



Direktiv om internprissättning

2023/24:FPM9

Finansdepartementet

2023-10-17

Dokumentbeteckning

COM(2023) 529

Förslag till RÅDETS DIREKTIV om internprissättning

Sammanfattning

Europeiska kommissionen (kommissionen) har den 12 september 2023 presenterat ett förslag till direktiv om internprissättning. Förslaget är en del av paketet ”Business in Europe: Framework for Income Taxation” eller BEFIT. Förslagets syfte är att öka förutsebarheten vid beskattningen och minska förekomsten av såväl dubbelbeskattning som dubbel icke-beskattning samt att därigenom minska antalet tvister och tillkommande efterlevnadskostnader. Enligt förslaget ska den så kallade armlängdsprincipen kodifieras i EU-rätten. Därtill ska enhetliga bindande regler avseende vissa kärnfrågor kopplade till armlängdsprincipen införas samt möjligheten för ytterligare harmonisering öppnas upp. Sakfrågorna i förslaget är avsedda att överensstämja med OECD:s riktlinjer för internprissättning, men eftersom dessa ändras över tid behöver direktivet få en dynamisk utformning så att det kan ändras i linje med ändringar i OECD:s riktlinjer. Reglerna föreslås vara införda i medlemsstaterna den 31 december 2025 och tillämpas från den 1 januari 2026.

Regeringen är efter en samlad bedömning negativ till förslaget och anser att det har tydliga brister i träffsäkerhet och proportionalitet utifrån det angivna syftet. Regeringen anser att skillnaderna i medlemsstaters tolkning och tillämpning av armlängdsprincipen överskattas och att de tvister som uppstår avseende internprissättning oftare beror på att olika stater gör olika bedömningar av omständigheterna i det specifika fallet. Regeringen anser också att eftersom internprissättning tillämpas globalt är globala lösningar att föredra framför lösningar på EU-nivå då de senare kan innebära att nya problem uppstår gentemot tredjeländer.

1.1 Ärendets bakgrund

Förslaget är nytt på EU-nivå. Interprissättningsregler är inte harmoniserade på EU-nivå genom lagstiftningsakter.

Förslaget är en del av paketet "Business in Europe: Framework for Income Taxation" eller BEFIT. Paketet innehåller, förutom detta förslag, ett separat förslag som syftar till att lägga fram gemensamma regler för beräkning av skattebasen för stora koncerner i EU (Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation COM(2023) 532 final, se faktagromemoria 2023/24:FPM10 (BEFIT)).

En stor del av den globala handeln utgörs av internationella överföringar inom multinationella koncerner. Sådana överföringar kallas koncerninterna transaktioner. Koncerninterna transaktioner styrs inte nödvändigtvis av marknadskrafter utan påverkas också av gemensamma intressen för koncernen som helhet. Eftersom företagsbeskattning sker på bolagsnivå kommer priset och andra förhållanden i koncerninterna transaktioner att påverka inblandade bolags skattemässiga resultat. Det är därför viktigt att fastställa ett korrekt pris för sådana koncerninterna transaktioner. Internprissättning är den generella termen för prissättningen av transaktioner mellan företag i intressegemenskap.

Den rådande internationella standarden för att fastställa en korrekt internprissättning är armlängdsprincipen, som har utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Enligt armlängdsprincipen ska priser och andra villkor vid gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap överensstämma med de priser och villkor som i motsvarande situation skulle ha avtalats mellan oberoende företag. De flesta jurisdiktioner har någon form av kodifiering av armlängdsprincipen i sin interna rätt. Armlängdsprincipen kommer också normalt sett till uttryck i skatteavtal som jurisdiktioner har ingått med varandra genom en artikel baserad på artikel 9 i OECD:s modellavtal för beskattning av inkomst och kapital. Sedan lång tid har OECD även utvecklat riktlinjer för internprissättning. Dessa riktlinjer syftar till att ge vägledning åt företag och skattemyndigheter när de ska tillämpa armlängdsprincipen för att på så sätt minska antalet tvister om internprissättning. OECD:s riktlinjer i sig själva är dock inte bindande.

På EU-nivå är reglerna för internprissättning inte harmoniserade genom lagstiftningsakter. Kommissionen anför att trots att nästan alla EU-medlemsstater också är medlemmar i OECD, och därmed har åtagit sig att följa OECD:s principer och rekommendationer, så skiljer sig medlemsstaternas syn på vilken roll och status OECD:s riktlinjer för internprissättning har. Kommissionen anser vidare att medlemsstaternas möjligheter att tolka och tillämpa OECD:s riktlinjer för internprissättning skapar komplexitet och en ojämn spelplan för företag, samt att

internprissättningens komplexitet och medlemsstaternas olika implementering av armlängdsprincipen i intern rätt ger upphov till problem i form av vinstförflyttningar och skatteundandragande, skattetvister och dubbelbeskattning samt höga kostnader för regelefterlevnad. Enligt kommissionen hindrar detta den gemensamma marknadens funktionssätt.

Kommissionen presenterade förslaget den 12 september 2023.

1.2 Förslagets innehåll

Direktivförslaget innebär att regler för att säkerställa en enhetlig tillämpning av armlängdsprincipen i EU införs.

Förslagets syfte är att öka förutsebarhet vid beskattningen och minska förekomsten av situationer av dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning samt därigenom minska antalet tvister och tillkommande efterlevnads-kostnader. Detta syfte är tänkt att uppnås genom att införliva armlängdsprincipen i EU-rätten, harmonisera viktiga internprissättnings-regler, förtydliga rollen och statusen för OECD:s riktlinjer för internprissättning, samt skapa möjligheter att etablera enhetliga bindande regler inom EU avseende specifika internprissättningsområden.

Direktivförslaget ska tillämpas när skattskyldiga som är registrerade i, eller är föremål för beskattning i, en eller flera medlemsstater, är involverade i gränsöverskridande transaktioner där den andra parten i transaktionen är ett företag i intressegemenskap med den skattskyldige. Förslaget är således inte begränsat till transaktioner där båda eller samtliga parter är hemmahörande inom EU.

Förslaget kan delas upp i tre delar. Den första delen täcker armlängdsprincipen och konsekvenser av principens tillämpning, den andra delen tar upp kärnfrågor som är relevanta vid tillämpningen av armlängdsprincipen och den tredje delen innehåller en mekanism för att införa ytterligare enhetliga regler inom angivna områden för att förenkla och ge förutsebarhet för skattskyldiga när det gäller tolkningen och tillämpningen av armlängdsprincipen.

1.2.1 Armlängdsprincipen

I direktivförslaget uttrycks att när villkoren i gränsöverskridande koncerninterna transaktioner inte är i enlighet med armlängdsprincipen ska villkoren justeras för att reflektera vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter i motsvarande situation, och vinsterna beskattas därefter. Eftersom reglerna gäller mellan företag i intressegemenskap innehåller förslaget en definition av intressegemenskap. Enligt förslaget ska ett fast driftställe anses vara i intressegemenskap med det företag som driftstället är en del av. Detta innebär att armlängdsprincipen också ska tillämpas i fråga om gränsöverskridande bolagsinterna överföringar mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget som det fasta driftstället tillhör.

Om endast den ena staten gör en internprissättningsjustering avseende en transaktion kan dubbelbeskattning komma att uppstå. För att undanröja sådan dubbelbeskattning ska medlemsstaterna ha en lämplig mekanism för att möjliggöra motsvarande inkomstjusteringar. I vissa fall finns det dock legitima skäl att inte medge en motsvarande inkomstjustering, till exempel om skattemyndigheten i den stat som ska göra en motsvarande inkomstjustering inte anser att prissättningsjusteringen i det andra staten överensstämmer med armlängdsprincipen. För att undvika dubbelbeskattning och tvister mellan stater ska det finnas en gemensam hållning till i vilka situationer företag ska tillåtas göra, och medlemsstaterna erkänna, så kallade kompensationsjusteringar.

1.2.2 Gemensamma kärnfrågor

För att få en enhetlig tolkning och tillämpning av armlängdsprincipen anser kommissionen att medlemsstaternas inställning till ett antal olika kärnfrågor behöver harmoniseras. Förslaget innebär att OECD:s riktlinjer för internprissättning kodifieras avseende dessa kärnfrågor. Nedan redogörs kort för de kärnfrågor som föreslås harmoniseras genom att medlemsstaterna ska säkerställa att vissa grundkrav uppfylls.

Tillämpningen av armlängdsprincipen ska utgå från en noggrann kartläggning av den faktiska transaktionen som ska prissättas. Detta innebär att de kommersiella och finansiella relationerna mellan parterna ska identifieras. Denna kartläggning omfattar att skapa sig en förståelse för industrin i vilken parterna är verksamma och analyser av hur företagen opererar i transaktionen och de ekonomiskt relevanta förhållandena i den koncerninterna transaktionen avseende form och substans.

Armlängdspriset i en koncernintern transaktion ska bestämmas med stöd av någon av fem etablerade prissättningsmetoder, eller, om ingen av de fem etablerade prissättningsmetoderna är lämpliga, en annan metod eller teknik som ger ett pålitligt armlängdsmässigt utfall. Avsikten med val av metod ska alltid vara att hitta den mest lämpliga metoden för den specifika transaktionen.

Eftersom armlängdsprincipen utgår från att transaktionen ska överensstämma med vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter i motsvarande situation ska transaktionen i fråga vara jämförbar med transaktioner mellan oberoende parter. Vid bedömningen av om transaktioner är jämförbara ska ekonomiskt relevanta omständigheter beaktas. För att transaktionerna ska anses jämförbara ska dessa omständigheter antingen vara jämförbara eller inte anses påverka priset på ett sätt som inte kan justeras för. De ekonomiskt relevanta omständigheter som avses är transaktionens avtalsförhållanden, vilka funktioner parterna utför, tillgångar de använder och risker de åtar sig i transaktionen, beskaffenheten av varan som överförs eller tjänsten som tillhandahålls, ekonomiska omständigheter hos parterna och på marknaden där parterna opererar samt affärsstrategier som parterna följer.

I situationer då tillämpningen av en prissättningsmetod ger ett spann av värden ska det armlängdsmässiga spannet bestämmas till interkvartilsspannet av dessa värden. Följden av detta är att armlängdspriset endast i undantagsfall ska justeras om priset ligger inom interkvartilsspannet. Om däremot priset ligger utanför interkvartilsspannet ska priset i normalfallet justeras till medianen.

De skattskyldiga ska ha tillräckligt med information och analys tillgängligt för att medlemsstaternas skattemyndigheter ska kunna verifiera att villkoren i koncerninterna transaktioner överensstämmer med armlängdsprincipen.

1.2.3 Tillämpning av armlängdsprincipen och framtida enhetliga regler inom specifika områden

För att säkerställa en enhetlig tillämpning av armlängdsprincipen ska den senaste versionen av OECD:s riktlinjer för internprissättning vara bindande när armlängdsprincipen tillämpas i medlemsstaterna. Eftersom OECD:s riktlinjer för internprissättning kontinuerligt uppdateras ska proceduren i artikel 218 punkt 9 i EUF-fördraget säkerställa att det är den senaste versionen av OECD:s riktlinjer för internprissättning som är bindande. Kommissionen kan även komma att föreslå tillägg till direktivet för att avspegla tillägg i OECD:s riktlinjer.

För att uppnå syftet med bättre förutsebarhet för skattskyldiga föreslås att ytterligare gemensamma bindande regler på internprissättningsområdet införs med stöd av bindande genomförandeakter som ska ge skattskyldiga en tydlig bild av vad skattemyndigheter i EU anser är acceptabelt för specifika transaktioner. Genomförandeakterna kan även omfatta införandet av så kallade "safe harbours", vars avsikt är att minska såväl företagens administrativa börda som antalet dispyter mellan stater.

Kommissionen anger också att genomförandeakter på området kan vara känsligt eftersom det finns en nära koppling till nationella befogenheter avseende direkt skatt, fördelning och utövande av beskattningsrätt under bi- och multilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning, och finansiell påverkan på medlemsstaternas skattebaser. Därför ska befogenheten att anta beslut under direktivet falla på rådet, efter förslag från kommissionen.

1.3 Gällande svenska regler och förslagetets effekt på dessa

Armlängdsprincipen har kodifierats i svensk rätt genom den så kallade korrigeringsregeln (14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL). Korrigeringsregeln är endast tillämplig om ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan transaktionens parter. Ekonomisk intressegemenskap föreligger antingen när en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller när samma personer, direkt

eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital (14 kap. 20 § IL).

2023/24:FPM9

Korrigeringsregeln överensstämmer i princip med artikel 9 första punkten i OECD:s modellavtal, vilken i sin tur införlivas i svenska skatteavtal. Högsta förvaltningsdomstolen har vid upprepade tillfällen uttalat att OECD:s riktlinjer för internprissättning kan vara till ledning för tillämpning av korrigeringsregeln, bland annat i RÅ 1991 ref. 107 och HFD 2016 ref. 45.

Även om reglerna i direktivförslaget är mer detaljerade än den svenska lagstiftningen på området förefaller de enligt regeringens bedömning till största del stämma väl överens med hur armlängdsprincipen tillämpas i svensk rätt. Anledningen till detta är att direktivförslagets förhållningssätt till såväl armlängdsprincipen och justeringarna som till de gemensamma kärnfrågorna överensstämmer med OECD:s riktlinjer för internprissättning vilka vanligen följs vid tillämpning av armlängdsprincipen i svensk rätt.

Förslaget innebär att korrigeringsregeln skulle behöva ändras och utvecklas för att också kodifiera de specialreglerade kärnfrågor som framgår av förslaget. Dessa lagändringar torde enligt regeringens bedömning endast i undantagsfall påverka tillämpningen av armlängdsprincipen i svensk rätt.

Inom svensk rätt finns redan idag möjlighet att ändra beslut om skatt med anledning av ömsesidiga överenskommelser eller genom kompensationsjusteringar, 67 kap. 38 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Även denna regel kan komma att behöva kompletteras då förslaget är mer detaljerat rörande i vilka situationer ändringar ska ske.

1.4 Budgetära konsekvenser / Konsekvensanalys

Kommissionen har tagit fram en gemensam konsekvensanalys av förslaget tillsammans med BEFIT-förslaget (Commission staff working document impact assessment report SWD/2023/308 final).

Enligt kommissionens bedömning har förslaget inga större konsekvenser för EU-budgeten. Kommissionen uppger att det inte kommer att tillkomma några extra kostnader för skattskyldiga eller skattemyndigheter, eftersom det redan i dagsläget finns ett stort antal personer som sysslar med internprissättning inom såväl skatteförvaltningar som stora koncerner. Det skulle tillkomma en initial anpassningskostnad för utbildning för att bli bekant med de nya reglerna, men den ökade tydligheten och EU-omfattande tillämpningen av de nya reglerna kommer så småningom att resultera i minskade efterlevnads-/administrativa kostnader.

Det potentiella tillskapandet av två parallella system, dvs. detta förslag i kombination med BEFIT-förslaget, för beskattning av multinationella företag kan komma att medföra ökade kostnader för både företag och skattemyndigheter och risk för dubbelbeskattning i förhållande till länder utanför EU.

Eventuella kostnader som förslaget kan leda till för den nationella budgeten ska finansieras i linje med de principer om neutralitet för statens budget som riksdagen beslutat om (prop. 1994/95:40, bet. 1994/95FiU5, rskr. 1994/95:67). Om utgiftsdrivande åtgärder på EU-budgeten skulle bli aktuella ska dessa finansieras genom omprioriteringar i den fleråriga budgetramen (MFF).

2 Ståndpunkter

2.1 Preliminär svensk ståndpunkt

Det är generellt sett positivt med åtgärder som förbättrar förutsebarheten vid beskattningen och minskar förekomsten av dubbelbeskattningssituationer eftersom sådana åtgärder kan minska tvister och efterlevnadskostnader för både företag och skattemyndigheter. Sådana åtgärder kan också förbättra den inre marknadens funktionssätt.

När det gäller det nu aktuella direktivförslaget delar regeringen dock inte kommissionens problembeskrivning. Tvister om internprissättning är förvisso inte ovanliga men oftast nås, särskilt inom EU, en lösning genom ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal som innebär att dubbelbeskattning undanröjs eller lindras.

Regeringen delar inte heller bedömningen att tvister rörande internprissättning inom EU generellt uppkommer på grund av att medlemsstaterna har kodifierat armlängdsprincipen på olika sätt. Armlängdsprincipen är inte exakt, utan endast en övergripande princip som ska ligga till grund för att tillse att rätt skatt betalas i rätt land. Förhållandena i det enskilda fallet är avgörande för tolkningen och tillämpningen av armlängdsprincipen, samt bedömningen av armlängdsmässiga villkor i varje koncernintern transaktion. Dessa förhållanden måste bedömas avseende både den ifrågasatt situationen och den jämförbara situationen som oberoende parter befinner sig i. Bedömningarna är en central del av armlängdsprincipen och att bedömningsskillnader uppstår kan troligen inte avhjälpas genom en mer harmoniserad kodifiering av armlängdsprincipen.

Regeringens bedömning är att EU:s medlemsstater redan i dag har en likartad tolkning och tillämpning av armlängdsprincipen och att tvister om internprissättning oftast grundar sig i att stater bedömer förhållandena i det specifika fallet, utifrån vilka armlängdsprincipen ska tillämpas, olika. Mot bakgrund härav ifrågasätter regeringen att en harmoniserad kodifiering av armlängdsprincipen leder till att förutsebarheten vid beskattningen förbättras och förekomsten av dubbelbeskattningssituationer minskar.

Armlängdsprincipen är en internationellt accepterad princip som inte bara gäller inom EU. Att armlängdsprincipen fungerar som den ska är lika betydelsefullt för handel med tredje land. En långtgående harmonisering av armlängdsprincipen inom EU kan begränsa armlängdsprincipens flexibilitet i

medlemsstaterna på ett sätt som minskar möjligheterna att nå ömsesidiga överenskommelser med tredje land. Detta kan i sin tur leda till att medlemsstaterna inte kan undanröja dubbelbeskattning i dessa fall vilket skulle motverka förslaget syfte.

Regeringen anser sammantaget att det kan ifrågasättas om det finns behov av EU-reglering på detta område.

2.2 Medlemsstaternas ståndpunkter

Medlemsstaternas ståndpunkter är ännu inte kända.

2.3 Institutionernas ståndpunkter

Institutionernas ståndpunkter är ännu inte kända.

2.4 Remissinstansernas ståndpunkter

Direktivförslaget har remitterats den 27 september 2023 och remisstiden går ut den 20 december 2023. Remissinstansernas ståndpunkter är ännu inte kända.

3 Förslaget förutsättningar

3.1 Rättslig grund och beslutsförfarande

Kommissionen har som rättslig grund för förslaget angett artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Det innebär att direktivet ska antas av rådet med enhällighet efter hörande av Europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén.

3.2 Subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen

Kommissionen anser att förslaget är förenligt med subsidiaritetsprincipen och motiverar detta med att problemets gränsöverskridande karaktär kräver ett gemensamt initiativ som omfattar hela den inre marknaden. Eftersom internprissättning till sin natur är gränsöverskridande kan frågan bara hanteras genom åtgärder på EU-nivå. Åtgärder på nationell nivå som inte koordineras kommer endast att leda till fragmentering av det legala ramverket för internprissättning och misslyckas att uppnå de önskade resultaten.

Regeringen ifrågasätter förslaget förenlighet med subsidiaritetsprincipen. Regeringen delar visserligen kommissionens bedömning att internprissättning är gränsöverskridande till sin natur. Däremot delar regeringen inte uppfattningen att det i sin tur innebär att frågan bara kan hanteras genom åtgärder på EU-nivå. Internprissättning är en global fråga

och lösningar på eventuella problem borde sökas globalt inom OECD eller OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Till skillnad från vad kommissionen anför, innebär internprissättningens gränsöverskridande natur att bindande lagstiftning på EU-nivå riskerar att skapa fler problem än vad den löser. Detta eftersom en tvingande kodifiering av armlängdsprincipen riskerar att begränsa armlängdsprincipens flexibilitet i medlemsstaterna. Detta kan i sin tur försvåra lösningar globalt, både i generella termer och i specifika fall.

Kommissionen anger att förslaget inte går utöver den minsta skyddsnivån för den inre marknaden och därför är förenligt med proportionalitetsprincipen. Kommissionen anser vidare att förslaget säkerställer ett enhetligt förhållningssätt till de centrala principerna för internprissättning och tillför riktade regler för de specifika transaktioner som anses ge mest värde till EU. En enhetlig standard för armlängdsprincipen och ett mer harmoniserat förhållningssätt till internprissättning borde enligt kommissionen resultera i mindre fragmenterad tolkning och tillämpning av armlängdsprincipen i EU vilket i sin tur borde minska tvister och efterlevnadskostnader för företag i EU.

Regeringen ifrågasätter förslagets förenlighet med proportionalitetsprincipen. Det ligger i armlängdsprincipen grundläggande tillämpning att först bedöma omständigheterna i den specifika transaktionen och därefter bedöma om omständigheter i andra transaktioner är jämförbara. Dessa bedömningar kan skilja sig åt även om reglerna för armlängdsprincipen är detaljerat harmoniserade. Det är alltså tveksamt om förslaget kommer att minska dubbelbeskattning och tvister. Även om kodifieringen skulle leda till ett mer harmoniserat förhållningssätt till armlängdsprincipen inom EU, är det inte säkert att det förhållningssättet skulle delas globalt. Däremot skulle medlemsstaterna vara begränsade i sin flexibilitet vid förhandlingar med tredje land oavsett om det gäller armlängdsprincipen som sådan, eller i ett specifikt fall. Denna bristande flexibilitet skulle i sin tur riskera att leda till att färre dubbelbeskattningssituationer mellan medlemsstater och tredje länder kan lösas.

4 Övrigt

4.1 Fortsatt behandling av ärendet

Det är för närvarande oklart om det spanska ordförandeskapet kommer att prioritera förslaget under sitt ordförandeskap. Kommissionen har redogjort för förslaget i rådets arbetsgrupp för skattefrågor (direkt skatt) den 29 september 2023.

Det är ännu inte känt när Europaparlamentet kommer att påbörja sin behandling av förslaget. Europaparlamentets utskott för ekonomiska och finansiella frågor (ECON) är ansvarigt utskott för ärendet (2023/0187(CNS)).

Motsvarande inkomstjustering – En justering för att resultatet i en transaktion ska motsvara vad resultatet blivit i en annan stat efter att denna andra stat har gjort en prissättningsjustering.

Kompensationsjustering – En justering på företagets initiativ som görs i de fall företaget självant upptäcker att dess internprissättning varit felaktig. Kompensationsjusteringar görs ofta efter att en transaktion genomförts men innan företag lämnat sin inkomstdeklaration.

Interkvartilsspann – Det spann av värden som ligger inom interkvartilerna, dvs mellan den 25:e och 75:e percentilen, i ett givet spann.

Median – Det värde som ligger i mitten, dvs den 50:e percentilen, i ett givet spann.

Safe harbour – En regel som innebär att en skattskyldig kan vara säker på att dess redovisning inte ifrågasätts om den håller sig inom vissa givna ramar.