danska kronor, i Storbritannien i euro och i USA i amerikanska dollar. I och med att olika lösningar förekommer ger de andra ländernas ställningstaganden inte någon entydig vägledning för Sveriges del.

Den naturliga utgångspunkten för bedömningen måste vara att svensk valuta ska användas i svenska författningar. Riksdagen har i ett tillkännagivande framfört att regeringen vid genomförandet av insättningsgarantidirektivet ska sträva efter att täckningsbeloppet uttrycks i kronor (rskr. 2010/11:57). Detta tillkännagivande synes i och för sig inte betyda att riksdagen skulle ha tagit ställning till att lagar eller andra författningar ovillkorligen ska använda kronor i stället för euro. I Finansdepartementets promemoria Förstärkt insättningsgaranti, juni 2015, s. 28–29 sägs följande: ”Insättningsgarantidirektivets utformning möjliggör nu att ersättningsbeloppet i den svenska insättningsgarantin återigen kan anges i svenska kronor. Lagen om insättningsgaranti bör därför ändras så att ersättningsbeloppet i stället anges i svenska kronor.”

I flera lagar från senare tid finns bestämmelser som uttrycks enbart i euro. Se t.ex. 2 § lagen (2014:266) om energikartläggning i stora företag, 2 kap. 2 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, 12 § lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen, och 13 och 15 §§ lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. I regeringens tillkännagivande (2016:14) om tröskelvärden vid offentlig upphandling används både euro och kronor.

Å andra sidan ska belopp i deklARATIONER och kontrolluppgifter vara i kronor om inte annat föreskrivs (22 kap. 2 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261)). Detta gäller också när svenska företag har sin redovisning i euro. Uppgifter som lämnas till Skatteverket ska vara i svenska kronor oberoende av vilken redovisningsvaluta som används. Även skatteinbetalningar ska göras i svenska kronor. Enligt 4 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro m. m. ska omräkning göras till kronor. Det omräknade resultatet ska vara utgångspunkt för den justering av det bokföringsmässiga resultatet som ska göras vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Företag som redovisar sin mervärdesskatt i euro ska räkna om uppgifterna till svenska kronor. Detsamma gäller vid redovisning av uppgifter om reklamskatt. Den ovan angivna lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt o.s.v. är såtillvida ett undantag att den gäller belopp som både deklarerar och betalas i euro till Skatteverket; dessa belopp ska emellertid inte tillfalla svenska statskassan utan betalas vidare till de olika länder i EU där köparna är bosatta. Undantaget är föranlett av praktiska skäl (prop. 2013/14:224 s. 99 f.).

Med beaktande av det anförda kan frågan vilken valuta beloppsgränsen ska anges i sägas gälla om det i det här fallet finns tillräckligt starka praktiska skäl till att använda euro i stället för kronor. Härvidlag kan följande anföras.

Såsom ovan anförts har beloppsgränsen satts så högt att de allra flesta företag och koncerner lär hamna under den. Det är inte känt att det i dagsläget skulle finnas någon svensk koncern som har en omsättning alldeles i närheten av gränsbeloppet. Vidare kan noteras att penningvärdesförändringen på senare tid inte varit särskilt stark. Det ligger emellertid i sakens natur att, oavsett penningvärdesförändringar, en del koncerner förr eller senare kommer att ligga i närheten av det gränsbelopp som gäller. För land-för-land-rapporternas del skulle

en gräns angiven i kronor medföra att ett svenskt moderföretag inte skulle vara skyldigt att rapportera om koncernens omsättning understeg 7 miljarder kronor, medan däremot dotterföretag i andra länder, med gränsen i euro, kunde bli rapporteringsskyldiga om omsättningen översteg 750 miljoner euro. Också motsatsen är förstås tänkbar. Även om Sverige sätter gränsen i euro, skulle sådana fall inte helt uteslutas i och med att det finns många länder som har gränsen i annan valuta än euro. Ingendera lösningen är därför fulländad. De flesta svenska koncerner som är aktuella för land-för-land-rapportering torde ha sin redovisning i kronor. Sammantaget vill det därför synas som om ett gränsbelopp i euro inte skulle innebära någon sådan tydlig fördel att detta skulle kunna motiveras. Skatteverket föreslår därför att gränsbeloppet anges i kronor och sätts till 7 miljarder.

Ovan har några gånger för enkelhetens skull talats om ”omsättning”. I lagförslaget knyts undantaget till att koncernens ”sammanlagda intäkter” understiger 7 miljarder kronor.

Koncernen undantas

Skyldigheten att lämna en land-för-land-rapport åligger i förekommande fall olika företag. Innebörden av att en koncern undantas genom beloppsgränsen är att företagen i koncernen inte är skyldiga att lämna någon rapport. Inte heller ska sådana underrättelser som behandlas i avsnitt 4.3.5 lämnas om koncernen är undantagen.

Ställföreträdande moderföretag

I föregående avsnitt berördes fallet att dotterföretagen blir skyldiga att lämna land-för-land-rapport om moderföretaget inte gör det eller om moderföretagets hemland inte utbyter rapporten med Sverige. Motsvarande bestämmelser har införts eller kommer att införas i de andra länder som skrivit på avtalet. Utländska dotterföretag kommer således också att bli skyldiga att lämna land-för-land-rapport i sina hemländer i nu berörda fall. Det kan därför bli många företag som ska rapportera. Den ena möjlighet som lades fram i förra avsnittet för koncernen att utse ett av företagen att rapportera, avsåg fallet att det i Sverige finns flera rapporteringsskyldiga dotterföretag och att ett av dem ska rapportera å alla de svenska dotterföretagens vägnar. Liknande arrangemang kan då tänkas i andra länder där det också finns dotterföretag i samma koncern.

I enlighet med OECD:s modellag bör det emellertid också finnas en möjlighet för koncernen att utse ett dotterföretag att rapportera som om det vore moderföretag, d. v. s. med verkan att alla andra dotterföretag i alla länder befrias från skyldigheten att rapportera. Ett sådant dotterföretag kallas ställföreträdande moderföretag. Möjligheten att utse ett svenskt ställföreträdande moderföretag regleras i 4 § andra stycket.

Men även utländska enheter kan utses till ställföreträdande moderföretag. För att svenska enheter ska slippa lämna land-för-land-rapporter bör gälla att det ställföreträdande moderföretaget ska vara skyldigt att rapportera i sitt hemland, att det landet utbyter rapporter med Sverige och att både det andra landet och Skatteverket i Sverige underrättas om vilket företag det är som är ställföreträdande moderföretag.

Dessutom ska det ställföreträdande moderföretaget lämna sin land-för-land-rapport i rätt tid för att de svenska dotterföretagens skyldighet ska falla bort. I likhet med bestämmelserna i övrigt kommer också detta från OECD:s modellag. Något behov av att de andra dotterföretagen ska lämna rapport föreligger

visserligen inte så snart ställföreträdaren faktiskt har lämnat sin rapport, om än försent. Kravet bör ändå tas med i den svenska lagen för att denna ska överensstämma med OECD:s modellag och för att göra det tydligt att företagen inom koncernen måste se till att bestämmelserna följs.

Lagförslag

Undantagen förs in i 33 a kap. 5–6 §§ SFL. I samma kapitel 3, 4, 7 och 8 §§ införs hänvisningar till 5 §.

4.3.5 Underrättelser till Skatteverket

Förslag: De företag som ska lämna land-för-land-rapport ska underrätta Skatteverket om detta före utgången av det räkenskapsår som rapporten ska avse. Andra företag i samma koncern ska inom samma tid underrätta Skatteverket om vilket företag det är som rapporterar för koncernens räkning.

Skälen för förslagen: Förslagen överensstämmer med OECD:s modellag.

Av den underrättelse som lämnas av ett företag som ska rapportera ska framgå om företaget är moderföretag eller ställföreträdande moderföretag eller skyldigt att rapportera i egenskap av dotterföretag.

Dotterföretag som inte själva ska rapportera, ska meddela Skatteverket vilket företag det är som lämnar land-för-land-rapporten. Det ska framgå av meddelandet både vilket företaget är och i vilket land det hör hemma.

Även utländska företag med fast driftställe i Sverige omfattas av underrättelseskyldigheten eftersom de ses som svenska enheter.

Skyldighet att lämna nu berörda underrättelser ska givetvis inte föreligga om hela koncernen är undantagen. Undantaget har berörts i föregående avsnitt.

Lagförslaget

Bestämmelser om underrättelser förs in i 33 a kap. 7–8 §§ SFL.

4.3.6 Land-för-land-rapporternas innehåll

Förslag: En land-för-land-rapport ska innehålla uppgifter om den multinationella koncernen och ta upp intäkter, vinst (förlust) före inkomstskatt, betalad inkomstskatt, årets ackumulerade inkomstskatt, aktiekapital, ackumulerade vinstmedel, antal anställda och materiella tillgångar utom kontanter, allt fördelat på de olika länder i vilka koncernen har bedrivit verksamhet. Vidare ska rapporten innehålla namn eller annan identitetsuppgift på alla i koncernen ingående enheter, uppgift om i vilket land de har hemvist, var de bildats om detta har skett i ett annat land än det där de nu har hemvist, samt deras viktigaste verksamhet eller verksamheter. Det ska även framgå vilken valuta som har använts i rapporten.

Land-för-land-rapporter ska lämnas enligt fastställt formulär.

Bedömning: Det behövs inte någon särskild definition av land-för-land-rapport.

Land-för-land-rapporterna behöver, i likhet med vad som redan gäller för bl. a. kontrolluppgifter, inte undertecknas.

Skälen för förslaget och bedömningen: Avsikten är att land-för-land-rapporterna ska utbytas mellan skattemyndigheterna i berörda länder: Det är därför väsentligt att innehållet i rapporterna är detsamma oavsett vilket land moderföretaget eller det företag som lämnar rapporten är hemmahörande i. De

svenska bestämmelserna om vad land-för-land-rapporter ska innehålla bör därför överensstämma med OECD:s modellag.

Av det sagda följer att en land-för-land-rapport ska innehålla uppgifter om en multinationell koncern och ta upp följande: intäkter, vinst (förlust) före inkomstskatt, betalad inkomstskatt, årets ackumulerade inkomstskatt, aktiekapital, ackumulerade vinstmedel, antal anställda och materiella tillgångar utom kontanter, allt fördelat på de olika länder i vilka koncernen har bedrivit verksamhet.

De flesta av dessa begrepp torde inte behöva kommenteras. I några fall är begreppets innehåll dock inte klart. De behandlas i författningskommentaren (avsnitt 6.4). Såsom där framgår, har särskilt begreppet *aktiekapital* inte fått någon noga fastställd innebörd i modellagen. Eftersom, såsom ovan antytts, samma modellag ska användas i alla deltagande stater och jurisdiktioner torde det inte vara ändamålsenligt att i svensk lag fastställa en mer exakt innebörd, som skulle kunna avvika från vad man lägger i motsvarande begrepp utomlands. Avsikten är att tillämpningen av land-för-land-rapporterna ska utvärderas; detta ska ske redan 2020. Om det vid denna utvärdering eller i annat sammanhang visar sig att begreppens innehåll behöver preciseras, får detta göras då.

Vidare ska rapporten innehålla namn eller annan identitetsuppgift på alla i koncernen ingående enheter, uppgift om i vilket land de har hemvist, var de bildats om detta har skett i ett annat land än det där de nu har hemvist, samt deras viktigaste verksamhet eller verksamheter. Det ska även framgå vilken valuta som har använts i rapporten.

Eftersom uppgifterna i land-för-land-rapporterna ska utbytas mellan de olika ländernas skattemyndigheter, är det viktigt att de utformas enhetligt. Uppgifterna bör därför lämnas på fastställt formulär.

Dessa nu nämnda uppgifter utgör tillsammans en land-för-land-rapport. Men även om någon enstaka uppgift saknas eller är ofullständig, så får de uppgifter som ändå lämnas anses i någon bemärkelse utgöra en land-för-land-rapport. OECD:s modellag innehåller inte någon definition av land-för-land-rapport och någon sådan torde inte behövas i den svenska lagen heller.

En land-för-land-rapport ska innehålla uppgifter som avser både uppgiftslämnaren själv (typiskt sett moderföretaget) och andra (dotterföretagen), men de flesta uppgifterna ska inte redovisas fördelade på de olika företagen, utan fördelade på de olika länder i vilka koncernföretagen har varit verksamma. Den enda uppgift som ska lämnas om ett företag är vilken verksamhet som bedrivs. Skatteverket anser att rapporterna, i likhet med vad som redan gäller för bl. a. kontrolluppgifter, inte ska undertecknas.

Lagförslaget

Bestämmelser tas in i 33 a kap. 9 § och 38 kap. 1 § SFL.

4.3.7 Tid för inlämnande av land-för-land-rapport m.m.

Förslag: En land-för-land-rapport ska lämnas till Skatteverket inom ett år från utgången av det räkenskapsår som rapporten avser.

Underrättelser som svenska företag ska lämna antingen om att de själva ska lämna land-för-land-rapport eller också om vilket företag det är som rapporterar, ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det räkenskapsår som rapporten ska avse.

Skälen för förslagen: Förslagen överensstämmer med OECD:s modellag.

Lagförslaget

Bestämmelserna tas in i 33 a kap. 10–11 §§ SFL.

4.3.8 Sanktioner

Bedömning: Den som är skyldig att lämna land-för-land-rapport kan föreläggas att fullgöra skyldigheten. Föreläggandet kan förenas med vite. Det behövs inte några andra sanktionsmöjligheter för land-för-land-rapporter.

Skälen för bedömningen: Av OECD:s modellag framgår att medlemsstaterna förväntas ha system för påföljder om företag inte lever upp till sin rapporteringsskyldighet. För Sveriges del bör reglerna i 37 kap. 2 § och 44 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, om föreläggande och vitesföreläggande bli tillämpliga om en land-för-land-rapport inte ges in till Skatteverket.

Skatteverket bedömer att det inte finns något behov av andra sanktionsmöjligheter för de företag som ska lämna land-för-land-rapport. Någon förseningsavgift bör t. ex. inte införas.

Det behövs inte någon särskild bestämmelse om att reglerna om föreläggande och vitesföreläggande ska gälla för land-för-land-rapporter. Det kommer de att göra i och med att reglerna om land-för-land-rapporter förs in i 33 a kap. SFL (se 37 kap. 2 § SFL).

4.3.9 Skatteverkets skyldighet att överföra uppgifter till andra stater och jurisdiktioners skattemyndigheter

Förslag: Skatteverket ska utbyta land-för-land-rapporterna med behöriga myndigheter i andra länder. Överföringar ska göras till länder i vilka minst en enhet i koncernen antingen har hemvist eller beskattas på grund av verksamhet som bedrivs genom fast driftställe. Överföring ska inte göras om Sverige saknar avtal med det andra landet om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och inte heller om det andra landet har anmält att det inte vill ta emot sådana rapporter.

Överföringarna ska göras minst en gång om året. De ska innehålla uppgift om i vilken valuta belopp anges i land-för-land-rapporten.

Skälen för förslaget: De land-för-land-rapporter som Skatteverket får in från de svenska företagen ska enligt MCAA årligen överföras till de andra staternas eller jurisdiktionernas behöriga myndighet genom automatiskt informationsutbyte. Bestämmelser om Skatteverkets skyldigheter i detta avseende bör tas in i en ny lag, lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

I enlighet med MCAA ska följande gälla för överföringen av uppgifterna.

Överföring ska ske från Sverige till en annan stat eller jurisdiktion om denna har ett gällande avtal om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter med Sverige och inte i enlighet med avsnitt 8 i MCAA har anmält att den inte önskar ta emot sådana rapporter. En förutsättning är dessutom att minst en enhet som ingår i den multinationella koncern som rapporten avser har hemvist, dvs. är obegränsat skattskyldig, i den andra staten eller jurisdiktionen eller beskattas där på grund av där bedriven verksamhet genom ett fast driftställe; huruvida dessa sista förutsättningar är uppfyllda, ska avgöras av uppgifterna i land-för-land-rapporten.

Överföringen ska ske minst en gång om året. I samband med överföringen ska det anges vilken valuta som används i land-för-land-rapporten. Också i själva land-för-land-rapporten ska det anges vilken valuta som används (33 a kap. 9 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244)).

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer ska meddela ytterligare föreskrifter när det gäller vilka stater eller jurisdiktioner som ska anses vara deltagande respektive rapporteringspliktiga stater eller jurisdiktioner.

Lagförslaget

Bestämmelserna tas in i 3 § lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

4.3.10 Skattesekretess för land-för-land-rapporter

Bedömning: Uppgifterna i land-för-land-rapporter omfattas av skattesekretessen i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Skälen för bedömningen: För uppgifter i land-för-land-rapporter ska samma sekretess gälla som enligt Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. (Se avsnitt 5.1 i det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter.) Upplysningar som en part mottar enligt den konventionen ska behandlas som hemliga och skyddas på samma sätt som upplysningar som har erhållits enligt den interna lagstiftningen. (Artikel 22.1 i konventionen, se bilagan till lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.)

Innebörden av det anförda torde vara att nationell lag gäller. Det är således svenska sekretessbestämmelser som styr om uppgifter i land-för-land-rapporterna ska vara sekretessbelagda eller ej.

De sekretessbestämmelser som kommer i fråga för land-för-land-rapporterna är, enligt Skatteverkets bedömning, reglerna om skattesekretess i 27 kap. 1 och 5 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL. Visserligen ska, såsom närmare kommer att framgå i följande avsnitt, vissa användningsbegränsningar gälla för hur uppgifterna i land-för-land-rapporterna får användas av Skatteverket. Sålunda får resultatet av en näringsverksamhet inte justeras enbart på grundval av innehållet i en land-för-land-rapport. Uppgifterna i rapporterna kommer därför inte omedelbart att utgöra underlag för bestämmande av skatt. Land-för-land-rapporterna skiljer sig så till vida från andra uppgifter som Skatteverket inhämtar eller tar emot. Emellertid bör skillnaden inte överdrivas. Syftet med land-för-land-rapporterna är att de ska användas som hjälpmedel för att se till att de företag och koncerner som omfattas betalar rätt skatt i rätt land. Uppgifterna i land-för-land-rapporterna får därför användas inte bara för att analysera risker på internprissättningsområdet och andra risker för skattebaserosion och vinstöverföringar; de får också användas som grund för att närmare undersöka internprissättningen i den multinationella koncernen, vilket kan leda fram till nya beskattningsbeslut i det enskilda fallet. Till detta kan läggas att de nya bestämmelserna om land-för-land-rapporter föreslås bli införda i skatteförfarandelagen och därmed ingå som ett led i skatteförfarandet. Sammanfattningsvis gör detta att Skatteverket anser att land-för-land-rapporterna omfattas av skattesekretessen.

Företag i berörda koncerner ska underrätta Skatteverket antingen om att företaget självt ska lämna land-för-land-rapport eller också om vilket annat företag det är som lämnar rapport för koncernens räkning. (Se denna promemorias förslag till 33 a kap. 7 § SFL.) Också sådana underrättelser omfattas enligt Skatteverkets bedömning av skattesekretessen.

Någon särskild bestämmelse om att skattesekretess gäller i nu berörda avseenden behöver därför inte införas i OSL.

En särskild fråga som kan uppkomma är hur sekretessen gäller i förhållande till företagen i den koncern som en land-för-land-rapport avser. Har ett dotterföretag rätt att få ut de uppgifter i land-för-land-rapporten som avser dotterföretaget självt? (Jfr 12 kap. 1 § OSL.) Skatteverket bedömer här att sekretessen är till skydd inte enbart för det enskilda företaget utan även för det företag, typiskt sett moderföretaget i koncernen, som har lämnat in land-för-land-rapporten. Detta betyder att sekretess gäller för uppgifterna i land-för-land-rapporten också i förhållande till dotterföretagen i koncernen.

Se även avsnitt 4.4.3 när det gäller sekretess mellan EU:s medlemsstater samt nästa avsnitt om en användningsbegränsning för land-för-land-rapporter och om åtgärder vid brott mot sekretessen.

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

Förslag: En bestämmelse ska tas in i den nya lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter om den begränsning i möjligheten att använda upplysningar som anges i MCAA. En hänvisning till denna användningsbegränsning ska också tas in i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL, och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Skälen för förslagen: Enligt OECD:s modellag ska vissa användningsbegränsningar gälla för land-för-land-rapporterna. Tillättna ändamål är övergripande analys av risker vad gäller internprissättning och andra risker för skattebaserosion och risker för att vinster flyttas till annat land. Vidare får uppgifterna användas för ekonomisk och statistisk analys.

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.

Vidare ska det i utbyteslagen tas in en bestämmelse om att Skatteverket omedelbart ska underrätta koordineringsorganets sekretariat vid överträdelser av

sekretessen enligt MCAA eller brister i skyddet av uppgifter som tagits emot och eventuella påföljder och avhjälpande åtgärder som detta har medfört.

Lagförslaget

Bestämmelser införs i 33 a kap. 12 § SFL, 6 § lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och 9 kap. 2 § OSL.

4.3.12 Samarbete för att se till att avtalet följs och tillämpas

Förslag: Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i en annan stat eller jurisdiktion om det finns skäl att tro att felaktiga eller ofullständiga uppgifter har lämnats i en land-för-land-rapport av en rapporteringsskyldig enhet i den andra staten eller jurisdiktionen eller att en sådan enhet inte har lämnat någon land-för-land-rapport. Om Skatteverket får motsvarande underrättelse från en behörig myndighet i en annan stat eller jurisdiktion om en svensk rapporteringsskyldig enhet, ska Skatteverket vidta de åtgärder som är möjliga enligt svensk lag för att inhämta korrekt och fullständig information.

En bestämmelse ska tas in i utbyteslagen om att Skatteverket omedelbart ska underrätta koordineringsorganets sekretariat vid överträdelser av sekretessen eller brister i skyddet av uppgifter som tagits emot och eventuella påföljder och avhjälpande åtgärder som detta har resulterat i.

Skälen för förslagen: Förslagen överensstämmer med OECD:s modellag. Bestämmelserna bör tas in i den nya lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

Om ett rapporteringsskyldigt svenskt företag inte lämnar in någon land-för-land-rapport, eller om rapporten i något avseende är ofullständig kan Skatteverket förelägga företaget att fullgöra sin skyldighet. Föreläggandet kan förenas med vite. Se ovan avsnitt 4.3.8. Någon särskild sanktionsmöjlighet har inte föreslagits för fallet att en uppgift har lämnats men Skatteverket, eller en skattemyndighet i annat land, bedömer att innehållet i uppgiften är oriktigt. Om företaget som lämnat rapporten underrättas om myndighetens syn på saken men vidhåller att uppgiften är korrekt, bör Skatteverket, eller skattemyndigheten i det andra landet, utreda frågan, om så anses befogat.

Lagförslaget

Bestämmelser tas in i 4, 5 och 7 §§ lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

4.4 Ändring av EU-direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning vad gäller land-för-land-rapportering

Det förslag till direktiv om ändring i rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning som det, med förbehåll för Europaparlamentets yttrande, nåddes en överenskommelse om vid Ekofin-rådets möte den 8 mars 2016 (DAC 4) överensstämmer i sak mycket nära med OECD:s standard för land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana rapporter. De avvikelser som dock finns i DAC 4 jämfört med OECD:s standard behandlas nedan.

Se avsnitt 4.5 vad gäller tidpunkt för ikraftträdande.

4.4.1 Definitioner

Förslag: Lagstiftningen om land-för-land-rapportering ska gälla och tillämpas i förhållande till stater och jurisdiktioner som har ett gällande avtal med Sverige om land-för-land-rapportering samt i förhållande till övriga medlemsstater i EU.

En definition av begreppet företag ska tas in i 33 a kap. SFL.

Av de bestämmelser som behandlar koordineringsorganets roll ska det framgå att de endast gäller i fråga om utbyte av upplysningar som sker med stöd av ett avtal med om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och inte utbyte som sker med stöd av DAC 4.

Det ska framgå av de svenska bestämmelserna att land-för-land-rapporter, till följd av bestämmelserna i DAC 4, ska utbytas med övriga medlemsstater oavsett om Sverige har ett gällande avtal om land-för-land-rapportering med en medlemsstat eller inte.

Bedömning: Övriga avvikelser i DAC 4 jämfört med OECD:s standard avseende definitioner föranleder inga särskilda åtgärder i lag eller förordning.

Skälen för förslagen och bedömningen: I artikel 3.1 i direktivet om administrativt samarbete anges sedan tidigare att det med begreppet behörig myndighet avses den myndighet i en medlemsstat som har utsetts som sådan av medlemsstaten. För Sveriges del har Skatteverket utsetts att vara behörig myndighet enligt direktivet. I punkten 1 b i avsnitt 1 i det multilaterala avtalet om land-för-land-rapportering som regeringen undertecknade den 27 januari 2016 (MCAA) anges att med begreppet myndighet avses, för respektive jurisdiktion, de personer och myndigheter som anges i bilaga B till Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. För Sveriges del anges där finansministern (i praktiken regeringen) eller Skatteverket. Någon bestämmelse om vad som avses med behörig myndighet i Sverige föreslås i denna promemoria inte tas in i svensk lag eller förordning. I stället tillämpas den metoden att det i varje bestämmelse i svensk rätt som riktar sig mot behörig myndighet anges att den gäller för Skatteverket. Några bestämmelser som riktar sig till regeringen i egenskap av behörig myndighet föreslås inte i promemorian. Den avvikande definitionen av begreppet behörig myndighet i direktivet föranleder mot denna bakgrund ingen särskild åtgärd i svensk lag eller förordning i förhållande till vad som föreslås med anledning av OECD:s standard.

I punkten 1 a i avsnitt 1 i MCAA definieras begreppet jurisdiktion. Där framgår att en jurisdiktion är ett land eller territorium i förhållande till vilket Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden är i kraft och har verkan, samt har undertecknat MCAA. I DAC 4 finns det inte någon definition av begreppet jurisdiktion. DAC 4 gäller i förhållande till EU:s medlemsstater och begreppet medlemsstat används därför i stället. I den svenska lagstiftningen bör det tydliggöras att den gäller och ska tillämpas i förhållande till både jurisdiktioner som har undertecknat MCAA och övriga medlemsstater i EU.

I punkten 2 i avsnitt I bilaga III till rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC) finns det en definition av begreppet företag. Det anges att ett företag är varje form av näringsverksamhet som bedrivs av varje person som avses i artikel 3.11 b–d. I artikel 3.11 definieras begreppet person. Begreppet företag omfattar alla typer av personer som anges i artikel 3.11 utom fysiska personer (artikel 3.11 a). Någon definition av begreppet företag finns inte i OECD:s standard. Definitionen i DAC 4 är emellertid allmänt utformad och begreppet åsyftas ha samma innebörd som i OECD:s standard. Den

viktigaste funktionen som definitionen avser att fylla är att tydliggöra att fysiska personer inte omfattas av begreppet. För att tydliggöra detta även i den svenska lagstiftningen bör en definition av begreppet företag tas in i svensk lag och gälla i förhållande till både jurisdiktioner som har undertecknat MCAA eller ett annat avtal med Sveriges behöriga myndighet om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och i förhållande till andra medlemsstater i EU.

I DAC 4 finns det inte någon definition av begreppet land-för-land-rapport. I avsnitt 1.1 h i MCAA definieras dock det begreppet. Definition tillför emellertid inte någonting i förhållande till de materiella reglerna om hur en land-för-land-rapport ska utformas och vad den ska innehålla. I denna promemoria föreslås det därför inte att det ska tas in någon definition av begreppet land-för-land-rapport i svensk lag eller förordning. Eftersom det inte tas in någon sådan definition i svensk författning föranleder den omständigheten att en sådan definition saknas i DAC 4 inte någon särskild åtgärd i svensk lag eller förordning.

I DAC 4 finns det inte några definitioner av begreppen koordineringsorganet eller koordineringsorganets sekretariat. Koordineringsorganet har inga funktioner i förhållande till DAC 4 utan endast i förhållande till MCAA och andra avtal som har utformats i enlighet med OECD:s modeller, t.ex. att ta emot meddelanden från de avtals slutande parterna enligt avsnitt 8 i MCAA. Begreppen definieras i avsnitt 1.1 j och k i MCAA. I denna promemoria föreslås det inte att det ska tas in några definitioner av begreppen koordineringsorganet eller koordineringsorganets sekretariat i svensk författning. När dessa nämns i lag eller förordning skrivs det i stället ut att det är fråga om det koordineringsorgan som avses i artikel 24.3 i bilaga 1 till lagen om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Det bör framgå av de bestämmelser i svensk rätt som behandlar koordineringsorganets roll att de endast gäller i fråga om utbyte av upplysningar som sker med stöd av MCAA och andra avtal som har utformats i enlighet med OECD:s modeller och inte utbyte som sker med stöd av DAC 4.

I avsnitt 1.1 l i MCAA definieras begreppet gällande avtal. Begreppet syftar på att MCAA är gällande mellan två stater eller jurisdiktioner endast om de, på det sätt som anges i avsnitt 8 i MCAA, ömsesidigt meddelat varandra att de vill utbyta upplysningar enligt avtalet och dessutom uppfyllt de krav som anges i avsnitt 8.2. Motsvarande krav ställs inte för att utbyteskraven enligt DAC 4 ska gälla. DAC 4 gäller mellan EU:s medlemsstater utan att de meddelar varandra att de vill utbyta upplysningar. De krav som anges i avsnitt 8.2 i MCAA finns inte heller i DAC 4. I denna promemoria föreslås det inte att det ska tas in någon definition av begreppet gällande avtal i svensk rätt. Grunden för MCAA är artikel 6 i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden (konventionen) som införts i svensk lag genom lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Artikel 6 i konventionen föreskriver att två eller flera parter automatiskt ska utbyta i artikel 4 angivna upplysningar i fråga om sådana kategorier av fall och i enlighet med de tillvägagångssätt som de ska bestämma genom ömsesidig överenskommelse. MCAA är en sådan ömsesidig överenskommelse som avses i artikel 6 i konventionen. Med andra ord kommer det automatiska utbytet av land-för-land-rapporter att ske med stöd av konventionen, i fråga om sådana kategorier av fall och i enlighet med de tillvägagångssätt som anges i MCAA. I artikel 27.2 i konventionen anges att medlemsstater i EU i sina inbördes relationer får använda de möjligheter till handräckning som följer av konventionen i den mån de möjliggör ett längre gående samarbete än de möjligheter som ges enligt EU:s tillämpliga

bestämmelser. Artikel 27.2 i konventionen bör tolkas så att EU:s medlemsstater, när EU:s tillämpliga bestämmelser som i detta fall ger samma möjligheter till samarbete mellan medlemsstaterna som konventionen, endast ska tillämpa EU:s bestämmelser mellan sig. I detta fall innebär det att EU:s medlemsstater endast ska tillämpa DAC 4 mellan sig och inte samtidigt tillämpa konventionen och MCAA. Det bör därför framgå av de svenska bestämmelserna att land-för-land-rapporter ska utbytas med övriga medlemsstater, på det sätt som avses i DAC 4, oavsett om Sverige har ett gällande avtal om land-för-land-rapportering med en medlemsstat eller inte.

I DAC 4 föreslås en mindre ändring av definitionen av begreppet automatiskt utbyte. Ändringen innebär att det anges att begreppet med avseende på utbyte av land-för-land-rapporter ska ha samma innebörd som det har med avseende på utbyte av de fem kategorier av tillgångar och inkomster som anges i artikel 8.1 och med avseende på utbyte av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Direktivets definition av begreppet automatiskt utbyte har genomförts i svensk rätt i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Med anledning av en ändring som gjordes av definitionen i direktivet genom rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 3), föreslås det i promemorian Utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning att definitionen i 7 § lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning ska ändras. Bestämmelserna om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter föreslås i denna promemoria tas in i en ny särskild lag och inte i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Någon ändring av definitionen av begreppet automatiskt utbyte i den lagen bedöms inte behövas. Det bedöms inte heller att någon ny särskild definition avseende automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter behöver tas in i någon annan lag eller förordning.

Lagförslaget

Bestämmelser införs i 33 a kap. SFL.

4.4.2 Allmänna rapporteringskrav

Förslag: En bestämmelse ska tas in i 33 a kap. SFL om att en annan rapporteringsskyldig enhet än moderföretaget ska begära att moderföretaget förser den med all information som den behöver för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Om den rapporteringsskyldiga enheten inte får tillgång till all sådan information, ska den lämna en land-för-land-rapport som innehåller alla de uppgifter som den har tillgång till. Den rapporteringsskyldiga enheten ska då även underrätta Skatteverket att moderföretaget har vägrat att tillhandahålla den nödvändiga informationen. I lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter ska det tas in en bestämmelse om att Skatteverket ska meddela de behöriga myndigheterna i övriga stater och jurisdiktioner när en sådan underrättelse kommit in.

En bestämmelse ska tas in i 33 a kap. SFL om att en annan rapporteringsskyldig enhet än moderföretaget som inte kan erhålla eller inhämta all information som den behöver för att kunna lämna en fullständig land-för-

land-rapport, inte får utses av en multinationell koncern att lämna land-för-land-rapporten för andra enheters räkning.

Bedömning: Övriga avvikelser i DAC 4 jämfört med OECD:s standard när det gäller allmänna rapporteringskrav föranleder inga särskilda åtgärder i lag eller förordning.

Skälen för förslagen och bedömningen: De mest betydelsefulla avvikelserna i DAC 4 jämfört med OECD:s standard finns i fråga om de allmänna rapporteringskraven. I punkten 1 i avsnitt II i bilaga III till DAC finns bestämmelserna om att en annan enhet i en multinationell koncern än moderföretaget under vissa förutsättningar är skyldig att lämna land-för-land-rapport där den har skatterättslig hemvist för alla enheters räkning inom EU. I andra stycket i punkten 1 i avsnitt II finns en bestämmelse som är specifik för direktivet och inte återfinns i OECD:s standard. Bestämmelsen innebär att medlemsstaterna får besluta att skyldigheten för en annan enhet i koncernen än moderföretaget att lämna land-för-land-rapport för koncernen inte ska gälla avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2016 eller senare. Skyldigheten ska då i stället gälla först avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2017 eller senare. Moderföretagens skyldighet att lämna land-för-land-rapporter ska dock alltså gälla avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2016 eller senare. Som nämnts finns i OECD:s standard inte denna möjlighet till uppskjutning av det första rapporteringsåret för enheter som inte är moderföretag. Enligt MCAA ska alltså alla enheter som har en skyldighet att lämna land-för-land-rapport göra det avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2016 eller senare. Att utnyttja möjligheten att skjuta upp det första rapporteringsåret för enheter som inte är moderföretag skulle således inte vara förenligt med MCAA. Bestämmelsen skulle därför bara kunna tillämpas i de fall då utbytet sker med endast medlemsstater som inte är parter i MCAA. Eftersom 20 av EU:s 28 medlemsstater är parter i MCAA torde det vara fråga om ett begränsat antal situationer. Den minskning av den administrativa bördan för företagen och Skatteverket som det skulle innebära att skjuta upp det första rapporteringsåret torde därför vara liten. Till följd av att en sådan bestämmelse bara skulle kunna tillämpas i vissa fall skulle enhetligheten i tillämpningen av regelsystemet brytas, vilket snarare skulle riskera att leda till en ökad administrativ börda. I svensk rätt bör denna möjlighet därför inte användas. Alla enheter som har en skyldighet att lämna land-för-land-rapport bör alltså åläggas att göra det avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2016 eller senare. Denna avvikelse i DAC 4 jämfört med OECD:s standard bör således inte föranleda någon särskild åtgärd i lag eller förordning.

I artikel 2.2 i OECD:s modellagstiftning anges under vilka förutsättningar en enhet i en multinationell koncern som inte är moderföretaget i koncernen är skyldig att lämna land-för-land-rapport i stället för moderföretaget (se även avsnitt 4.3.3 ovan). I vissa situationer kan det dock vara svårt för en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag att inhämta all den information från övriga företag i koncernen som den behöver för att kunna lämna en land-för-land-rapport för koncernens räkning. Moderföretaget har inflytande över samtliga företag i koncernen och är därför det företag som kan inhämta de uppgifter som behövs från övriga företag. I de fall det är en enhet som inte är moderföretag som är skyldig att lämna en land-för-land-rapport är enheten beroende av att moderföretaget tillhandahåller den de uppgifter som enheten behöver för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Om moderföretaget inte samarbetar i detta avseende kan det alltså vara omöjligt för

den rapporteringsskyldiga enheten att lämna en fullständig land-för-land-rapport, trots att den är skyldig att göra det. Detta problem uppmärksammades i samband med att OECD:s standard arbetades fram. Någon lösning på problemet togs dock inte in i standarden, utan regelverket är utformat så att den rapporteringsskyldiga enheten alltid är skyldig att lämna en fullständig land-för-land-rapport. Detta måste tolkas så att det har överlämnats till staterna och jurisdiktionerna att hitta en lösning vid genomförandet av standarden. I DAC 4 finns motsvarigheten till artikel 2.2 i OECD:s modellagstiftning i avsnitt II.1 i bilaga III till DAC. I tredje stycket har det där tagits in en bestämmelse som saknar motsvarighet i OECD:s standard. Bestämmelsen syftar till att lösa problemet med att det i vissa situationer kan vara omöjligt för en enhet som inte är moderföretag att lämna en fullständig land-för-land-rapport. I tredje stycket anges att en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag ska begära att moderföretaget förser den med all information som krävs för att den ska kunna uppfylla sina skyldigheter. Om den rapporteringsskyldiga enheten trots detta inte får tillgång till all information som den behöver för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport ska den lämna en land-för-land-rapport som innehåller alla de uppgifter som den har tillgång till. Den rapporteringsskyldiga enheten ska då även underrätta sin hemvistmedlemsstat om att moderföretaget har vägrat att tillhandahålla den nödvändiga informationen. Bestämmelser som motsvarar det tredje stycket i avsnitt II.1 bör tas in i 33 a kap. SFL. Om den rapporteringsskyldiga enheten inte kan lämna en fullständig land-för-land-rapport bör det vara Skatteverket som den ska underrätta om att moderföretaget har vägrat att tillhandahålla den nödvändiga informationen. Den rapporteringsskyldiga enhetens hemvistmedlemsstat ska sedan meddela övriga medlemsstater om att moderföretaget vägrat lämna informationen. En bestämmelse om att Skatteverket ska meddela detta bör tas in i den nya lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. Bestämmelserna innebär en lösning på ett problem som finns även i OECD:s standard och bör gälla både när utbytet ska ske i enlighet med DAC 4 och när det ska ske i enlighet med MCAA eller andra avtal om land-för-land-rapportering som har utformats i enlighet med OECD:s modeller.

I andra stycket i artikel 2.2 i OECD:s modellagstiftning finns en bestämmelse som för svensk del innebär att om det finns mer än en enhet i koncernen som hör hemma i Sverige och som med tillämpning av första stycket i artikel 2.2 är skyldiga att lämna land-för-land-rapport, får koncernen utse en av dem att lämna land-för-land-rapporten för övriga svenska enheters räkning. Övriga sådana svenska företag är då inte skyldiga att lämna land-för-land-rapport (se även avsnitt 4.3.3 ovan). I DAC 4 återfinns motsvarande bestämmelse i fjärde stycket i avsnitt II.1 i bilaga III till DAC. I den sistnämnda bestämmelsen finns dock en betydelsefull avvikelse jämfört med OECD:s modellagstiftning. Där framgår det nämligen att regeln om att en av de rapporteringsskyldiga enheterna som inte är moderföretag kan utses att lämna land-för-land-rapporten gäller samtliga sådana enheter i hela EU. En eller flera svenska enheters skyldighet att lämna en land-för-land-rapport skulle alltså upphöra om koncernen utser en annan enhet i t.ex. Rumänien att lämna land-för-land-rapporten för koncernen. En sådan vidare regel skulle kunna sägas vara till fördel för företagen eftersom det blir färre företag som blir skyldiga att lämna land-för-land-rapport och dubbelrapporteringen minskar. Bestämmelsen i DAC 4 står dock i strid med MCAA. Bestämmelsen reglerar inte möjligheten att utse ett ställföreträdande moderföretag och skyldigheten för svenska enheter enligt MCAA kan inte

upphöra genom att ett utländskt företag utses att lämna land-för-land-rapporten. Det skulle vålla vissa problem att i Sverige införa en bestämmelse som motsvarar den i DAC 4 och tillämpa den mellan medlemsstaterna. Japan är ett exempel på ett land som har undertecknat MCAA men inte är en medlemsstat i EU. Rumänien är ett exempel på ett land som är en medlemsstat i EU men inte har undertecknat MCAA. Sverige är både en medlemsstat i EU och har undertecknat MCAA. OECD:s standard innebär att ett svenskt dotterföretag i en koncern som har dotterföretag även i Rumänien och Japan och där moderföretaget inte lämnar någon land-för-land-rapport, måste lämna en land-för-land-rapport till Skatteverket i Sverige. Skatteverket ska sedan utbyta rapporten med både Rumänien och Japan. Om bestämmelsen i DAC 4 tillämpas kan dock ett dotterföretag i Rumänien utses att lämna land-för-land-rapport och det svenska företaget behöver då inte göra det. Företaget i Rumänien ska lämna en land-för-land-rapport till skattemyndigheten i Rumänien. Skattemyndigheten ska sedan utbyta rapporten med Sverige som är en medlemsstat i EU. Eftersom Rumänien inte har undertecknat MCAA ska de däremot inte utbyta rapporten med Japan (såvida Rumänien och Japan inte har ingått ett bilateralt avtal om land-för-land-rapportering), vilket Sverige skulle ha gjort om ett svenskt företag hade rapporterat. Även om bestämmelsen i DAC 4 tillämpas endast i förhållandet mellan medlemsstaterna innebär det alltså i detta exempel att Japan går miste om utbyte av en rapport som Japan enligt MCAA har rätt att få. Även om samtliga medlemsstater i EU skulle underteckna och genomföra MCAA skulle det ändå stå i strid med vad som anges i OECD:s standard och därmed med MCAA och andra avtal som har utformats i enlighet med OECD:s modeller att i Sverige tillämpa bestämmelsen i fjärde stycket i avsnitt II.1 i bilaga III till DAC. Däremot kan det inte anses stå i strid med DAC 4 att även i förhållandet mellan EU:s medlemsstater tillämpa andra stycket i artikel 2.2 i OECD:s modellag, eftersom det endast skulle innebära att svenska företag i fler situationer än vad som krävs enligt DAC 4 skulle lämna land-för-land-rapporter för multinationella koncerners räkning och att Sverige skulle utbyta fler sådana rapporter med bl.a. EU:s medlemsstater. Mot denna bakgrund synes det enda sättet att genomföra DAC 4 på ett sätt som varken strider mot det direktivet eller mot MCAA eller andra avtal som har utformats i enlighet med OECD:s modeller vara att bortse från denna avvikelse i DAC 4 och i detta avseende genomföra direktivet på samma sätt som det i denna promemoria föreslås vad gäller OECD:s standard. Den avvikelse som finns i fjärde stycket i avsnitt II.1 i bilaga III till DAC jämfört med OECD:s standard bör därför inte föranleda någon särskild åtgärd i svensk rätt.

I femte stycket i avsnitt II.1 i bilaga III till DAC finns en bestämmelse som saknar motsvarighet i OECD:s standard. Bestämmelsen hänger ihop med det tredje stycket i samma avsnitt som också det saknar motsvarighet i OECD:s standard (se ovan). I femte stycket anges att om en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag inte kan erhålla eller inskaffa all den information som den behöver för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport, får den inte utses av koncernen att lämna en sådan rapport för andra företags räkning. Mot bakgrund av vad som anges i föregående stycke innebär detta att om det finns flera svenska dotterföretag i koncernen och ett av dem inte kan få tag på de uppgifter det behöver för att lämna en fullständig land-för-land-rapport, medan ett annat svenskt företag kan få tag på sådana uppgifter, får det andra men inte det första företaget utses att lämna land-för-land-rapporten. Om inget av de svenska företagen kan få tag på de uppgifter som behövs från det utländska moderföretaget får inget av dem utses att lämna land-för-land-rapporten för

andra enheters räkning. Det bör i detta sammanhang påminnas om att den omständigheten att inget av de svenska företagen utses att lämna rapporten inte innebär att det inte ska lämnas någon land-för-land-rapport i Sverige. Tvärtom kvarstår då samtliga svenska företags skyldighet att lämna land-för-land-rapport i enlighet med de skyldigheter som gäller för rapporteringsskyldiga enheter som inte är moderföretag. Att ett svenskt företag kan få tillgång till all nödvändig information från moderföretaget medan ett annat inte har den möjligheten kan t.ex. bero på företagets form. Ett svenskt företag som är ett fast driftsställe i Sverige till det utländska moderföretaget utgör en del av moderföretaget och skyldigheten att lämna land-för-land-rapporten kan då sägas åligga moderföretaget självt. Det kan då vara lättare för det svenska företaget att få del av all nödvändig information än om det svenska företaget är ett självständigt bolag. Bestämmelsen i femte stycket är en del av direktivets lösning på problemet att en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag inte alltid kan få alla uppgifter den behöver för att lämna en fullständig land-för-land-rapport (se ovan) och en bestämmelse som motsvarar femte stycket i avsnitt II.1 i bilaga III till DAC bör tas in i 33 a kap. SFL.

Lagförslaget

Bestämmelser införs i 33 a kap. SFL och i lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

4.4.3 Sekretessfrågor m.m.

Bedömning: Bestämmelserna i DAC 4 avseende sekretessfrågor m.m. föranleder inga andra åtgärder i lag eller förordning än vad som föreslås i avsnitt 4.3.10 och 4.3.11.

Skälen för bedömningen: I avsnitt 4.3.10 behandlas den sekretess som gäller för uppgifter enligt OECD:s standard. DAC innehåller egna bestämmelser om sekretess som ska tillämpas vid utbyte inom ramen för direktivet, dvs. när uppgifterna har tagits emot från en annan medlemsstat. Bestämmelser om sekretess och användning av upplysningar finns i artikel 16 i DAC. I första meningen i artikel 16.1 anges att alla upplysningar, oavsett form som utväxlas mellan medlemsstaterna vid tillämpning av direktivet ska omfattas av den sekretess och åtnjuta samma skydd som liknande upplysningar ges enligt nationell lagstiftning i den mottagande medlemsstaten. Detta motsvarar vad som föreskrivs om sekretess i OECD:s standard och föranleder ingen annan bedömning än vad som anges i avsnitt 4.3.10.

I DAC 4 tas det in en ny punkt 6 i artikel 16 i DAC. Av artikel 16.6 framgår att land-för-land-rapporterna får användas för övergripande riskanalys inom internprissättningsområdet och andra risker med anknytning till DAC. Vidare anges att rapporterna om lämpligt får användas för ekonomisk och statistisk analys och att justering av internprissättning inte ska baseras enbart på land-för-land-rapporterna. Detta överensstämmer med den användningsbegränsning som föreskrivs i OECD:s standard och någon åtgärd i svensk rätt, utöver vad som föreslås i avsnitt 4.3.11, bedöms inte nödvändig.

4.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2017.

Land-för-land-rapport ska lämnas första gången för räkenskapsår som har påbörjats efter den 31 december 2015.

Underrättelse till Skatteverket om vilket företag som ska lämna land-för-land-rapporten för en koncern får, när rapporten avser ett räkenskapsår som har avslutats före ikraftträdandet, lämnas senast 31 mars 2017.

De nya bestämmelserna om internprissättningsdokumentation ska tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2016.

Skälen för förslaget: De nya bestämmelserna om utbyte av land-för-land-rapporter ska enligt OECD-avtalet tillämpas för rapporter avseende räkenskapsår som har påbörjats den 1 januari 2016 eller senare. Det första räkenskapsår som omfattas av rapporteringsskyldigheten är därför 2016. Rapporter för detta räkenskapsår ska lämnas till Skatteverket senast den 31 december 2017. Den bakomliggande tanken är att företagen ska ha tillräckligt med tid på sig efter räkenskapsårets slut att upprätta land-för-land-rapporterna.

De lagändringar som föreslås i denna promemoria bör kunna remissbehandlas och beredas färdigt inom regeringskansliet så tidigt att ändringarna kan tas av riksdagen före den 1 januari 2017 och träda i kraft den dagen.

Bestämmelserna om land-för-land-rapportering innehåller att alla svenska företag som ingår i koncerner och som omfattas av rapporteringsskyldigheten, ska underrätta Skatteverket antingen att företaget självt ska rapportera eller vilket annat företag det är som ska lämna land-för-land-rapporten för koncernen. Underrättelsen ska lämnas före räkenskapsårets utgång (33 a kap. 11 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL). För räkenskapsåret 2016, det första för vilket rapporteringsskyldighet gäller, skulle således underrättelsen lämnas senast den 31 december 2016. De nya bestämmelserna ska enligt vad som föreslås ovan träda i kraft den 1 januari 2017. Skatteverket föreslår därför att det införs en övergångsregel att om räkenskapsåret har påbörjats den 1 januari 2016 eller senare och avslutats före ikraftträdandet, får underrättelsen lämnas senast den 31 mars 2017.

DAC 4 innebär att direktivet ska ha genomförts i nationell lagstiftning inom tolv månader från att direktivet träder i kraft. Direktivet har ännu inte antagits slutligt och det står därför ännu inte klart när det träder i kraft. Det står emellertid klart att tidsfristen på tolv månader efter att direktivet träder i kraft kommer att löpa ut senare än den 1 januari 2017. Mot bakgrund av att det i denna promemoria föreslås att OECD:s standard och DAC 4 ska genomföras så enhetligt som möjligt bör de föreslagna bestämmelserna dock träda i kraft den 1 januari 2017 även i förhållande till dem av EU:s medlemsstater som inte har undertecknat det multilaterala avtalet om land-för-land-rapportering.

Också för internprissättningsdokumentationen föreslås ändringarna träda i kraft den 1 januari 2017. Av en övergångsbestämmelse bör framgå att dokumentationen ska göras enligt de nya bestämmelserna första gången för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2016.

5 Konsekvensanalys

Förslagen syftar till att införa de bestämmelser som krävs för att Sverige dels ska uppfylla OECD:s nya standard för dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering samt informationsutbyte av land-för-land-rapporterna. Sverige har anslutit sig till det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter (MCAA) som innebär att OECD:s standard ska tillämpas. Sverige är även förpliktigt att genomföra EU-direktivet om ändring i rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning, avseende land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana rapporter (DAC 4).

Direktivet – som ännu inte är slutligt antaget – syftar till att ta in OECD:s standard för land-för-land-rapportering i EU-rätten. Direktivet kommer att innebära att bestämmelserna om land-för-land-rapportering ska tillämpas även gentemot de av EU:s medlemsstater som inte har undertecknat MCAA. För att underlätta en parallell tillämpning av direktivet och MCAA och på så sätt minska den administrativa bördan för både företagen och Skatteverket, genomförs de båda rättsakterna samtidigt och så enhetligt som möjligt i svensk rätt. Samma lagstiftning ska också gälla för utbyte enligt eventuella framtida avtal om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

5.1 Konsekvenser för de offentliga finanserna

Förslagen i sig berör enbart vilken dokumentation som ska upprättas och hur den ska utbytas mellan berörda länder. De har därför inte någon direkt påverkan på de offentliga finanserna. Emellertid är det bakomliggande syftet med dokumentationen och informationsutbytet att uppgifterna i dem ska vara hjälpmedel för de olika ländernas skattemyndigheter för att se till att de företag och koncerner som omfattas ska betala rätt skatt i rätt land. Skatteverket i Sverige kommer både att lämna uppgifter till och ta emot uppgifter från skattemyndigheterna i andra länder. Det är därför möjligt att förslagen kommer att leda till förändringar i vilka skattepliktiga inkomster som hänförs till Sverige. Det går i dag inte att uppskatta hur stora sådana förändringar skulle kunna bli eller om de skulle innebära att högre eller lägre skatt betalas i Sverige. Det är inte heller den eventuella inverkan på skatteutfallet i Sverige som motiverar förslagen.

Det finns i dag inte några bestämmelser om land-för-land-rapportering på skatteområdet i Sverige. Eftersom ett krav på att lämna land-för-land-rapport införs för stora multinationella koncerner så kommer möjligheterna för skattemyndigheterna att utföra riskvärdering inom internprissättningsområdet öka. På sikt motverkas därigenom skatteflykt och skatteundrandragande.

OECD har beräknat att multinationella företag betalar mellan 4 och 8,5 procentenheter lägre bolagsskatt än företag som bara verkar i några få länder.

Legitimiteten för skattesystemet som helhet bör öka när både enskilda individer och företag ser att det inte heller för multinationella koncerner accepteras skattefel. Det gynnar incitamenten att själv göra rätt.

5.2 Konsekvenser för enskilda och företag

Enskilda

Förslagen innebär inte några kostnader eller andra konsekvenser för enskilda. Jämställdheten mellan kvinnor och män förväntas inte alls påverkas av förslagen.

Koncerner med en omsättning högre än 7 miljarder kronor

Promemorians förslag om land-för-land-rapporter omfattar koncerner med en omsättning som är större än 7 miljarder kronor. Skatteverket bedömer att det i Sverige finns omkring 75 koncerner som kommer att bli skyldiga att lämna land-för-land-rapport.

Härutöver finns mellan 3 000 och 4 000 svenska företag i koncerner med utländska moderföretag. Om det utländska moderföretaget av ett eller annat skäl inte lämnar land-för-land-rapport, blir dotterföretagen i andra länder skyldiga att göra det; i praktiken lär i sådana fall ett av dotterföretagen utses att lämna rapporten, vilket medför att alla de andra slipper. Sannolikt kommer koncernerna att låta moderföretagen lämna rapporten i alla fall där detta är möjligt. Undantagen då ett dotterföretag rapporterar torde därför inte bli många. I de fall då det trots allt blir ett dotterföretag som ska rapportera, kan det lika gärna bli ett dotterföretag i annat land som ett dotterföretag i Sverige som utses. Hur många av de svenska dotterföretagen som kan bli tvungna att lämna rapport går inte att uppskatta i förväg med någon tillförlitlighet.

Enligt förslaget ska moderföretaget lämna in land-för-land-rapporten till den egna skattemyndigheten. Rapporten ska i Sverige lämnas efter fastställt formulär, som kommer att utformas efter ett modellformulär som finns i anslutning till OECD:s modellag. Uppgifterna i rapporten ska, som namnet antyder, sammanföras land för land. Innehållet i uppgifterna torde på det hela taget redan i dag inhämtas av moderbolagen för eget bruk. Själva uppgiftslämnandet som sådant och utformningen och sammanställningen av uppgifterna blir däremot en ny administrativ börda för de berörda företagen. Den kostnad detta medför för företagen torde ändå i sammanhanget vara försumbar.

Alla svenska företag som ingår i nu berörda koncerner ska lämna uppgift om vilket företag i koncernen som lämnar land-för-land-rapporten. Detta är ett nytt administrativt åläggande som inte funnits tidigare och som tar viss tid och därmed leder till extra kostnad. Även denna kostnad uppskattas vara försumbar.

Företag som inte är små eller medelstora

Förutom nya bestämmelser om land-för-land-rapporterna, innehåller promemorian nya bestämmelser om internprissättningsdokumentationen.

Bestämmelserna om internprissättningsdokumentation gäller i dag alla företag. I förslaget undantas inte bara fysiska personer (vilket i praktiken inte torde innebära någon förändring) utan också alla företag som klassas som små och medelstora, och dessutom undantas alla transaktioner som sammantaget understiger 5 miljoner kronor med en motpart. Allt detta är lättnader jämfört med dagens regler. För små och medelstora företag torde detta bli en märkbar skillnad.

Å andra sidan införs nu en dokumentationsskyldighet för svenska handelsbolag, utländska juridiska personer med fast driftställe i Sverige samt svenska juridiska personer och handelsbolag med fast driftställe utomlands. Detta är en utökad administrativ börda jämfört med idag. Givetvis ska de inte upprätta dokumentation om de tillhör kategorin små och medelstora företag eller har transaktioner med en motpart som understiger 5 miljoner kronor.

Internprissättningsdokumentationen ska i fortsättningen bestå av två delar, en koncerngemensam del och en företagsspecifik del. OECD:s riktlinjer för vad de

båda delarna ska innehålla är mycket mer specificerade än de förutvarande riktlinjerna, och detta återspeglas i förslagen till svenska bestämmelser. Därför ser uppgiftsskyldigheten totalt sett ut att öka. Men de flesta länder torde ha haft liknande krav redan tidigare, så i stor utsträckning innebär förändringarna endast ett klargörande eller förtydligande av vad företagen behöver göra samt att ett gemensamt regelverk kommer till stånd i alla deltagande länder. Skatteverket bedömer att kraven på innehållet i internprissättningsdokumentationen inte ökar genom de nya bestämmelserna, utan snarare förtydligas. Vidare bör beaktas att de nya dokumentationsreglerna blir klarare och tydligare samt likartade i många länder: allt detta kan minska de fullgörandekostnader som annars kan uppkomma i en tvist om internprissättning.

En tanke med den tvådelade dokumentationen är att den koncerngemensamma delen ska vara gemensam och därmed rimligtvis upprättas av ett företag i koncernen. Normalt torde det bli moderföretaget som upprättar den koncerngemensamma delen. På så sätt minskar den administrativa bördan för alla övriga koncernföretag som inte behöver upprätta den delen själva (uppgifterna skulle tidigare vara med i den dokumentation som varje företag själv skulle upprätta). Totalt sett borde den administrativa bördan minska när man kan ha en gemensam del för hela koncernen.

Internprissättningsdokumentationen (den företagsspecifika delen och den koncerngemensamma delen) lämnas av dotterbolagen i koncernen till skattemyndigheten i det land där företaget har sin verksamhet. Motsvarande dokumentationsskyldighet finns redan och bör därför inte leda till någon ökad kostnad. Det finns inte några uppgifter om hur många företag som har gränsöverskridande transaktioner som uppgår till sådana belopp att de blir dokumentationsskyldiga. Antalet tillkommande handelsbolag och fasta driftställen bedöms vara lågt. Företag med fast driftställe kan redan idag omfattas av ett annat lands dokumentationsskyldighet och svenska dokumentationsregler leder i så fall inte till någon ökad administrativ börda om de utländska reglerna motsvarar OECD:s regelverk.

Övriga företag

För små och medelstora företag medför förslaget den ovan nämnda lättnaden att de inte längre omfattas av bestämmelserna om internprissättningsdokumentation. I övrigt berörs andra företag än de ovan behandlade inte direkt av förslagen och de förväntas inte heller bli påverkade av dem i någon märkbar utsträckning. I den mån sådana företag i dag missgynnas av snedvriden konkurrens till följd av multinationella koncerners skattefel, bör de gynnas när förslagen har fått effekt.

En sammantagen bedömning av konsekvenserna för enskilda och företag är att förslagen i promemorian får försumbara ekonomiska konsekvenser.

5.3 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen medför en ökad administration för Skatteverket. Detta gäller särskilt utbytet av upplysningar med andra stater. Vidare krävs en anpassning och utveckling av Skatteverkets IT-system till en kostnad som uppskattas till 10 miljoner kronor, varav 5 miljoner för att ta in information och anmälan elektroniskt.

En sammantagen bedömning är att promemorians förslag kräver vissa extra resurser för Skatteverket både för att utbyta information och för att hantera de inkomna uppgifterna. Den extra kostnaden uppskattas uppgå till tre årsarbetskrafter motsvarande 2,4 miljoner kronor årligen. Dessutom tillkommer en löpande kostnad för förvaltning av IT-system som kan uppskattas till 1,5 miljoner kronor om året.

Förslaget bedöms inte innebära några konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5.4 Övrigt

En övergångsregel föreslås för sådana underrättelser som annars skulle ha lämnats in till Skatteverket före ikraftträdandet. (Se förslaget till nya 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).) I övrigt synes inte några särskilda hänsyn behöva tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande.

Förslagen bedöms stå i överensstämmelse med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. De bedöms inte få effekter av betydelse för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt utöver vad som sagts ovan (avsnitt 5.2).

Förslagen synes inte få några effekter för kommuner eller landsting.

6 Författningskommentarer

6.1 Förslaget till lag (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter

1 §

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde. Lagen gäller för utbyte av land-för-land-rapporter i enlighet med det multilaterala avtalet om land-för-land-rapportering (MCAA), i enlighet med ett annat avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och i enlighet med bestämmelserna om land-för-land-rapportering i EU:s direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4). OECD har tagit fram den modell för multilaterala avtal mellan behöriga myndigheter som MCAA grundar sig på. Modeller har dock även tagits fram för bilaterala sådana avtal mellan behöriga myndigheter. Lagen ska gälla även för eventuella kommande avtal mellan Sveriges behöriga myndighet och en behörig myndighet i en annan stat eller jurisdiktion om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

2 §

Paragrafen innehåller, genom hänvisning till 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), definitioner av begreppen *enhet*, *rapporteringskyldig enhet* och *multinationell koncern*. Också vad som avses med *land-för-land-rapport* framgår av 33 a kap. skatteförfarandelagen.

3 §

I paragrafen anges i *första stycket* att land-för-land-rapporter som rapporteringsskyldiga enheter lämnar till Skatteverket i Sverige ska överföras till de behöriga myndigheterna i andra stater och jurisdiktioner genom automatiskt utbyte.

I *andra stycket* anges att en land-för-land-rapport ska överföras till en annan medlemsstat i EU, under förutsättning att minst en enhet i koncernen, enligt uppgifterna i land-för-land-rapporten, har hemvist eller är skattskyldig på grund av ett fast driftställe i den medlemsstaten.

I *tredje stycket* preciseras förutsättningarna för att överföring ska ske från Sverige till en annan stat eller jurisdiktion än en medlemsstat i EU. En land-för-land-rapport ska överföras till en sådan annan stat eller jurisdiktion om denna har ett gällande avtal om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter med Sverige och inte i enlighet med avsnitt 8 i MCAA har anmält att den inte önskar ta emot sådana rapporter. En förutsättning är dessutom att minst en enhet som ingår i den multinationella koncern som rapporten avser har hemvist i den andra staten eller jurisdiktionen eller beskattas där på grund av där bedriven verksamhet genom ett fast driftställe; huruvida dessa sista förutsättningar är uppfyllda, ska avgöras av uppgifterna i land-för-land-rapporten.

I *fjärde stycket* sägs att överföring ska ske minst en gång om året samt att det ska anges vilken valuta som används i land-för-land-rapporten. Också i själva land-för-land-rapporten ska det anges vilken valuta som används (33 a kap. 9 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244)).

I *femte stycket* anges att Skatteverket ska meddela de behöriga myndigheterna i alla övriga medlemsstater i Europeiska unionen och i andra stater och jurisdiktioner som avses i tredje stycket 1 och 2 om underrättelser som

Skatteverket tagit emot enligt 8 § andra stycket om att moderföretaget i en koncern har vägrat att lämna all nödvändig information. De stater och jurisdiktioner som ska meddelas är samtliga medlemsstater i Europeiska unionen samt alla övriga stater och jurisdiktioner som har ett gällande avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och där den behöriga myndigheten inte har anmält att staten eller jurisdiktionen ska anses som en icke ömsesidig jurisdiktion. Medlemsstater i Europeiska unionen och sådana andra stater och jurisdiktioner som nämnts ska meddelas om underrättelserna oavsett om någon enhet som ingår i samma koncern som den enhet som har underrättat Skatteverket har hemvist i den andra staten eller jurisdiktionen, eller är föremål för beskattning där på grund av ett fast driftställe, eller om så inte är fallet.

4 §

I paragrafen sägs att Skatteverket ska meddela den behöriga myndigheten i en annan stat eller jurisdiktion om Skatteverket har skäl att tro att någon rapporteringsskyldig enhet som hör hemma där har lämnat en felaktig eller ofullständig land-för-land-rapport eller inte har lämnat någon rapport alls.

5 §

Bestämmelsen i denna paragraf anknyter till den i 4 § och innebär att om den behöriga myndigheten i en annan stat eller jurisdiktion har lämnat ett motsvarande meddelande om en rapporteringsskyldig svensk enhet till Skatteverket, ska Skatteverket vidta de åtgärder som är möjliga enligt svensk lag för att inhämta riktiga och fullständiga uppgifter. Om ingen land-för-land-rapport har lämnats, kan Skatteverket förelägga den rapporteringsskyldiga enheten enligt 37 och 44 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

6 §

I *första stycket* sägs vad uppgifterna i land-för-land-rapporter får användas till.

Enligt *andra stycket* får uppgifterna i land-för-land-rapporter inte användas så att Skatteverket enbart med ledning av dem skulle justera resultatet av näringsverksamheten för någon enhet som ingår i rapporten. Däremot är det ingenting som hindrar att uppgifterna i rapporten används av Skatteverket för utredning av internprissättningen inom den multinationella koncernen, eller av andra skattefrågor, genom en skatterevision eller att detta leder till att resultatet av näringsverksamheten justeras.

Se avsnitt 4.3.11.

7 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om att OECD:s koordineringsorgan ska underrättas av Skatteverket om sekretessen för uppgifterna i land-för-land-rapporter har överträtts eller om uppgifterna har använts i strid med bestämmelserna i 6 §. De sekretessbestämmelser som avses är skattesekretessen i 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

1 kap.

4 §

Ändringen är en följdändring till införandet av lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

6.3 Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

9 kap.

2 §

I ett nytt *andra stycke* införs en hänvisning till den nya lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. Till skillnad från de lagar som nämns i första stycket, gäller användningsbegränsningen i andra stycket inte bara uppgifter som har mottagits från en myndighet i en annan stat utan också sådana som har mottagits från en uppgiftsskyldig i Sverige. Uppgifter av det senare slaget (land-för-land-rapporter från svenska företag) lämnas enligt nya bestämmelser i 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

6.4 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

1 kap.

1 §

Ändringen är en följdändring till att 33 a kap. införs.

33 a kap.

Kapitlet är nytt. Det är i utformat efter OECD:s modellagstiftning för land-för-land-rapporter. Vissa avvikelser från OECD:s modellag finns och föranleds av att bestämmelserna om land-för-land-rapportering i EU-direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning i vissa avseenden skiljer sig från OECD:s modellag (se vidare avsnitt 4.4). Bestämmelserna i detta kapitel står i överensstämmelse med både direktivet och OECD:s standard.

Några av bestämmelserna i OECD:s modellag har sin svenska motsvarighet på annat ställe än i detta kapitel. Det gäller följande.

En bestämmelse om att land-för-land-rapporter ska lämnas enligt fastställt formulär införs i 38 kap. 1 §.

Land-för-land-rapporteringen föranleder inte att någon särskild sekretessbestämmelse införs. Land-för-land-rapporterna torde omfattas av skattesekretessen i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). Se avsnitt 4.3.10.

De användningsbegränsningar som ska gälla för uppgifterna i land-för-land-rapporterna tas in i lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. En hänvisning dit införs i 12 § nedan.

1 §

I paragrafen sägs att kapitlet införs med anledning av det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter (MCAA) och bestämmelserna om land-för-land-rapportering i EU:s direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4). Vidare är kapitlet tillämpligt på andra avtal som kan ingås om utbyte av land-för-land-rapporter, jfr 1 § i lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. MCAA berörs mera i avsnitt 4.3. DAC 4 behandlas i avsnitt 4.4. Kapitlet gäller även vid utbyte enligt

andra avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. OECD har exempelvis tagit fram modeller för bilaterala avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. I paragrafen ges vidare en översikt av kapitlets följande bestämmelser.

2 §

Paragrafen innehåller definitioner av begrepp som används i kapitlet. Inskränkningen till kapitlet betyder att de här använda definitionerna inte gäller i andra kapitel om något av de definierade begreppen skulle förekomma där.

Av begreppen kan följande särskilt nämnas.

Företag: Definitionen har tagits in med anledning av att den återfinns i DAC 4. Någon sådan definition finns inte i OECD:s standard. Definitionen är allmänt hållen och avser ingenting annat än vad som avses med det begreppet i OECD:s standard. Definitionens viktigaste funktion är att klargöra att enligt detta kapitel ska en fysisk person aldrig anses vara ett företag även om han eller hon bedriver näringsverksamhet.

Koncern: Definitionen omfattar företag för vilka en gemensam koncernredovisning ska upprättas eller skulle upprättas om andelar i något av företagen vore föremål för handel på en ”reglerad marknad”. Det begrepp som används i modellagen är på engelska *securities exchange*; dess innebörd förklaras där inte närmare. Sakligt sett torde emellertid avses detsamma som i 7 kap. 2 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554); där används begreppet ”reglerad marknad”. Det får därför anses befogat att i bestämmelserna om land-för-land-rapporter använda samma begrepp.

Begreppet ”reglerad marknad” definieras i sin tur i 1 kap. 5 § 20 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden som en på visst sätt angiven marknadsplats inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Här skulle handeln i och för sig lika gärna kunna tänkas äga rum på en motsvarande marknad utanför EES, men eftersom det hur som helst bara är fråga om en hypotetisk handel, behöver denna möjlighet inte tas in i lagen.

Multinationell koncern: definitionen innehåller att det i koncernen ska ingå minst två företag som hör hemma i olika stater eller jurisdiktioner eller minst ett företag som hör hemma i en stat eller jurisdiktion och som är skattskyldigt i en annan stat eller jurisdiktion på grund av verksamhet som bedrivs från fast driftställe. Med ”jurisdiktion” avses ett land eller territorium i förhållande till vilket Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden är i kraft och har verkan, samt har undertecknat MCAA (punkten 1 a i avsnitt 1 i MCAA).

Enhet: termen har utformats efter OECD:s modellag. Här anges först att med ”enhet” förstås ett företag som ingår i koncernredovisningen för en multinationell koncern (som ska lämna land-för-land-rapport). Enligt samma punkt räknas till ”enhet” också företag som inte ingår i koncernredovisningen men skulle göra det om andelar i företaget handlades på en reglerad marknad. Vidare anges att också företag som inte ingår i koncernredovisningen enbart på grund av sin ringa storlek eller väsentlighet räknas som ”enheter”. Det finns således inget undantag för små företag, utan alla företag i koncernen ska oavsett storlek ingå i land-för-land-rapporten. Slutligen räknas som ”enheter” också sådana företags fasta driftställen för vilka särskilda räkenskaper upprättas.

Svensk enhet: Detta begrepp har inte någon motsvarighet i OECD:s modellag men har tagits med i den svenska lagen för att förenkla utformningen. Med en svensk enhet förstås först och främst en enhet som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Också ett svenskt handelsbolag är en svensk enhet. Vidare är en utländsk

enhets fasta driftställe i Sverige en svensk enhet om driftstället är en enhet enligt definitionen ovan. Den utländska enheten, inklusive det fasta driftstället, har skatterättslig hemvist i det andra landet. Trots att den utländska enheten inte är obegränsat skattskyldig i Sverige, ska dess fasta driftställe i Sverige anses vara en svensk enhet. Innebörden av att sådana fasta driftställen räknas som svenska enheter är att de kan vara skyldiga att lämna land-för-land-rapport enligt 4 §, och därmed också enligt 6 §, samt underrättelse enligt 7 eller 8 §.

Ställföreträdande moderföretag. Ett ställföreträdande moderföretag kan vara en svensk eller en utländsk enhet som har utsetts att lämna land-för-land-rapporten i moderföretagets ställe. Ett villkor för att enheten ska anses vara ställföreträdande moderföretag är att moderföretaget uppfyller minst ett av villkoren i 4 § första stycket 1–3. Det kan utläsas av de villkor som anges där att det, enligt den svenska lagstiftningen, inte kan finnas ställföreträdande moderföretag i multinationella koncerner med svenska moderföretag (enligt andra länders lagstiftning är detta dock inte omöjligt, eftersom det andra landet kan bedöma att det föreligger en systembrist i Sverige). Som nämnts kan det ställföreträdande moderföretaget vara antingen svenskt eller utländskt. I detta kapitel har bestämmelserna om vad det får för följder för svenska enheter om ett ställföreträdande moderföretag lämnar en fullständig land-för-land-rapport dock delats upp i olika paragrafer beroende på om det ställföreträdande moderföretaget är svenskt eller utländskt. I 4 § andra stycket behandlas svenska ställföreträdande moderföretag och i 6 § behandlas utländska sådana.

I OECD:s modellag finns bland definitionerna också en definition av *undantagna multinationella koncerner*, som alltså inte behöver lämna någon land-för-land-rapport. I modellagen förekommer detta undantag bara en gång, nämligen när det definieras. Det har därför förefallit mindre lämpligt att i den svenska lagen ta med undantaget bland definitionerna; i stället har undantaget tagits in i 5 §.

Vidare innehåller OECD:s modellag definitioner av ”avtal mellan behöriga myndigheter” och ”internationellt avtal”. Dessa begrepp har inte använts i den svenska lagen. I stället för ”avtal mellan behöriga myndigheter” används uttrycket *avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter*, vilket synes självförklarande. Det automatiska utbytet sker enligt den nu också införda lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter (se ovan). Att ett sådant avtal i praktiken kan förutsätta att båda länderna är parter i andra internationella avtal såsom Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden behöver inte framhållas i definitionerna i detta kapitel.

3 §

Här finns huvudregeln om vem som ska lämna land-för-land-rapport, nämligen moderföretaget i en multinationell koncern, om moderföretaget är svenskt. Med att företaget är svenskt förstås att det är obegränsat skattskyldigt i Sverige. Även svenska handelsbolag räknas som svenska företag trots att de inte är skattskyldiga och skulle kunna vara moderföretag om kriterierna i övrigt är uppfyllda. Här finns vidare en hänvisning till det allmänna undantaget från rapporteringsskyldighet i 5 §.

4 §

Paragrafen innehåller i *första stycket* bestämmelser om att svenska dotterföretag i angivna fall är skyldiga att lämna land-för-land-rapport. Detta är fallet dels, *punkt 1*, om deras utländska moderföretag inte är skyldigt att lämna sådan rapport i sitt

hemland, dels, *punkt 2*, om moderbolagets hemland inte har något gällande avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, och dels, *punkt 3*, om ett avtal visserligen föreligger, men inte har efterlevts. Det senare ska inte det svenska dotterföretaget hålla reda på självt; det är när Skatteverket har anmält till dotterföretaget att en systembrist föreligger, som skyldigheten att rapportera inträder för dotterföretaget.

Det framgår av OECD:s modellag att punkt 2 är uppfylld även om det andra landet har något annat avtal med Sverige som möjliggör informationsutbyte men som inte innefattar automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. Detta har inte ansetts behöva nämnas i den svenska lagen.

Andra omständigheter, såsom att moderföretaget är skyldigt att rapportera men av någon anledning inte har gjort det, innebär däremot i och för sig inte att någon skyldighet övergår på dotterbolagen i Sverige. Men när moderbolagets bristande uppfyllelse pågått tillräckligt länge, kommer Skatteverket att anse att systembrist föreligger, varpå skyldighet inträder enligt ovan (punkt 3).

Av *andra stycket* framgår att om det finns flera svenska enheter som är rapporteringsskyldiga enligt första stycket, får koncernen utse ett av dem att lämna land-för-land-rapporten för ett visst räkenskapsår för samtliga svenska enheters räkning. Den enhet som utses ska enligt 7 § meddela Skatteverket att den lämnar land-för-land-rapporten för alla berörda enheters räkning. Skyldigheten för övriga sådana enheter upphör då. Koncernen kan också utse en svensk enhet att vara ställföreträdande moderföretag och lämna land-för-land-rapporten för samtliga koncernföretags räkning. Även i ett sådant fall ska enheten underrätta Skatteverket enligt 7 § om att den är ställföreträdande moderföretag. En definition av begreppet ställföreträdande moderföretag finns i 2 §. Vad som gäller om ett utländskt ställföreträdande moderföretag lämnar land-för-land-rapporten framgår av 6 §.

I *tredje stycket* anges att en enhet som enligt något av villkoren i första stycket är skyldig att rapportera, ska begära de uppgifter som den behöver från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Bestämmelsen har att göra med att ett företag som inte är moderföretag i koncernen kan ha svårare att få tillgång till alla nödvändiga uppgifter och därför vara beroende av att få uppgifter från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Moderföretaget har inflytande över alla företag i koncernen och kan inhämta den information från dem som behövs för land-för-land-rapporten. Av 9 § andra stycket framgår att en rapporteringsskyldig enhet inte måste lämna en fullständig rapport om den inte fått alla uppgifter som den behöver för att kunna göra det. I tredje stycket i denna paragraf klargörs emellertid att enheten måste försöka få del av alla uppgifter som den inte har tillgång till genom att begära dem från moderföretaget. En enhet får inte utses att lämna land-för-land-rapporten för koncernen om den inte kan få tillgång till alla uppgifter som den behöver för att kunna lämna en land-för-land-rapport. Om enheten lämnar en sådan ofullständig rapport ska den inte anses ha lämnat rapporten för övriga berörda enheters räkning. Skyldigheten för övriga enheter att lämna en land-för-land-rapport kvarstår då. Se även avsnitt 4.4.2.

Av *fjärde stycket* framgår att den skyldighet att lämna rapport som avses i paragrafen inte gäller om koncernen är undantagen enligt 5 §.

5 §

I paragrafen undantas alla utom de största koncernerna från skyldigheten att lämna land-för-land-rapport. Undantaget gäller koncerner som för det

räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som rapporten skulle omfatta, har sammanlagda intäkter på mindre än 7 miljarder kronor. Se avsnitt 4.3.4.

Bedömningen av om undantaget är tillämpligt görs således inte en gång för alla, utan ska göras på nytt för varje nytt räkenskapsår. Innebörden av att ”koncernen” är undantagen är att ingen enhet som ingår i koncernen behöver upprätta land-för-land-rapport såvitt avser den koncernen. (Innehållet i stycket är i modellagen intaget bland definitionerna, se kommentaren till 2 §.)

6 §

Här införs ett undantag från rapporteringsskyldigheten i 4 §. Den skyldigheten bortfaller om ett ställföreträdande moderföretag i rätt tid lämnar en fullständig land-för-land-rapport i den stat eller jurisdiktion där det hör hemma (sitt hemland). Villkoren i punkterna 2, 3 och 4 syftar till att säkerställa att skattemyndigheten i hemlandet tar emot rapporten och utbyter den med Sverige. För att svenska Skatteverket ska veta att de svenska företagen är undantagna, ska också underrättelse lämnas enligt 8 § (punkt 5). Underrättelsen som avses punkten 4 syftar på den utländska enhetens motsvarighet till svenska enheters underrättelseskyldighet enligt 7 §.

Paragrafens lydelse är enligt modellagen och kommentaren ovan ansluter till den.

Kravet att det ställföreträdande moderföretagets rapport ska ha lämnats i rätt tid innebär att skyldigheten att lämna rapport ligger kvar för de svenska dotterföretagen om ställföreträdarens rapport lämnas in försent. (Tidsfristen finns i 10 §.) Se avsnitt 4.3.4.

Vad gäller villkoret att rapporten ska vara fullständig, se ovan kommentaren till 4 §.

Möjligheten för koncernen att utse en svensk enhet till ställföreträdande moderföretag regleras i 4 § andra stycket.

7 §

Enligt *första stycket* ska de företag eller andra enheter som ska lämna land-för-land-rapport till Skatteverket, först underrätta Skatteverket om detta. Underrättelsen ska göras inom den tid som sägs i 11 §. Underrättelsen ska lämnas oavsett på vilken grund den som lämnar underrättelsen ska lämna land-för-land-rapport. Det framgår av 2 § att en utländsk enhets fasta driftställe i Sverige i vissa fall ska ses som en svensk enhet, vilket även gäller underrättelseskyldigheten enligt denna paragraf.

Underrättelse ska inte lämnas om koncernen är undantagen enligt 5 §. Detta framgår av *andra stycket*.

8 §

Här regleras i *första stycket* att alla svenska företag som inte själva ska lämna någon land-för-land-rapport ska anmäla till Skatteverket vilket företag det är som lämnar rapporten. Det ska framgå inte bara vilket företaget är utan också var det hör hemma. Det framgår av 2 § att en utländsk enhets fasta driftställe i Sverige i vissa fall ska ses som en svensk enhet, vilket även gäller underrättelseskyldigheten enligt denna paragraf.

I *andra stycket* anges att en enhet som lämnar en ofullständig rapport i enlighet med 9 § andra stycket, ska underrätta Skatteverket om att moderföretaget har vägrat att lämna all nödvändig information till enheten. I 11 § andra stycket anges

att en sådan underrättelse ska ha kommit in till Skatteverket inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret, men inte senare än när land-för-land-rapporten som avses i 9 § andra stycket ges in till Skatteverket. Se även författningskommentaren till 9 § andra stycket.

Om hela koncernen är undantagen enligt 5 § ska förstås ingen underrättelse lämnas. Detta framgår av *tredje stycket*.

9 §

Här sägs vad en land-för-land-rapport ska innehålla. Uppgifterna i *första stycket 1* ska fördelas på de stater eller jurisdiktioner i vilka koncernen har bedrivit verksamhet under det rapporterade räkenskapsåret. För varje stat eller jurisdiktion ska de sammanlagda uppgifterna redovisas för alla de enheter som har hemvist där. Med hemvist avses att enheten är obegränsat skattskyldig. Om enheten är obegränsat skattskyldig i flera stater eller jurisdiktioner avgörs hemvistet av tillämpligt skatteavtal när det finns ett sådant. Saknas skatteavtal anses enheten ha hemvist i den stat eller jurisdiktion där den har sin verkliga ledning. Verksamhet som bedrivs från fast driftställe ska rapporteras i den stat eller jurisdiktion där verksamheten bedrivs och ska inte ingå i de uppgifter som redovisas i företagets hemviststat. Enheter som inte beskattas någonstans ska redovisas separat.

Om de olika uppgifterna (a)–(h) kan nämnas följande.

Intäkter: I modellagen ”revenues”. Intäkter omfattar också bl. a. räntor och är således ett vidare begrepp än omsättning.

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 Intructions” 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.

Enligt *första stycket 2* ska uppgifter lämnas som identifierar företaget samt klargör dess hemvist och viktigaste verksamhet. Om enheten är bildad eller registrerad i en annan stat eller jurisdiktion än den där den är obegränsat skattskyldig ska även sådana uppgifter lämnas.

I *första stycket 3* sägs att den valuta som används i land-för-land-rapporten ska anges. Denna uppgift ska även ingå i de uppgifter som Skatteverket överför enligt 3 § andra stycket lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

Av *andra stycket* framgår att en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag och inte har fått del av alla uppgifter som den behöver från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport, ska lämna en land-för-land-rapport som innehåller samtliga sådana uppgifter som anges i första stycket som den har tillgång till. Av 8 § andra stycket framgår att en

enhet som lämnar en sådan ofullständig rapport ska underrätta Skatteverket om att moderföretaget har vägrat att lämna all nödvändig information till enheten för att den ska kunna lämna en fullständig rapport. Ett företag som inte är moderföretag i koncernen kan vara beroende av att få uppgifter från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Moderföretaget har inflytande över alla företag i koncernen och kan inhämta den information från dem som behövs för land-för-land-rapporten. Ett företag som inte är moderföretag kan ha svårare att få tillgång till alla nödvändiga uppgifter. Ett sådant rapporteringsskyldigt företag är då beroende av att moderföretaget förser det med de uppgifter som behövs för att lämna en fullständig rapport. En rapporteringsskyldig enhet måste därför inte lämna en fullständig rapport om det är omöjligt till följd av att den inte har fått alla uppgifter som den behöver för att kunna göra det. Av 4 § tredje stycket framgår dock att den rapporteringsskyldiga enheten måste försöka få del av alla nödvändiga uppgifter som den inte har tillgång till genom att begära dem från moderföretaget. Där framgår också att en sådan ofullständig rapport som avses i andra stycket i denna paragraf inte kan lämnas för någon annan enhets räkning.

10 §

Här sägs när land-för-land-rapporten senast ska lämnas till Skatteverket, nämligen inom tolv månader från utgången av det räkenskapsår som rapporten omfattar.

11 §

I *första stycket* sägs att underrättelser enligt 7 och 8 §§ ska ha kommit in till Skatteverket innan det räkenskapsår har gått till ända som ska omfattas av land-för-land-rapporten.

I *andra stycket* anges att underrättelser enligt 8 § andra stycket ska ha kommit in till Skatteverket inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret, men inte senare än när land-för-land-rapporten som avses i 9 § andra stycket ges in till Skatteverket. Underrättelser enligt 8 § andra stycket avser den omständigheten att moderföretaget vägrat lämna all nödvändig information för att en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag ska kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Om så är fallet ska den rapporteringsskyldiga enheten i stället lämna en land-för-land-rapport i enlighet med 9 § andra stycket. Andra stycket i denna paragraf innebär att underrättelsen om att moderföretaget vägrat lämna nödvändig information ska lämnas inom samma tidsfrist som gäller för att lämna land-för-land-rapporten. Dock ska underrättelsen lämnas senast samtidigt som land-för-land-rapporten.

12 §

I paragrafen sägs att en bestämmelse om hur Skatteverket får använda uppgifterna i land-för-land-rapporter finns i lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

38 kap.

1 §

I paragrafen bestäms vilka uppgifter som ska lämnas enligt fastställt formulär. Där läggs nu land-för-land-rapporter enligt 33 a kap. till som en ny punkt 4 (vilket medför att de tidigare punkterna 4 och 5 får ny numrering).

39 kap.**1 §**

I paragrafen, som reglerar kapitlets innehåll, har en ny hänvisning till 2 a § lagts till i första strecksatsen med anledning av att en ny definition införts. I näst sista strecksatsen, som anger var bestämmelser om dokumentationsskyldighet avseende internprissättning finns, har hänvisningen ändrats till att omfatta 15-16 f §§.

2 a §

I paragrafen, som är ny, införs två nya definitioner avseende uttrycken företag i intressegemenskap och koncern. Till skillnad från definitionerna i 2 §, som gäller i hela skatteförfarandelagen, så gäller de nya definitionerna bara i 39 kapitlet och de definierade uttrycken förekommer bara i bestämmelserna om dokumentation vid internprissättning i 15–16 f §§.

I *första stycket* definieras vad som avses med företag i intressegemenskap. Med sådana företag avses företag som är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Dessa termer är inte definierade. Av 2 kap. 2 § framgår att termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har samma betydelse som i de lagar enligt vilka en skatt eller avgift bestäms. Inte heller i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns uttrycken moderföretag, dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning definierade.

I förarbetena till IL anges att när termen moderföretag används utan definition så avses det allmänna civilrättsliga begreppet (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 18). I förarbetena till IL anges också att med moder- och dotterföretag förstås sådana företag som enligt det civilrättsliga koncernbegreppet bildar moderdotterförhållanden. Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” avses inte bara äkta koncerner utan också om t.ex. en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 334 f.).

Termerna moderföretag och dotterföretag har ingen särskild definition i paragrafen utan används därför i sin allmänna civilrättsliga form. Även utländska företag omfattas av termerna. Uttrycket ”företag under i huvudsak gemensam ledning” avser även här s.k. oäkta koncerner. Som ytterligare exempel på när en sådan uppkommer kan nämnas att en trust har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer.

I *andra stycket* definieras termen koncern. Med koncern avses en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. Förenklat innebär årsredovisningslagens definition att om ett företag, moderbolaget, äger mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Det finns även några andra i årsredovisningslagen beskrivna sätt att skapa ett koncernförhållande. Att koncernen ska vara av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL innebär att även utländska koncerner omfattas om företagen upprätthåller förbindelser mellan varandra motsvarande vad som anges i årsredovisningslagen.

Se även avsnitt 4.2.6.

15 §

I paragrafen, som har fått ett nytt innehåll, regleras vad som är syftet med internprissättningsdokumentationen.

Dokumentationen ska vara ett underlag för att kunna bedöma om prissättning och andra villkor vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter samt för att kunna bedöma om rätt inkomst har beräknats för ett fast driftställe. Det är internprissättningsdokumentationens båda delar, dvs. både den koncerngemensamma delen och den företagsspecifika delen, som ska ligga till grund för bedömningen.

För obegränsat skattskyldiga juridiska personer och svenska handelsbolag ska dokumentationen innehålla de uppgifter som behövs för att kunna bedöma om resultatet av näringsverksamheten ska justeras med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. För handelsbolag sker inkomstkorrigeringen hos delägaren.

För obegränsat skattskyldiga juridiska personer och svenska handelsbolag som bedriver verksamhet från fast driftställe utomlands ska dokumentationen utgöra underlag för att kunna undanröja dubbelbeskattningen. Om det finns ett skatteavtal med det land där verksamheten bedrivs har Sverige inte skyldighet att undanröja dubbelbeskattningen på en större inkomst än det andra landet har rätt att beskatta enligt skatteavtalet. Oavsett om inkomsten undantas från beskattning i Sverige (exemptavtal) eller om den utländska skatten ska avräknas (creditavtal) så ska den utländska inkomsten beräknas enligt OECD:s vinstallokeringsprinciper. Om det finns ett creditavtal och det andra landet har tagit ut skatt på en större inkomst än vad som följer av OECD:s principer medges inte avräkning för hela den utländska skatten.

För utländska juridiska personer som ska beskattas för inkomst från fast driftställe i Sverige så ska dokumentationen utgöra underlag för att bedöma hur stor inkomst som ska allokeras till det fasta driftstället. Det finns inget särskilt lagrum som reglerar detta utan inkomstberäkningen sker enligt allmänna beskattningsregler i IL.

Se även avsnitt 4.2.3.

16 §

I paragrafen, som har fått ett nytt innehåll, regleras vilka företag som är skyldiga att ha internprissättningsdokumentation. Se även avsnitt 4.2.2.

Obegränsat skattskyldiga juridiska personer som har transaktioner med begränsat skattskyldiga företag är dokumentationsskyldiga om de båda företagen är i intressegemenskap med varandra. Det framgår av 2 a § vad som avses med intressegemenskap. Även transaktioner inom s.k. oäkta koncerner omfattas av dokumentationsskyldigheten.

Eftersom svenska handelsbolag inte är skattskyldiga regleras dokumentationsskyldigheten i en särskild punkt. En förutsättning för att handelsbolaget ska vara dokumentationsskyldigt är att såväl handelsbolaget, det begränsat skattskyldiga företaget och någon av delägarna är i intressegemenskap med varandra. Någon av de delägare som ingår i intressegemenskapen ska dessutom vara en obegränsat skattskyldig juridisk person. Om ett svenskt aktiebolag är delägare i ett svenskt handelsbolag som har transaktioner med ett utländskt bolag och alla tre parterna ingår i samma koncern så är handelsbolaget således skyldigt att ha en internprissättningsdokumentation. Det saknar betydelse om det dessutom finns ytterligare delägare i handelsbolaget som inte ingår i intressegemenskapen.

Dokumentationsskyldighet föreligger även för verksamhet som bedrivs från fast driftställe. Skyldigheten omfattar obegränsat skattskyldiga juridiska personer

och svenska handelsbolag som bedriver verksamhet från fast driftställe utomlands. En förutsättning för att handelsbolaget ska vara dokumentationsskyldigt är att någon av delägarna är en obegränsat skattskyldig juridisk person som är i intressegemenskap med handelsbolaget.

Dokumentationsskyldighet föreligger även för utländska juridiska personer med fast driftställe i Sverige. Det krävs dock att den utländska juridiska personen själv är skattskyldig för inkomst från det fasta driftstället. En i utlandet delägarbeskattad juridisk person som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige är inte dokumentationsskyldig om resultatet beskattas hos obegränsat skattskyldiga delägare.

I 16 a § finns undantag från dokumentationsskyldigheten för vissa företag och i 16 c § finns bestämmelser som innebär att vissa transaktioner inte behöver dokumenteras.

16 a §

I paragrafen, som är ny, finns ett undantag från skyldigheten att upprätta internprissättningsdokumentation.

Undantaget innebär att små och medelstora företag inte behöver upprätta dokumentation över gränsöverskridande transaktioner med andra företag i intressegemenskapen eller över verksamhet som bedrivs från fast driftställe. Trots att företagen är undantagna från dokumentationsskyldighet ska prissättningen av transaktionerna vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Det innebär att korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) är tillämplig om Skatteverket vid en kontroll skulle finna att villkoren avviker från vad oberoende parter skulle ha avtalat om. Likaså kan inkomstberäkningen för ett fast driftställe i Sverige justeras eller avräkning vägras för utländsk skatt hänförlig till ett fast driftställe utomlands, om inkomsten för det fasta driftstället inte beräknats enligt armlängdsmässiga principer.

Undantaget överensstämmer med EU-kommissionens rekommendation från 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag. Beloppsgränserna har emellertid räknats om till svenska kronor.

Gränserna för undantaget beräknas för hela intressegemenskapen och beräkningen görs för året före beskattningsåret. Det framgår av 2 a § vad som avses med intressegemenskap.

Se även avsnitt 4.2.4.

16 b §

I paragrafen, som är ny, regleras vad internprissättningsdokumentationen ska bestå av. I *första stycket* anges att den, i enlighet med OECD:s nya riktlinjer, ska bestå av en koncerngemensam del och en företagsspecifik del.

Av *andra stycket* framgår att den koncerngemensamma delen ska innehålla en översikt av koncernen och dess verksamhet. Vad som avses med koncern framgår av 2 a §. Den koncerngemensamma delen omfattar således inte en s.k. oäkta koncern. I likhet med den nuvarande utformningen av skatteförfarandelagen får det närmare innehållet i den koncerngemensamma delen regleras i skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF.

I *tredje stycket* regleras innehållet i den företagsspecifika delen. För svenska företag ska den företagsspecifika delen innehålla information om de gränsöverskridande transaktioner företaget har haft under räkenskapsåret med utländska företag i intressegemenskapen, dvs. både med företag i äkta och oäkta koncerner. Den företagsspecifika delen kan därför omfatta transaktioner med

andra företag än de som ingår i den koncerngemensamma delen. För utländska juridiska personer med fast driftställe i Sverige och för svenska företag med fast driftställe utomlands ska den företagsspecifika delen omfatta de fingerade transaktioner som anses ha skett mellan det fasta driftstället och resten av företaget.

Även beträffande den företagsspecifika delen får det närmare innehållet regleras i SFF. När det gäller dokumentation avseende fasta driftställen måste det givetvis beaktas vid tillämpningen att det inte handlar om transaktioner mellan två fristående företag utan om fingerade transaktioner mellan två delar av samma företag.

Se även avsnitt 4.2.1.

16 c §

Av paragrafen, som är ny, framgår att företag som är dokumentationsskyldiga trots det inte behöver dokumentera vissa transaktioner i den företagsspecifika delen.

Dokumentationen ska fokusera på de transaktioner som är viktiga ur ett internprissättningsperspektiv. Avsikten är således inte att samtliga gränsöverskridande transaktioner ska dokumenteras oavsett belopp eller risk för felprissättning. I *första stycket* klargörs därför att oväsentliga transaktioner inte behöver dokumenteras. Vad som är oväsentliga transaktioner får bedömas utifrån företagets storlek och verksamheten i sin helhet. Transaktioner som avser den huvudsakliga verksamheten eller som uppgår till stora belopp kan inte anses oväsentliga.

Av *andra stycket* framgår att vissa transaktioner alltid ska anses vara oväsentliga. Obegränsat skattskyldiga juridiska personer och svenska handelsbolag som har transaktioner med en utländsk motpart i intressegemenskap behöver därför inte dokumentera dessa om det sammanlagda värdet på transaktionerna understiger 5 000 000 kronor. Det är således inte värdet per transaktion utan värdet per motpart som har betydelse. Det innebär att ett svenskt aktiebolag som har transaktioner med flera utländska koncernföretag kan behöva dokumentera transaktionerna gentemot vissa av de utländska motparterna i den företagsspecifika delen men inte transaktionerna gentemot andra utländska motparter.

Om ett svenskt företags transaktioner med utländska koncernbolag i samtliga fall understiger gränsbeloppet innebär det i praktiken att företaget inte behöver ha någon internprissättningsdokumentation trots att det kanske ingår i en stor koncern och inte är undantagen från dokumentationsskyldighet enligt 16 a §.

För obegränsat skattskyldiga juridiska personer och svenska handelsbolag med fast driftställe utomlands samt för utländska juridiska personer med fast driftställe i Sverige gäller gränsbeloppet för det sammanlagda värdet av de transaktioner som ska anses hänförliga till det fasta driftstället. Även i dessa fall medför gränsbeloppet att företaget i praktiken inte behöver ha någon internprissättningsdokumentation trots att det ingår i en stor koncern.

Gränsbeloppet på 5 000 000 kronor ska bedömas utifrån marknadsvärdet på transaktionerna.

Eftersom immateriella tillgångar ofta är viktiga för vinstgenereringen framgår det av *tredje stycket* att upplåtelse och överlåtelse av sådana tillgångar inte omfattas av undantagen i första och andra styckena om det inte är så att en immateriell tillgång faktiskt är oväsentlig för verksamheten.

Se även avsnitt 4.2.5.

16 d §

I paragrafen, som är ny, anges att internprissättningsdokumentationen ska vara upprättad vid den tidpunkt då inkomstdeklarationen ska lämnas. Om företaget har fått anstånd med att lämna inkomstdeklarationen så ska det beaktas.

För svenska handelsbolag som inte är deklarationsskyldiga ska internprissättningsdokumentationen vara upprättad vid den tidpunkt då särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för delägarnas beskattning. Sådana uppgifter ska lämnas vid samma tidpunkt som inkomstdeklarationen.

Den koncerngemensamma delen ska vara upprättad senast vid den tidpunkt då moderföretaget ska lämna sin deklaration. Det gäller oavsett vilket företag i koncernen som upprättar den koncerngemensamma delen.

Se även avsnitt 4.2.7.

16 e §

I paragrafen, som är ny, regleras på vilka språk internprissättningsdokumentationen får upprättas. Förutom på svenska får dokumentationen även upprättas på danska, norska eller engelska. Om exempelvis den koncerngemensamma delen upprättats på något annat språk, ansvarar det i Sverige skattskyldiga företaget för att den översätts till något av de godkända språken.

Se även avsnitt 4.2.8.

16 f §

I paragrafen, som är ny, anges att internprissättningsdokumentationen ska överlämnas till Skatteverket på begäran. Dokumentationen ska således inte bifogas till inkomstdeklarationen.

Den koncerngemensamma delen ska vara upprättad senast vid den tidpunkt då moderföretaget ska lämna sin deklaration. Om moderföretaget har ett annat beskattningsår eller en annan deklarationstidpunkt än det företag som ska överlämna sin internprissättningsdokumentation så skulle det i undantagsfall kunna inträffa att den koncerngemensamma delen för det aktuella året inte är upprättad när Skatteverket begär att få ta del av dokumentationen. I så fall får föregående års koncerngemensamma del överlämnas och det granskade företaget får på annat sätt lämna information om viktiga händelser som skett i koncernen under året.

Se även avsnitt 4.2.7.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2017.

I *andra punkten* behandlas de nya bestämmelserna om land-för-land-rapporter i 33 a kap. Dessa ska tillämpas första gången på räkenskapsår som har påbörjats efter den 31 december 2015. Om räkenskapsåret har avslutats före ikraftträdandet, får underrättelse enligt 33 a kap. 11 § första stycket lämnas senast den 31 mars 2017.

I *tredje punkten* anges att bestämmelserna i 39 kap. om internprissättningsdokumentation ska tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2016.

Se avsnitt 4.5.