

803

Kommentar till Action 13 – TP-dokumentation

AV ANDERS HULTQVIST

Såsom Glansberg framhållit är TP-dokumentation inget nytt, utan kraven på en sådan har växt fram successivt bland staterna under de senaste decennierna med stöd av rekommendationer från bl.a. OECD, och i Europa, EU TPD.¹ I Sverige fick vi krav på sådan dokumentation 2007 genom allmänt hållna regler, vilka kompletteras med föreskrifter från Skatteverket. Det har därför av konstitutionella skäl funnits anledning att ifrågasätta hur bindande dessa är i sina detaljer och vilken frihet företagen har att efter egen bedömning ordna med ”dokumentation”.² Förklaringen och försvaret för denna ordning har bl.a. varit att reglerna är osanktionerade.³ I allmänhet rapporteras att det i praktiken ändå fungerar i enlighet med kraven i EU TPD, som i sin tur ansluter sig till OECD:s rekommendationer.⁴

1. Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD), publicerad i OJ C 176, 28.7.2006, p. 1.

2. Se vidare Hultqvist, Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning, Svensk skattetidning 2007 s. 404 ff. I den numera införda skatteförordningen (2011:1244) har lagtexten kortats ytterligare (se 39 kap. 15–16 §§) och delvis överförs till 9 kap. 9 § skatteförordningen (2011:1261).

3. Så också i den senaste lagreformen, se prop. 2010/11:165 s. 864.

4. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/-forum/jtpf/2013/summary-ms.pdf.

SVENSK SKATTETIDNING 10.2014

Det nya i BEPS-förslaget ligger i den internationella samordningen och överblickbarheten. *Transparens* är det populära ledordet. När de sju rapporterna presenterades i september framhölls att förslaget med nya dokumentationskrav var en "game changer". De multinationella företagskoncernerna ska nu bli transparenta när alla nationella skattemyndigheter kommer att få en bra gemensam översikt av företagskoncernernas verksamhet i de olika länderna. Med en master file och en standardiserad land för land-rapport kommer skattemyndigheterna att få ett bättre instrument att bedöma var riskerna för felprissättning eller annan tveksam allokering av vinster förekommer. Särskilt utvecklingsländerna menade sig behöva detta och förslaget motiverades inte minst av behovet av att få med sig dessa länder i samarbetet.

Onekligen är det just standardiseringen, översikten och den kontinuerliga uppdateringen som kommer att skapa ett sådant banbrytande redskap, eftersom det kan vara svårt för nationella skatteadministrationer att skaffa en sådan på egen hand. Läger man därtill det utökade informationsutbytet och möjligheten till samverkan och assistans mellan staterna så sker onekligen en förskjutning till de fiskala myndigheternas fördel. Många menar att detta leder till en bättre balans, eftersom de multinationella företagen tidigare ansetts ha ett informationsövertag och kunnat spela ut olika staters skatteadministrationer individuellt och mot varandra.

Samtidigt ska man komma ihåg att internprissättningsregler finns för att *undvika dubbelbeskattning* och att när en stat vill öka sin del av kakan ska det rimligen ske på någon annan stats bekostnad, inte mer åt alla. Här ligger en inbyggd konfliktrisk när alla får alltmer information att grunda sina skatteanspråk på. Därav företagens krav på motsvarande förbättringar när det gäller möjligheten att *lösa konflikter* mellan staternas skatteanspråk ("dispute resolutions", action 14).

En annan farhåga som förekommer i diskussionen är om det med denna översikt över multinationella koncerners värdeskapande verksamhet kommer att bli en glidning mot en beskattning baserad på en proportionering av inkomster efter vissa formler ("formula apportionment") och bort från den *traditionella armländsprissättningsmetoden*, särskilt som bl.a. redan den s.k. profit split-metoden och föreslagna justeringsmöjligheter för immaterialrättigheter (action 8) m.m. tenderar åt det hållet. Från officiellt håll inom OECD håller man dock fast vid armländsprissättningsprincipen, vilken vi f.ö. också har inskriven i den svenska

inkomstskattelagen (14:19 IL), även om signalerna från andra länder inte är lika entydiga, t.ex. BRICS-länderna.⁵

Förslaget innebär att företagen får ytterligare en börda med att samla in och sammanställa information och därmed förenade kostnader. Å andra sidan motverkas detta av att *informationslämnandet standardiseras* och på sikt bör göra det enklare att få fram och sammanställa relevant information och slippa hålla reda på och anpassa sig till olika dokumentationskrav världen över. Det har också betonats att kraven ska fokusera på det väsentliga och att irrelevant information ska undvikas. Därmed syftar förslaget även till att göra det enklare för företagen. Hur sant detta är kan kanske ingen säga med säkerhet och de skatteansvariga för företagen, som uttalar sig på konferenser över förslaget, säger i allmänhet att den nya rapporteringsskyldigheten blir en ytterligare tung börda för dem. Vidare kommer den landspecifika rapporten ändå kunna variera mellan länderna och även vad som sedan följer vid enskilda kontroller mot företagen.

Det är säkerligen många andra som också skulle vilja ha tillgång till företagskoncernernas verksamhetsöversikt, och inkomstallokering, inte minst framförs sådana önskemål från olika organisationer (NGO's), varför en av de största farhågorna för företagen är sekretessskyddet. Även journalister och konkurrenter skulle kunna få betydande information ur materialet, som skulle kunna vara skadligt för företagen. De insamlade och sammanställda uppgifterna i master file och land-för-land-rapporten kommer ju att ha en mycket stor spridning, eftersom de ska vara tillgängliga för alla nationella skattemyndigheter, och inget sekretesskydd är starkare än dess svagaste länk. Det räcker sålunda att uppgifterna blir offentliga helt eller delvis i en av de deltagande staterna eller att en enskild skattetjänsteman brister i sekretessskyddet någonstans.

Det anges att de stater som ska delta ska ordna så att sekretessen bevaras och även bör söka begränsa vad som blir tillgängligt vid eventuella rättegångar. Men som påpekats i flera akademiska fora och debattartiklar under året (bl.a. TP Week) står sällan integritets- och mänskliga rättighetsfrågor högst upp på agendan under sådana här förhandlingsrundor. Sekretessfrågorna är dock viktiga för att få med sig näringslivsorganisationerna och den aspekten har fått en särskild punkt i det fortsatta arbetet. De djupare diskussionerna kring dessa frågor förs nu snarare i kölvattnet av BEPS-arbetet, FATCA och det europeiska informationsutbytet och andra samverkansmöjligheter. Som Philip Baker uttryckte det

5. BRICS, förkortning för Brasilien, Ryssland, Indien, Kina (China) och Sydafrika.

nyligen så är det en enorm informationsmängd som kommer att flyta runt i alla dessa system och fråga är om man inte måste ta ett helhetsgrepp kring dessa frågor framöver. Som generalrapportör till IFA-kongressen i Basel 2015, där det andra ämnet är just "the practical protection of taxpayer's fundamental rights" har han möjlighet att ge ämnet särskild uppmärksamhet under kommande år.

En effekt som kanske inte ens alla stater gillar är att den goda överblicken rapporteringen skapar kan få den effekten att olika former av skadlig skattekonkurrens (action 5) också upptäcks. Med den senaste Luxemburg-läckan aktualiserades åter kraven på transparens, och nu även i förhållande till staters faktiska beskattning, där t.o.m. EU-kommissionen börjar aktualisera reglerna om otillåtet statsstöd.

Beskattningen tillhör alltså staternas primära angelägenheter, varför ett godtagande och implementering i nationell rätt också behövs. Som nämnts är de svenska lagreglerna på dokumentation vaga och osanktionerade. Huruvida man i den internationella samordning och krav på årlig standardiserad rapportering vid bestämda tidpunkter kan ha kvar denna ordning – där lagkraven kan uppfyllas på en rad olika sätt – är oklart, men om skyldigheten ska preciseras och sanktioneras torde det fordras att riksdagen får möjlighet att ta ställning till en betydligt mer omfattande lagreglering, vilket det kan finnas anledning att återkomma till när det blir dags med implementeringsfrågor. Som Glansberg nämner är det också meningen att implementeringen i de olika länderna snarast ska följas upp och utvärderas (senast 2020).

Anders Hultqvist är adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.