

Utvärdering av reglerna om dokumentationsskyldighet vid internprissättning

Sammanfattning

Den 1 januari 2007 infördes regler om dokumentationsskyldighet vid internprissättning som innebär att företag ska dokumentera sin prissättning av gränsöverskridande koncerninterna transaktioner. Regeringen har gett Skatteverket i uppdrag att utvärdera reglernas funktionalitet och föreslå möjliga förenklingar. Uppdraget omfattar en internationell jämförelse, analys av hur reglerna tillämpats, särskilda problem, effekter för företagen och Skatteverkets möjligheter till kontroll.

Skatteverket har gjort en internationell jämförelse av regelverket i ett tiotal länder. Vid en helhetsbedömning utvisar inte jämförelsen med andra länder att de svenska dokumentationsreglerna avviker genom att vara mer krävande. Andra länder har ofta betydligt mer detaljerade regler, informationsplikt i deklARATIONEN samt omfattande sanktioner vid brister i dokumentationen. En del länder har dock undantagit små och medelstora företag från dokumentationsplikten medan Sverige har en förenklad dokumentationsskyldighet för transaktioner av mindre värde.

OECD har inom ramen för arbetet mot skattebaserodering och vinstförflyttning, det s.k. BEPS-arbetet, lagt fram ett förslag till nya riktlinjer för vad en dokumentation bör innehålla och hur den ska ställas upp. Förslaget innebär att dokumentationen ska delas upp i tre delar, där två av delarna är gemensamma för hela koncernen och en del är specifik för det enskilda företaget. Jämfört med dagens riktlinjer är det fråga om ett mer detaljerat regelverk med en utökad informationsplikt och ett annorlunda sätt att ställa upp informationen på. Förslaget innebär emellertid också möjligheter till vissa undantag för oväsentliga transaktioner och för små och medelstora företag. OECD påpekar vikten av att det finns ett gemensamt regelverk och att alla länder implementerar förslaget. Skatteverket bedömer att det saknas stöd i de nuvarande svenska dokumentationsreglerna för att begära in stora delar av dokumentationen på det sätt OECD föreslår. Skatteverket bedömer också att det saknas stöd i den svenska lagstiftningen för att kunna använda dokumentationen för riskanalys och urval, vilket är ett av syftena med de nya riktlinjerna.

Analysen av dokumentationsreglerna har skett genom anonyma frågeenkäter till företag, intervjuer med företagens rådgivare och branschorganisationer samt med anställda inom Skatteverket som har erfarenhet av internprissättningsutredningar.

Vid en sammanfattande analys kan Skatteverket konstatera att reglerna fungerat relativt väl och att företagen verkar ha tillräckliga rutiner för att kunna sammanställa en dokumentation. Dokumentationsskyldigheten har lett till en ökad medvetenhet kring internprissättning. Vissa företag har dock framfört att reglerna är svåra, teoretiska och väldigt omfattande. Företagen efterfrågar vägledning från Skatteverket i form av mallar och konkreta exempel. Det påpekas

också att det är viktigt att de svenska reglerna om dokumentationsskyldighet överensstämmer med OECD:s riktlinjer.

Företagens kostnader har ökat, både avseende interna och externa resurser. Ett stort problem med att utvärdera kostnaden och den administrativa bördan med dokumentationsreglerna är emellertid att det ofta sker en sammanblandning av vad som är arbete med internprissättning och vad som är dokumentationsarbete, vilket lätt kan leda till ett missvisande resultat. Normalt är det internprissättningen som är den svåra delen och som därmed också leder till den största kostnaden.

Dokumentationskravet har underlättat arbetet för Skatteverket med att genomföra revisioner eftersom en bra dokumentation ger en god överblick över företagets internprissättning och påskyndar revisionsarbetet. I de fall företagen saknar dokumentation, inte kan ta fram nödvändiga uppgifter eller inte vill lämna information försvåras emellertid Skatteverkets kontroll eftersom Skatteverket ändå har bevisbördan för att det skett en felaktig prissättning samtidigt som verket saknar påtryckningsmedel att få fram relevanta uppgifter.

Avsaknaden av dokumentationskrav för fasta driftställen ställer också till stora problem för Skatteverkets kontroll. Utländska företag med fast driftställe i Sverige saknar många gånger analys av den svenska verksamheten vilket ofta leder till en felaktig inkomstredovisning.

Det är av stor vikt att Sveriges dokumentationsregler harmonierar med OECD:s riktlinjer. Ett gemensamt internationellt regelverk är en förenkling eftersom det skapar förutsebarhet och minskar företagets behov av lokala anpassningar. Det är en naturlig följd av att OECD:s BEPS-rapport har lagts fram att lagstiftningen om dokumentationsreglerna ses över i ett sammanhang. Då kan samtliga syften med förslaget till nya riktlinjer beaktas samtidigt och de lättnader övervägas som OECD föreslår för små och medelstora företag samt för oväsentliga transaktioner. I översynen kan också möjligheten att kunna använda dokumentationen för riskanalys och urval beaktas liksom dokumentationsskyldigheten för fasta driftställen.

Skatteverkets förslag till förenkling är att de svenska dokumentationsreglerna utformas i enlighet med OECD:s kommande riktlinjer på ett sätt som i så stor utsträckning som möjligt överensstämmer med dokumentationsreglerna i andra för Sverige viktiga länder.

Förenklingar kan då aktualiseras avseende oväsentliga transaktioner samt för små och medelstora företag. Genom att göra ändringarna i ett sammanhang undviks dubbelarbete, vilket förenklar för företagen, lagstiftaren och Skatteverket.

Innehållsförteckning

1	INLEDNING	6
1.1	BAKGRUND	6
1.2	UPPDRAG	6
1.3	RAPPORTSTRUKTUR.....	7
2	FÖRDJUPAD BAKGRUNDSBESKRIVNING.....	8
2.1	INLEDNING	8
2.2	INTERNPRISSÄTTNING	8
2.3	DOKUMENTATIONSSKYLDIGHET	10
2.3.1	<i>Regelverkets innehåll.....</i>	<i>10</i>
2.3.2	<i>Regelverkets syfte.....</i>	<i>11</i>
2.3.3	<i>Fasta driftställen</i>	<i>12</i>
2.4	INTERNPRISSÄTTNING ELLER DOKUMENTATIONSSKYLDIGHET?	12
2.5	KOSTNADER OCH ADMINISTRATIV BÖRDA KOPPLAT TILL DOKUMENTATIONSSKYLDIGHETEN	13
3	INTERNATIONELL JÄMFÖRELSE.....	14
3.1	METOD OCH URVAL.....	14
3.2	SAMMANSTÄLLNING AV INFORMATION.....	14
3.3	KOMMENTAR TILL SAMMANSTÄLLNING.....	17
3.4	TRENDER OCH SKILLNADER.....	17
3.5	OECD:S RIKTLINJER OCH BEPS-ARBETE.....	19
3.5.1	<i>Nuvarande kapitel V i OECD:s riktlinjer.....</i>	<i>19</i>
3.5.2	<i>OECD:s BEPS-arbete.....</i>	<i>19</i>
3.5.3	<i>Förslag till nytt kapitel V.....</i>	<i>20</i>
3.5.4	<i>Analys av förslaget</i>	<i>22</i>
4	TILLÄMPNING OCH EFFEKTER AV SVENSKA REGLER.....	25
4.1	METOD OCH URVAL.....	25
4.2	SYNPUNKTER I ENKÄT OCH INTERVJUER.....	27
4.2.1	<i>Företagsenkät</i>	<i>27</i>
4.2.2	<i>Intervjuer med rådgivare.....</i>	<i>28</i>
4.2.3	<i>Intervju med Svenskt Näringsliv.....</i>	<i>31</i>
4.2.4	<i>Intervjuer inom Skatteverket.....</i>	<i>31</i>
4.3	ANALYS AV SYNPUNKTER.....	35
4.3.1	<i>Tillämpning av svenska regler.....</i>	<i>35</i>
4.3.2	<i>Problem i tillämpningen.....</i>	<i>35</i>
4.3.3	<i>Effekter för företagen</i>	<i>36</i>
4.3.4	<i>Skatteverkets möjlighet till kontroll</i>	<i>37</i>
5	FÖRSLAG	39
6	SLUTSATSER.....	41
6.1	INTERNATIONELL JÄMFÖRELSE	41
6.2	TILLÄMPNING OCH EFFEKTER AV SVENSKA REGLER	41
6.3	FÖRSLAG.....	42
	BILAGA 1 – SKATTEVERKET'S UPPDRAG FRÅN FINANSDEPARTEMENTET	43
	BILAGA 2 – PRINCIPALMODELL	45

BILAGA 3 – INTERNATIONELL JÄMFÖRELSE	46
BILAGA 4 – OECD:S BEPS-ARBETE.....	67

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den 1 januari 2007 infördes regler om dokumentationsskyldighet vid internprissättning. Reglerna finns idag i 39 kap. 15 och 16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) samt i 9 kap. 9 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Regelverket för internprissättning bygger på riktlinjer från OECD och de flesta länder har regler för hur internprissättning ska ske i syfte att rätt skatt ska betalas i rätt land.

Enligt skatteförfarandeförordningen ska dokumentationen vid internprissättning omfatta en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prissättningsmetod och en jämförbarhetsanalys. Eftersom bestämmelserna i förordningen sätter relativt vida ramar för vad dokumentationsskyldigheten omfattar har Skatteverket gett ut omfattande föreskrifter (SKVFS 2007:1) och meddelanden (SKV M 2007:25) om hur reglerna ska tolkas och tillämpas.

Det har nu gått drygt sex år sedan reglerna om dokumentationsskyldighet vid internprissättning trädde i kraft. Näringslivsorganisationerna har påtalat att bestämmelserna innebär en administrativ börda för företagen och att det är angeläget att förenkla dessa regler.

1.2 Uppdrag

Mot bakgrund av ovanstående har Skatteverket fått i uppdrag av regeringen (se bilaga 1) att utvärdera regelverket för att bedöma reglernas funktionalitet samt analysera möjligheten till förenklingar.

I syfte att fullgöra uppgiften ska Skatteverket genomföra följande tre steg:

Steg 1: Göra en internationell jämförelse av liknande regler i ett antal relevanta, jämförbara länder inom OECD och belysa eventuella skillnader.

Steg 2: Analysera i) hur de svenska reglerna tillämpas, ii) om det finns några särskilda problem i tillämpningen, iii) vilka effekter reglerna har för företagen (med särskilt fokus på hur de administrativa kostnaderna för företagen förhåller sig till syftet med regelverket och om reglerna drabbar mindre företag oproportionerligt hårt) och iv) vilka effekter reglerna har för Skatteverkets möjlighet till kontroll.

Steg 3: Lämna förslag på möjliga förenklingar av reglerna.

Uppdraget ska redovisas till Regeringskansliet (Finansdepartementet) senast den 17 oktober 2014.

1.3 Rapportstruktur

Rapporten är strukturerad utifrån de tre steg Skatteverket ska utföra, nämligen en internationell jämförelse, en analys av tillämpningen och effekterna av de svenska dokumentationsreglerna samt Skatteverkets förslag. Innan de tre delarna behandlas finns en fördjupad bakgrundsbeskrivning, som ger nödvändig förståelse för uppdragets inriktning. Beskrivningen förtydligar gränsdragningen mellan vad som avses med löpande internprissättning och vad som avses med dokumentationsskyldighet. Slutligen presenteras analysens slutsatser i rapportens sista avsnitt.

Rapporten är därmed strukturerad enligt följande avsnitt:

1. Inledning
2. Fördjupad bakgrundsbeskrivning
3. Internationell jämförelse
4. Tillämpning och effekter av svenska regler
5. Förslag
6. Slutsatser

2 Fördjupad bakgrundsbeskrivning

2.1 Inledning

Dokumentationsskyldigheten sammanblandas ofta med internprissättning. I detta avsnitt ges en kort beskrivning av vad arbetet med internprissättning innebär och vad dokumentations-skyldigheten innebär. Här beskrivs också syftet med dokumentationsreglerna.

2.2 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 varit oberoende av varandra, dvs. på marknadsmässiga villkor.

OECD har gett ut riktlinjerna *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (nedan OECD:s riktlinjer) som ska vara till vägledning för skattemyndigheter och företag för hur armlängdsprincipen ska tillämpas. I Sverige anses riktlinjerna ge en god och välbalanserad belysning av problematiken (RÅ 1991 ref. 107 och prop. 2005/06:169 s. 89).

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 en sådan jämförelse ska vara användbar måste de ekonomiskt relevanta omständigheterna vara tillräckligt jämförbara.

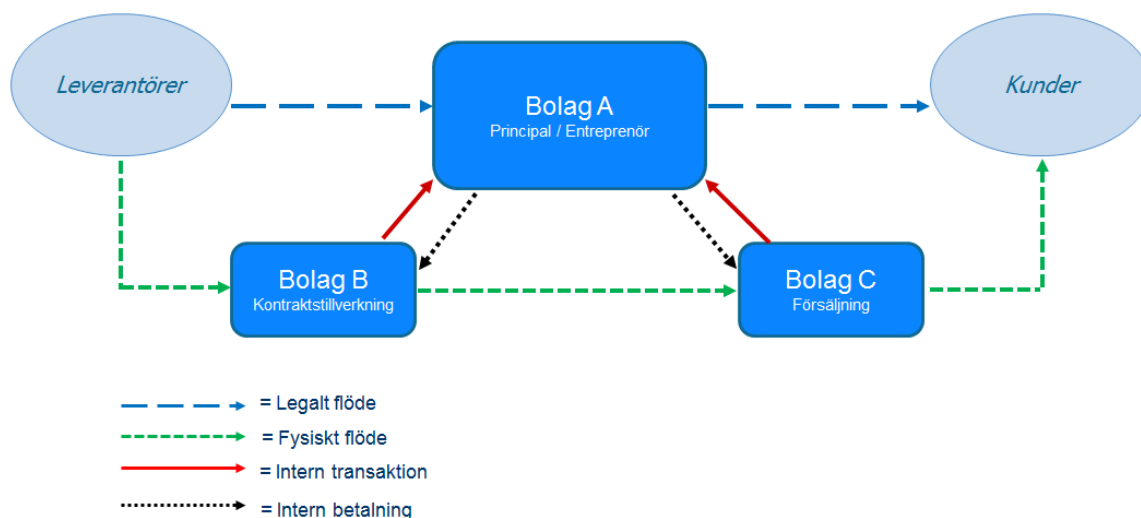
För att kunna göra jämförelsen måste transaktionen mellan de närstående parterna analyseras. Den kan exempelvis avse köp eller försäljning av varor eller tjänster. De specifika särdragen för transaktionen måste analyseras. Likaså vad de båda parterna bidrar med i transaktionen, vilka tillgångar de använder och vilka risker de bär. Avtalsvillkoren och förhållandena på den aktuella marknaden är också viktiga faktorer att beakta.

När transaktionen mellan de närstående företagen har analyserats ska motsvarande transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter identifieras. Det kan avse transaktioner mellan koncernföretaget och ett oberoende företag eller mellan två oberoende företag utanför koncernen. De jämförbara oberoende transaktionerna används för att sätta priserna mellan de närstående parterna eller för att testa om de priser som används är armlängdsmässiga. Det finns fem olika metoder i OECD:s riktlinjer som kan användas för prissättning/pristest.

Den prismetod som företagen använder mest idag är den s.k. nettomarginalmetoden. Hur metoden fungerar kan exemplifieras på nedanstående sätt utifrån den numera vanliga

affärsmodellen där ett koncernföretag fungerar som s.k. principal (ibland kallad entreprenör) och övriga företag inom koncernen som s.k. service providers. De sistnämnda utför vissa begränsade tjänster såsom kontraktstillverkning, kontraktforskning eller försäljning med principalen som enda uppdragsgivare. En service provider tar låga risker och får därför en låg men stabil ersättning för utförda tjänster. Principalen å sin sida äger de väsentliga immateriella tillgångarna, tar högre risker och ska därför ta större del av koncernens totala vinst eller förlust. Principalmodellen illustreras i bilaga 2.

Följande är ett förenklat exempel på hur internprissättningsarbetet kan gå till. Bolag A, B och C tillhör samma koncern och verkar i olika länder. Bolag B tillverkar vissa produkter och bolag C säljer produkterna till konsumenter. Analysen visar att bolag B är kontraktstillverkare med låga risker som utför tillverkning på uppdrag av bolag A som är principal. Bolag C är försäljningsbolag med låga risker som också utför sin försäljningsverksamhet på uppdrag av principalen bolag A. Koncernen kommer fram till att nettomarginalmetoden ska användas. Den går ut på att bolag C ska ha en rörelsemarginal (rörelseresultat/försäljning) som motsvarar den rörelsemarginal som oberoende försäljningsbolag med låga risker har. För att få fram rörelsemarginalen för oberoende företag med motsvarande verksamhet används ofta kommersiella databaser med offentlig räkenskapsinformation. Databassökningen ger ett antal jämförbara företag och koncernens internprissättningspolicy anger att rörelsemarginalen för bolag C ska motsvara medianvärdet för de jämförbara företagen. Antag att medianvärdet är 3 %. Prissättningen på bolag C:s försäljningstjänst gentemot bolag A får då anpassas så att bolag C uppnår en rörelsemarginal på 3 %. Detta kräver normalt antingen att det sker kontinuerliga justeringar under året eller en justering vid årets slut så att resultatet för bolag C ligger i nivå med oberoende företags. Man bör observera att eftersom bolag C arbetar på uppdrag av bolag A så är det gentemot bolag A som justeringarna görs och inte gentemot bolag B som tillverkar produkterna. Om bolag C får för lågt resultat betalar bolag A ytterligare ersättning. Om bolag C däremot får för högt resultat betalar bolag C mellanskillnaden till bolag A. Motsvarande analys, prissättning och uppföljning görs av bolag B:s kontraktstillverkningstjänst gentemot bolag A.



Allt det arbete som beskrivits i detta avsnitt med analys av transaktionerna, parterna, val av prismetod och utvärdering av utfallet är ett arbete som måste utföras för att koncernen ska kunna veta att armlängdsprincipen följs och att de interna transaktionerna ersätts på en nivå som motsvarar hur oberoende företag skulle ha agerat. Det handlar således om att ha en korrekt internprissättning och har ingenting med dokumentationsskyldigheten att göra.

2.3 Dokumentationsskyldighet

2.3.1 Regelverkets innehåll

Bestämmelser om dokumentationsskyldighet finns i 39 kap. 15-16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) och 9 kap. 9 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Där anges att dokumentation om internprissättning 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 har gett ut föreskrifter (SKVFS 2007:1) om dokumentationsskyldigheten samt ett meddelande (SKV M 2007:25) där sistnämnda innehåller en beskrivning av internprissättningsområdet och dokumentationsskyldigheten.

Enligt bestämmelserna i skatteförfarandeförordningen är dokumentationsskyldigheten densamma oberoende av om det är fråga om ett stort eller litet företag och oberoende av om det är fråga om små eller stora transaktioner. Av förarbetena framgår att för små och medelstora företag torde dokumentationsskyldigheten bli av tämligen okomplicerad karaktär

på grund av företagens begränsade omfattning av internprissättningstransaktioner. Där anges också att Skatteverket måste väga behovet av dokumentation mot kostnaden och den administrativa börda det innebär för företagen att upprätta densamma.¹ Skatteverket har försökt beakta detta genom att ange i föreskrifterna att vissa transaktioner av mindre värde kan dokumenteras på ett förenklat sätt (10 §). Med transaktioner av mindre värde avses varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp och övriga transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp. Beloppsgränserna gäller oavsett storleken på företaget och beräknas för transaktioner gentemot varje utländskt koncernföretag. Däremot omfattas inte överlåtelse av immateriella tillgångar. Verket har också föreskrivit att en dokumentation bara behöver innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning (2 §).

2.3.2 Regelverkets syfte

Reglerna om dokumentationsskyldighet vid internprissättning infördes i januari 2007. I förarbetena anges en rad skäl varför regelverket behövs.² 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.³

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

¹ Prop. 2005/06:169 s. 109 ff.

² Prop. 2005/06:169 s. 102 f.

³ Prop. 2005/06:169 s. 103

dokumentationsskyldigheten skulle bli av tämligen okomplicerad karaktär för många små och medelstora företag med en begränsad omfattning av internprissättningstransaktioner.⁴

2.3.3 Fasta driftställen

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.⁵

2008 publicerade OECD sin rapport Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.⁶ I rapporten (s. 65) anges att kapitel V i OECD:s riktlinjer är tillämpliga analogt för att dokumentera fasta driftställes transaktioner. Om det sker ändringar i riktlinjerna ska de ändrade riktlinjerna användas vid tillämpning av rapporten (punkt 10 i inledningen till rapporten). Några regler om dokumentationsskyldighet för fasta driftställen har ännu inte införts i den svenska lagstiftningen.

2.4 Internprissättning eller dokumentationsskyldighet?

I lagtexten anges i fem punkter vad dokumentationen ska innehålla. Den allra största delen av det som anges där är det tillvägagångssätt som beskrivits ovan i avsnitt 2.2 och det 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. En jämförbarhetsanalys görs således inte för att uppfylla dokumentationsskyldigheten utan för att komma fram till eller kontrollera att prissättningen är armlängdsmässig.

Arbetet med den beskrivning som behöver göras för att dokumentera att internprissättningen följer armlängdsprincipen kan vara mer eller mindre omfattande beroende på omfattningen och komplexiteten på transaktionerna, vilka jämförbara transaktioner som finns etc. Det handlar om att sätta analyser, internprissättningspolicy m.m. på pränt. Delar av underlaget kan emellertid vara en nödvändig del av internprissättningsarbetet. Exempelvis en databassökning som gjorts för att hitta jämförbara transaktioner kan användas som dokumentation men är egentligen en del i arbetet med att komma fram till en korrekt internprissättning.

⁴ Prop. 2005/06:169 s. 109 f.

⁵ Prop. 2005/06:169 s. 110

⁶ 2010 publicerades en uppdaterad rapport med anledning av ny utformning av artikel 7 i OECD:s modellavtal. 2008 års rapport används för alla skatteavtal som innehåller den äldre lydelsen av artikel 7.

2.5 Kostnader och administrativ börda kopplat till dokumentationsskyldigheten

När man gör en utvärdering av kostnaderna och den administrativa bördan för att uppfylla reglerna om dokumentationsskyldigheten är det viktigt att skilja på vad som är nödvändigt arbete och kostnader för att komma fram till armlängdsmässiga priser på de koncerninterna transaktionerna och vad som är arbete och kostnader för att dokumentera detta. Exempelvis kan kostnaden för att göra en databassökning för att hitta jämförbara transaktioner vara betydande, men är inte en kostnad som beror på dokumentationsreglerna. Om man inte skiljer mellan arbete med internprissättning och arbete med dokumentationen ger utvärderingen ett missvisande resultat.

3 Internationell jämförelse

3.1 Metod och urval

Enligt uppdraget ska Skatteverket göra en internationell jämförelse av liknande regler i ett antal relevanta, jämförbara länder inom OECD. I prop. 2005/06:169 som behandlar införandet av dokumentationsskyldigheten finns en jämförande studie av regelverken i de andra nordiska länderna (exkl. Island), Nederländerna, Tyskland, Storbritannien, USA och Australien. Nedanstående kan ses som en uppdatering av denna studie.

Jämförelsen omfattar därmed följande länder:

- Sverige
- Norge
- Danmark
- Finland
- Nederländerna
- Tyskland
- Storbritannien
- USA
- Australien

Underlaget för den internationella jämförelsen har primärt hämtats från respektive lands skatteförvaltnings eller finansdepartements hemsida. Kompletterande avstämning har sedan skett med de globalt verksamma konsultbyråernas länderjämförelser avseende internprissättning. I övrigt har visst material hämtats från OECD och EU samt i begränsad omfattning artiklar i internationella skattetidskrifter med fokus på internprissättning.

Länderjämförelsen har fokuserats på följande frågor:

- armlängdsregel
- förekomst av informationsplikt i deklARATIONEN
- dokumentationens innehåll
- sanktioner
- språk

3.2 Sammanställning av information

Tabellerna nedan presenterar en kortfattad sammanställning av relevanta regler i de utvalda länderna. Informationen sammanfattar de tröskelvärden och undantag som finns från dokumentations- och informationsplikten i de ovan nämnda länderna samt Sverige. En utförligare beskrivning av reglerna i respektive land finns i bilaga 3. I bilagan lämnas även en beskrivning av det arbete som skett inom EU avseende prissättningsdokumentation (EUTPD). För att komplettera bilden ytterligare ges även kortare beskrivningar av

regelverken i ett par av de snabbväxande ekonomierna (Kina och Indien) samt Schweiz. Därutöver görs en övergripande sammanfattning av fakta som framkommit vid den landsjämförande studie som skett inom det pågående BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting). Mer information om BEPS återfinns i avsnitt 3.5.

Tabell 3-1 Informationsplikt, tröskelvärden och undantag

	Sverige	Norge	Danmark	Finland	Nederländerna	Tyskland	Storbritannien	USA	Australien
Information i deklARATIONEN	Nej	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej	Nej	Ja	Ja
Alla företag och transaktioner	–	Nej ⁷	Nej ⁸	Nej ⁹	Ja	–	–	Ja	Nej ¹⁰
Sanktioner för utebliven info	–	Ja	Ja	Ja	Nej	–	–	Ja	Ja

⁷ Undantag för företag som har sammanlagda koncerninterna transaktioner som understiger 10 miljoner NOK samt koncerninterna skulder/tillgångar som understiger 25 miljoner NOK.

⁸ Undantag för företag som har sammanlagda koncerninterna transaktioner som är högst 5 miljoner DKK.

⁹ Undantag om intressegemenskapen har färre än 250 anställda och en omsättning som uppgår till högst 50 miljoner euro eller en balansslutning som uppgår till högst 43 miljoner euro.

¹⁰ Viss information behöver inte lämnas om de sammanlagda transaktionerna med utländska närstående företag understiger 2 miljoner AUD.

Tabell 3-2 Dokumentationsplikt, tröskelvärden och undantag

	Sverige	Norge	Danmark	Finland	Nederländerna	Tyskland	Storbritannien	USA	Australien
SME¹¹ omfattas av internprissättningsregler	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej ¹²	Ja	Ja
Dokumentationsplikt för SME	Ja	Nej ¹³	Nej ¹⁴	Nej ¹⁵	Ja	Ja	Nej ^{Se not 12}	Ja	Ja
”Oväsentliga” transaktioner ska dokumenteras	Nej ¹⁶	Nej ¹⁷	Nej ¹⁸	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Transaktioner med lågt värde ska dokumenteras	Nej ¹⁹ (förenklad dok.)	Nej ²⁰	Ja	Nej ²¹ (förenklad dok.)	Ja	Nej ²² (förenklad dok.)	Ja	Ja	Ja
Sanktioner för utebliven/felaktig dokumentation	Nej	Nej	Ja	Ja	Nej	Ja	Nej	Nej	Nej

¹¹ Små och medelstora företag

¹² Undantag om mindre än 250 anställda och en omsättning som understiger 50 miljoner euro eller en balansomslutning som understiger 43 miljoner euro. Undantaget gäller inte om transaktionerna sker med land med vilket heltäckande skatteavtal saknas. Att man omfattas av undantaget ska särskilt anges på deklARATIONENS framsida.

¹³ Undantag om intressegemenskapen har mindre än 250 anställda och en omsättning som inte överstiger 400 miljoner NOK eller en balansomslutning som inte överstiger 350 miljoner NOK. Om de sammanlagda transaktionerna överstiger 10 miljoner NOK samt skulder/tillgångar överstiger 25 miljoner NOK gäller inte undantagen för transaktioner med ett land med vilket Norge saknar informationsutbytesavtal.

¹⁴ Undantag om intressegemenskapen har mindre än 250 anställda och en omsättning som understiger 250 miljoner DKK eller balansomslutning som understiger 125 miljoner DKK. Undantaget gäller inte om transaktionerna sker med land med vilket skatteavtal saknas och som samtidigt inte är medlem i EES.

¹⁵ Undantag om intressegemenskapen har färre än 250 anställda och en omsättning som uppgår till högst 50 miljoner euro eller en balansomslutning som uppgår till högst 43 miljoner euro.

¹⁶ Undantag för mindre väsentliga transaktioner vars marknadsvärde är av liten betydelse för resultatet. Avgörs från fall till fall.

¹⁷ Undantag för mindre transaktioner som saknar direkt koppling till företagets affärsverksamhet. Beskrivning ska lämnas över vilka typer av transaktioner som anses vara oväsentliga.

¹⁸ Undantag för mindre transaktioner som saknar direkt koppling till företagets affärsverksamhet. Beskrivning ska lämnas över vilka typer av transaktioner som anses vara oväsentliga.

¹⁹ Förenklad dokumentation för transaktioner med värde som högst uppgår till 630 prisbasbelopp (varor) och 125 prisbasbelopp avseende övriga transaktioner. Gäller ej immateriella tillgångar.

²⁰ Företag som har sammanlagda koncerninterna transaktioner som understiger 10 miljoner NOK samt koncerninterna skulder/tillgångar som understiger 25 miljoner NOK undantas.

²¹ För transaktioner där värdet uppgår till högst 500 000 euro kan förenklad dokumentation upprättas utan jämförbarhetsanalys och funktionsanalys.

²² Vissa undantag om de koncerninterna inkomsterna från varuförsäljning understiger 5 miljoner euro och ersättningarna för andra transaktionstyper understiger 500 000 euro.

3.3 Kommentar till sammanställning

Synsättet att koncerninterna priser ska sättas enligt vad som skulle ha gällt mellan oberoende parter gäller i det absoluta flertalet länder. Genom OECD:s arbete finns det också ett gemensamt synsätt som är mera vedertaget och accepterat på det internationella planet än på kanske något annat skatteområde. Trots det är det svårt att göra internationella jämförelser. Utöver OECD:s riktlinjer tolkas och utformas det interna regelverket utifrån rättstradition och praxis i respektive land. Ofta finns också betydande skillnader även i rena praktiska hanteringsfrågor. Många länder saknar den offentlighet som finns i Sverige avseende fattade beslut och kan lösa internprissättningsfrågor vid renodlade förhandlingar. Många länder har större möjligheter än Sverige att ha regelverk som är olika utformade för olika typer av skattebetalare.

Ovanstående påverkar interna regler och riktlinjer etc. för hur prissättningen ska ske och testas. Det påverkar också de undantag från regelverket som är av särskilt intresse i denna rapport. Av tabell 3-2 ovan kan utläsas olika grupperingar av länder. Vissa länder har inte några särskilda undantag. Några länder, däribland Sverige, har valt att ha undantag beroende på transaktionens storlek. Värt att observera är att flera länder, däribland de nordiska länderna utom Sverige, valt att ha undantag beroende på intressegemenskapens/koncernens storlek. Undantagen har regelmässigt utformats på så sätt att små och medelstora företag undantagits. Bedömningen sker utifrån EU-kommissionens rekommenderade definition som är en kombination av antalet anställda, omsättning och balansomslutning. Undantag från undantaget finns i de fall det är fråga om transaktioner med lågskatteländer där skatteavtal saknas.

Av den detaljerade länderjämförelsen i bilaga 3 framgår att ett stort antal länder som har internprissättningsregler även har olika former av uppgiftsskyldighet eller informationsplikt om koncerninterna transaktioner i deklaraionsblanketten eller i särskilda bilagor. Sverige har inte sådan uppgiftsskyldighet. Av tabellerna ovan framgår data avseende de särskilt studerade länderna. Uppgiftsskyldighet finns bl.a. i de nordiska länderna. Undantag och förenklingar avseende uppgiftsskyldigheten utgår främst från transaktionernas storlek.

3.4 Trender och skillnader

Internprissättning är ett komplicerat område. En ökad globalisering och en allt större koncentration och specialisering av verksamheten till olika företag inom de multinationella koncernerna medför att mängden koncerninterna transaktioner som behöver prissättas och dokumenteras ökar.

Den globala utvecklingen inom internprissättningsområdet har varit mycket snabb sedan Sverige införde sina dokumentationsregler. När det gäller dokumentationen har den tydliga trenden varit att det i stort sett enbart har varit krav på ökande informationsmängd.

Utvecklingen har skett såväl i de ekonomiskt utvecklade länderna som, under de senaste åren, i allt snabbare takt även för de snabbväxande ekonomierna. De olika ländernas regler är i stort sett alltid uppbyggda utifrån OECD:s modellavtal och riktlinjer och på detta sätt i grunden likartade (med vissa undantag för BRICS-länderna²³). Utöver detta förekommer det också ofta lokala anpassningar och ibland även betydande utvidgningar av reglernas omfattning. Mycket få länder torde acceptera globala prissättningslösningar utan att pröva dem utifrån det egna landets förutsättningar. Detta är också en fråga som belyses som ett problem i OECD:s *White Paper*²⁴ angående dokumentationsreglerna.

OECD har påtalat att det är svårt att jämföra hur olika länders dokumentationsregler fungerar i praktiken eftersom det ofta saknas grundläggande uttalanden om vad som är det egentliga syftet med reglerna. Det saknas också ofta tydliga definitioner av vad som egentligen avses med internprissättningsdokumentation. Vissa begrepp inom ramen för OECD:s riktlinjer synes ha mycket olika innebörd i olika länder.

Den detaljerade jämförelsen i bilaga 3 ger vid handen att i de flesta länder är frågan om dokumentation ett samspel mellan dokumentationsreglerna, sanktionssystemen och bevisbördans placering på ett sätt som avviker från Sverige. Det är svårt att avgöra hur dessa samverkar i praktiken. I många fall synes det avgöras diskretionärt från fall till fall. Allmänt kan sägas att det i de flesta fall innebär att sanktionerna lindras och att bevisbördan mer eller mindre flyttas i förmånlig riktning för skattebetalaren i de fall där en vederhäftig dokumentation upprättats. Detta gäller även i de fall en utredning innebär en upptaxering.

På övergripande nivå framstår det som om Sveriges dokumentationsregler är mindre krävande än övriga länders. En viss skillnad finns dock genom att många andra länder har olika former av undantag för små och medelstora företag medan Sverige har en förenklad dokumentationsskyldighet för transaktioner av mindre värde. De svenska reglerna innehåller inga landsspecifika utvidgningar i övrigt som synes vanliga i andra länder. Det som mera skiljer sig åt är istället att de flesta länder, i motsats till Sverige, har informationsplikt i samband med deklarationsavlämnandet och att det i många fall finns mycket omfattande sanktionssystem kopplade till internprissättningen och dess dokumentation. Det är alltså i dessa länder ett helt ”paket” av regler som ska hantera dessa frågor och inte bara dokumentationsreglerna i sig. En iakttagelse är också att det i det här ”paketet” på många håll lämnats tydligare och mer preciserad vägledning om vilka krav och förväntningar som finns på företagens dokumentation än vad som lämnats av den svenska skatteförvaltningen.

Informationsplikten är i vissa fall mycket långtgående. Inte minst gäller det i våra nordiska grannländer. Skatteverket i Sverige har på detta sätt betydligt sämre verktyg för att identifiera

²³ Brasilien, Ryssland, Indien, Kina och Sydafrika

²⁴ OECD:s rapport *White Paper on Transfer Pricing Documentation*, 30 juli 2013

och värdera risker i ett företags internprissättningssystem än skatteförvaltningarna i många jämförbara länder.

När det gäller sanktioner har OECD ifrågasatt om de inte i många fall gör att dokumentationen blir alltför ”penalty driven” dvs. att dokumentationen mera upprättas för att undgå sanktioner än för att vara till nytta för företag och skatteförvaltningar.

Inte heller på praktisk operativ nivå avviker de svenska reglerna genom att vara mer krävande än andra motsvarande länder. Följande kan tjäna som exempel:

Språk. Dokumentationen kan utöver svenska även lämnas på norska, danska och engelska. Flera andra länder kräver att dokumentationen lämnas på det lokala språket.

Jämförelsedata. Sverige godkänner i regel användningen av utländsk data för att göra jämförelser. Flera andra länder kräver lokala jämförelsedata.

Val av prismetod. Det finns i Sverige inget krav på att redovisa varför en viss prismetod valts eller varför övriga prismetoder inte valts. I andra länder är det vanligt att valet behöver motiveras i dokumentationen.

Fasta driftställen. Fasta driftställen omfattas inte av de svenska dokumentationsreglerna. Andra länder har ofta full dokumentationsskyldighet även för fasta driftställen.

Inlämnande. Dokumentation behöver i Sverige inte skickas in tillsammans med deklARATIONEN, utan ska överlämnas först på Skatteverkets begäran. I vissa länder ska dokumentationen överlämnas redan i samband med deklARATIONEN.

3.5 OECD:s riktlinjer och BEPS-arbete

3.5.1 Nuvarande kapitel V i OECD:s riktlinjer

OECD:s riktlinjer för internprissättning har sedan 1995 inkluderat ett avsnitt om dokumentationskrav (kapitel V). Riktlinjerna för hur företagen ska dokumentera sina interna transaktioner lägger ett stort fokus på att regelefterlevnaden inte ska vara oproportionerligt hög. Nuvarande kapitel V innehåller enbart en övergripande beskrivning av vad dokumentationen ska innehålla. 1995 hade skattemyndigheter och skattebetalare inte så stor erfarenhet av att upprätta och använda internprissättningsdokumentation.

3.5.2 OECD:s BEPS-arbete

Base Erosion and Profit Shifting, förkortat till BEPS, är ett internationellt projekt som drivs av OECD på uppdrag av G20-länderna. Syftet är att ta fram förslag och metoder som hindrar erosion av ländernas skattebaser. Projektet har tagit fram en handlingsplan där 15 områden identifieras och utifrån dem har ett antal fokusgrupper bildats. Handlingsplanen lyfter fram internprissättning som ett område där företag kan dra nytta av olikheterna i

ländernas regelverk och föra över vinster till länder med lägre beskattning eller där vinsten inte beskattas alls. En principiellt viktig fråga är var värdeskapandet sker: Sker det där marknaden och/eller produktion finns eller sker hela eller delar av värdeutvecklingen där produkterna utvecklas? Samtidigt finns det redan idag ändamålsenliga sätt att fördela intäkter mellan skattejurisdiktioner, men dessa behöver förtydligas för att undvika missbruk. Det som lyfts är att bristen på öppenhet mellan företagen och skattemyndigheterna har inneburit en möjlighet till felaktig internprissättning utan att skattemyndigheterna kunnat få kännedom om detta.

Punkt 13 i handlingsplanen för BEPS syftar till att uppnå en ökad grad av öppenhet gentemot skattemyndigheterna och ge dem tillräcklig information för att genomföra riskbedömningar och analyser inom internprissättningsområdet samt utföra internprissättningsutredningar baserat på relevant information.

Den 16 september 2014 publicerade OECD sin rapport *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. Rapporten innehåller ett förslag på ett helt nytt kapitel V i riktlinjerna. För att förslaget ska implementeras i OECD:s riktlinjer krävs att dokumentet godkänns av OECD:s råd (OECD Council).

De nya reglerna ska utvärderas senast 2020 för att bedöma om det krävs ytterligare uppgifter eller annorlunda uppgifter. Under kommande månader ska det också ske ett fortsatt arbete för att ta fram sättet för hur den gemensamma dokumentationen för koncernen och land för land-rapporten ska lämnas och göras tillgängliga för skattemyndigheterna.

3.5.3 Förslag till nytt kapitel V

Det nu reviderade kapitlet omfattar en framtagen standard för uppgiftsskyldigheten i form av dels en övergripande information i vad som benämns *master file* (nedan kallad gemensam dokumentation), dels en relevant transaktionsbaserad landsspecifik dokumentation i *local file* (nedan kallad lokal dokumentation). Dessutom omfattar kapitlet ett avsnitt om landsvis rapportering av ekonomisk verksamhet och skattebetalningar i form av en s.k. *country-by-country report* (nedan kallad land för land-rapport). I bilaga 4 förklaras närmare hur OECD anser att dessa tre delar ska utformas. Där återges också de möjligheter till lättnader i dokumentationsskyldigheten som förs fram i förslaget.

Avsikten är att dokumentationsreglerna ska bli tydligare och mer enhetliga mellan olika länder samtidigt som skattemyndigheterna ska få en mer användbar information. OECD betonar att det är viktigt att balansera skattemyndigheternas nytta med informationen mot skattebetalarnas ökade kostnader för att uppfylla kraven. Men tydliga och allmänt accepterade dokumentationsregler kan minska den administrativa börda för företagen som annars kan uppkomma på grund av internprissättningstvister.

Syftet med det reviderade kapitlet är främst att

- koncernerna beaktar internprissättningen i sina transaktioner mellan närstående företag samt rapporterar inkomsten från sådana transaktioner på ett korrekt sätt i deklARATIONERNA
- skattemyndigheterna får del av tillräcklig information för att kunna göra en bra riskanalys och urval för internprissättningsrevisioner
- skattemyndigheterna får del av relevant information för att kunna genomföra internprissättningsrevisioner på bästa sätt.

Beträffande det första syftet anförs att internprissättningsdokumentation bidrar till att företagen analyserar sina interna transaktioner. Krav på löpande upprättad dokumentation avhåller företagen från att i efterhand utveckla försvar för sin prissättning. För att uppnå detta kan skattemyndigheterna dels ställa krav på att företagen upprättar dokumentation senast vid den tidpunkt deklARATIONEN lämnas, dels uppmantra att tillförlitlig dokumentation upprättas i tid genom utformningen av sanktionssystem.

Beträffande det andra syftet framhålls att effektiv riskidentifiering och riskbedömning är ett viktigt första steg för att välja ut lämpliga fall för internprissättningsrevision och fokusera sådana revisioner på de viktigaste frågorna. Riskanalysen kräver tillgång till tillförlitlig information på ett tidigt stadium och internprissättningsdokumentation är en viktig informationskälla.

Beträffande det tredje syftet anförs att dokumentationskraven inte ska vara så omfattande att den ska innehålla all den information skattemyndigheterna kan behöva när en internprissättningsrevision genomförs. Det kan därför vara nödvändigt för myndigheterna att begära ytterligare handlingar under utredningen.

För att uppnå dessa tre syften bör alla länder ha ett gemensamt synsätt och implementera den tredelade struktur OECD tagit fram i form av gemensam dokumentation, lokal dokumentation och land för land-rapport.

Den gemensamma dokumentationen ska ge en överblick över hela koncernens verksamhet, den lokala dokumentationen ska ge en mer detaljerad beskrivning av respektive företags transaktioner och land för land-rapporten ska visa fördelningen av inkomster, betalda skatter och ekonomisk aktivitet mellan de länder koncernen är verksam i. Den gemensamma dokumentationen och land-för land-rapporten ska vara tillgänglig för samtliga berörda skattemyndigheter.

OECD anser att den lokala dokumentationen ska vara upprättad senast när företaget lämnar sin deklARATION, den gemensamma dokumentationen ska vara klar senast när koncernens moderbolag lämnar sin deklARATION medan tidsgränsen för land för land-rapporten utsträcks till ett år efter utgången av moderbolagets räkenskapsår.

Alla transaktioner är inte så betydelsefulla att det krävs full dokumentation i den lokala dokumentationen. Därför bör dokumentationskraven i varje land innehålla väsentlighetskriterier och gränser baserade på respektive lands förutsättningar. Sådana mått på väsentlighet kan antingen vara i relativa termer (t.ex. viss procent av omsättningen) eller i absoluta tal (t.ex. transaktioner som inte överstiger visst belopp).

OECD rekommenderar att små och medelstora företag inte ska behöva upprätta lika mycket dokumentation som större företag. Små och medelstora företag ska emellertid vara tvungna att tillhandahålla information och dokumentation om sina väsentliga gränsöverskridande transaktioner på begäran av skattemyndigheterna vid en kontroll eller för riskanalys. Beträffande land för land-rapporten ges inga undantag för små och medelstora företag utan den ska innehålla koncernens samtliga företag oavsett storlek.

De tre delarna i dokumentationen ska ses över och uppdateras årligen. För att underlätta den administrativa bördan anger OECD att databassökningar efter jämförbara företag bara behöver uppdateras vart tredje år. Finansiell information om de jämförbara företagen måste emellertid uppdateras varje år.

Alla länder uppmanas att tillåta att dokumentationen upprättas på språk som vanligen används.

Beträffande sanktioner anger OECD att ett sätt att uppmuntra skattebetalarna att uppfylla dokumentationskraven, är att införa incitament i form av skydd mot straffavgifter eller skifte i bevisbördan.

Det betonas att det är viktigt att hemlig information skyddas av sekretess.

Slutligen anser OECD att det inte ska krävas att dokumentationen intygas av utomstående revisor eller annan tredje part eller att det ska vara obligatoriskt att konsultföretag upprättar dokumentationen.

3.5.4 Analys av förslaget

I förslaget till nytt kapitel V om dokumentation i riktlinjerna framhåller OECD vikten av att alla länder har en standardiserad utformning av internprissättningsdokumentationen för att syftena med förslaget ska kunna uppnås. Frågan är därför om de svenska dokumentationsreglerna är i överensstämmelse med förslaget eller avviker på viktiga punkter och därför måste ändras om OECD:s intentioner ska uppfyllas.

En mycket tydlig skillnad mellan nuvarande kapitel V och förslaget till nytt kapitel V är att det nya förslaget är mycket mer detaljerat i sin beskrivning av vilka uppgifter som bör vara inkluderade i dokumentationen (se bilaga 4). I nuvarande kapitel V (och i den svenska lagtexten) nämns i fem punkter vad dokumentationen ska innehålla medan förslaget till

gemensam dokumentation och lokal dokumentation tillsammans specificerar nästan 40 punkter med information som ska ingå. Någon motsvarighet till land för land-rapporten med sin specifikation av koncernens inkomster, skatter och verksamheter har inte funnits tidigare i riktlinjerna.

Den gemensamma dokumentationen och land för land-rapporten är densamma för hela den multinationella koncernen och ska kunna användas av alla berörda länders skattemyndigheter för internprissättningsanalyser och riskbedömningar. I OECD:s rapport anges att det är viktigt att den nya vägledningen implementeras effektivt och enhetligt. Det innebär att ett svenskt moderbolag i en internationell koncern måste kunna se till att sådana uppgifter tas fram.

Skatteverket bedömer att det inte är möjligt att begära att få de uppgifter som anges i förslaget till kapitel V med den nuvarande lagstiftningen om dokumentationsskyldighet. Någon motsvarighet till land för land-rapporten finns överhuvudtaget inte i den svenska lagstiftningen. Det finns inte heller stöd i lagstiftningen för att kräva en uppdelning i gemensam dokumentation och lokal dokumentation. Förarbetena till de svenska dokumentationsreglerna är utförligare än själva lagtexten och ger därför mer vägledning om vad dokumentationen ska innehålla. Men det går ändå inte att utläsa av förarbetena att dokumentationen ska innehålla alla de delar som nu föreslås av OECD. Därför kan inte heller Skatteverket med hjälp av föreskrifter precisera dokumentationsskyldigheten på ett sådant sätt att den motsvarar OECD:s förslag till riktlinjer. Skatteverket bedömer därför att det inte är möjligt att få in uppgifter som motsvarar det som föreslås av OECD utan ändrad lagstiftning.

Ett av syftena med förslaget till kapitel V är att skattemyndigheterna ska kunna ha tillräcklig information för att göra en riskanalys och ett urval för internprissättningsrevisioner. Med dagens regler så har Skatteverket ingen möjlighet att begära att få ta del av dokumentationen förrän en revision har påbörjats. Det finns således ingen möjlighet att på förhand använda några dokumentationsuppgifter för analys och urval. Skatteverket bedömer att denna del av syftet med det reviderade kapitel V inte går att genomföra i Sverige utan ändrad lagstiftning.

I förslaget framhålls att det är viktigt att begränsa den administrativa bördan för företagen och att länderna därför bör införa sådana gränser i dokumentationskraven att bara väsentliga transaktioner behöver dokumenteras. Gränsen för när transaktioner ska dokumenteras kan antingen uttryckas i relativa termer eller i absoluta beloppsgränser. Skatteverkets föreskrifter innehåller beloppsgränser för när företag kan lämna förenklad dokumentation. I avsnitt 4.3.2 redogörs för de problem som finns idag med den förenklade dokumentationen. Det kan därför krävas en annan typ av lagstiftning för att uppfylla OECD:s intentioner.

Enligt förslaget ska inte små och medelstora företag behöva upprätta lika mycket dokumentation som stora företag. OECD anger dock att små och medelstora företag ska tillhandahålla information och dokument om sina väsentliga gränsöverskridande transaktioner på begäran av skattemyndigheten inom ramen för en skatteutredning. Land för land-rapporten ska lämnas för alla företag oavsett storlek på verksamhet. Vid en förändring av de svenska dokumentationsreglerna behöver detta beaktas.

I förarbetena till lagstiftningen om de nuvarande svenska dokumentationsreglerna framgår att OECD:s riktlinjer, inklusive kapitel V, ligger till grund för det svenska regelverket.²⁵ Nu ändras OECD:s riktlinjer. Om regeringen har ambitionen att de svenska dokumentationsreglerna ska följa det reviderade kapitel V så bedömer Skatteverket att det krävs ändringar i lagstiftningen för att den ska överensstämma med de nya riktlinjerna.

När de nuvarande dokumentationsreglerna infördes valde regeringen att inte införa någon uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN. Nyttan av sådana uppgifter behövde vägas mot den ökade administrativa bördan för företagen att lämna uppgifterna och Skatteverkets kostnader för att ta emot och behandla dem. Vid en samlad bedömning ansåg regeringen att det fick anses tveksamt hur effektivt informationen i deklARATIONEN skulle fungera som ett urvalskriterium i förhållande till de möjligheter som redan existerade. Någon uppgiftsskyldighet infördes därför inte. Regeringen ställde sig dock inte avvisande till att ompröva frågan om det vid en utvärdering av hur reglerna om dokumentationsskyldighet fallit ut skulle visa sig nödvändigt att införa även en uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN.²⁶

En viktig del av syftet med förslaget till nytt kapitel V är att skattemyndigheterna ska kunna använda informationen för att kunna göra riskbedömningar och bestämma var revisionsresurserna kan sättas in på effektivast möjliga sätt. Som angetts ovan kan Skatteverket inte använda dokumentationen för analys och urval med dagens lagstiftning eftersom det inte finns någon uppgiftsskyldighet. Om syftet med OECD:s förslag ska kunna uppfyllas kan regeringen behöva ompröva frågan om det behövs en uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN eller om Skatteverket kan få del av informationen på annat sätt för analys och urval.

²⁵ Prop. 2005/06:169 s. 89 och 102 ff.

²⁶ Prop. 2005/06:169 s. 112 f.

4 Tillämpning och effekter av svenska regler

4.1 Metod och urval

Då Skatteverket inte genom revision eller förfrågningar har möjlighet att få fram den information som behövs för att göra en utvärdering av reglerna om dokumentationsskyldighet har uppdraget inriktats på informationsinsamling från externa parter. Som ett led i utvärderingen har Skatteverket via utskick av anonyma frågeenkäter tagit hjälp av företagen direkt och även indirekt via branschorganisationer och rådgivare som har stor erfarenhet av att jobba med dessa frågor. Det har varit frivilligt att besvara enkäten. Dessutom har information om Skatteverkets perspektiv inhämtats genom att intervjuja anställda inom verket som har arbetat med internprissättning sedan reglerna infördes.

Det finns ingen skyldighet för svenska företag att i deklARATIONEN eller på annat sätt anmäla om de har gränsöverskridande, koncerninterna transaktioner som omfattas av korrigeringsregeln. Skatteverket har därför inga exakta uppgifter om vilka dessa företag är eller hur många de är.

För att få en bättre kunskap om dessa företag har Skatteverket med ledning av tillgängliga uppgifter inom verket gjort en sammanställning över vilka företag som potentiellt kan ha sådana transaktioner. I denna sammanställning ingår samtliga svenska företag som antingen

- ingår i en utlandsägd koncern, eller
- ingår i en svenskägd koncern i vilken också något utländskt företag ingår

Denna sammanställning visar att antalet företag i respektive kategori som *potentiellt* har sådana transaktioner uppgår till följande.

Tabell 4-1 Koncerner med ett/flera koncernföretag utanför Sverige

Kategori	Antal
Ingår i svensk koncern	19 859
Ingår i utländsk koncern	17 837
Totalt	37 696

För att få ytterligare kunskap om dessa företag har Skatteverket undersökt hur många av dem som ingår i små eller medelstora respektive stora koncerner. Definitionen av små eller medelstora koncerner följer den som finns i EU:s rekommendation 2003/361/EG. Enligt denna rekommendation består kategorin mikro, små och medelstora företag (nedan "SME") av företag som

- har färre än 250 anställda och
- har en årlig omsättning som inte överstiger 50 miljoner euro och/eller

- har en årlig balansomslutning som inte överstiger 43 miljoner euro.

Av rekommendationen framgår att begreppet företag i förekommande fall avser koncerner, dvs. mätningen av gränsvärdena ska ske på koncernnivå.

Undersökningen har genomförts med hjälp av ett statistiskt urval. Det resultat som kommit fram är säkerställt med ca fem procents felmarginal och 95 procents sannolikhet.

Undersökningen visar följande fördelning.

Tabell 4-2 Andelen koncerner som ingår i stor/liten eller medelstor koncern

Kategori	Antal	Andel
Ingår i liten eller medelstor svensk koncern	9 334	25 %
Ingår i liten eller medelstor utländsk koncern	6 065	16 %
Ingår i stor svensk koncern	10 525	28 %
Ingår i stor utländsk koncern	11 772	31 %
Totalt	37 696	100 %

Som nämnts ovan är det fråga om företag som potentiellt har gränsöverskridande transaktioner med närstående företag. Ytterligare utredning har därför genomförts för att undersöka om företagen verkligen har sådana transaktioner. Detta har gjorts genom en manuell genomgång av årsredovisningarna för de företag som omfattas av urvalet enligt ovan. Antalet företag med verkliga transaktioner kan uppskattas till ungefär 11 000 stycken fördelat på olika kategorier enligt nedan.

Tabell 4-3 Andelen koncerner med gränsöverskridande interna transaktioner

Kategori	Antal	Andel med transaktioner	Antal med transaktioner
Ingår i liten eller medelstor svensk koncern	9 334	27 %	2 520
Ingår i liten eller medelstor utländsk koncern	6 065	18 %	1 090
Ingår i stor svensk koncern	10 525	23 %	2 420
Ingår i stor utländsk koncern	11 772	43 %	5 060
Totalt	37 696	29,4 %	11 090

Själva urvalet vid denna undersökning är visserligen statistiskt säkerställt, men de uppgifter som finns i årsredovisningarna ger ofta inte något säkert svar på frågan om transaktioner. Det kan exempelvis förekomma mindre lånetransaktioner med utländska koncernföretag

som inte framgår av årsredovisningen. Felmarginalen kan därför vara betydligt högre än fem procent när det gäller uppskattningen av hur många företag som har transaktioner.

Genomgången har visat en rad olika förklaringar till att företagen inte har några gränsöverskridande koncerninterna transaktioner. I många fall har det utvalda företaget varit vilande eller endast ägt en fastighet. När det gäller företag i svenska koncerner finns ofta flera svenska koncernföretag, men endast ett eller ett par utländska koncernföretag, och det är inte alltid det utvalda företaget som har de gränsöverskridande transaktionerna. För utlandsägda koncerner är det i vissa fall så att det enda utländska företaget i koncernen är ett holdingbolag.

4.2 Synpunkter i enkät och intervjuer

Skatteverket har inhämtat företagens synpunkter om dokumentationsskyldigheten via utskick av en anonym enkät. Svenskt Näringsliv, rådgivare inom området och anställda inom Skatteverket har tillfrågats genom intervjuer. Nedan följer sammanfattningar av respektive parts synpunkter och erfarenheter.

4.2.1 Företagsenkät

I den externa enkäten delades företagen in i fyra olika kategorier. För att uppnå en rimlig/tillräcklig svarfrekvens skickades enkäten ut till 231 slumpmässigt utvalda företag. Skatteverket fick in 76 svar. I bilaga 5 finns en redogörelse över antal företag per kategori, de frågor som ställdes till företagen i enkäten och hur företagen besvarat dessa. Nedan följer en kortare sammanfattning av enkätens resultat.

En övervägande majoritet av företagen har svarat att införandet av dokumentationsreglerna inte har påverkat tillämpningen av armlängdsprincipen i någon större utsträckning. Dock har ett antal företag svarat att införandet inneburit ett ökat fokus på internprissättningsfrågor.

Vad gäller frågan om hur mycket tid företagen lägger ner på att upprätta dokumentationen skiljer sig svaren avsevärt beroende på vilken kategori företaget tillhör. Majoriteten av små och medelstora företag som tillhör en svenskägd koncern har uppgett att de ägnar noll till tre dagar per år till att upprätta dokumentationen. De större företagen lägger ner mer tid på dokumentationsarbetet och i vissa fall har företag uppgett en mycket stor tidsåtgång. Svaren från de utlandsägda koncernerna visar att arbetet med dokumentationen ofta görs inom någon annan del av koncernen.

Många företag tar inledningsvis extern hjälp för att upprätta eller kvalitetskontrollera dokumentationen, men det löpande arbetet sker därefter ofta internt. Det framgår av enkäten att små och medelstora företag i stor utsträckning utför dokumentationsarbetet internt. De interna resurser som tas i anspråk för att utföra dokumentationen är begränsade, vilket framgår av hur mycket tid dessa företag lägger ner på att upprätta dokumentationen.

Generellt sett lägger dessa företag i de flesta fall mindre än 50 000 kronor på extern hjälp. De stora företagen har angett att de spenderar mer tid och resurser på dokumentationsarbetet än de små och medelstora företagen. Det framgår bl.a. av hur stora kostnader dessa företag har för anlåtande av extern hjälp, något som i många fall uppgår till 100 000 kronor eller mer.

Som svar på frågan om de svenska dokumentationsreglerna inneburit betungande arbete för företagen därför att de svenska reglerna avviker från andra länders regler, så har endast ett företag angett ett exempel på när så var fallet. I Finland finns lättnadsregler för små och medelstora företag som inte finns i Sverige, vilket innebar att företaget tvingades lägga mer arbete på dokumentationen p.g.a. de svenska reglerna.

En relativt stor andel av de tillfrågade företagen uppger att den information de får från Skatteverket angående hur reglerna ska tolkas och tillämpas är fullgod. De företag som efterfrågar mer information föreslår följande åtgärder; (i) mallar eller liknande som skulle kunna förenkla dokumentationsarbetet, (ii) mer information antingen på Skatteverkets hemsida, genom företagsbesök och/eller informationsträffar, (iii) angivna minimivärer av vad som krävs för att dokumentationskraven ska vara uppfyllda och (iv) industrigenomsnitt för vissa branscher för att företagen inte ska behöva göra databassökningar.

Merparten av de företag som besvarat enkäten uppger att de tycker att de svenska dokumentationsreglerna fungerar bra. De företag som har en annan uppfattning har angett att det är svårt och att reglerna är för teoretiska och omfattande.

Förslag på hur dokumentationsskyldigheten kan förenklas har uppgetts vara; (i) enklare och tydligare regler, (ii) mallar och exempel så att företagen vet vad som förväntas, (iii) att uppdateringar endast skulle behöva göras vart femte år, (iv) ökat fokus på internprissättningen istället för att ge beskrivningar av koncernens verksamhet och (v) ett gränobelopp baserat på mätbara nyckeltal som indikerar företagets storlek och där mindre företag skulle vara helt befriade från dokumentationsskyldighet.

4.2.2 Intervjuer med rådgivare

Rådgivarna inom skatterättens olika områden får god inblick i olika företagstypers svårigheter och utmaningar med tillämpningen av gällande regelverk. Som ett led i utredningen att utvärdera dokumentationsreglerna intervjuades därför marknadens ledande/största rådgivare inom internprissättningsområdet. Intervjuer hölls med PwC, KPMG, EY, Deloitte, Grant Thornton och BDO. Nedan följer en sammanfattning av dessa rådgivares erfarenheter och iakttagelser. Intervjuinnehållet har så långt som möjligt baserats på den externa enkät som skickats ut till företagen.

Effekten av dokumentationsskyldighetens införande 2007

För kategorin stora företag/koncerner är effekten inte lika stor av hur armlängdsprincipen tillämpas sedan dokumentationsreglerna infördes 2007 som för små och medelstora företag. Förklaringen till detta är att motpartslandet ofta haft dokumentationsregler långt innan 2007 och att de större företagen då ofta anpassat hela koncernens policy till rådande internprissättningsregler.

Hur arbetar rådgivarna tillsammans med företagen i samband med dokumentationsarbetet?

Då ett samarbete inleds med ett litet eller medelstort företag visar det sig ofta att tillämpningen av armlängdsprincipen, d.v.s. vald internprissättningsmetod, är felaktig och att den tillämpade prissättningen av det skälet inte kan dokumenteras. Rådgivarna inleder därför ofta samarbetet med att förklara vad internprissättning är och hur företaget behöver prissätta transaktionerna i enlighet med armlängdsprincipen.

Rådgivarna förklarade att en större del av samarbetet med klienten ägnas åt att utbilda företagen hur de bör arbeta med internprissättning jämfört med den tid som läggs på själva dokumentationsarbetet. Detta för att det viktigaste för företaget är att skapa rutiner för hur man internt bör arbeta med internprissättning då mindre företag i regel inte har en särskild skatteavdelning med personer som har ansvaret att hantera det löpande arbetet med internprissättningen.

För kategorin stora företag/koncerner krävs mer anpassade dokumentationer och rådgivarnas roll skiljer sig också jämfört med hur de arbetar med de mindre företagen. De större företagen har i regel mer kunskap om internprissättning och mer interna resurser till sitt förfogande, vilket leder till att rådgivare i större utsträckning anlitas vid större förändringar, så som vid omstruktureringar.

För båda företagskategorierna uppgav rådgivarna att de i dokumentationsarbetet råder klienten att dokumentera framåtsyftande när det visar sig att prissättningen behöver göras om för att vara armlängdsmässig.

Rådgivarna angav ingen uppskattning över hur stor den administrativa kostnaden kan vara för företagets interna resurser att upprätta dokumentationen då denna kostnad är beroende av varje företags interna rutiner. Dock uppgav de att informationsinsamlingen tenderar att ta mycket tid första gången en dokumentation ska upprättas. När en befintlig dokumentation ska uppdateras är tidsåtgången väsentligt mindre. Enligt rådgivarnas iakttagelser skiljer sig här svenskägda företag från utlandsägda företag. De utlandsägda företagen har i regel ett större stöd från centrala funktioner i koncernen belägna utanför Sverige, varför den interna, administrativa kostnaden för dessa företag blir mindre.

Merkostnad för företagen hänförlig till de svenska dokumentationsreglerna

För kategorin små och medelstora företag beskrev några av rådgivarna att de utvecklat mallar för dokumentationsarbetet som de kan erbjuda klienten för att minska kostnaderna för dokumentationen och för att öka klientens kunskap om internprissättning. Arbetet börjar då ofta med att rådgivaren gör en informationsinsats i form av några timmars workshop och sedan kan klienten välja hur stor del av dokumentationen man önskar få hjälp med och hur stor del man kan färdigställa internt. Rådgivarna har utvecklat detta arbetssätt, eftersom de mindre företagen behöver hjälp med förståelsen för hur arbetet ska göras. Beroende på rådgivarens inblandning uppgår kostnaden uppskattningsvis från 10 000 – 15 000 kronor upp till 50 000 kronor. I de fall arbetet inleds med en workshop brukar kostnaden för klienten uppgå till närmare 100 000 kronor.

Angående företagens administrativa kostnader för extern hjälp för att uppfylla dokumentationsskyldigheten uppgav rådgivarna att kostnaden för de allra minsta företagen uppgår från 15 000 – 50 000 kronor, beroende på i vilken utsträckning rådgivaren bistår klienten och hur många samt hur komplexa transaktioner det är som behöver dokumenteras. För de större företagen uppgav rådgivarna att kostnaderna uppgår från cirka 100 000 – 150 000 kronor. Också för de större företagen blir kostnaden beroende av transaktionens komplexitet och att det är antalet internttransaktioner som främst styr kostnaden för dokumentationen. Då rådgivare anlitas för att uppdatera en befintlig dokumentation blir kostnaden betydligt mindre än den första gången företaget upprättar en dokumentation. Kostnaderna avgörs också av om företaget genomgått stora verksamhetsförändringar, så som t.ex. omstruktureringar.

Då de svenska reglerna inte innehåller särskilda krav som avviker från OECD:s riktlinjer drabbas svenska företag i regel inte av merkostnader p.g.a. de svenska dokumentationsreglerna. Dock finns det företag i kategorin små och medelstora företag som har internttransaktioner med koncernföretag i länder där det utländska koncernföretaget, p.g.a. sin storlek, är undantaget från dokumentationsplikt. Exempel på länder som har lättnadsregler för mindre företag är Finland, Danmark, Norge och Storbritannien. Gränsen för dokumentationsplikt kan grundas exempelvis på koncernens antal anställda och omsättning.

Rådgivarnas generella åsikter om de svenska dokumentationsreglerna

Rådgivarna var av åsikten att de svenska dokumentationsreglerna fungerar bra, främst då dessa överensstämmer med OECD:s riktlinjer. Positivt var att de svenska reglerna inte innehåller detaljerade och formella regler kring formalia som måste tas med i dokumentationen och att dokumentationen kan göras på engelska, något som väsentligt förenklar arbetet för företagen.

Flera rådgivare framförde att det är fel att formella dokumentationsregler saknas för fasta driftställen. Detta på grund av att vinstallokeringen till fasta driftställen ska göras utifrån internprissättningsregler och principer och att företagen därför invaggas i en falsk trygghet när dokumentationskrav för fasta driftställen saknas. Detta avviker också från hur andra länder hanterar fasta driftställen och enligt OECD ska även fasta driftställen upprätta internprissättningsdokumentation. Rådgivarna uppgav också att även deras klienter varit av åsikten att koncernens fasta driftställe borde dokumenteras enligt samma standard som koncernens fristående juridiska personer och att det bland företagen därför skulle finnas en stor förståelse till införandet av dokumentationskrav för fasta driftställen.

4.2.3 Intervju med Svenskt Näringsliv

En intervju hölls med en representant från Svenskt Näringsliv i syfte att inhämta näringslivets synpunkter om de svenska dokumentationsreglerna. Från de diskussioner Svenskt Näringsliv har haft med ett antal stora, svenska företag vittnar dessa om att de inte upplever att svårigheterna med dokumentationsskyldigheten ligger i Sverige, utan snarare i motpartslandet. Exempel på tungrodda regler som vissa länder tillämpar är krav på att dokumentationen ska upprättas på det lokala språket, avsteg från OECD:s riktlinjer och andra formella, landsspecifika regler. Anledningen till att de svenska reglerna inte försvårar dokumentationsarbetet för företagen är att de svenska dokumentationsreglerna korrelerar väl med OECD:s riktlinjer. För de stora företagen är det viktigt att ha en global strategi som fungerar. Oron hos dessa företag ligger nu främst kring vad OECD:s BEPS-arbete²⁷ kommer att resultera i för regelverk och eventuella skillnader inom OECD-länderna, snarare än svårigheter med det svenska regelverket. I diskussionerna framfördes också önskemål om införande av ett skiljemannaförfarande på global nivå, för att skapa en möjlighet för företagen att kunna lösa tvister med länder som inte är medlemmar i OECD, så som t.ex. BRICS-länderna.

4.2.4 Intervjuer inom Skatteverket

I utvärderingen av dokumentationsreglerna har Skatteverket tagit hjälp av företagen direkt och även deras rådgivare och branschorganisationer. Det är också viktigt att ta del av motsvarande erfarenheter från Skatteverkets verksamhet, dels utifrån ett generellt perspektiv och dels med fokus på Skatteverkets möjligheter till kontroll.

Skatteverkets erfarenheter har tagits fram genom att intervjua skatterevisorer och utredare från internprissättningsinsatsen i Malmö, Göteborg och Stockholm, men även från utlandsskattekontoret i Malmö. Nedan följer de erfarenheter och synpunkter som har kommit fram genom dessa intervjuer.

²⁷ Base Erosion and Profit Shifting, se avsnitt 3.5.

Administrativ börda och kostnad för företagen

Det är svårt för Skatteverket att ha någon direkt uppfattning om hur stor företagens administrativa börda och kostnad är för att upprätta och upprätthålla internprissättningsdokumentationen, eftersom detta inte är en fråga som uppkommer i en revision. I enstaka fall har dock företagen själva nämnt att det är tidskrävande och kostsamt. Som motivering har företagen då uppgett att de avstått från att upprätta en fullständig dokumentation för att de ansett det vara för dyrt. I övrigt finns exempel på små och medelstora företag som inte känt till att företaget behöver dokumentera koncernens gränsöverskridande interntransaktioner och inte heller att företaget skulle behöva lämna ifrån sig dokumentationen på Skatteverkets begäran.

Anlitande av extern expertis

Enligt Skatteverkets uppfattning anlitar de flesta företag någon form av extern hjälp efter att företaget blivit kontaktat av Skatteverket, vilket oftast sker i samband med att en revision inleds. För mindre företag handlar det ofta om att konsulter upprättar företagets första dokumentation och att företaget sedan själv sköter de årliga uppdateringarna. De stora företagen har nästan uteslutande extern hjälp genom konsulter. Endast i enstaka fall har större företag upprättat sin dokumentation helt själva.

Informationen från Skatteverket

De större företagen återkopplar i regel att informationen de får från Skatteverket är tillräcklig. Eftersom de större företagen också i stor utsträckning anlitar rådgivare överlåter de stora delar av de internprissättningsrelaterade frågorna till rådgivarna, som i sin tur informerar klienten. Företagen söker således inte själva efter informationen, utan låter rådgivarna reda ut eventuella frågor. Dock kan det konstateras att vissa företag saknar både dokumentation och en uttänkt policy för sin internprissättning, så det finns ett behov av att informera företag om internprissättningsprinciperna och dokumentationsskyldigheten samt att betona vikten av att ha eller att snabbt kunna upprätta en dokumentation.

Utvecklingen sedan dokumentationsreglernas införande 2007

Före 2007 var det många koncerner som redan hade en dokumentation på grund av andra länders lagstiftning. Vid de svenska reglernas införande var det enligt Skatteverkets iakttagelser en stor andel koncernföretag som dokumenterade internprissättningen på egen hand. Dock är det Skatteverkets uppfattning att detta har förändrats med tiden och att fler företag numera anlitar extern hjälp för att upprätta dokumentationen. Vidare är det Skatteverkets uppfattning att de flesta företag har en dokumentation, men att denna ibland är daterad 2007 och att ingenting har uppdaterats sedan dess. En annan iakttagelse är tendensen att utseendet på dokumentationen blivit mer och mer standardiserad. Detta då

rådgivarna har sina mallar och arbetssätt för hur innehållet bör se ut, vilket också fört med sig att dokumentationer blivit likformade och i större utsträckning innehåller standardavsnitt i syfte att rent formellt uppfylla dokumentationskraven enligt föreskrifterna. I början hade dokumentationerna mer individuell prägel.

Företagens rutiner och underlag

När det gäller de större företagen är dokumentationen i regel upprättad och klar i god tid och inte retroaktivt upprättad (dvs. först efter att företaget fått en förfrågan från Skatteverket). I fråga om utländska mindre företag med få funktioner saknas ofta en separat dokumentation för företaget och i dessa fall använder sig företaget ofta av den dokumentation som upprättats för koncernen på global nivå eller för moderbolaget. I dessa fall brukar transaktionerna vara omnämnda, även om beskrivningen av dem ibland är relativt summariska. Det förekommer att företag, när en revision inleds, låter upprätta en så kallad *defense file* som generellt används för att försvara den historiska prissättningen och bemöta potentiella invändningar från skattemyndigheter. Syftet med dokumentationskravet var att företagen löpande ska upprätta ett underlag för att kunna sammanställa en dokumentation efter förfrågan/uppmaning från Skatteverket. Eftersom dokumentation har kunnat sammanställas i de flesta fall kan det konstateras att det har fungerat i praktiken och att det i dessa fall har funnits tillräckligt med rutiner för uppföljning av internprissättningen hos företagen.

Skatteverkets möjlighet till kontroll

Dokumentationskravet har underlättat arbetet för Skatteverket vid en revision. En välskriven dokumentation ger en god första överblick vid bedömningen av prissättningens armlängdsmässighet. Detta har bidragit till att arbetet både blivit enklare och att det gått snabbare för Skatteverket att informera sig om och förstå företaget, koncernen och de gränsöverskridande interna transaktionerna. Förutom att påskynda själva revisionsarbetet, är det Skatteverkets uppfattning att dokumentationen också ger bättre förutsättningar för en korrekt prissättning. I de fall dokumentation saknas har det ofta sammanfallit med en mer osäker och inkonsekvent prissättning, vilket också medfört att revisionsprocessen dragit ut på tiden. Detta kan i sin tur medföra ökade kostnader för företagen och bör således ställas mot kostnaden att upprätta själva dokumentationen.

Exempel på sådant som har fungerat mindre bra med dokumentationsreglerna

Det finns exempel på sådant som har fungerat mindre bra när det gäller dokumentationsreglerna. I de fall företagen inte redan har en dokumentation tar det ofta längre tid än den tidsram på en månad som normalt ges för att sammanställa dokumentationen. Ibland finns mycket information i dokumentationen som inte är relevant, såsom beskrivningar av OECD:s riktlinjer och metoder utan att det finns någon koppling till verksamheten. I vissa

fall är inte databassökningar uppdaterade eller också är vissa transaktioner utelämnade, så som till exempel interna lån till närstående företag. Framförallt *cash pools*²⁸ är ett exempel där många företag inte har en utarbetad internprissättningsmetod och/eller dokumentation.

Dokumentationen innehåller ibland overifierade uppgifter som det är svårt att få fram underlag till såsom att externa kunder får samma pris som interna kunder utan att det närmare anges hur priset är satt eller om det finns skillnader i leveransvillkor och kredittider med mera.

Det förekommer också att företag använder prissättningsmetoder som de varken har system eller rutiner för att kunna följa upp resultatet av. Ett exempel är avsaknaden av att kunna segmentera intern försäljning inom koncernen från den totala försäljningen och visa vilken vinstmarginal som uppnås på den interna försäljningen.

Fasta driftställen

Affärshändelser, s.k. *dealings*, mellan ett fast driftställe och dess huvudkontor i utlandet omfattas inte av dagens dokumentationsregler. Dock ska även dessa affärshändelser vara förenliga med armlängdsprincipen. Den problematik som finns vid internprissättning och som motiverar dokumentationsreglerna finns även vid affärshändelser mellan ett huvudkontor och dess fasta driftställe.

Genom att det inte finns något dokumentationskrav för fasta driftställen saknar företagen som regel också en funktions- och riskanalys. Detta medför att det fasta driftstället ibland inte ersätts enligt armlängdsprincipen och att inkomstredovisningen blir felaktig. Det finns exempel på fasta driftställen som inte redovisar någon intäkt utan bara har kostnader. På motsvarande sätt finns det risk att tillgångar och skulder allokeras felaktigt. Underlaget för redovisningen är ofta bristfälligt som en följd av att det fasta driftstället är en del av ett utländskt företag och att det inte finns något krav på att dokumentera den interna prissättningen av de funktioner som utförs av eller finns i det fasta driftstället.

Sanktioner och omvänd bevisbörda

I vissa länder används sanktioner som medel för att se till att dokumentationsskyldigheten fullgörs. Skatteverket saknar påtryckningsmedel i de fall företag saknar underlag och dokumentation för sin internprissättning. Sanktioner kan dock ge upphov till svårigheter. Det finns mycket subjektiva inslag i vad som är en fullständig dokumentation och det kan vara svårt att bedöma när sanktioner ska påföras. Om ett företag saknar dokumentation och

²⁸ En cash pool är en lösning där en koncerns hela likviditet centraliseras på ett effektivt sätt. Syftet är att koncernens likviditet optimeras genom koncernintern in- och utlåning via ett central bankkonto ("master account") och detta leder bl.a. till att koncernens externa kreditutnyttjande minimeras.

bestraffas för det kan det även finnas en risk för att företagen inte vill samarbeta med Skatteverket under en pågående revision.

I en internprissättningsutredning är det Skatteverket som har bevisbördan för att prissättningen är felaktig. För företagen kan det därför i vissa fall vara bättre att inte ha något underlag eller någon dokumentation eftersom det blir betydligt svårare för Skatteverket att visa på den felaktiga prissättningen, än när det finns underlag och dokumentation som påvisar felaktigheter som sedan kan bli föremål för korrigerings av Skatteverket.

4.3 Analys av synpunkter

4.3.1 Tillämpning av svenska regler

Enkäten och intervjuerna tyder på att de flesta företag har en dokumentation, även om den ibland inte är uppdaterad sedan ett par år tillbaka. Många företag har använt sig av extern expertis för att upprätta dokumentationen, medan andra har förberett den på egen hand. Samtidigt finns det exempel på företag som ännu inte upprättat en dokumentation, antingen för att de inte inser att de omfattas av dokumentationskravet eller för att de tycker att kostnaden överstiger värdet av att ha en dokumentation.

Syftet med dokumentationskravet är att företagen ska ha en genomtänkt internprissättning och löpande upprätta ett underlag för att kunna sammanställa en dokumentation efter begäran från Skatteverket. Eftersom dokumentation har kunnat tillhandahållas i de flesta fall kan det konstateras att reglerna har fungerat relativt väl och att det i dessa fall har funnits tillräckligt med rutiner för dokumentation av internprissättningen hos företagen.

4.3.2 Problem i tillämpningen

Merparten av de företag som besvarat enkäten uppger att de svenska dokumentationsreglerna fungerar bra. Denna inställning vidhålls också av rådgivare och Svenskt Näringsliv.

Somliga företag har emellertid framfört att de anser att dokumentationsreglerna är svåra, teoretiska och alltför omfattande. De understryker särskilt att det är svårt att bedöma vilken och hur mycket information som ska dokumenteras. De efterfrågar därför mallar eller exempel från Skatteverket, som kan tjäna som vägledning.

Ovissheten kring vad som ska dokumenteras tycks vara särskilt stor avseende transaktioner av lågt värde som omfattas av förenklade dokumentationsregler. Vissa rådgivare tolkar reglerna som att en jämförelseanalys inte behöver innehålla en databassökning medan andra rådgivare ger sina klienter rådet att låta göra en databassökning även vid upprättande av en förenklad dokumentation. I många fall blir resultatet att en förenklad dokumentation

innehåller samma typ av information som en fullständig dokumentation och att förenklingen därför utblir.

Skatteverket har också noterat att det finns svårigheter med att upprätta en fullgod dokumentation, eftersom det i många dokumentationer finns brister. Ibland dokumenteras främst oväsentlig information medan relevanta uppgifter, såsom det ekonomiska utfallet av en viss prissättningspolicy, utelämnas. Vidare innehåller dokumentationen ibland överifierade uppgifter eller hänvisningar till alltför gamla databassökningar.

4.3.3 Effekter för företagen

Införandet av dokumentationsregler tycks ha haft flera positiva effekter. Företagsenkäten och intervjuer med rådgivare antyder att medvetenheten kring och fokus på internprissättningsfrågor har ökat avsevärt, framförallt bland små och medelstora företag. Några företag har också uttryckt att dokumentationsarbetet har gett dem en bättre överblick och förståelse av koncernen och en ökad affärsmässighet generellt.

Samtidigt vittnar undersökningen om ökade kostnader för företagen, dels för interna administrativa resurser och dels för anlitan av externa rådgivare. Majoriteten av små och medelstora företag, som tillhör en svenskägd koncern, har uppgett att de ägnar noll till tre dagar per år till att upprätta dokumentationen. De större företagen lägger ner mer tid på dokumentationsarbetet och i vissa fall har företag uppgett en mycket stor tidsåtgång. Svaren från de utlandsägda koncernerna visar att arbetet med dokumentationen ofta görs inom någon annan del av koncernen. Intervjuer med rådgivare visar att kostnaden för extern hjälp för mindre företag ofta uppgår till 15 000 – 50 000 kronor och uppåt. För större företag uppgår kostnaden vanligen till 100 000 – 150 000 kronor och uppåt. Kostnaden är vanligen som störst när dokumentationen upprättas första gången, medan årliga uppdateringar kräver mindre arbete.

Det är emellertid svårt att utvärdera kostnaden och den administrativa bördan med dokumentationsreglerna på grund av den sammanblandning som ofta sker mellan internprissättningsarbetet och dokumentationsarbetet. Inte heller rådgivarna skiljer på detta utan tar många gånger betalt för ett färdigt paket där man både gått igenom företagets internprissättning och dokumenterat denna. Ibland har det också varit fråga om att utbilda företaget i internprissättningsfrågor. En stor del av kostnaden är således hänförlig till internprissättningsarbete snarare än själva dokumentationsarbetet.

Både företag och rådgivare har uppgett att databassökningar innebär en stor kostnad för företagen (ca 50 000 – 70 000 kronor per sökning) och efterfrågar alternativa lösningar. Ett försök till lättnad på området gjordes av EU Joint Transfer Pricing Forum i februari 2010 då skriftlig vägledning gavs kring vilka vinstnivåer som kan accepteras för koncerninterna tjänster med lågt värdeskapande. Vidare diskuteras potentiella lättnader avseende

databasstudier i OECD:s förslag till nytt kapitel V i riktlinjerna om dokumentation.²⁹ Bland annat nämns att sökningen efter jämförbara bolag kan begränsas till vart tredje år, medan en finansiell uppdatering av deras resultat sker årsvis.

4.3.4 Skatteverkets möjlighet till kontroll

Dokumentationskravet har underlättat arbetet för Skatteverket vid en revision. En välskriven dokumentation ger en god första överblick av företagets internprissättning och påskyndar revisionsarbetet. Samtidigt kvarstår flera utmaningar avseende Skatteverkets möjligheter till kontroll.

Det har förekommit att företag vid förfrågan från Skatteverket att inkomma med dokumentation uppgett att de saknar underlag för att kunna upprätta dokumentationen. Det har också hänt att de vägrar att ge ut information som de inte anser vara relevant för revisionen eller som finns hos utländska koncernbolag.

I de fall ett företag saknar en dokumentation försvåras Skatteverkets kontroll avsevärt eftersom det är Skatteverket som har bevisbördan för att det är en felaktig prissättning. Det är framförallt besvärligt för Skatteverket att uppfylla sin bevisbörda om företaget inte delar med sig av relevanta uppgifter, till exempel segmenterad finansiell data eller interna prognoser för framtiden. Samtidigt saknar Skatteverket påtryckningsmedel för att få företaget att upprätta en dokumentation.

Många andra länder har löst detta problem genom att exempelvis påföra sanktioner där företagen tvingas betala en avgift för bristande dokumentation, tillämpa en omvänd bevisbörda vid bristande dokumentation eller låta bli att ta ut skattetillägg om prissättningen trots tillräckligt god dokumentation skulle visa sig vara felaktig.

Skatteverket bedömer att en lättnad av Skatteverkets bevisbörda eller lättnader i fråga om skattetillägg skulle vara ett effektivare sätt att ge ett incitament för företagen att upprätta en god dokumentation och därmed underlätta verkets möjligheter till kontroll jämfört med sanktionsavgifter för bristande dokumentation.

Fasta driftställen omfattas inte av dagens dokumentationskrav, vilket innebär att Skatteverkets möjlighet till kontroll av dessa är minimal. När dokumentationsreglerna introducerades i Sverige 2007 undantogs fasta driftställen, eftersom lagstiftaren ansåg det lämpligt att invänta rapporten från OECD om hur vinster ska allokeras till fasta driftställen. Idag finns två rapporter från OECD om vinstallokering till fasta driftställen – den första daterad 17 juli 2008 och den andra från 22 juli 2010 (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments). Eftersom det nu finns vägledning om hur företag ska allokera

²⁹ Punkt 38 i OECDs rapport *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* publicerad 16 september 2014

till fasta driftställen, finns det inte längre någon anledning att undanta fasta driftställen från dokumentationskravet.

5 Förslag

I Skatteverkets uppdrag ingår att lämna förslag på möjliga förenklingar av dokumentationsreglerna.

Det kan i sammanhanget noteras att information från företagsenkäten, intervjuer med rådgivare och intervjun med Svenskt Näringsliv inte tyder på ett trängande behov av förenklingsregler. Enkäten visade att de flesta företag tycker att de svenska dokumentationsreglerna fungerar bra och att reglerna inte inneburit betungande arbete till följd av eventuella avvikelser mot andra länders regler. Även rådgivarna och Svenskt Näringsliv framhöll att de svenska dokumentationsreglerna fungerar bra, framförallt därför att de överensstämmer med OECD:s riktlinjer.

OECD har, inom ramen för BEPS-arbetet, precis publicerat en rapport med förslag till ett helt nytt kapitel V om dokumentation i riktlinjerna. Det har ännu inte antagits av OECD:s råd. Förslaget innehåller krav på nya uppgifter och en annan uppställning av informationen jämfört med idag men innehåller också vissa möjligheter till lättnader. OECD anser bl.a. att någon form av väsentlighetsgräns för transaktioner är lämplig för att undvika att företagen drabbas alltför hårt samt att det ger dem utrymme att fokusera på och dokumentera större transaktioner. Vilken gräns som används är upp till respektive land att bestämma. OECD framhåller också att små och medelstora företag inte ska behöva ta fram lika mycket dokumentation som större företag. Samtidigt framhålls att samtliga företag, även mindre företag, ska täckas av land för land-rapporten. En viss administrativ börda kommer således att åligga ett företag oavsett eventuella dokumentationslättnader i övrigt.

Att Sveriges dokumentationsregler harmonierar med OECD:s riktlinjer har av företagen ansetts vara av stor vikt för att skapa förutsebarhet och minska företagens behov av lokala anpassningar. I den mån Sverige har regler som skiljer sig från omvärlden tvingas koncerner göra avsteg och ändringar i sitt dokumentationsarbete, vilket ger merkostnader. De svenska dokumentationsreglerna är idag anpassade till nuvarande kapitel V om dokumentation i OECD:s riktlinjer. I och med att förslaget till nytt kapitel V har lagts fram är det naturligt att den svenska lagstiftningen ändras för att vara i överensstämmelse med de nya reglerna. OECD har framhållit vikten av att alla länder implementerar reglerna på ett enhetligt och konsekvent sätt och just den omständigheten att det finns ett gemensamt internationellt regelverk är en förenkling eftersom det minskar risken för tvister mellan företag och skattemyndigheter samt ökar möjligheten för behöriga myndigheter att komma överens.

En naturlig följd av att OECD:s BEPS-rapport nu har lagts fram är att lagstiftningen om dokumentationsreglerna ses över i ett sammanhang, därför att då kan samtliga syften med förslaget till nya riktlinjer beaktas samtidigt. Företagen kommer då att veta vad som förväntas av dem med anledning av det nya regelverket samtidigt som de lättnader som OECD föreslår kan införas för små och medelstora företag samt för oväsentliga

transaktioner. I översynen kan också ett av syftena med de nya dokumentationsreglerna beaktas, nämligen att dokumentationen ska kunna användas för skattemyndigheternas riskanalys och urval. I det sammanhanget kan också dokumentationsskyldigheten för fasta driftställen ses över. Av OECD:s rapporter om vinstallokering till fasta driftställen framgår att det bör finnas en dokumentation även för fasta driftställen baserad på riktlinjerna. Förslaget till nytt kapitel V får därför genomslag på hur dokumentation för fasta driftställen ska se ut. OECD:s förslag innebär också att fasta driftställen ska redovisas i land för land-rapporten.

Skatteverkets förslag till förenkling är mot ovanstående bakgrund att de svenska dokumentationsreglerna utformas i enlighet med OECD:s kommande riktlinjer på ett sätt som i så stor utsträckning som möjligt överensstämmer med dokumentationsreglerna i andra för Sverige viktiga länder. Förenklingar avseende oväsentliga transaktioner samt för små och medelstora företag kan då beaktas. Genom att göra ändringarna i ett sammanhang undviks dubbelarbete, vilket förenklar för företagen, lagstiftaren och Skatteverket. Samtidigt blir skyddet av den svenska skattebasen inte sämre än andra länders skydd av sin skattebas. Om det införs likartade regler i andra länder för vad som är oväsentliga transaktioner samt vad som gäller för små och medelstora företag uppnås förenklingar genom att de svenska reglerna inte kräver dokumentation när dokumentation inte krävs i andra länder.

6 Slutsatser

6.1 Internationell jämförelse

Vid en helhetsbedömning utvisar inte jämförelsen med andra länder att de svenska dokumentationsreglerna avviker genom att vara mer krävande. En viss skillnad finns genom att en del länder har olika former av undantag för små och medelstora företag medan Sverige har en förenklad dokumentationsskyldighet för vissa transaktioner. Det som mera skiljer sig åt är i stället att de flesta länder, i motsats till Sverige, har informationsplikt i samband med deklarationsavlämnandet och att det i många fall finns mycket omfattande sanktionssystem i form av straffavgifter eller att bevisbördan övergår på företaget. Andra länder har också dokumentationsregler för fasta driftställen.

När de svenska dokumentationsreglerna infördes så utformades de för att vara i överensstämmelse med kapitel V i OECD:s riktlinjer. OECD har nu inom ramen för BEPS-arbetet lagt fram ett förslag till nytt kapitel V som alla stater uppmanas att införa. Skatteverket bedömer att det saknas stöd i den svenska lagstiftningen för att begära in stora delar av dokumentationen på det sätt som OECD föreslår. Vissa uppgifter är helt nya och saknar motsvarighet idag. Det finns inte heller stöd för att kräva den uppdelning av informationen som förslaget innebär. Det nya förslaget är också betydligt mer detaljerat när det gäller vilka uppgifter som ska lämnas.

OECD föreslår att det ska införas gränser så att oväsentliga transaktioner inte ska behöva dokumenteras. Dessutom föreslås lättnader för små och medelstora företag, dock inte när det gäller vissa uppgifter.

Ett syfte med OECD:s förslag är att skattemyndigheter ska kunna använda informationen för att kunna göra riskbedömningar och bestämma var revisionsresurserna kan sättas in på effektivast möjliga sätt. Skatteverket kan idag inte använda dokumentationen för analys och urval med den nuvarande lagstiftningen.

6.2 Tillämpning och effekter av svenska regler

Undersökningen tyder på att de flesta företagen har upprättat en dokumentation sedan kravet infördes 2007. Majoriteten av företag tycks ta hjälp av externa rådgivare, medan vissa företag upprättar dokumentationen helt på egen hand.

Merparten av de företag som besvarat enkäten uppger att de svenska dokumentationsreglerna fungerar bra, vilket även rådgivare och Svenskt Näringsliv håller med om. Somliga företag framhåller dock att reglerna är svårtolkade och alltför omfattande. Ovissheten verkar vara särskilt stor kring vad som ska ingå i den förenklade dokumentation som kan upprättas för transaktioner av lågt värde.

Införandet av dokumentationsreglerna har lett till en ökad medvetenhet kring internprissättning, särskilt bland små och medelstora företag. Samtidigt vittnar undersökningen om ökade kostnader för företagen, dels för interna administrativa resurser och dels för anlitan av externa rådgivare. Problemet med att skilja på vad som är arbete med internprissättning och vad som är dokumentationsarbete medför emellertid att det i princip är omöjligt att utvärdera vad dokumentationsreglerna innebär i form av kostnader och administrativa börda. Den allra största delen av företagens kostnader och administrativa börda torde uppkomma på grund av armlängdsprincipens krav på marknadsmässiga villkor även vid koncerninterna gränsöverskridande transaktioner, snarare än på att arbetet med internprissättningen ska dokumenteras.

Dokumentationskravet har underlättat arbetet för Skatteverket vid en revision. I de fall ett företag inte upprättat en dokumentation saknar Skatteverket påtryckningsmedel för att begära in information. Sanktioner, omvänd bevisbörda eller undantagande från skattetillägg är möjliga vägar för att uppmuntra företag till att följa dokumentationskravet.


Fasta driftställen omfattas inte av dagens dokumentationskrav. Eftersom det nu finns vägledning från OECD om hur företag ska allokera vinster till fasta driftställen, finns det inte längre någon anledning att undanta fasta driftställen från dokumentationskravet.

6.3 Förslag

Det är av stor vikt att Sveriges dokumentationsregler harmonierar med OECD:s riktlinjer. Ett gemensamt internationellt regelverk är en förenkling eftersom det skapar förutsebarhet och minskar företagens behov av lokala anpassningar. Det är en naturlig följd av att OECD:s BEPS-rapport har lagts fram att lagstiftningen om dokumentationsreglerna ses över i ett sammanhang. Då kan samtliga syften med förslaget till nya riktlinjer beaktas samtidigt och de lättnader övervägas som OECD föreslår för små och medelstora företag samt för oväsentliga transaktioner. I översynen kan också möjligheten att kunna använda dokumentationen för riskanalys och urval beaktas liksom dokumentationsskyldigheten för fasta driftställen.

Skatteverkets förslag till förenkling är därför att de svenska dokumentationsreglerna utformas i enlighet med OECD:s kommande riktlinjer på ett sätt som i så stor utsträckning som möjligt överensstämmer med dokumentationsreglerna i andra för Sverige viktiga länder. Förenklingar kan då aktualiseras avseende oväsentliga transaktioner samt för små och medelstora företag.

Bilaga 1 – Skatteverkets uppdrag från Finansdepartementet

 REGERINGEN	Regeringsbeslut I 4
	2013-10-17 Fi2013/3755 (delvis)
Finansdepartementet	Skatteverket 171 94 Solna

**Uppdrag till Skatteverket att utvärdera reglerna om dokumentations-
skyldighet vid internprissättning**

Bakgrund

Den 1 januari 2007 infördes regler om dokumentationsskyldighet vid internprissättning. Reglerna finns idag i 39 kap. 15 och 16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) samt i 9 kap. 9 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Regelverket för internprissättning bygger på riktlinjer från OECD och de flesta länder har regler för hur internprissättning ska ske i syfte att rätt skatt ska betalas i rätt land.

Enligt skatteförfarandeförordningen ska dokumentationen vid internprissättning omfatta en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prissättningsmetod och en jämförbarhetsanalys. Eftersom bestämmelserna i förordningen sätter relativt vida ramar för vad dokumentations-
skyldigheten omfattar har Skatteverket gett ut omfattande föreskrifter (SKVFS 2007:1) och meddelanden (SKV M 2007:25) om hur reglerna ska tolkas och tillämpas.

Det har nu gått drygt sex år sedan reglerna om dokumentations-
skyldighet vid internprissättning trädde i kraft. Näringslivs-
organisationerna har påtalat att bestämmelserna innebär en administrativ börda för företagen och att det är angeläget att förenkla dessa regler.

Regeringens beslut

Mot bakgrund av ovanstående ska Skatteverket utvärdera regelverket för att bedöma reglernas funktionalitet samt analysera möjligheten till förenklingar. Skatteverket ska i ett första steg göra en internationell

Postadress 103 33 Stockholm	Telefonväxel 08-405 10 00	E-post: fi.registrator@regeringskansliet.se
Besöksadress Jakobsgatan 24	Telefax 08-21 73 86	Telefax 117 41 FINANS S

2

jämförelse av liknande regler i ett antal relevanta, jämförbara länder inom OECD och särskilt belysa eventuella skillnader. I ett andra steg ska Skatteverket göra en analys av hur de svenska reglerna tillämpas, om det finns några särskilda problem i tillämpningen samt vilka effekter reglerna har för företagen och för Skatteverkets möjligheter till kontroll. I analysen ska särskild uppmärksamhet riktas mot hur de administrativa kostnaderna för företagen förhåller sig till syftet med regelverket och om reglerna drabbar mindre företag oproportionerligt hårt. Skatteverket ska slutligen lämna förslag på möjliga förenklingar av reglerna.

Uppdraget ska redovisas till Regeringskansliet (Finansdepartementet) senast den 17 oktober 2014.

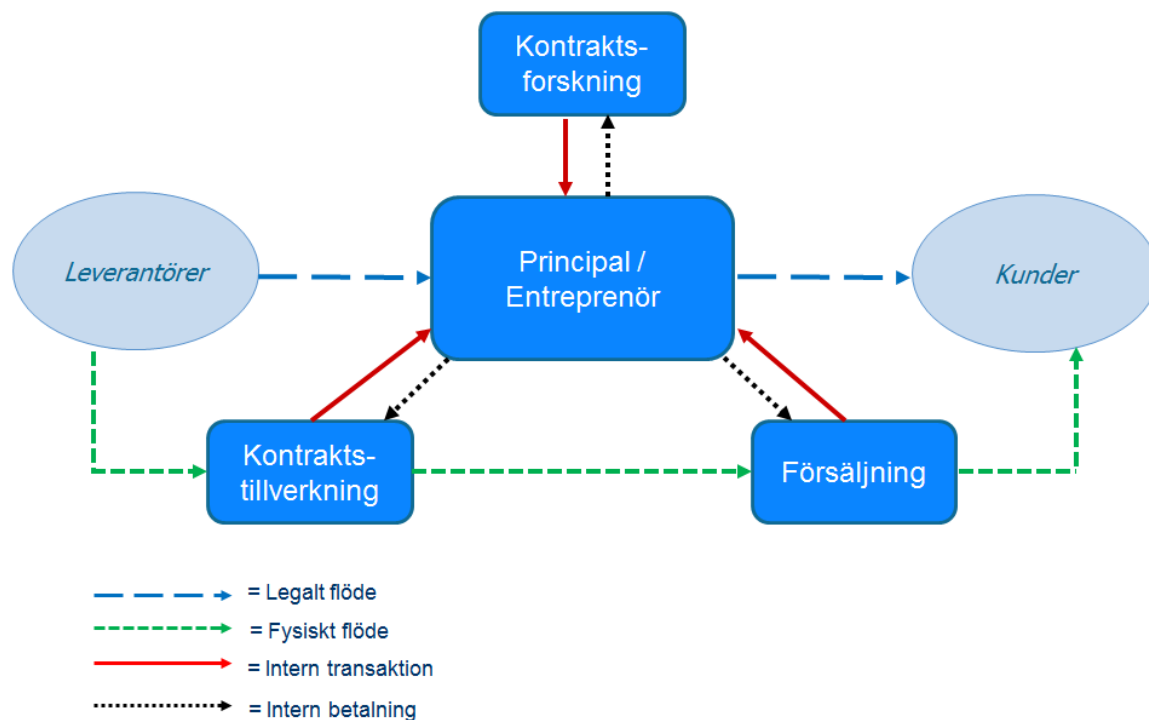
På regeringens vägnar


Peter Norman


Marika Janvid Küchler

Kopia till
Näringsdepartementet MK

Bilaga 2 – Principalmodell



Bilaga 3 – Internationell jämförelse

Norge

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i 13-1 § Skatteloven i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Regeln omfattar såväl rent interna som gränsöverskridande transaktioner samt även fasta driftsställen.

Information i deklarationen. Skattebetalarna ska på framsidan av deklarationen ange om de omfattas av reglerna om särskild information och om dokumentation av prissättningen.

Inkomståret 2007 infördes i Norge en ny form av deklarationsbilaga (RF-1123) avseende internationella transaktioner (kontrollerade transaktioner og mellomvaerender).

Informationsplikten gäller företag som har kontrollerade transaktioner med ett sammanlagt värde på 10 miljoner NOK eller mer under inkomståret eller som har koncerninterna skulder eller fordringar på sammanlagt 25 miljoner NOK. Deklarationsbilagan är 3-sidig och uppgiftsplikten måste betecknas som mycket omfattande med ett 60-tal efterfrågade uppgifter. Kortfattat ska uppgifter lämnas bland annat om

- de kontrollerade transaktionerna
- driftsform för företaget
- ägarförhållanden
- parter inblandade i transaktionerna (inkl. uppgift om hemvist)
- väsentliga ändringar i ägarstruktur och drift m.m.

Deklarationsbilagan har löpande förändrats och enligt uppgift från den norska skatteförvaltningen (Skatteetaten) kan man också förvänta sig anpassningar utifrån de resultat som uppnås inom BEPS.

Dokumentation om internpriser. År 2008 infördes ett krav på dokumentation av koncernintern prissättning (4 – 12 § Skatteloven). Finansdepartementet har upprättat föreskrifter och Skattedirektoratet har sammanställt riktlinjer för dokumentationen. Dokumentationen ska sammanfattningsvis omfatta

- upplysningar om företaget, koncernen och verksamheten
- upplysningar om finansiella förhållanden
- upplysningar om art och omfattning av kontrollerade transaktioner
- en funktionsanalys
- särskilda upplysningar om centraliserad tjänsteproduktion
- särskilda upplysningar om immateriella tillgångar
- upplysningar om val och användning av prissättningsmetod
- en jämförbarhetsanalys

- upplysningar om avtal (inkl. avtal/rulings m.m. med andra länder)
- en översikt av olika typer av oväsentliga transaktioner.

Det finns undantag på flera olika nivåer. Företag som har sammanlagda koncerninterna transaktioner på mindre än 10 miljoner NOK och vid årets utgång sammanlagda koncerninterna skulder och tillgångar på 25 miljoner NOK undantas från dokumentationsplikten. Dessa gränsvärden överensstämmer således med informationsplikten som nämns ovan.

Undantag från dokumentationsplikten ges också i de fall det är fråga om en ”små koncern”, dvs. att företagsgruppen har färre än 250 anställda och den samlade försäljningsintäkten inte överstiger 400 miljoner NOK, eller att den samlade balansomslutningen inte överstiger 350 miljoner NOK. Dokumentationsplikten omfattar inte heller vad som benämns oväsentliga transaktioner. Detta är transaktioner som är separata från övriga koncerninterna transaktioner och som är av mindre värde. Företaget ska dock lämna en beskrivning över de typer av transaktioner som de anser vara oväsentliga.

I de fall det är fråga om en mindre koncern och transaktionerna överstiger 10 miljoner NOK etc. så gäller inte undantagen avseende transaktioner som sker med närstående i en stat med vilken Norge saknar avtal om informationsutbyte.

Efter begäran från skatteförvaltningen ska dokumentationen kunna läggas fram inom 45 dagar. Om dokumentationen saknar jämförbarhetsanalys kan skatteförvaltningen uppmana företaget att lämna sådan. I samband med detta kan det också krävas att en databasundersökning ska genomföras.

Sanktioner. Om företag för vilka informationsplikten föreligger inte lämnar bilagan RF-1123 så uppfattas deklARATIONEN som ofullständig och skattetillägg utgår på eventuella taxeringshöjningar. Det finns inga särskilda sanktioner i de fall prissättningsdokumentation inte upprättats eller avlämnats vid begäran. Allmänna regler om skattetillägg varierar mellan 30-60 % av undanhållen skatt beroende på vad felaktigheten beror på. Finns en vederhäftig dokumentation av prissättningen torde det oftast reducera sanktionerna.

Språk. Dokumentationen får upprättas på norska, danska, svenska eller engelska.

Danmark

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i 2 § ligningsloven i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Regeln gäller såväl rent interna som gränsöverskridande transaktioner och omfattar skattskyldiga som har ett fast driftställe utomlands eller om en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person har ett fast driftställe i Danmark.

Information i deklARATIONEN. År 1998 infördes en skyldighet att lämna uppgifter i en särskild bilaga till deklARATIONEN (Kontrollerade transaktioner 05.021) om omfattningen och karaktären av transaktioner med närstående utländska företag (3 § B skattekontrollloven). Bilagan består av två sidor innehållande frågor om skattebetalaren, på vilket sätt denne omfattas av den särskilda deklARATIONSSKYLDIGHETEN, den huvudsakliga affärsverksamheten, närstående företag med vilka det förekommer internttransaktioner samt frågor om in- och utgåendetransaktioner inom olika transaktionsslag etc. Transaktionernas bruttobelopp ska markeras inom vissa föreskrivna spann.

På huvudblanketten (05.007) efterfrågas om skattebetalaren har kontrollerade transaktioner enligt skattekontrollloven. Om företaget undantas från dokumentationsplikten på grund av verksamhetens storlek enligt nedan ska uppgift lämnas i huvudblanketten och ovan nämnda bilaga ändå lämnas i de fall de sammantagna kontrollerade transaktionerna överstiger 5 miljoner DKK. Under rubriken kontrollerade transaktioner i huvudblanketten efterfrågas även om företaget omfattas av de danska underkapitaliseringsreglerna.

Dokumentation om internpriser. År 1999 infördes ett uttryckligt krav på dokumentation för att göra det möjligt för skattemyndigheten (SKAT) att värdera om företagets internprissättning överensstämmer med armlängdsprincipen. En större uppdatering av reglerna skedde 2006 och en betydande skärpning, särskilt vad gäller dokumentation och sanktioner har skett 2012. SKAT har löpande lämnat vägledningar. Vägledningen anger som ett minimum att företagen måste kunna förklara hur deras internpriser är satta.

Dokumentationen ska normalt innehålla

- en beskrivning av verksamheten
- en beskrivning av närståendetransaktionerna
- en funktionsanalys
- en jämförbarhetsanalys
- upplysningar om implementering av principer och valda prissättningsmetoder
- en lista över skriftliga avtal mellan de koncerngemensamma verksamheterna.

Dokumentationen ska uppdateras löpande och vara upprättad vid avlämnandet av deklARATIONEN. Den ska efter begäran kunna avlämnas till SKAT inom 60 dagar. Vidare kan skattemyndigheten begära kompletterande uppgifter om finansiella förhållanden, ändringar eller omförhandlingar av kontraktsvillkor, en förteckning över jämförbara företag med liknande transaktioner och uppgift om storleken av försäljning och operativt resultat under de tre senaste åren före det aktuella. En förklaring ska lämnas i de fall underskott uppstått. Dokumentationen ska innehålla kopior av avtal och överenskommelser om prissättning som har träffats med utländska skattemyndigheter.

I samband med kontroll kan SKAT begära att kompletterande upplysningar och material lämnas. Bland annat är företaget tvunget att genomföra en databasundersökning om SKAT efterfrågar detta.

Dokumentation behöver inte lämnas över vad som benämns oväsentliga transaktioner. Det är fråga om mindre transaktioner som saknar koppling till företagets egentliga affärsverksamhet. Beskrivning ska lämnas för vilka typer av kostnader som anses som oväsentliga och transaktionerna ska förtecknas för att SKAT ska kunna ställa frågor vid eventuell kontroll. Kostnader med koppling till immateriella tillgångar torde i princip aldrig betraktas som oväsentliga.

Det som benämns mindre verksamheter har ingen dokumentationsplikt. Med mindre verksamheter menas verksamheter som ensamma eller tillsammans med verksamheter i intressegemenskap har under 250 anställda och antingen en årlig balansomslutning under 125 miljoner DKK eller en årlig omsättning på under 250 miljoner DKK. Undantaget gäller inte för kontrollerade transaktioner med fysiska eller juridiska personer som är hemmahörande i en främmande stat med vilka Danmark inte har ett skatteavtal och som samtidigt inte är medlem i EU eller EES.

En ny regel har införts år 2013 som innebär att SKAT har rätt att begära att företag som omfattas av dokumentationsplikten inhämtar ett utlåtande om dokumentationen från revisor (revisorserklaring). Utlåtandet ska innehålla en redogörelse för om det vid revisionen uppmärksammas något som tyder på att dokumentationen inte ger en rättvisande bild av verksamhetens prissättning och villkor vid koncerninterna transaktioner. Av SKAT:s riktlinjer kan man bedöma att det är av särskilt intresse vid fleråriga underskott och transaktioner med närstående företag i lågskatteländer.

Sanktioner. Blanketten avseende upplysningsplikten är en del av deklarationen. Den som inte uppfyller skyldigheten eller lämnar bristfälliga uppgifter kan träffas av såväl skattetillägg som andra former av sanktioner beräknade utifrån olika nivåer av omsättning och antalet anställda.

Om dokumentation inte lämnas eller bedöms felaktig eller otillräcklig kan skattebetalaren drabbas av sanktioner om det bedöms ske uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Böterna (grundbelopp 250 000 DKK) höjs med 10 % av inkomsthöjningen om det sker en höjning av taxeringen på grund av att armlängdsprincipen inte följts. Under samma förutsättningar kan även SKAT fastställa inkomsten skönsmässigt. När denna skönsmässiga beskattning skett vilar bevisbördan på företaget.

Språk. Dokumentationen får upprättas på danska, norska, svenska och engelska.

Finland

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i 31 § i lagen om beskattningsförfarande i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Regeln omfattar enbart gränsöverskridande transaktioner.

Information i deklARATIONEN. En bilaga (blankett 78) till deklARATIONEN ska lämnas av de som är skyldiga att lämna dokumentation om internprissättningen. Blanketten innebär att skattebetalarna på en och en halv sida ska lämna uppgift primärt om in- och utgående transaktioner i intressegemenskap. Uppgift ska även lämnas om olika nyckeltal för jämförelse mellan aktuellt företag och koncernen som helhet.

Dokumentation av internpriser. Lagstiftningen om prissättningsdokumentation började gälla den 1 januari 2007. Den finska skatteförvaltningen (Vero) publicerade en promemoria om dokumentation i slutet av år 2007. Av inledningen framgår att denna vägledning främst påverkats av EU:s uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning (2006/C 176/01).

Enligt lagstiftningen ska dokumentationen innehålla

- en beskrivning av affärsverksamheten
- en beskrivning av relationer i intressegemenskapen
- uppgifter om transaktioner mellan närstående parter
- en funktionsanalys av transaktioner mellan närstående parter
- en jämförbarhetsanalys
- en beskrivning av vald internprissättningsmetod och dess tillämpning.

Dokumentationskraven har indelats i två faser. Den skattskyldige ska i fas ett årligen upprätta dokumentation och i fas två ge kompletterande tilläggsutredningar om uppgifter som kräver närmare undersökning. Skyldigheten att dokumentera transaktioner inom intressegemenskapen gäller bara i de fall där den ena parten är utländsk. Dokumentation ska upprättas för utländskt företag med fast driftställe i Finland men inte i det omvända fallet.

Små och medelstora företag har befriats från dokumentationsskyldigheten i fråga om alla transaktioner i intressegemenskapen. Med små och medelstora företag avses företag

- som har färre än 250 anställda
- som har en omsättning som uppgår till högst 50 miljoner euro eller en balansomslutning som uppgår till högst 43 miljoner euro
- som motsvarar de i EU-kommissionens rekommendation 2003/361/EG avsedda kännetecknen för små och medelstora företag.

För s.k. obetydliga transaktioner kan dokumentationen upprättas mindre detaljerat. Detta synes innebära att t.ex. funktionsanalys och jämförbarhetsanalys inte behöver upprättas. Med obetydliga avses sådana transaktioner mellan skattebetalaren och det närstående företaget där värdet uppgår till högst 500 000 euro.

Efter begäran från skatteförvaltningen ska företaget göra sin dokumentation tillgänglig inom 60 dagar. Begäran kan ställas först sedan 6 månader gått efter utgången av den sista månaden i räkenskapsperioden.

Sanktioner. En ny regel har införts avseende försummelse av dokumentation. Den skattskyldige kan drabbas av det som benämns skatteförhöjning med som högst 25 000 euro om dokumentation inte har lämnats eller om dokumentationen eller eventuella tilläggsutredningar har lämnats in med väsentliga fel eller brister. Skatteförhöjningen i fråga om dokumentation tillämpas självständigt. Man kan påföra skatteförhöjning även om internprissättningen skulle visa sig ha skett enligt marknadsmässiga villkor. Enligt allmänna regler kan utöver detta även tillkomma ett skattetillägg på 30 % av skatten på taxeringshöjning.

Språk. Dokumentationen får upprättas på finska, svenska och engelska. Om den är upprättad på engelska kan översättning begäras i undantagsfall.

Nederländerna

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras från år 2002 i artikel 8 b § bolagsskattelagen (Wet op de Vennootschapsbelasting) i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Regeln omfattar inte mellanhavanden mellan ett företag i Nederländerna och ett fast driftställe utomlands.

Information i deklarationen. Skattebetalarna ska genom ett kryss i en ruta i deklarationen ange om de ingått närståendetransaktioner under beskattningsåret. Sådana transaktioner ska i så fall också övergripande specificeras i en bilaga till deklarationen.

Dokumentation om internpriser. Enligt artikel 8 b punkt 3 bolagsskattelagen gäller från år 2002 att företagens räkenskaper måste innehålla sådana fakta som visar hur internpriserna har bestämts. Utfärdade rekommendationer från 2001 och 2004 (Transfer Pricing Decree) anknyter till OECD:s riktlinjer om dokumentation av internpriser som grund för att visa att den metod som valts är armlängdsmässig.

Rekommenderad information enligt nämnda dekret är

- en verksamhetsbeskrivning – produkter, affärsstrategier
- en branschbeskrivning
- en beskrivning av gruppens operativa och legala struktur inklusive hemvist

- en beskrivning av relevanta närståendetransaktioner
- en funktionsanalys
- en beskrivning av använda prissättningsmetoder inklusive utnyttjade jämförelsetransaktioner och finansiella data
- information om avtal med närstående samt information om affärsvillkor.

Hänvisningar till jämförelsetransaktioner görs i anvisningar till lagstiftningen, vilket innebär att tillgång till sådan information är av stor betydelse vid förklaring av prissättningen. En strikt tolkning av reglerna innebär att dokumentationen ska upprättas och finnas tillgänglig i räkenskaper vid tidpunkten för internttransaktionens genomförande men skattemyndigheten (Belastingsdienst) accepterar att de skattskyldiga lämnar dokumentation inom fyra veckor, eller i komplicerade fall senast inom tre månader, efter begäran.

Av tillgängliga uppgifter³⁰ framgår att Belastingsdienst på begäran av företag och under vissa omständigheter kan lämna support för att reducera den administrativa bördan t.ex. vid upprättandet av funktionsanalys. Det gäller mindre företag med färre än 50 anställda och en balansomslutning som understiger 5 miljoner euro.

Sanktioner. Det finns inga direkta sanktioner om information inte lämnas i deklARATIONEN eller om dokumentation inte upprättas. Avsaknad av eller brister i dokumentationen medför dock att bevisbördan övergår på den skattskyldige. Skattetillägg kan utgå med upp till 100 procent av eventuell inkomstjustering beroende på graden av förseelse (vårdslös, oavsiktlig, avsiktlig). Det bedöms som osannolikt att det påförs ett skattetillägg ifall dokumentationen är upprättad på ett vederhäftigt sätt.

Språk. Nederländska är det officiella språket för dokumentationen, men engelska är vanligtvis accepterat. Belastingsdienst kan begära en översättning när det behövs för att förstå dokumentationen.

Tyskland

Armlängdsregel. Reglerna om intressegemenskap återfinns i Aussensteuergesetz (sektion 1) medan reglerna om inkomstöverföring (förtäckt vinstutdelning) finns i sektion 8 § 3 av Körperschaftsteuergesetz. Vissa ändringar har skett under 2013 för att ännu mer anpassa sig till OECD:s riktlinjer, t.ex. avseende fasta driftställen.

Information i deklARATIONEN. Inga särskilda krav finns angående information om närståendetransaktioner på deklARATIONEN.

Dokumentation om internpriser. Uttryckliga regler om internprissättningsdokumentation finns sedan år 2003 i Abgabenordnung (sektion 90 § 3). Reglerna innebär en skyldighet att

³⁰ BDO: Transfer Pricing in the Netherlands, 2012

upprätta löpande dokumentation om företagets transaktioner med utländska närstående parter. Dokumentationskravet innefattar en skyldighet att lämna skriftlig information angående ekonomiska och juridiska förhållanden vilka är relevanta för att bedöma internpriser och affärsvillkor vid transaktioner med närstående.

Lagen anger inte uttryckligen vilka dokument som ska upprättas och tillhandahållas utan ger en befogenhet till Bundesministerium der Finanzen att komma med särskilda föreskrifter angående dokumentationsskyldigheten. Sådana föreskrifter publicerades under 2005 och får anses som tämligen omfattande. Nedanstående punkter kan särskilt betonas. Det är särskilt den sista punkten där Tysklands regelverk sträcker sig längre än de flesta andra länders interna regler. Dokumentationen ska innehålla

- allmän information om ägande, organisation av koncernen, verksamhet
- en beskrivning av närståendetransaktioner, former för och omfattning av närståendetransaktioner och en lista över viktiga immateriella tillgångar
- en funktions- och riskanalys: beskrivning av vilka tjänster och risker som skattebetalaren står för, avtalsvillkor, värdekedja
- en prissättningsanalys: val av metod, stöd för valet, lista över jämförelser och dokumentation över de justeringar som gjorts
- information om den närstående parten i utlandet i de fall moderbolaget finns i Tyskland.

Särskilt riskabla transaktioner (t.ex. omstruktureringar) ska dokumenteras löpande. Den samlade dokumentationen ska vara färdigställd inom 6 månader efter räkenskapsårets utgång. Efter begäran från skattemyndigheten ska dokumentationen ställas till deras förfogande inom 60 dagar.

Om den skattskyldige inte upprättar dokumentation, eller om den är ofullständig, presumeras det att prissättningen inte har bestämts på armlängdsbasis. I sådana fall kan skattemyndigheten uppskatta inkomsten skönsmässigt (Abgabenordnung sektion 162 § 3).

Sanktioner. De tyska reglerna innehåller omfattande sanktionsregler (Abgabenordnung sektion 162 § 4). Skattetillägg utgår med 5–10 procent av det justerade inkomstbeloppet om inkomsten uppskattats i överensstämmelse med reglerna i sektion 162 § 3 ovan. Minimivån är 5 000 euro. Vid för sent företedd dokumentation kan böter utgå med maximalt en miljon euro. Minimisanktionen för avsaknad av eller för sent företedd dokumentation uppgår till 100 euro per dag. Sanktionerna döms i princip alltid ut om företaget brutit mot regelverket.

Språk. Tyska är det officiella språket för dokumentationen. Skattebetalaren kan ansöka om tillstånd att lämna dokumentationen på annat språk, vanligtvis engelska. Medgivande till detta sker efter en bedömning från fall till fall.

Storbritannien

Armlängdsregel. Storbritannien har genom The Finance Act 1998 moderniserat sin internprissättningslagstiftning i samband med att ett nytt självbeskattningssystem (self assessment) införts. Lagstiftningen har anpassats till artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal och riktlinjer ("Schedule 28AA, Income and Corporation Taxes Act"). Lagstiftningens struktur har ändrats 2010 (Sc 147(1)(a) Taxation Act 2010) vilket bl.a. inneburit att OECD:s riktlinjer för prissättning är inarbetade i lagstiftningen från räkenskapsår som börjar den 1 april 2011 eller senare. I Storbritannien gäller armlängdsprincipen även koncerntransaktioner inom landet och även transaktioner av olika slag utanför företagsgrupper.

Information i deklARATIONEN. Det finns ingen skyldighet att lämna information i deklARATIONEN om utländska närstående företag eller transaktioner med dessa. Lagstiftningen kräver dock att företag i samband med deklARATIONSFÖRFARANDET särskilt intygar att redovisad inkomst beräknats med beaktande av armlängdsprincipen. Dessutom förekommer bokföringsregler som kräver att avvikelser från armlängdsvillkor vid transaktioner med närstående företag redovisas öppet.

På framsidan av inkomstdeklARATIONEN för företag (Company Tax Return 600) ska en ruta fyllas i om företaget yrkar en s.k. kompensationsinvändning³¹ resp. om företaget omfattas av undantaget för små och medelstora företag (se nedan).

Dokumentation om internpriser. De riktlinjer som ges är mindre specifikt föreskrivande än i andra jämförbara länder. Möjligen är detta ett resultat av självbeskattningssystemet. Företagen har i hög grad själva ansvar för att avgöra vilken dokumentation om internpriser som är skäligen och nödvändig för att bekräfta att armlängdsprincipen följs. Det som särskilt bedöms vara viktigt att dokumentera är

- relevant information över företagets kommersiella och finansiella relationer med närstående företag
- vilka justeringar som varit nödvändiga för att uppnå armlängdspriser och hur dessa har beräknats (tax adjustments records)
- affärsvillkor av relevanta kommersiella arrangemang med både närstående och oberoende parter - sådan dokumentation kan inkludera avtal, budgetar, prognoser och andra dokument som visar hur företaget kommit fram till armlängdsvillkor och priser.

Prissättningsjusteringar enligt ovan ska ha gjorts och dokumenterats före deklARATIONENS avlämnande. Om skattemyndigheten (Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC) finner skäl att begära att dokumentation tillställs dem ska en sammanfattande dokumentation

³¹ Priset på en koncernintern försäljning kan exempelvis ha satts för lågt. Detta kompenseras genom att priset på ett koncerninternt inköp också satts för lågt.

sammanställas som visar att ovan nämnda justeringar medfört ett armlängdsmässigt resultat. Det finns inga bestämmelser om inom vilken tid detta ska ske. Vanligtvis rör det sig dock om 45 – 90 dagar.

Små och medelstora företag är undantagna från plikt att tillämpa internprissättningsregler för den absoluta merparten av transaktionerna. De behöver följaktligen inte heller upprätta någon dokumentation. Det maximala antalet anställda för undantaget uppgår till 250 och omsättningen får inte överstiga 50 miljoner euro eller en balansomslutning på 43 miljoner euro. Undantaget gäller inte transaktioner med länder som inte har ett heltäckande skatteavtal med Storbritannien. I särskilda fall kan även skattemyndigheten uppmana ett medelstort företag att de ska använda internprissättningsregler när de beräknar skattepliktig inkomst för vissa typer av transaktioner, t.ex. en s.k. patent box.

Sanktioner. Det finns inga särskilda sanktioner kopplade till att dokumentation inte upprättats eller upprättats ofullständigt. Däremot förändras bevisbördan.

När det gäller felaktigheter i prissättningen har ett nytt sanktionssystem införts genom 2010 års lagstiftning. Sanktioner kan utgå såväl vid en höjning av beskattningen som vid ett reducerat underskottsavdrag. Felaktigheten har delats in i tre nivåer, vårdslös, avsiktlig samt avsiktlig och dold. Sanktionsbeloppen varierar mellan 30 – 100 % av det som benämns Potential Lost Revenue. Om företaget utarbetat vederhäftig prissättningsdokumentation kan eftergift av sanktionen/skattetillägget medges.

Språk. Dokumentation kan bara lämnas på engelska.

USA

Armlängdsregel. Armlängdsprincipen regleras i Section 482 av Internal Revenue Code och motsvarar artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Den har sedan 1968 kompletterats med en rad s.k. Treasury Regulations som syftar till att klargöra hur Section 482 ska tillämpas och hur ett armlängdspris ska beräknas.

Information i deklarationen. Genom blankett 5471 ("Transactions Between Controlled Foreign Corporation and Shareholders, form 5471 schedule M") lämnas uppgifter om transaktioner med varje utländskt företag som ägs eller kontrolleras till mer än 50 procent. Blanketten är fyrsidig och innehåller ett stort antal olika frågor om bl.a. ägande, omfattningen av transaktioner (utgifter/inkomster) inom de vanligaste transaktionsslagen samt mer specifika frågor angående transaktioner som bedömts vara mer riskabla. Även transaktioner där betalning inte skett ska noteras.

Form 5472 används för att rapportera transaktioner med ett utländskt subjekt som äger ett amerikanskt till minst 25 procent. Blanketten innehåller identifikationsuppgifter och ett drygt

tjugotal frågor huruvida transaktioner förekommit mellan företagen samt omfattningen av dessa. Den amerikanska skattemyndigheten (Internal Revenue Service, IRS) har ett nära samarbete med tullen vilket framgår av vissa frågeställningar. Blanketterna 5471 och 5472 har löpande utökats väsentligt. De nu aktuella versionerna är från december 2012.

Deklarationsskyldiga företag måste även, sedan 2010, redovisa s.k. uncertain tax positions (UTP) som är en del av den allmänna deklARATIONEN för företag (Form 1120). Det är fråga om reserveringar som gjorts i bokslutet men där det skattemässiga utfallet är osäkert. Sådana val mellan att reservera eller inte reservera kan bland annat avse internprissättningsfrågor. Även regelverket som avser s.k. tvingande rapporteringsskyldighet avseende vissa typer av skatteplanering (mandatory disclosure rules) kan i vissa fall avse frågor som har koppling till internprissättning (transactions of interest eller listed transactions).³²

Deltagare i s.k. cost sharing arrangement (CSA) måste bifoga en särskild bilaga till deklARATIONEN när ett sådant avtal sluts och därefter årligen för att kostnadsfördelningsavtalet ska vara gällande.

Dokumentation om internpriser. Kraven på en tillfredsställande dokumentation beskrivs i Section 6662 och kan delas in i en primär dokumentation och en bakgrundsdokumentation. I en primär dokumentation ingår sådana dokument som direkt knyter an till hur internpriser har bestämts inom företagsgruppen. Dokumentationen ska upprättas av skattebetalaren innan deklARATIONEN lämnas in och ska kunna läggas fram inom 30 dagar efter det att IRS begärt att få del av materialet.

Primär dokumentation ska bl.a. innehålla

- en beskrivning av organisationsstrukturen i företagsgruppen som täcker alla parter det aktuella företaget har transaktioner med
- en verksamhetsöversikt och funktionsanalyser, inklusive analyser av legala och ekonomiska faktorer som påverkat prissättningen
- specifik dokumentation enligt transfer pricing regulations
- en beskrivning av metodval och motivering till varför viss metod valts
- en beskrivning av alternativa metoder och varför dessa inte valts
- en beskrivning av de interna transaktionerna, inklusive avtal och villkor, samt interna data för att analysera dessa transaktioner
- en beskrivning av jämförelsetransaktioner eller jämförelseföretag, hur jämförbarheten bedömts och vilka eventuella justeringar som gjorts för att jämförelsetransaktionerna ska kunna användas
- en beskrivning och förklaring av den ekonomiska analysen och resultatet vid tillämpning av vald metod.

³² IRS Form 8886 Reportable Transaction Disclosure Statement, IRS Form 8918 Material Advisor Disclosure Statement.

Till den primära dokumentationen hör vidare relevant information som inhämtats efter beskattningsårets utgång men före deklarationens avlämnande och som är användbar för att bedöma vald prissättningsmetod och resultatet av denna samt en innehållsförteckning över dokumentationen.

Bakgrundsinformation är all annan underliggande dokumentation som kan understödja den primära dokumentationen (redovisningsdokumentation, avtal, korrespondens m.m.). Sådan information behöver inte ha sammanställts då deklarationen lämnas in men ska kunna läggas fram inom 30 dagar efter särskild förfrågan från IRS.

Sanktioner. Underlåtenhet att lämna blankett 5471 och 5472 kan medföra en avgift på 10 000 USD för varje företag som informationsskyldigheten avser. Detta gäller om blanketterna lämnats för sent eller om informationen inte är fullständig eller är felaktig. Om underlåtenheten kvarstår efter påminnelse påförs ytterligare avgift, maximalt 50 000 USD.

Det finns inga särskilda sanktioner om dokumentation inte har upprättats. IRS har i övrigt uttalat att målsättningen med skattetilläggsreglerna är att uppmuntra de skattskyldiga i sina ansträngningar att dokumentera prissättningen av internttransaktioner. Sanktionerna har löpande utökats och nivåerna har höjts. Skattetillägg kan utgå med 20 eller 40 procent beroende på prisavvikelsens storlek. Det finns två olika sanktionstyper. Transactional Penalty bedömer mera den procentmässiga storleken på felet. Net Adjustment Penalty mäter mera den beloppsmässiga storleken på felet. Skattetillägg kan reduceras/undvikas om prissättningen med beaktande av vald prissättningsmetod har dokumenterats på ett tillfredsställande sätt. I reglerna om skattetillägg lämnas därför omfattande vägledning hur prissättningsdokumentationen kan fullgöras.

Språk. Dokumentation kan bara lämnas på engelska.

Australien

Armlängdsregel. Nya internprissättningsregler har införts under 2013 (International Tax Assessment Act 815 A-C). Reglerna innebär ett självbeskattningssystem inom internprissättningsområdet och kan sägas vara mera fokuserat på att samtliga villkor i internationella transaktioner är i överensstämmelse med armlängdsprincipen än specifikt att priset är korrekt. Reglerna gäller bara gränsöverskridande transaktioner men innebär även att transaktioner utanför intressegemenskapen kan prövas ur armlängdssynpunkt. Kopplingen till OECD:s riktlinjer är infogad i lagstiftningen. Förutom företag omfattas filialer, partnerships och trustar av regelns tillämplighet. De tidigare gällande reglerna har av Australian Taxation Office (ATO) kompletterats med en rad riktlinjer på olika områden, som prissättningsmetoder, dokumentation, lånetransaktioner, koncerninterna tjänster,

fördelning av inkomst till fast driftställe, skattetillegg m.m. Dessa synes till stora delar fortfarande vara gällande.

Information i deklARATIONEN. ATO har under 2012 introducerat en ny blankett, International Dealings Schedule (IDS), som utgör en bilaga till deklARATIONEN. Blanketten ersätter tidigare informationsplikt och har mycket större detaljeringsgrad. Blanketten är på hela 16 sidor och efterfrågar såväl mer allmänna som specifika uppgifter om olika transaktioner. Det är exempelvis beskrivning och beloppsuppgifter om kontrollerade transaktioner, uppgifter om med vilka länder transaktionerna sker, uppgifter om transaktioner som anses vara av stor risk, t.ex. inom det finansiella området, uppgifter om metoder vid internprissättningen, uppgifter om dokumentation avseende internprissättningen har upprättats, uppgifter om benefika överlåtelser etc. Företag med transaktioner med närstående företag utomlands som understiger 2 miljoner AUD undantas från vissa frågor. Har inte IDS upprättats eller bifogats deklARATIONEN kan sanktioner utgå.

De skattebetalare som erhållit ett förhandsbesked i prissättningsfråga (APA) ska varje år till ATO lämna en Annual Compliance Report som omfattar de aktuella transaktionerna.

Dokumentation om internpriser. Dokumentationsreglerna framgår av section 284-255 of Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953. Några nya gällande riktlinjer har ännu inte hunnit produceras avseende den nya lagstiftningen. I de ännu gällande riktlinjerna har ATO i s.k. taxation rulings (TR97/20 och TR98/11) angett exempel på sådant material som enligt myndigheten har betydelse vid bedömningar av internpriser såsom

- affärsplaner, strategier, organisationsstruktur, budget
- prissättningspolicy, marknadsinformation, analyser av produktavkastning, analyser av koncernföretagens avkastning
- dokument om skäl och bakgrund till varför företaget ingått den koncerninterna transaktionen
- dokument som visar den skattskyldiges försäljning, operativt resultat samt innehållet i avtal med aktuellt koncernföretag
- dokument som visar vald prissättningsmetod och vilka metoder som har förkastats
- jämförelsetransaktioner som har identifierats.

Regelverket innehåller få mer exakta undantag eller tröskelvärden. De ovan nämnda riktlinjerna³³ talar mer om att ATO generellt sett förväntar sig mer dokumentation för stora företag än för små: ”small business taxpayers and taxpayers with relatively low levels of international dealings with associated enterprises need not create documents beyond the minimum necessary to arrive at arm’s length outcomes in the context of their business.” Någon definition av vad som menas med ”small business” finns inte.

³³ ATO: Taxation ruling TR 98/11, chapter 6

I april 2014 har ett helt paket med utkast till kommande riktlinjer offentliggjorts för konsultation med näringslivet om förslagen.³⁴ Mot bakgrund av att det nu är fråga om ett självbeskattningssystem är riktlinjerna mer inriktade på att beskriva den process som är lämplig för företagen att följa och som sedan ATO vid en eventuell utredning särskilt kan förväntas följa upp. På övergripande nivå har detta sammanfattats med:

Steg 1 – identifiera de faktiska villkoren som gäller vid affärsmässiga och finansiella relationer.

Steg 2 – välj de mest lämpliga och pålitliga metoderna för att identifiera armlängdsvillkor.

Steg 3 – identifiera jämförbara villkor som är relevanta för att identifiera armlängdsvillkor.

Steg 4 – använd de metoder som står bäst i samklang med relevant vägledning (OECD).

Steg 5 – utvärdera och följ upp prissättningen och korrigera om det är nödvändigt.

Utkastet till riktlinjer innehåller mycket långtgående krav på företagen att ta hänsyn till och tillhandahålla information om koncernens globala verksamhet. I vissa delar synes kraven gå längre än de som föreslås av BEPS-projektet angående s.k. gemensam dokumentation (master file).³⁵

Den sedan tidigare föreskrivna tiden för att lämna dokumentation efter ATO:s begäran är 28 dagar. I utkastet till nya riktlinjer har det betonats att dokumentationen hela tiden, oavsett begäran från ATO, måste vara ”in the possession of, or freely accessible to the Australian taxpayer”.

Sanktioner. Den ovan nämnda regeländringen innebär inte att det är tvingande att upprätta prissättningsdokumentation. Det finns därför inte heller någon särskild sanktion om detta inte skett.

Skattemyndigheten kan skönsmässigt fastställa inkomsten när man kunnat konstatera att armlängdsprincipen inte följts. Skattetillägg kan utgå med 10, 25 eller 50 % av den ytterligare skatt som är följden av en inkomstjustering. Nivån på skattetillägget beror på skälen till justeringen samt huruvida tillfredsställande dokumentation har upprättats av den skattskyldige. Standardnivån är 25 %. Den lägsta nivån på skattetillägget utgår när företaget som höjs kan visa att det hade en ”reasonably arguable position (RAP)”. Det har i de nya reglerna slagits fast att för att åberopa RAP måste nödvändig dokumentation vara färdigställd senast vid deklarationens avlämnande.

Språk. Dokumentation kan bara lämnas på engelska.

³⁴ ATO: Draft Taxation ruling TR2014/D3, Draft Taxation ruling TR2014/D4 – documentation requirements, Practice Statement Law Administration PSLA 3673 (draft).

³⁵ Se bilaga 4

Arbete inom ramen för EU – EUTPD

I juni 2006 kom Europeiska rådet överens om en uppförandekod om dokumentationskrav på internprissättningsområdet, ”European Union Transfer Pricing Documentation” (EUTPD). Förslaget hade tagits fram av EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF).

Uppförandekoden utgör inte ett rättsligt bindande instrument, utan är en överenskommelse staterna emellan baserad på ömsesidighet. Medlemsstaterna förväntas dock införa regelverket genom lagstiftning eller riktlinjer. Avsikten är att en dokumentation upprättad i enlighet med uppförandekoden ska accepteras inom hela EU. Tillämpning av dessa dokumentationskrav är dock frivillig för skattebetalarna. Det står med andra ord dessa fritt att i stället fortsatt upprätta dokumentation i enlighet med interna regler i de stater där de är verksamma. Om man väljer att tillämpa EUTPD så ska tillämpningen ske på ett likvärdigt sätt i hela EU. Dessutom förutsätter tillämpningen en viss kontinuitet så att inte byte av dokumentationsmetod sker årligen.

EUTPD består av två delar. Första delen utgörs av standardiserade uppgifter som behandlar hela den del av företagsgruppen som är belägen inom unionen, en s.k. ”masterfile”. Andra delen utgörs av en landsspecifik dokumentation. Detta innebär att den dokumentation som upprättas delvis är gemensam för samtliga företag inom företagsgruppen och delvis är upprättad specifikt för varje stat där företagsgruppen är verksam. Det som föreslås inom BEPS-projektet har innehållsmässigt således stora likheter med EUTPD men skiljer sig från denna genom att ha en starkare koppling till inkomstdeklarationen än vad EUTPD har.

En ”masterfile” bör enligt uppförandekoden innehålla

- en översiktlig beskrivning av verksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår
- en beskrivning av företagsgruppens organisatoriska, legala och operationella struktur
- identifiering av närstående företag inom EU som är involverade i transaktioner med företag i intressegemenskap
- en beskrivning av transaktionerna mellan företag i intressegemenskap, innefattande
 - transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner
 - fakturaflöden
 - storleken på dessa transaktioner
- en beskrivning av funktioner som utförs och risker som bärs samt en beskrivning av de förändringar som skett avseende funktions- och riskprofiler jämfört med de två senaste beskattningsåren

- en beskrivning av äganderätten till immateriella tillgångar (t.ex. patent, varunamn och varumärken, ”know-how”) samt den ersättning i form av t.ex. periodvis utgående betalningar som erhålls eller erläggs för nyttjandet av dessa tillgångar
- en beskrivning av företagsgruppens internprissättningspolicy eller internprissättningsystem som anger hur företagsgruppens prissättning överensstämmer med armlängdsprincipen
- en översikt över förekomsten av kostnadsfördelningsavtal, ”advance pricing agreements” och förhandsbesked rörande internprissättning för företag med hemvist inom EU
- ett åtagande från varje skattskyldig som omfattas av dokumentationen att på begäran inom skälig tid tillhandahålla ytterligare information.

Den landsspecifika dokumentationen bör i princip bara vara tillgänglig för skattemyndigheten i det land den avser. Den bör enligt uppförandekoden, utöver vad som anges i den gemensamma delen av dokumentationen, innehålla

- en detaljerad beskrivning av affärsverksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår
- en beskrivning och förklaring av transaktionerna mellan företaget med hemvist i staten i fråga och företag i intressegemenskap, innefattande
 - transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner
 - fakturaflöden, samt
 - storleken på dessa transaktioner
- en jämförbarhetsanalys, dvs.
 - karaktäristika för varan, tillgången eller tjänsten i fråga
 - funktionsanalys
 - avtalsvillkor
 - ekonomiska omständigheter
 - affärsstrategier
- en beskrivning av de internprissättningsmetoder som tillämpas samt hur dessa valts, dvs. skälen till varför en viss metod valts samt hur denna tillämpas av företagen i fråga
- relevant information avseende s.k. interna eller externa jämförelsetransaktioner
- en beskrivning av implementering och tillämpning av företagsgruppens internprissättningspolicy.

En undersökning som gjordes 2009 av EU-kommissionen tyder på att relativt få företag valt att tillämpa EUTPD i full omfattning. I OECD:s White Paper anges ett antal tänkbara förklaringar till att så blivit fallet. Man kan sammanfatta dessa med att det uppfattas som att dokumentationskraven är långtgående men att det för företagen ändå ger få fördelar jämfört med att fortsätta dokumentera enligt respektive lands interna lagstiftning. En ny

undersökning ska ha utförts under 2013. Något resultat från denna är dock ännu inte tillgängligt.

I de nordiska länderna framgår det av riktlinjer m.m. att företagen kan tillämpa EUTPD. De finska interna dokumentationskraven synes mer än i de övriga länderna ha påverkats av EUTPD. I Storbritannien kan också EUTPD tillämpas men företagen förutsätts då skriftligen informera HMRC om detta innan tillämpningen börjar. De tyska internprissättningsreglerna hänvisar inte till EUTPD. Anledningen bedöms vara att kraven i de tyska interna reglerna sträcker sig betydligt längre än EUTPD³⁶. Även de nederländska reglerna saknar hänvisning till EUTPD.

Snabbväxande ekonomier m.fl.

Kina

Armlängdsregel. Regler om internprissättning har införts genom Bolagsskattelagen 2007.

Information i deklARATIONEN. Omfattande information om kontrollerade transaktioner ska lämnas tillsammans med deklARATIONEN. Totalt är det ett 10-tal olika formulär som ska lämnas. I dessa ska också ofta jämförelser göras med tredjepartstransaktioner. Ett exempel som kan nämnas är att betalningar ut ur landet ska fördelas på 17 olika underkategorier, där även information avseende beskattningen för mottagaren ska anges. Det bör även nämnas att vissa typer av ersättningar som management fee inte är avdragsgilla i Kina.

Dokumentationen om internpriser. Riktlinjer för tillämpningen kom 2008 (Circular Guoshuifa No 2). Kina är inte medlem i OECD. De interna kinesiska riktlinjerna synes inte heller hänvisa till OECD:s riktlinjer men i grunden motsvarar de dessa men med vissa väsentliga utvidgningar. Man kan nog påstå att Kina i vissa sammanhang har en annan tolkning av vad som är armlängdsmässig fördelning av resultat än den som är gängse inom OECD t.ex. i fråga om s.k. location specific advantages. Detta påverkar i sin tur dokumentationskraven.

Dokumentation ska lämnas av företag som har sammanlagda närstående varutransaktioner som överstiger RMB 200 miljoner (1 yuan = ca 1 SEK) eller andra typer av närstående transaktioner som överstiger RMB 40 miljoner. Det finns indikationer att skatteförvaltningen ibland utvidgar kraven till att även gälla exempelvis förlustföretag oavsett storlek. Dokumentationen ska upprättas löpande och sammanställas senast 5 månader efter räkenskapsårets slut och sedan överlämnas till skatteförvaltningen inom 20 dagar efter begäran. Den ska även bevaras under en tioårsperiod.

³⁶ Lost in Transfer Pricing: The pitfalls of EU Transfer Pricing Documentation, August Karl Gudmundsson, International Transfer Pricing Journal, Januari 2009

Sanktioner. Om inte information bifogas deklARATIONEN kan böter/skattetillägg uppgående till RMB 10 000 påföras.

Avsaknad av dokumentation torde primärt leda till förändringar av bevisbördan. Det är inga särskilda skattetillägg kopplade till prissättningsjusteringar eller att dokumentation inte lämnas. Däremot kan en form av ”straffränta” påföras som räknas i procent av värdet på transaktionen. Har skattebetalaren lämnat en vederhäftig dokumentation kan räntan justeras nedåt. Det kan noteras att den lokala självständigheten för Kinas olika regioner framstår som mycket stor. Det gäller såväl vid tolkandet av regelverket som vid hanteringen av sanktioner.

Språk. Dokumentationen ska sammanställas på mandarin.

Indien

Armlängdsregeln. Armlängdsprincipen är i princip lagstadgad sedan 1961 (Income Tax Act sec. 92 a-f). Regelverket förtydligades 2001 då egentliga prissättningsregler infördes. Under 2012 utökades regelverket till att gälla även vissa transaktioner inom landet (Specified Domestic Transactions). Enligt tillgängliga uppgifter pågår för närvarande ytterligare förändringar av lagstiftningen.

Information i deklARATIONEN. Lagen föreskriver en årlig informationsplikt. Uppgifterna ska lämnas i ett särskilt formulär (Annexure to Form No 3CEB). Formuläret är på ca 10 sidor och innebär att utförlig information ska lämnas om motpart, transaktion, belopp, val av metod etc. för ett drygt 25-tal olika transaktionstyper/företeelser. Själva blanketten innebär sedan att en auktoriserad revisor måste intyga (Accountants Report) att de lämnade uppgifterna är korrekta och att vederhäftig dokumentation avseende prissättning har upprättats och bevarats.

Dokumentation av internpriser. Indien är inte medlem i OECD och några direkta kopplingar till OECD:s riktlinjer finns inte. I praktiken synes dock den indiska skatteförvaltningen ofta söka stöd i OECD:s riktlinjer vid tillämpning av regelverket. I de fall den interna rätten skiljer sig från OECD:s riktlinjer gäller naturligen den interna rätten.

Dokumentation ska upprättas i de fall det sammanlagda årsbeloppet av internationella kontrollerade transaktioner överstiger 10 miljoner INR (1 SEK = ca 10 rupier).

Dokumentation ska ske löpande och bevaras i 9 år. Tiden för att lämna dokumentation till skattemyndigheten fastställs i praktiken oftast vid påbörjandet av utredning/revision.

Sanktioner. Om inte Accountants Report har upprättats utgår böter med 100 000 INR. För övrigt har Indien ett sanktionssystem med procentuella skattetillägg avseende internationella transaktioner. Sedan tidigare har det varit 2 % av värdet på transaktionen om dokument inte bevarats och 2 % om dokument inte tillhandahållits skattemyndigheten. Genom

regelförändringar 2012 gäller också ett skattetillegg på samma nivå dels om man bevarat och tillhandahållit inkorrekt dokument och dels om man underlåtit att rapportera en transaktion i Accountants Report. Utebliven information av olika slag torde vanligtvis flytta bevisbördan till företaget.

Språk. Dokumentationen ska sammanställas på engelska.

Schweiz

Sverige har sedan länge och fortsätter att ha starka ”skatterelationer” med Schweiz. Inte minst gäller det den betydande frekvensen av s.k. principaler dvs. huvudbolaget i moderna affärsmodeller.³⁷ Särskilda regler synes nu ha införts angående begränsningar avseende nedsättningar av skatten för principaler i de fall upptaxering sker i annat land.

Armlängdsregeln. Landets lagstiftning innehåller inga särskilda stadganden om armlängdsprincipen eller andra regler om internprissättning. Samtidigt kan man konstatera att Schweiz är medlem i OECD och torde därför ha accepterat OECD:s riktlinjer.

Information i deklARATIONEN. Regler saknas.

Dokumentation av intErnpriser. Trots avsaknad av specifikt regelverk synes de schweiziska skattemyndigheterna, (Eidgenössische SteuerwAltung ESTV), utreda prissättningsfrågor och även när det anses nödvändigt begära dokumentation. Dokumentationen förutsätts då vara i linje med OECD:s riktlinjer. Uteblivna svar synes i de flesta fall leda till att utredningar startas och att bevisbördan flyttas till skattebetalaren.

Sanktioner. Det finns allmänna sanktioner som kan tillämpas även vid prissättningsfall. Men det är då fråga om felaktigheter som bedöms som fusk eller till och med brottsliga. Man måste också observera att de olika kantonerna är mycket självständiga och att tillämpningen kan variera stort mellan dem.

Språk. Dokumentation kan upprättas på tyska, franska, italienska och rätoromanska beroende på kanton.

Övriga länder – jämförelse inom BEPS-projektet

OECD har som underlag för översyn av dokumentationsreglerna i sina riktlinjer och som en del i det pågående BEPS-projektet i juli 2013 sammanställt rapporten White Paper on Transfer Pricing Documentation (Public Consultation). Som underlag för rapporten har en

³⁷ Se bilaga 2

undersökning gjorts i ett antal länder³⁸ avseende en mängd parametrar som har koppling till dokumentationsregler och informationsplikt i deklARATIONERNA.

Av dessa länder synes det bara vara Schweiz som saknar särskilda regler eller andra riktlinjer om prissättningsdokumentation. I de allra flesta fallen är dokumentationsplikten lagstadgad. Övergripande kan sägas att dokumentationskraven är likartade när det gäller kraven på redogörelser för affärsstrategier, relationer med närstående företag, villkor och omfattning av olika typer av transaktioner, använda prissättningsmetoder och valet mellan dessa etc. Dokumentationskraven varierar däremot starkt när det gäller vad som benämns övrig dokumentation. Det gäller exempelvis mer specifik information angående transaktioner med immateriella tillgångar och kostnadsfördelningsavtal. Det gäller även information om vilka förhandsbesked/rulings som finns med andra länder och vilka skatteprocesser som närstående företag är inblandade i. Vid vissa frågeställningar synes det finnas en stor osäkerhet om vad de olika ländernas dokumentationskrav egentligen innebär. Det gäller exempelvis frågan om skatteförvaltningarna har möjlighet att begära kompletterande information efter det att dokumentationskraven uppfyllts. Mycket få länders regler föreskriver/tillåter inhämtande av information om den utländska motpartens skatteutfall vid närstående transaktioner (jmf Tyskland ovan).

White Paper nämner flera grundläggande frågor att beakta när man jämför olika dokumentationsregler. En är att det oftast inte klargjorts vad respektive lands regler egentligen syftar till. En annan oklarhet gäller vad som egentligen menas med prissättningsdokumentation. Vissa länder synes mena de handlingar som ingår i den ordinarie redovisningen och som säkerställer/styrker att prissättningen är armlängdsmässig. Andra länder menar den särskilda dokumentation, såsom funktionsanalys och jämförelseanalys, som ska sammanställas och överlämnas till skatteförvaltningarna efter begäran. Möjligen kan man här finna en tendens att de länder som tillämpar ett självbeskattningssystem mera förlitar sig på det först nämnda.

BEPS-projektet lanserar s.k. land för land-rapportering som en av de bärande åtgärderna i den fortsatta utvecklingen av dokumentationsreglerna. Det kan observeras att enligt undersökningen har inget av de angivna länderna idag något krav på land för land-rapportering vare sig avseende försäljning, nettoinkomst eller betald skatt.

Utöver länderna som ingår i undersökningen är det ett stort antal länder som har dokumentationsregler avseende prissättningen. Det gäller såväl medlemmar som länder som inte är medlemmar i OECD. Förutom de mest växande ekonomierna har även länder i Sveriges närområde, såsom Frankrike, Italien och Irland, de senaste åren gjort betydande

³⁸ Argentina, Australien, Brasilien, Kanada, Chile, Kina, Colombia, Ghana, Indien, Indonesien, Israel, Japan, Kenya, Korea, Malaysia, Mexiko, Nya Zeeland, Norge, Singapore, Sydafrika, Schweiz, Turkiet, Storbritannien, USA, Vietnam

skärpningar i sina prissättningsregler.³⁹ Under 2013-2014 synes det på många håll pågå ett förberedande arbete utifrån det resultat som förväntas från BEPS-projektet.

När det gäller bestämmelser om att information om internprissättningen på ett eller annat sätt ska bifogas skattebetalarens inkomstdeklaration så kan det konstateras att av de undersökta länderna är det endast Ghana, Nya Zeeland, Singapore, Schweiz och Storbritannien som saknar sådana bestämmelser. I flertalet fall är det fråga om en särskild blankett som inges som bilaga. Det råder stor samstämmighet mellan länderna när det gäller efterfrågade uppgifter om närstående parter, om förekomst av olika typer av transaktioner och andra arrangemang och om använda prissättningsmetoder. I andra fall synes efterfrågade uppgifter vara landsspecifika. Ett exempel är att Australien är ensam om att fråga om flera förhållanden t.ex. kopplingen mellan prissättningen och underkapitalisering. Ett annat exempel är att endast fyra länder frågar om överlåtelser som sker utan direkt betalning, vanligtvis är det fråga om överlåtelse av immateriella tillgångar.

Tillämpningen av prissättningsreglerna beror givetvis också på den operativa handläggningen av dem. Under 2010 gjorde den amerikanska tidskriften TP Week (International Tax Review) en enkät till sina abonnenter om vilka skatteförvaltningar som bedömdes ha den mest aggressiva tillämpningen när det gäller internprissättning.

10 most aggressive tax authorities for transfer pricing
Japan
India
China
Canada
US
France
Germany
Australia
Korea
UK

Närmast efter dessa kom en grupp av länder bestående av Argentina, Österrike, Danmark, Brasilien och Nederländerna.

³⁹ År 2013 finns det drygt 200 statsbildningar i världen. Av dessa har ca 80 länder internprissättningsregler. Därutöver är det ett drygt 20-tal länder där prissättningsregler är under utveckling.

Bilaga 4 – OECD:s BEPS-arbete

Dokumentation av internpriser inklusive land för land-rapportering

Gemensam dokumentation (master file)

Innehållet i den gemensamma dokumentationen ska ge en översiktlig bild av koncernens verksamhet inklusive karaktären av dess globala affärsaktiviteter, dess övergripande policy för internprissättning samt dess globala fördelning av inkomster och ekonomiska aktiviteter.

Uppgifterna kan delas in i fem grupper: koncernens organisationsstruktur, beskrivning av verksamheten, koncernens immateriella tillgångar, de finansiella aktiviteterna, samt koncernens finansiella och skattemässiga position.

Beskrivningen av organisationsstrukturen ska innehålla en sammanställning av koncernens legala struktur och var företagen finns i geografiskt avseende.

Beskrivningen av koncernens verksamhet inkluderar

- vad som är värdedrivande inom koncernen
- ”supply chain” för de fem största varorna/tjänsterna samt de varor/tjänster där omsättningen överstiger fem procent av koncernens omsättning
- en beskrivning av de viktigaste tjänstearrangemangen inom koncernen inklusive policy för internprissättning av dessa
- de huvudsakliga geografiska marknaderna för de varor/tjänster koncernen erbjuder
- en översiktlig funktionsanalys av koncernens enskilda enheter inklusive dessas huvudsakliga bidrag till värdeskapande
- omstruktureringar, förvärv och avvecklingar av verksamheter under året.

Informationen om immateriella tillgångar ska omfatta

- en översiktlig beskrivning av koncernens strategi för utveckling, ägande och exploatering av immateriella tillgångar, inklusive var de huvudsakliga FoU-enheterna är etablerade, och var ledningen för FoU är placerad
- en lista över immateriella tillgångar som är väsentliga för internprissättningen, och vilka som är legala innehavare av dessa
- en lista över väsentliga avtal kopplade till dessa immateriella tillgångar (inklusive kostnadsfördelningsavtal, kontraktutvecklingsavtal och licensavtal)
- en övergripande beskrivning av koncernens internprissättningspolicy avseende FoU och immateriella tillgångar
- en övergripande beskrivning av väsentliga koncerninterna överlåtelser av rättigheter kopplade till immateriella tillgångar.

Information om koncerninterna finansiella aktiviteter ska omfatta

- en övergripande beskrivning hur koncernen är finansierad, inklusive viktiga finansiella arrangemang med oberoende aktörer
- angivandet av de enheter inom koncernen som har en väsentlig funktion för koncernintern finansiering, inklusive var dessa är etablerade och var den verkliga ledningen för dessa funktioner sitter
- en övergripande beskrivning av koncernens internprissättningspolicy av finansiella arrangemang.

För att beskriva koncernens finansiella och skattemässiga situation ska även följande ingå:

- koncernens konsoliderade årsredovisning
- en lista med översiktlig beskrivning av koncernens ensidiga prissättningsbesked (unilaterala APA) och andra avgöranden som berör fördelningen av den skattemässiga inkomsten mellan länder.

I första hand ska informationen lämnas för koncernen som helhet. När det är motiverat kan dock informationen ges uppdelat på verksamhetsgrenar.

Lokal dokumentation (local file)

Den lokala dokumentationen ska bland annat innehålla en mer specifik transaktionsbaserad information för respektive företag och kompletterar därigenom den gemensamma dokumentationen. Den inkluderar en analys av transaktionerna och finansiell information om dessa, en jämförbarhetsanalys samt en beskrivning av valet och tillämpningen av den mest lämpliga prissättningsmetoden.

Informationen om det lokala företaget ska omfatta

- en beskrivning av den lokala ledningsstrukturen, ett lokalt organisationsschema samt en beskrivning av till vem den lokala ledningen rapporterar och var dessa sitter
- en detaljerad beskrivning av den verksamhet och de affärsstrategier som det lokala företaget har, inklusive en uppgift om huruvida företaget nyligen har berörts av omstruktureringar eller överföringar av immateriella tillgångar och vad detta i så fall inneburit
- företagets viktigaste konkurrenter.

Informationen om de väsentliga koncerninterna transaktionerna ska bestå av

- en beskrivning av dessa transaktioner
- vilket belopp som har/ska erläggas i samband med dessa transaktioner, uppdelat utifrån det skattemässiga hemvistet hos givare/mottagare
- uppgift om vilka koncernbolag som är involverade i respektive kategori av transaktion
- kopior på de väsentliga koncerninterna avtal som slutits av det lokala bolaget
- en detaljerad jämförbarhets- och funktionsanalys av relevanta koncernbolag för varje kategori av koncernintern transaktion, inklusive eventuella förändringar mot tidigare år

- angivande av den mest lämpliga prissättningsmetoden för respektive kategori av transaktion, samt skälen till valet av denna metod
- angivande av vilken part som ska jämföras ("tested party") samt skälen till detta val
- en sammanfattning av de grundläggande antaganden som görs för tillämpade prissättningsmetoder
- i förekommande fall en förklaring till varför en flersårsanalys görs
- en lista med beskrivningar av valda jämförelsetransaktioner och finansiell information om transaktioner mellan oberoende parter samt information om metod och urval
- en beskrivning av gjorda justeringar för att öka jämförbarheten
- en beskrivning av skälen till varför transaktionerna anses vara prissatta enligt armlängdsprincipen utifrån den tillämpade metoden
- en sammanfattning av den finansiella information som används för att tillämpa valda internprissättningsmetoder
- kopior av de existerande förhandsbesked (APA) och andra överenskommelser och beslut ("rulings") som den lokala skattejurisdiktionen inte är del av men som påverkar aktuella koncerninterna transaktioner.

Finansiell information ska bestå av

- det lokala företags årsredovisning (om den täcks av externrevision ska den lämnas, annars får oreviderad redovisning ges)
- information som visar hur de finansiella data som använts i tillämpningen av prissättningsmetoden kan kopplas till den finansiella redovisningen
- sammanfattad finansiell information för jämförelseobjekten med angivande av källan.

Land för land-rapport (Country-by-Country report)

Denna del av dokumentationen ska underlätta för skattemyndigheterna att göra en övergripande riskbedömning avseende internprissättningen. Den kan också användas för bedömning av andra BEPS-relaterade risker och för statistiska analyser. Den ska dock i sig inte användas som substitut för en komplett analys av internprissättning, eller för att fördela koncerners vinster utifrån en nyckeltalsbaserad allokering ("global formulary apportionment of income").

Dokumentationen består av ett formulär som ska fyllas i av koncernmodern. För respektive skattejurisdiktion (område med fiskal autonomi, dvs. vanligen land) en koncern är verksam i ska följande uppgifter lämnas:

- omsättning uppdelad på närstående respektive oberoende parter
- vinst eller förlust före skatt
- betald inkomstskatt
- upplupen inkomstskatt
- bundet eget kapital ("Stated Capital", vilket i huvudsak torde tolkas som bolagets aktiekapital)

- balanserade vinstmedel
- antal anställda
- värdet av materiella anläggningstillgångar.

För varje skattejurisdiktion ska dessutom samtliga legala enheter som är hemmahörande där anges, liksom om de är registrerade inom en annan jurisdiktion. För dessa legala enheter ska även uppgifter ges om vilken eller vilka kategorier av verksamhet dessa bedriver. En indelning har för detta ändamål gjorts i 13 kategorier, exempelvis FoU, innehav av immateriella tillgångar, tillverkning osv. Det är också möjligt att i formuläret lämna övriga uppgifter som kan förklara den givna informationen.

Möjligheter till förenklingar

OECD anser att någon form av väsentlighetsgräns för transaktioner är lämplig för att undvika att företagen drabbas alltför hårt samt att det ger dem utrymme att fokusera på och dokumentera större transaktioner. Vilken gräns som används är upp till respektive land att bestämma. I punkt 32 i rapporten nämns följande:

“Not all transactions that occur between associated enterprises are sufficiently material to require full documentation in the local file. Tax administrations have an interest in seeing the most important information while at the same time they also have an interest in seeing that MNEs are not so overwhelmed with compliance demands that they fail to consider and document the most important items. Thus, individual country transfer pricing documentation requirements based on Annex II to Chapter V of these Guidelines should include specific materiality thresholds that take into account the size and the nature of the local economy, the importance of the MNE group in that economy, and the size and nature of local operating entities, in addition to the overall size and nature of the MNE group. Measures of materiality may be considered in relative terms (e.g. transactions not exceeding a percentage of revenue or a percentage of cost measure) or in absolute amount terms (e.g. transactions not exceeding a certain fixed amount). Individual countries should establish their own materiality standards for local file purposes, based on local conditions. The materiality standards should be objective standards that are commonly understood and accepted in commercial practice. See paragraph 18 for the materiality standards applicable in completing the master file.”

Små och medelstora företag ska inte behöva ta fram lika mycket dokumentation som större företag. I punkt 32 i rapporten nämns följande:

“A number of countries have introduced in their transfer pricing documentation rules simplification measures which exempt small and medium-sized enterprises (SMEs) from transfer pricing documentation requirements or limit the information required to be provided by such enterprises. In order not to impose on taxpayers costs and burdens

disproportionate to the circumstances, it is recommended to not require SMEs to produce the amount of documentation that might be expected from larger enterprises. However, SMEs should be obliged to provide information and documents about their material cross-border transactions upon a specific request of the tax administration in the course of a tax examination or for transfer pricing risk assessment purposes.”

I punkt 34 sägs att samtliga företag, även mindre företag, ska täckas av land för land-rapporten.

“For purposes of Annex III to Chapter V of these Guidelines, the country-by-country report should include all tax jurisdictions in which the MNE group has an entity resident for tax purposes, regardless of the size of business operations in that tax jurisdiction.”

Bilaga 5 – Redovisning av externa enkäter

Fråga 1 – Vilken kategori tillhör ert företag

Kategori	Antal	Andel	Enkät mottagna	Antal svar	Svarsfrekvens i %
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	9 334	25%	58	28	48%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	6 065	16%	38	8	21%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	10 525	28%	56	19	34%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	11 772	31%	79	21	27%
Företag som kan ha koncerninterna transaktioner	37 696	100%	231	76	

Fråga 2 – Har ert företag tillämpat armlängdsprincipen på något annat sätt efter att dokumentationskyldigheten infördes jämfört med tidigare? Om ja, förklara gärna skillnaden.

Kategori	Nej	Ja	N/A
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	71%	18%	11%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	63%	13%	25%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	63%	16%	21%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	67%	10%	24%

Fråga 3 – Var vänlig ge en kort beskrivning av vad ert dokumentationsarbete har bestått av.⁴⁰

⁴⁰ Frågans karaktär ger upphov till svar som är unika för varje enskilt företag och redovisas därmed inte i tabellform. Företagens svar sammanfattas i rapporten under avsnitt 4.2.1.

Fråga 4 – Hur lång tid uppskattar ni att ert företags arbete med dokumentationen tar per år?

Kategori	0-3 dgr	4-7 dgr	8-14 dgr	>14 dgr	N/A
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	61%	7%	18%	11%	4%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	38%	25%	13%	13%	13%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	32%	11%	16%	26%	16%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	33%	10%	5%	14%	38%

Fråga 5 – Upprättar ert företag själv dokumentationen eller anlitar ni extern hjälp?

Inledningsvis brukar nästan alla företag ha extern hjälp för att upprätta eller kvalitetskontrollera dokumentationen men det löpande arbetet ser ut som följer:

Kategori	Internt	Externt	Både och	N/A
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	46%	18%	11%	11%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	38%	25%	25%	13%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	32%	16%	42%	11%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	43%	14%	19%	24%

Fråga 6 – Vad uppskattar ni att den administrativa kostnaden är för de interna resurser ni använt för att uppfylla dokumentationsskyldigheten?

Kategori	<10'	10-50'	>50'	N/A
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	39%	29%	14%	14%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	13%	25%	25%	38%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	11%	26%	32%	32%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	24%	19%	14%	43%

Fråga 7 – Vad uppskattar ni att den administrativa kostnaden är för den externa hjälp ni använt för att uppfylla dokumentationsskyldigheten?

Kategori	<10'	10-50'	50'-100'	>100'	N/A
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	36%	29%	11%	0%	25%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	13%	25%	0%	0%	63%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	11%	16%	11%	42%	21%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	24%	14%	5%	5%	52%

Fråga 8 – Har ni någon merkostnad som beror på att de svenska reglerna om dokumentation skiljer sig från motsvarande regler i andra länder? Ange i så fall vad kostnaden gäller och ungefär hur stor den är.

Kategori	Nej	Ja	N/A
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	57%	11%	32%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	13%	0%	88%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	68%	0%	32%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	38%	0%	62%

Fråga 9 – Anser ni att ni har fått tillräcklig information från Skatteverket om hur reglerna ska tolkas och tillämpas? Om inte, ange gärna vad ni saknar.

Kategori	Nej	Ja	N/A
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	29%	50%	21%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	50%	38%	13%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	32%	32%	37%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	24%	48%	29%

Fråga 10 – Hur tycker ni att reglerna om dokumentation fungerar?

Kategori	Bra	Dåligt	N/A
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	54%	21%	25%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	25%	50%	25%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	53%	21%	26%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	38%	14%	48%

Fråga 11 – Har ni förslag på hur dokumentationsskyldigheten kan förenklas?

Kategori	Nej	Ja	N/A
Företaget ingår i en liten eller medelstor svensk koncern	32%	36%	32%
Företaget ingår i en liten eller medelstor utländsk koncern	25%	25%	50%
Företaget ingår i en stor svensk koncern	21%	42%	37%
Företaget ingår i en stor utländsk koncern	29%	24%	48%