

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om Internprissättning

Fi2023/02566

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstryker att förslaget genomförs.

Skatteverket anser att större fördelar kan uppnås med en global lösning men att även en lösning inom EU kan ge positiva effekter för att öka förutsebarheten vid beskattningen och minska förekomsten av dubbelbeskattning. Därigenom kan antalet tvister inom EU minskas och även företagens efterlevnadskostnader.

Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen.

- Det bör säkerställas att medlemsstaterna kan hämta vägledning från framtida vidareutveckling av OECD:s riktlinjer för internprissättning¹.
- Det bör förtydligas hur direktivet är tillämpligt på fasta driftställen.
- Tidsfristerna i förfarandet för korresponderande justeringar bör förlängas.
- Tydligare vägledning för tillämpningen av artikeln om kompenserande justeringar efterfrågas.
- Huvudregeln att justering ska ske till median om resultatet av en närstående transaktion är utanför det armlängdsmässiga spannet bör kunna leda till mindre dubbelbeskattning och därigenom minskat antal tvister mellan medlemsstaterna.
- Det är inte möjligt att överblicka hur dokumentationsskyldigheten slutligen kommer att utformas men skyldigheten kan komma att omfatta fler svenska företag än idag.
- Rådets genomförandeakter avseende vissa specifika transaktioner kan på sikt leda till fler fall av dubbelbeskattning och därigenom tvister i förhållande till tredje land.
- Förslaget förväntas inte leda till ökade kostnader för Skatteverket.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket lämnar först några allmänna synpunkter på direktivförslagets förhållande till OECD:s riktlinjer för internprissättning och därefter på de artiklar i förslaget där Skatteverket har synpunkter eller kommentarer.

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations January 2022

2.1 Direktivförslagets förhållande till OECD:s riktlinjer för internprissättning

Bestämmelserna i direktivet och senare genomförandeakter antagna av rådet ska stämma överens med OECD:s riktlinjer för internprissättning (artikel 14). För att direktivförslaget inte ska leda fler fall av dubbelbeskattning och tvister med tredje land anser Skatteverket att det även bör säkerställas att framtida förtydliganden och vidareutveckling av riktlinjerna kan användas av medlemsstaterna som vägledning.

Definitionen av OECD:s riktlinjer för internprissättning avser uttryckligen 2022 års version av riktlinjerna (artikel 3 punkt 18). För att ändringar av riktlinjerna ska kunna beaktas måste unionen ha godkänt ändringarna inom ramen för OECD:s kommitté för skattefrågor genom antagandet av en ståndpunkt enligt artikel 218.9 i EUF-fördraget. Skatteverket anser att ett enklare sätt att ta hänsyn till utvecklingen av riktlinjerna kan vara att i definitionen ta bort hänvisningen till 2022 års version. För att inte riskera att komma i konflikt med legalitetsprincipen kan i sådana fall övervägas om riktlinjernas ställning som tolkningskälla ska ingå i skälen i direktivet i stället för att regleras i direktivets artiklar och därmed, som Skatteverket uppfattar det, innebära en skyldighet för medlemsstaterna att reglera i nationell lag (jfr artikel 14 med artikel 3 punkt 18).

Artikel 8-11 motsvarar till viss del vad som framgår av kapitel I-III i OECD:s riktlinjer för internprissättning. De är dock mindre innehållsrika och för att få vägledning kommer företag och skattemyndigheter fortsatt behöva använda riktlinjerna. Det innebär att artiklarna även trots ett direktiv kan tolkas på olika sätt. När OECD ser över kapitel I-III kan förändringar ske jämfört med dagens formuleringar. En lagstiftning som bygger på den nuvarande utformningen av riktlinjerna kan därför innebära olika tillämpning av armlängdsprincipen inom EU och övriga OECD samt i förlängningen till att svensk lagstiftning inte längre motsvarar riktlinjerna.

I skäl 10 och 12 i direktivförslaget anges att bestämmelsen om mest lämpliga metod (artikel 10) respektive bestämmelsen om jämförbarhetsanalys (artikel 11) bör tolkas tillsammans med rapporter från Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). Rapporterna är visserligen konsensusdokument men är relativt gamla. De uppdateras inte heller i takt med utvecklingen av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Det medför att en tillämpning av artiklarna med vägledning från rapporterna inom EU kan leda till olika bedömningar av internprissättning mellan en medlemsstat och tredje land och därmed till ökat antal dubbelbeskattningssituationer och tvister med tillkommande efterlevnadskostnader för företagen. Skatteverket anser därför att hänvisningen till JTPF:s rapporter i skäl 10 och 12 bör tas bort. Rapporterna har idag inte någon större praktisk betydelse för Skatteverkets arbete med internprissättning.

2.2 Artikel 2 – Tillämpningsområde

Direktivet ska vara tillämpligt på fasta driftställen i en eller flera medlemsstater. Av artikeln framgår inte om direktivet bara ska gälla ifråga om fasta driftställets transaktioner med närstående företag eller också mellanhavanden med huvudkontoret. Skatteverket uppfattar dock att avsikten är att interna mellanhavanden mellan huvudkontoret och dess fasta driftställen ska bestämmas i enlighet med direktivet (skäl 5 och artikel 4 punkt 1 jämförd med artikel 5 punkt 7).

Bedömningen för att avgränsa ett fast driftställe från det företag i vilket det ingår sker utifrån en funktions- och faktaanlys som inte har någon direkt motsvarighet i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Skatteverket anser att det bör förtydligas i direktivet att de internationellt överenskomna principer om vinstallokering som framgår av OECD:s modellavtal² artikel 7 punkt 2 ska tillämpas ifråga om fasta driftställets mellanhavaran den med huvudkontoret. Vidare anser Skatteverket att det bör framgå av direktivet att OECD:s vinstallokeringsrapport³ kan användas som vägledning vid vinstallokering till fast driftställe.

2.3 Artikel 6 – Korresponderande justeringar

Förslaget innebär en skyldighet att, under vissa villkor, göra en korresponderande justering med anledning av en första justering i en annan medlemsstat. Idag skiljer sig förfarandet åt mellan länderna och ett direktiv leder därför till mer enhetligt inom EU vilket underlättar för företagen.

Direktivet medför att korresponderande justeringar kommer kunna begäras och medges även när den första justeringen skett i t.ex. Grekland eller Portugal, med vilka Sverige idag saknar skatteavtal.

Artikeln innehåller en detaljerad reglering av i vilka situationer som en korresponderande justering kan ske, vilket kommer att kräva en utvidgning av befintliga regler i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, (jfr 67 kap. 38 § SFL).

Om en skattebetalare begär en justering (punkt 3) och denne kommer in med den information/det intyg som krävs enligt punkt 3 (a) så ska medlemsstaterna inom 30 dagar ta ställning till om den information som lämnats är komplett (punkt 3 (b)). Tidsramen för denna bedömning framstår som mycket kort, inte minst med beaktande av att det material som skattebetalaren förväntas komma in med i sin begäran är omfattande. Skatteverket anser därför att tidsgränsen för den initiala bedömningen av underlagen bör förlängas till 90 dagar.

Om dubbelbeskattning uppstår till följd av en första justering ska medlemsstaterna säkerställa att förfarandet slutförs inom 180 dagar från mottagandet av skattebetalarens begäran (punkt 3 (c)). Den tid som medlemsstaterna har tillgodo för att slutföra förfarandet påverkas av om ansökan är komplett eller inte, då handläggningstiden för denna del kan variera (från 30 dagar upp till ca 60 dagar). Skatteverket anser att tidsfristen i stället bör utgå ifrån den tidpunkt då den inkomna begäran kan anses komplett.

Skatteverkets erfarenhet är att de aktuella bedömningarna kan vara både komplicerade och tidskrävande. Tidsgränsen för att verkställa justeringen bör därför enligt Skatteverkets uppfattning förlängas till tolv månader. Skatteverket anser att en kortare tidsfrist för att verkställa justeringen kan vara acceptabel om den beräknas från det att skattemyndigheten fått kompletta underlag, även sådana som efterfrågats under utredningen.

Skatteverket uppfattar att artikel 6 enbart avser dubbelbeskattningssituationer (punkt 1). Skrivningen i punkt 3 (c) – "...when the double taxation arises from a primary adjustment made in another Member State..." – framstår därför som onödig och gör punkten svårsläst. Skatteverket föreslår att den ovan citerade skrivningen tas bort i punkten.

² OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017)

³ 2010 Report on the Attribution Profits to Permanent Establishments

I punkt 3 (d) anges att medlemsstaterna vid ett beslut om godkännande ska underrätta skattemyndigheten i den andra relevanta jurisdiktionen om att den korresponderande justeringen har godkänts. Det är inte något som sker idag när Skatteverket godtar en korresponderande justering. Skatteverket efterfrågar en motivering till behovet av en sådan underrättelse, d.v.s. i vilka situationer som en sådan underrättelse fyller en funktion. Om en underrättelse ska skickas anser Skatteverket att det i direktivet bör regleras inom vilken tid detta ska ske, exempelvis med begreppet ”snarast” eller motsvarande.

I punkt 5 ges medlemsstaterna, om vissa villkor är uppfyllda, möjlighet till justering nedåt även om det saknas en första justering i annan medlemsstat. För att en justering ska kunna ske i Sverige i en sådan situation krävs lagändring. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, kan endast användas för att höja ett företags inkomst av näringsverksamhet. Om en bestämmelse motsvarande punkt 5 införs i Sverige kommer det att medföra en ny ärendetyp för Skatteverket. Skatteverket har inte möjlighet att bedöma omfattningen av inflödet av begäran av omprövningar på skattebetalarnas initiativ till följd av ett sådant införande.

2.4 Artikel 7 – Kompenserande justeringar

I Sverige godkänns idag kompenserande justeringar vid årets slut om de medför ett armlängdsmässigt resultat. I direktivförslaget ställs högre krav än vad som i praktiken görs idag, t.ex. krävs inte att justeringen ska ske i bokföringen utan det är tillräckligt att den sker i inkomstdeklarationen som lämnas in för beskattningsåret. Direktivförslaget kan därför innebära en försämring för företag i Sverige jämfört med dagens förfarande.

Rekvisitet i punkt (e) – att skattebetalaren måste kunna förklara varför prognosen inte motsvarande det resultat som uppnåtts – ger upphov till ett antal frågor. Är avsikten att skattemyndighetens godkännande av en kompenserande justering ska vara helt beroende av om skattebetalaren kan lämna en sådan förklaring? Krävs det att skattemyndigheten godtar den förklaring som lämnas eller är det tillräckligt att en förklaring har lämnats? Det framstår enligt Skatteverkets uppfattning som främmande att skattemyndigheterna ska neka en justering i de fall där det enbart saknas en förklaring till varför prognosen inte stämde överens med det slutliga utfallet, men där det tydligt framgår att den kompenserande justeringen medför ett armlängdsmässigt resultat.

Skatteverket efterfrågar tydligare vägledning för hur artikeln ska tillämpas. Punkt (a)-(e) i artikeln överensstämmer med de villkor för kompenserande justering som anges i JTPF:s rapport om kompenserande transaktioner från 2013⁴ (skäl 8). Rapporten ger dock ingen ytterligare vägledning för hur villkoren ska tillämpas för att en kompenserande justering ska godtas.

2.5 Artikel 8 – Identifiering av kommersiella eller finansiella förbindelser

Det finns sedan ett antal år en diskussion i Sverige om lagstödet för att identifiera transaktioner på ett sätt som avviker från den form som parterna i transaktionen gett den. Skatteverket anser att identifiering och korrekt avgränsning av den faktiska transaktionen

⁴ EU Joint Transfer Pricing Forum Report on Compensating Adjustments DOC: FTFPF/009/FINAL/2013/EN

ryms inom korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Om direktivförslaget implementeras i svensk rätt kan det leda till ett klargörande i frågan för svensk del.

Skatteverket uppfattar att artikeln begränsar identifieringen och kartläggningen av en transaktion till vad som anges i punkterna (a)-(c) ("...shall be based on the following aspects:"). För att det inte ska leda till ett för snävt och förenklat sätt att gå tillväga i den första delen av jämförbarhetsanalysen anser Skatteverket att det av direktivet bör framgå att transaktioner ska identifieras och kartläggas i enlighet med OECD:s riktlinjer för internprissättning.

I punkt 2 (a) anges att "a preliminary broad-based understanding of the industry sector in which the associated enterprises operate...". Skatteverket förstår inte vad som avses med "preliminary" i det här sammanhanget och anser att ordet ska tas bort.

Att de ekonomiskt relevanta särdragen hos de närstående transaktionerna ska beaktas i analysen framgår av punkt 2 (c). De ekonomiskt relevanta särdragen eller jämförbarhetsfaktorerna har central betydelse för identifiering och korrekt avgränsning av den faktiska transaktionen mellan de närstående företagen (jfr punkt 1.36 i OECD:s riktlinjer för internprissättning). Skatteverket anser därför att en uppräkningslista av de fem jämförbarhetsfaktorerna bör läggas till i punkt 2 (c) på motsvarande sätt som i artikel 11 punkt 2 (a)-(e).

I punkt 2 (c) anges att "an analysis of the economically relevant characteristics of the controlled transaction having regard to both their form and substance". Skatteverket ställer sig frågande till vad som avses med "to both their form and substance". Motsvarande skrivning saknas i OECD:s riktlinjer för internprissättning. En av de fem jämförbarhetsfaktorerna är avtalsvillkoren för transaktionen, d.v.s. transaktionens form. Skatteverket anser att det bör förtydligas på vilket sätt substans ska beaktas när man analyserar avtalsvillkoren alternativt att "to both their form and substance" tas bort i punkten.

2.6 Artikel 12 – Fastställande av armlängdsmässigt spann

Skatteverket anser att det är positivt att justering som huvudregel ska ske till median om resultatet av en närstående transaktion är utanför det armlängdsmässiga spannet. Det är en förändring i förhållande till Skatteverkets tillämpning av korrigeringsregeln idag.

Det är främst i frågor som handlar om vilken del av ett spann av priser som ska anses armlängdsmässigt och till vilken punkt i ett sådant spann en justering ska ske som Skatteverket bedömer att direktivförslaget kan leda till en minskning av antalet dubbelbeskattningstvister. Av 574 pågående dubbelbeskattningstvister med andra länder rör 188 internprissättning och av dem uppskattas ca 20 procent avse det armlängdsmässiga spannet. Övriga tvistiga frågor handlar om vilka transaktioner som kan anses jämförbara med den närstående transaktionen, hur fördelningen av funktioner, risker och tillgångar i den närstående transaktionen ser ut samt värdering vid överföring av immateriella tillgångar och verksamheter. I pågående dubbelbeskattningstvister är en annan medlemsstat motpart i ca 70 procent av fallen. Skatteverket uppskattar att antalet dubbelbeskattningstvister som kan minska som en följd av direktivet i dagsläget uppgår till ca 25-30 ärenden ($188 * 20\% * 70\%$).

2.7 Artikel 13 – Internprissättningsdokumentation

I skäl 14 i direktivförslaget anges att samsyn inom unionen bör uppnås även vad gäller internprissättningsdokumentation och att detta ska ske med hänsyn till kapitel V i OECD:s riktlinjer för internprissättning och uppförandekoden för internprissättning för närstående företag i Europeiska unionen (EUTPD)⁵. Bestämmelser om interprissättningsdokumentation finns för närvarande i skatteförfarandelagen (39 kap. 15-16 f §§) och skatteförfarandeförordningen (9 kap. 9-19 §§) som motsvarar kapitel V i OECD:s riktlinjer för internprissättning. EUTPD fyller inte längre någon funktion när det gäller den svenska dokumentationsskyldigheten såsom den för närvarande är utformad. För att undvika att det uppkommer parallella dokumentationskrav inom respektive utanför EU och på så sätt minska risken för tillämpningsproblem och ökade efterlevnadskostnader för företagen anser Skatteverket att det är mer ändamålsenligt att enbart hänvisa till kapitel V i riktlinjerna i denna del.

Skatteverket noterar att det i direktivet anges att kommissionen ska kunna anta delegerade akter avseende dokumentationsskyldigheten (artikel 13 och 18). Skatteverket uppfattar det som att medlemsstaterna inom ramen för ett sådant beslutsförfarande kommer att ha begränsade möjligheter att invända mot tänkta kompletteringar till reglerna om dokumentationsskyldighet och på så sätt påverka innehållet. Hur dokumentationsskyldigheten slutligen kommer att utformas och konsekvenserna av detta är därför svåra för Skatteverket att överblicka i nuläget. Nedan anger Skatteverket några allmänna reflektioner.

Av artikel 5 framgår att den där angivna definitionen av närstående företag ska tillämpas generellt i direktivet. Artikel 13 som reglerar dokumentationsskyldigheten anger att skyldigheten gäller närstående företag, d.v.s. motsvarande definitionen i artikel 5. Skatteverket konstaterar att direktivet i förhållande till nuvarande svenska regler generellt innebär en utvidgning av vilka som ska anses vara närstående och därmed dokumentationsskyldiga (jfr definitionen av intressegemenskap i 39 kap. 2 a § SFL och dokumentationsskyldigheten i 39 kap. 16 § SFL). Definitionen i artikel 5 innebär bl.a. lägre ställda krav på inflytande i företaget för att det ska anses utgöra ett närstående företag jämfört med den svenska närståendedefinitionen för vilka företag som ska lämna internprissättningsdokumentation.

I svensk rätt är fysiska personer undantagna från dokumentationsskyldighet (jfr 39 kap. 2 a och 16 §§ SFL). Skälet till detta var bl.a. att minska den administrativa bördan för enskilda näringsidkare (prop. 2016/17:47 s. 35). Skatteverket uppfattar att enskilda näringsidkare kan komma att omfattas av dokumentationsskyldigheten i artikel 13 punkt 1 (en enskild näringsidkare är ett skattesubjekt), särskilt med beaktande av att bestämmelserna om närstående företag anger att begreppet ”person” i artikel 5 punkt 1 respektive punkt 2 avser såväl fysiska som juridiska personer (artikel 5 punkt 4).

Även om kommissionen har en möjlighet att anta delegerade akter (artikel 13 punkt 2) med avseende på exempelvis vilka skattesubjekt som ska omfattas av dokumentationsskyldigheten, kan t.ex. kopplingen till definitionen av närstående företag

⁵ Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD), 2006/C 176/01

komma att kvarstå. Det skulle i så fall innebära en utvidgning av antalet dokumentationsskyldiga jämfört med idag. Skatteverket anser att direktivförslaget innebär en risk för att fler företag än för närvarande kommer att bli dokumentationsskyldiga (jfr också undantag från dokumentationsskyldighet för små och medelstora företag i 39 kap. 16 a § SFL). Att fullgöra dokumentationsskyldigheten är administrativt betungande och kostsamt för företagen.

Enligt gällande svenska regler är det handelsbolag och inte dess delägare som är skyldiga att upprätta internprissättningsdokumentation (39 kap. 16 § SFL). Artikel 13 kopplar dokumentationsskyldigheten till den som är skattesubjekt och som samtidigt har transaktioner med närstående företag. Skatteverket anser att det är oklart hur detta förhåller sig till svenska handelsbolag och deras delägare eftersom delägarna utgör skattesubjekt för inkomstskatt medan de transaktioner som ska dokumenteras sker i förhållande till handelsbolaget. Som artikeln nu är utformad anser Skatteverket att det finns en risk för att handelsbolag inte, varken på bolags- eller delägarnivå, kommer att omfattas av någon dokumentationsskyldighet.

2.8 Artikel 14 – Tillämpning av armlängdsprincipen

Rådets genomförandeakter bör kunna leda till ökad förutsebarhet för företag som har EU-interna närstående transaktioner och mindre risk för dubbelbeskattning och tvister inom EU, särskilt avseende områden där OECD:s riktlinjer för internprissättning idag ger liten vägledning. Det finns dock en risk för att harmoniseringen leder till ett parallellt regelsystem för internprissättning inom EU som på sikt kan avvika från OECD:s riktlinjer för internprissättning. Det i sin tur kan leda till ökad dubbelbeskattning och därigenom tvister i förhållande till tredje land med tillkommande efterlevnadskostnader för företagen. Om det uppstår skillnader mellan tillämpningen av armlängdsprincipen inom EU och tredje land anser Skatteverket att det också finns en uppenbar risk att direktivet kan leda till en ökad administrativ börda för såväl företagen som skattemyndigheterna.

I punkt 2 (f) anges mellanhavanden mellan huvudkontoret och dess fasta driftställen. Bedömningen för att avgränsa ett fast driftställe från det företag i vilket det ingår sker utifrån en funktions- och faktaanlys som inte har någon direkt motsvarighet i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Skatteverket anser därför att det i inledningen av punkt 2 bör läggas till en hänvisning till OECD:s vinstallokeringsrapport.

3 Konsekvenser för Skatteverket

OECD:s riktlinjer för internprissättning utgör en etablerad tolkningskälla till korrigeringsregeln (RÅ 1991 ref. 107 och HFD 2016 ref. 45). Skatteverket utgår i utredningar och bedömningar från riktlinjerna. Även om bestämmelserna i direktivförslaget är mer detaljerade än den svenska lagstiftningen stämmer de överens med hur Skatteverket tillämpar armlängdsprincipen. På sikt bedömer Skatteverket att argumentation och bedömningar i internprissättningsärenden kan komma att förändras och hänvisning i större utsträckning än idag göras till lagstiftning och EU-rätt. Direktivförslaget förväntas dock inte leda till några ökade kostnader för Skatteverket om det genomförs.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Karin Hjelmberg. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon och sektionschefen Mats Nilsson.


Katrin Westling Palm