

Lagrådsremiss

Dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 19 oktober 2016

Magdalena Andersson

Lena Gustafson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I denna lagrådsremiss lämnas förslag till genomförande av OECD:s standard för dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering. I lagrådsremissen lämnas även förslag till genomförande av EU-direktivet om ändring i rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning, avseende land-för-land-rapportering (DAC 4). Förslaget innebär att det införs bestämmelser om land-för-land-rapporter på skatteområdet och automatiskt utbyte av sådana land-för-land-rapporter mellan skattemyndigheterna i EU:s medlemsstater och mellan skattemyndigheterna i de stater och jurisdiktioner som har undertecknat det multilaterala avtalet om land-för-land-rapportering. Det föreslås att land-för-land-rapporter ska lämnas av multinationella koncerner med en omsättning som överstiger 7 miljarder kronor och att de ska innehålla upplysningar som omfattar intäktsbelopp, vinst före inkomstskatt, betald och ackumulerad inkomstskatt, antalet anställda, aktiekapital, outdelad vinst och materiella anläggningstillgångar för varje skattejurisdiktion i vilken de utövar verksamhet.

Förslagen innebär också att reglerna om internprissättningsdokumentation anpassas till OECD:s nya standard. Små och medelstora företag undantas från dokumentationsskyldighet. Dokumentationsskyldigheten utvidgas till att även omfatta svenska handelsbolag. Vidare ska även utländska juridiska personer som har fast driftställe i Sverige omfattas. Detsamma gäller svenska företags fasta driftställen utomlands.

Oväsentliga transaktioner undantas från dokumentationsskyldigheten, och transaktioner gentemot en motpart som understiger 5 miljoner kronor räknas alltid som oväsentliga.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 april 2017.

Innehållsförteckning

1	Beslut	6
2	Lagtext	7
2.1	Förslag till lag om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet	7
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	10
2.3	Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)	12
2.4	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	13
3	Ärendet och dess beredning	26
4	Gällande rätt	27
4.1	Dokumentationsskyldighet vid internprissättning	27
4.1.1	Korrigeringsregeln för internprissättning	27
4.1.2	Dokumentationsskyldighet	28
4.2	OECD:s regelverk	29
4.2.1	OECD:s modellavtal	29
4.2.2	OECD:s riktlinjer för internprissättning	29
4.2.3	OECD:s vinstallokeringsrapporter	30
5	Överväganden och förslag	31
5.1	Allmänna överväganden	31
5.2	Dokumentationsskyldighet vid internprissättning	32
5.2.1	Internprissättningsdokumentationen blir tvådelad och innehållet förtydligas	32
5.2.2	Kretsen av dokumentationsskyldiga företag ändras	35
5.2.3	Syftet med internprissättningsdokumentationen	39
5.2.4	Undantag för företag i små och medelstora företag	40
5.2.5	Undantag för oväsentliga transaktioner	42
5.2.6	Intressegemenskapsdefinitionen ändras	46
5.2.7	Tidpunkt för upprättande och överlämnande	47
5.2.8	Språk	50
5.3	Land-för-land-rapporter	50
5.3.1	MCAA och rådets direktiv införs i svensk rätt	50
5.3.2	Bestämmelser om land-för-land-rapporter tas in i skatteförfarandelagen	52
5.3.3	Svenska företags skyldighet att lämna land-för-land-rapport till Skatteverket	52
5.3.4	Undantag från rapporteringsskyldigheten	54

5.3.5	Underrättelser till Skatteverket.....	58
5.3.6	Land-för-land-rapporternas innehåll.....	59
5.3.7	Tid för inlämnande av land-för-land- rapport	61
5.3.8	Sanktioner.....	61
5.3.9	Skatteverkets skyldighet att överföra uppgifter till andra stater och jurisdiktioners skattemyndigheter.....	62
5.3.10	Skattesekreteess för land-för-land- rapporter	63
5.3.11	Begränsning för hur land-för-land- rapporterna får användas	64
5.3.12	Samarbete för att se till att avtalet följs och tillämpas	65
5.4	Ändring av EU-direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning vad gäller land- för-land-rapportering.....	66
5.4.1	Definitioner	66
5.4.2	Allmänna rapporteringskrav	70
5.4.3	Sekretessfrågor m.m.	74
5.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	75
6	Konsekvensanalys.....	76
6.1	Offentligfinansiella effekter	76
6.2	Effekter för enskilda och företag.....	77
6.3	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	81
6.4	Övrigt	81
7	Författningskommentar	81
7.1	Förslaget till lag om automatiskt utbyte av land-för- land-rapporter på skatteområdet.....	81
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	84
7.3	Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	84
7.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	85
Bilaga 1	BEPS Action 13 Final Report	98
Bilaga 2	Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country-reports.....	173
Bilaga 3	Det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter	189
Bilaga 4	RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning	197
Bilaga 5	Promemorians sammanfattning	213

Bilaga 6	Promemorians lagförslag.....	214
Bilaga 7	Förteckning över remissinstanser	232

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet,

2. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,

3. lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400),

4. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet

Häri genom föreskrivs¹ följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller för sådant automatiskt utbyte av upplysningar som avses i

1. det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter som undertecknades den 27 januari 2016,

2. ett annat avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, och

3. rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning.

Definitioner

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

Överföring

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

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

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

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

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

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/881.

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

4 § Land-för-land-rapporterna ska överföras minst en gång om året. Det ska framgå vilken valuta som används i rapporten.

Skatteverket ska meddela de behöriga myndigheterna i alla övriga medlemsstater i Europeiska unionen och i andra stater och jurisdiktioner som avses i 3 § tredje stycket 1 och 2 om underrättelser som Skatteverket tagit emot enligt 33 a kap. 9 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) om att moderföretaget i en koncern har vägrat att lämna all nödvändig information.

Samarbete för att se till att avtalet följs och tillämpas

5 § Om Skatteverket har skäl att tro att en rapporteringsskyldig enhet i en annan stat eller jurisdiktion har lämnat felaktiga eller ofullständiga uppgifter i en land-för-land-rapport eller inte har lämnat någon land-för-land-rapport, ska Skatteverket meddela detta till den andra statens eller jurisdiktionens behöriga myndighet.

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

Användning av upplysningar som Skatteverket tar emot

7 § Land-för-land-rapporter får användas för

1. övergripande analys av risker på internprissättningsområdet och andra risker för erodering av skattebasen och flyttning av vinster, inbegripet bedömning av risken för att någon enhet i en multinationell koncern inte följer gällande internprissättningsregler, och
2. ekonomisk och statistisk analys.

Resultatet av en näringsverksamhet får inte justeras enligt 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) enbart på grundval av innehållet i en land-för-land-rapport.

Underrättelse vid överträdelse av sekretessen eller brister i skyddet för uppgifter

8 § Skatteverket ska omedelbart underrätta sekretariatet vid det koordineringsorgan som avses i artikel 24.3 i bilaga 1 till lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden vid överträdelser av sekretessen

1. enligt det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter som undertecknades den 27 januari 2016,

2. enligt ett annat avtal mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter, eller

3. vid brister i skyddet för uppgifter som har tagits emot.

Skatteverket ska då även underrätta koordineringsorganets sekretariat om eventuella påföljder och avhjälpande åtgärder som detta har resulterat i.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2017.

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

Härigenom föreskrivs¹ att 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet² ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §³

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

1. fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter,

2. bestämmande av pensionsgrundande inkomst,

3. fastighetstaxering,

4. revision och annan analys- eller kontrollverksamhet,

5. tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning,

6. handläggning

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

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

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

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

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

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

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

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

9. hantering av uppgifter om sjuklönekostnad, och

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/881.

² Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

³ Senaste lydelse 2015:901.

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 april 2017.

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

Härigenom föreskrivs¹ att 9 kap. 2 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

2 §²

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

1. lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden,
 2. lagen (2000:343) om internationellt polisiärt samarbete,
 3. lagen (2000:344) om Schengens informationssystem,
 4. lagen (2000:562) om internationell rättslig hjälp i brottmål,
 5. lagen (2000:1219) om internationellt tullsamarbete,
 6. lagen (2003:1174) om vissa former av internationellt samarbete i brottsutredningar,
 7. lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen,
 8. lagen (1998:620) om belastningsregister,
 9. lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning,
 10. lagen (2013:329) med vissa bestämmelser om skydd för personuppgifter vid polissamarbete och straffrättsligt samarbete inom Europeiska unionen,
 11. lagen (2015:63) om utbyte av upplysningar med anledning av FATCA-avtalet, *och*
 12. lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.
11. lagen (2015:63) om utbyte av upplysningar med anledning av FATCA-avtalet,
 12. lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, *och*
 13. lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2017.

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/881.

² Senaste lydelse 2015:917.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 1 kap. 1 §, 38 kap. 1 § och 39 kap. 1, 15 och 16 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 33 a kap., sju nya paragrafer, 39 kap. 2 a och 16 a–16 f §§ och närmast före 39 kap. 15–16 b och 16 d–16 f §§, sju nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §²

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

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

**AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER
OCH ÖVRIGA UPPGIFTER**

33 kap. – Särskilda uppgifter	33 kap. – Särskilda uppgifter 33 a kap. – Land-för-land- rapporter
34 kap. – Informationsuppgifter	34 kap. – Informationsuppgifter

33 a kap. rapporter

Land-för-land-

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser med anledning av det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter, som undertecknades den 27 januari 2016, och rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning. Kapitlet

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/881.

² Senaste lydelse 2015:903.

gäller även vid utbyte enligt andra avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet.

Bestämmelserna ges i följande ordning:

– definitioner och förklaringar (2–3 §§),

– skyldighet att lämna land-för-land-rapport och underrättelse (4–9 §§),

– land-för-land-rapportens innehåll (10 §), och

– tidsgränser samt hur Skatteverket får använda uppgifterna (11–13 §§).

Definitioner och förklaringar

2 §

I detta kapitel används följande ord med den angivna betydelsen:

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

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

Enhet:

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

– ett företag som inte omfattas av den multinationella koncernens

koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller väsentlighet, eller

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

Svensk enhet:

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

– ett svenskt handelsbolag, eller

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

Rapporteringskyldig enhet: *en enhet som är skyldig att lämna en land-för-land-rapport för en multinationell koncerns räkning där enheten är hemmahörande.*

Moderföretag: *en enhet som direkt eller indirekt äger en så stor andel i en eller flera andra enheter i en multinationell koncern att den är skyldig att upprätta koncernredovisning enligt redovisningsprinciper som är allmänt tilläpade inom den stat eller jurisdiktion där den hör hemma eller skulle vara skyldig att göra det om dess andelar vore föremål för handel på en reglerad marknad, förutsatt att det inte i den multinationella koncernen finns någon annan enhet som direkt eller indirekt äger en sådan andel i den förstnämnda enheten.*

Ställföreträdande moderföretag: *en enhet i en multinationell koncern som har blivit utsedd av den multinationella koncernen att i stället för moderföretaget lämna land-för-land-rapporten i Sverige eller i den andra stat eller jurisdiktion där enheten hör hemma för den multinationella koncernens räkning när minst ett av villkoren i 5 § första stycket 1–3*

är uppfyllt.

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

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

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

Systembrist: att en stat eller jurisdiktion som har ett gällande avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, har

1. upphävt det automatiska utbytet av upplysningar på andra grunder än enligt villkoren i avtalet, eller

2. på annat sätt fortlöpande låtit bli att automatiskt tillhandahålla Sverige land-för-land-rapporter som jurisdiktionen har tillgång till i fråga om multinationella koncerner som har enheter i Sverige.

3 §

Med företag avses i detta kapitel inte en fysisk person.

Skyldighet att lämna land-för-land-rapport

4 §

Ett svenskt moderföretag i en multinationell koncern ska lämna en land-för-land-rapport till Skatteverket, om inte koncernen är undantagen enligt 6 §.

5 §

En svensk enhet som inte är moderföretag i en multinationell koncern som inte är undantagen enligt 6 §, ska lämna en land-för-

land-rapport, om:

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

2. den stat eller jurisdiktion i vilken moderföretaget hör hemma inte har något gällande avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter vid den tidpunkt som avses i 11 §, eller

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

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

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

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

6 §

En multinationell koncern är undantagen från skyldigheten att lämna land-för-land-rapport om

den enligt sin koncernredovisning har sammanlagda intäkter på mindre än 7 miljarder kronor för det räkenskapsår som omedelbart föregår det räkenskapsår som rapporten skulle omfatta.

En enhet som avses i 5 § är undantagen från skyldigheten att lämna en land-för-land-rapport om moderföretaget är undantaget från sådan rapporterings-skyldighet i den stat eller jurisdiktion där den hör hemma till följd av att de sammanlagda intäkter som avses i första stycket understiger 750 miljoner euro eller motsvarande belopp i lokal valuta.

7 §

En enhet som avses i 5 § är inte skyldig att lämna land-för-land-rapport om ett utländskt ställföreträdande moderföretag i rätt tid lämnar en fullständig land-för-land-rapport i den stat eller jurisdiktion där det hör hemma och om

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

2. den staten eller jurisdiktionen har ett gällande avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter vid den tidpunkt som anges i 11 §,

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

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

5. en underrättelse har lämnats till Skatteverket i enlighet med 9 § första stycket.

Skyldighet att lämna underrättelse

8 §

Varje svensk enhet i en multinationell koncern ska underrätta Skatteverket om den är moderföretag eller ställföreträdande moderföretag eller i övrigt är rapporteringsskyldig enligt 5 §.

Första stycket gäller inte om koncernen är undantagen enligt 6 §

9 §

En svensk enhet i en multinationell koncern som varken är moderföretag eller ställföreträdande moderföretag och inte heller i övrigt är rapporteringsskyldig enligt 5 §, ska underrätta Skatteverket om vilken enhet i koncernen som är den rapporteringsskyldiga enheten. Underrättelsen ska innehålla uppgift om den rapporteringsskyldiga enhetens identitet och i vilken stat eller jurisdiktion den hör hemma.

En enhet som lämnar en ofullständig land-för-land-rapport i enlighet med 10 § andra stycket, ska underrätta Skatteverket om att moderföretaget har vägrat att lämna alla nödvändiga uppgifter till enheten.

Första och andra styckena gäller inte om koncernen är undantagen enligt 6 §.

Land-för-land-rapportens innehåll

10 §

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

1. Sammanlagd information, som delas upp på varje stat eller jurisdiktion i vilken den

multinationella koncernen har bedrivit verksamhet under det rapporterade räkenskapsåret, om storleken på

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

2. För varje enhet som ingår i koncernen:

– namn, eller annan uppgift som klargör dess identitet, och den stat eller jurisdiktion i vilken enheten hör hemma,

– den stat eller jurisdiktion där enheten är bildad eller registrerad, om detta är en annan än den där enheten hör hemma, och

– dess viktigaste verksamhet eller verksamheter.

3. Vilken valuta som används i rapporten.

En enhet som är skyldig att lämna land-för-land-rapport enligt 5 § men inte har fått tillgång till alla de uppgifter den behöver från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport, ska lämna en land-för-land-rapport som innehåller alla de uppgifter som den har tillgång till och som anges i första stycket.

När ska rapporter och underrättelser lämnas?

11 §

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

12 §

Underrättelser enligt 8 § och 9 § första stycket ska ha kommit in till Skatteverket före det rapporterade räkenskapsårets utgång.

Underrättelser enligt 9 § andra stycket ska ha kommit in till Skatteverket inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret, men inte senare än när den land-för-land-rapport som avses i 9 § andra stycket ska ha kommit in till Skatteverket.

Användning av uppgifterna

13 §

I 7 § lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet anges hur Skatteverket får använda uppgifter i land-för-land-rapporter.

38 kap.

1 §³

Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,
2. åtagande
 - a) enligt 10 kap. 22 § om att göra skatteavdrag,
 - b) enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring, och
 - c) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter,
3. deklARATIONER,
4. särskilda uppgifter, och
5. periodiska sammanställningar.
4. *land-för-land-rapporter,*
5. särskilda uppgifter, och
6. periodiska sammanställningar.

39 kap.

1 §⁴

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- definitioner (2 och 2 a §§),
- generell dokumentationsskyldighet (3 §),

³ Senaste lydelse 2016:64.

⁴ Senaste lydelse 2014:1474.

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

2 a §

I detta kapitel avses med företag i intressegemenskap: företag som är moderföretag och dotterföretag eller företag som står under i huvudsak gemensam ledning,

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

Syftet med internprissättningsdokumentation

15 §

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

Internprissättningsdokumentationen ska innehålla de uppgifter som behövs för en bedömning av

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

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

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

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

Vem är skyldig att ha internprissättningsdokumentation?

16 §

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

Dokumentationsskyldig för internprissättning är

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

2. ett svenskt handelsbolag som har transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt om – företagen är i intressegemenskap, och

– handelsbolagets resultat beskattas hos en eller flera obegränsat skattskyldiga juridiska personer som är i intressegemenskap med handelsbolaget och det begränsat skattskyldiga företaget,

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

4. ett svenskt handelsbolag med fast driftställe utomlands om handelsbolagets resultat beskattas hos en eller flera obegränsat skattskyldiga juridiska personer som är i intressegemenskap med handelsbolaget, och

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

Undantag från dokumentationsskyldighet

16 a §

Ett företag är inte dokumentationsskyldigt enligt 16 § om det året före beskattningsåret ingår i en intressegemenskap som har mindre än 250 anställda och antingen har en omsättning som inte överstiger 450 miljoner kronor eller en balansslutning som inte överstiger 400 miljoner kronor.

Dokumentationens innehåll

16 b §

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

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

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

16 c §

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

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

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

När ska internprissättningsdokumentationen upprättas?

16 d §

Den företagsspecifika delen av

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

På vilka språk får dokumentationen upprättas?

16 e §

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

Skatteverkets tillgång till dokumentationen

16 f §

Internprissättningsdokumentationen ska på begäran överlämnas till Skatteverket.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2017.
 2. Bestämmelserna i 33 a kap. tillämpas första gången på räkenskapsår som har påbörjats efter den 31 december 2015. Har ett sådant räkenskapsår avslutats före den 1 april 2017, får underrättelse enligt 33 a kap. 11 § första stycket lämnas senast den 30 april 2017.
 3. Bestämmelserna i 39 kap. tillämpas första gången på beskattningsår som har påbörjats efter den 31 mars 2017.

3 Ärendet och dess beredning

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

Genom denna slutrapport har kapitel V om dokumentation i OECD:s riktlinjer för internprissättning (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) fått ett helt nytt innehåll. Den nya standarden för dokumentation innehåller tre delar; en koncerngemensam del (master file), en företagsspecifik del (local file) och en land-för-land-rapport (Country-by-Country Report). Slutrapporten Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting finns i *bilaga 1*.

OECD framhåller att det är nödvändigt med en konsekvent och effektiv implementering av den nya standarden och det gäller i synnerhet land-för-land-rapporterna. För att underlätta ett enhetligt införande av land-för-land-rapporteringen har OECD tagit fram en modellag (Model legislation related to Country-by-Country Reporting). OECD har även tagit fram ett multilateralt avtal och två varianter av bilaterala avtal för informationsutbyte av rapporterna.

Sverige har deltagit i BEPS-arbetet och den 27 januari 2016 skrev Sverige på det multilaterala avtalet om automatiskt informationsutbyte av land-för-land-rapporter. Avtalet finns i *bilaga 2*. En svensk översättning finns i *bilaga 3*.

Den 25 maj 2016 antogs rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4). Direktivet syftar till att genomföra OECD:s standard för land-för-land-rapportering i EU-rätten. DAC 4 finns i *bilaga 4*.

Regeringen gav Skatteverket i uppdrag att göra en analys av vilka ändringar som kan behöva göras i svensk rätt med anledning av OECD:s nya standard för dokumentationsskyldighet vid internprissättning och land-för-land-rapportering samt informationsutbytet av land-för-land-rapporterna (Fi2015/04870/S3). Skatteverket skulle även lämna författningsförslag på de ändringar som behövs. Uppdraget redovisades i april 2016 genom promemorian OECD-standard och EU-direktiv för dokumentation vid internprissättning och utbyte av land-för-land-rapporter. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 5*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 6*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 7*. Remissvaren finns tillgängliga i ärendet (Fi2016/01709/S3).

4 Gällande rätt

I detta kapitel behandlas gällande rätt avseende dokumentations-skyldighet vid internprissättning. Sekretessfrågor som berörs i denna lagrådsremiss tas dock upp i kapitlet med överväganden och förslag (avsnitt 5.3.10 och 5.3.11 samt 5.4.3). Någon redogörelse för gällande rätt utöver vad där sägs har inte ansetts behövlig.

Det finns i dag inte några bestämmelser om land-för-land-rapportering i svensk skattelagstiftning.

4.1 Dokumentationskyldighet vid internprissättning

4.1.1 Korrigeringsregeln för internprissättning

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

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

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

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

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

4.1.2 Dokumentationskyldighet

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

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

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

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

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

I propositionen Effektivare skattekontroll, prop. 2005/06:169, som föregick 2007 års lagstiftning anges på sidan 102 f. en rad skäl till varför det behövs dokumentationsregler. 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.

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

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. Det har inte införts några dokumentationsregler för fasta driftställen vid senare tidpunkt heller.

4.2 OECD:s regelverk

4.2.1 OECD:s modellavtal

Skatteavtal har främst till syfte att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. I avtalen fördelas beskattningsrätten till olika typer av inkomster mellan staterna och där regleras hur dubbelbeskattning ska undanröjas. OECD har tagit fram ett modellavtal som är en mall för hur skatteavtal kan se ut samt kommentarer som förklarar hur artiklarna ska tolkas och tillämpas. Svenska skatteavtal är nästan utan undantag framförhandlade på grundval av OECD:s modellavtal.

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

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

4.2.2 OECD:s riktlinjer för internprissättning

OECD har gett ut riktlinjerna Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (nedan kallat riktlinjerna) som ska vara till vägledning för skattemyndigheter och företag för hur armlängdsprincipen ska tillämpas. Riktlinjerna är en fördjupad kommentar till artikel 9 i modellavtalet. Genom en enhetlig

tillämpning kan internprissättningsfrågorna lösas på ett tillfredsställande sätt vilket minimerar antalet konflikter och dyra processer mellan skattemyndigheter och företag. OECD:s medlemsländer och företagen uppmanas att följa riktlinjerna för att på så vis minimera risken för dubbelbeskattning.

I Sverige anses riktlinjerna ge en god och välbalanserad belysning av problematiken och kan vara till ledning vid tolkningen även av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) [RÅ 1991 ref. 107 och prop. 2005/06:169 s. 89].

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

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

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

4.2.3 OECD:s vinstallokeringsrapporter

År 2008 kom OECD:s rapport Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (nedan kallad 2008 års vinstallokeringsrapport). Syftet var att skapa större samförstånd och enhetlighet om hur inkomster ska allokeras till fasta driftställen. OECD:s syn (authorised OECD approach, AOA) är att de inkomster ska anses hänförliga till det fasta driftstället som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat om det hade varit ett fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

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

OECD:s vinstallokeringsrapporter är fördjupade kommentarer till artikel 7 i dess äldre och nuvarande lydelse. Inkomstberäkningen görs genom en tvåstegsanalys. I det första steget är det nödvändigt att identifiera de aktiviteter som bedrivs vid det fasta driftstället genom en

funktions- och riskanalys. I det andra steget ska en armlängdsmässig ersättning bestämmas för de transaktioner som är hänförliga till det fasta driftstället.

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

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

5 Överväganden och förslag

5.1 Allmänna överväganden

Regeringens förslag: Ändringar ska göras i 39 kap. skatteförfarandelagen så att de svenska dokumentationsreglerna överensstämmer med OECD:s nya standard.

Bestämmelser som reglerar skyldigheten för svenska företag att lämna land-för-land-rapporter ska tas in i skatteförfarandelagen.

En särskild lag om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, som reglerar Skatteverkets skyldigheter i samband med informationsutbytet, ska införas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: När det gäller OECD:s nya standard för internprissättningsdokumentation kan konstateras att det finns befintlig lagstiftning om dokumentationsskyldighet i 39 kap. skatteförfarandelagen (2011:2044), förkortad SFL och skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF. Den överensstämmer emellertid inte med OECD:s nya standard. Den avviker framför allt när det gäller den uppdelning av dokumentationen som OECD gjort där en del ska användas gemensamt för alla företag inom koncernen medan en annan del ska avse det enskilda företagens transaktioner. Den nuvarande svenska lagstiftningen innehåller heller inga undantag från dokumentationsskyldigheten, inte ens för de minsta företagen. Samtidigt så omfattar den nuvarande svenska lagstiftningen inte alla de företag som bör ha dokumentation enligt OECD. Det gäller exempelvis utländska företag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. OECD:s nya standard är även mycket tydligare än den nuvarande svenska lagstiftningen när det gäller att ange vad dokumentationen ska innehålla.

Ändringar bör göras i 39 kap. SFL för att få de svenska dokumentationsreglerna att överensstämma med OECD:s nya standard

samt omfatta den krets av företag som enligt OECD bör omfattas av regelverket.

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

Ändringar bör göras i skatteförfarandelagen för att reglera skyldigheten för svenska företag att lämna land-för-land-rapporter. När det gäller behovet av lagstiftning för att reglera Skatteverkets skyldigheter i samband med informationsutbytet så löses det lämpligen genom en särskild lag om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. Det överensstämmer med annan lagstiftning om informationsutbyte som skett på senare tid, exempelvis beträffande FATCA-avtalet och OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. En lag som reglerar det automatiska utbytet kräver dessutom vissa följdändringar i annan lagstiftning, t.ex. i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), se avsnitt 5.3.11.

5.2 Dokumentationskyldighet vid internprissättning

5.2.1 Internprissättningsdokumentationen blir tvådelad och innehållet förtydligas

Regeringens förslag: Internprissättningsdokumentationen ska bestå av två delar: en koncerngemensam del och en företagsspecifik del. Det förtydligas vad de båda delarna ska bestå av genom uttryckliga bestämmelser.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Justitiekanslern* och *Datainspektionen* har inga synpunkter på förslaget. *Kammarrätten i Jönköping* och *Ekobrottsmyndigheten* har ingenting att erinra mot förslagen. *FAR* tillstyrker förslaget. *Näringslivets Skattedelegation* anför i sitt remissyttrande, som *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, att förslaget erbjuder tydligare vägledning avseende vilken information en internprissättningsdokumentation förväntas innehålla. *Sveriges advokatsamfund* är införstått med behovet av ett regelverk som bidrar till en förenklad och på ett globalt plan mer harmoniserad lagstiftning avseende internprissättningsdokumentation, men anser att den föreslagna lagstiftningen innehåller bestämmelser som väcker en rad betänkligheter. Advokatsamfundet lyfter fram reglerna kring den koncerngemensamma delen där den rapporteringsskyldige har att avgöra vad som är tillräcklig

detaljnivå. Detta innebär en överflyttning av bedömningen av vad som ska anses vara nödvändigt att dokumentera på den skattskyldige, vilket samfundet menar kan komma att innebära en inkonsekvent tillämpning på såväl nationell som internationell nivå. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att de föreslagna bestämmelserna i 7 och 9 kap. i SFF bör införas i SFL. *Regelrådet* finner att redovisningen av bakgrund och syfte med förslaget, alternativa lösningar, effekter av om ingen reglering kommer till stånd och förenligheten med EU-rätten är godtagbar.

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

De överväganden som var viktiga när de nuvarande dokumentationsreglerna infördes, nämligen att det är angeläget att de svenska reglerna utformas i enlighet med vad som kan sägas vara internationell standard (prop. 2005/06:169 s. 103), är lika relevanta fortfarande. Även OECD framhåller i sin slutrapport vikten av att vägledningen i nya kapitel V implementeras enhetligt. Regeringen föreslår därför att dokumentationsreglerna ändras så att de överensstämmer med nya kapitel V i OECD:s riktlinjer. Det innebär att de företag som är dokumentationsskyldiga ska ha en internprissättningsdokumentation som består av två delar, en koncerngemensam del och en företagsspecifik del.

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

Den koncerngemensamma delen ska enligt OECD ge en övergripande bild av vilken verksamhet koncernen bedriver, var den bedrivs, vilken internprissättningspolicy som tillämpas etc. Det är inte meningen att den koncerngemensamma delen ska innehålla detaljer och företagen får använda gott omdöme för att avgöra på vilken detaljnivå informationen ska tillhandahållas mot bakgrund av syftet med dokumentationen. *Sveriges advokatsamfund* anför att detta innebär en överflyttning av bedömningen av vad som ska anses vara nödvändigt att dokumentera på den skattskyldige, vilket samfundet menar kan komma att innebära en inkonsekvent tillämpning på såväl nationell som internationell nivå. Regeringen vill framhålla det som OECD anger som syftet med den koncerngemensamma delen, dvs. att ge en överblick av koncernens internprissättningspolicy. Den koncerngemensamma delen är tänkt att användas av hela koncernen varför någon inkonsekvens mellan länder där koncernen är verksam inte borde uppstå. Att omfattningen och detaljnivån på beskrivningen varierar från fall till fall beroende på hur

koncernen är strukturerad och vilka transaktioner som förekommer mellan koncernbolagen torde vara ofrånkomligt och något som följer redan av nuvarande regler. Informationen i den koncerngemensamma delen ska avse koncernen i sin helhet men får delas upp på verksamhetsgrenar om det ger en bättre bild av verksamheten. Det kan exempelvis vara fallet om vissa verksamhetsgrenar arbetar självständigt i förhållande till koncernens övriga verksamhet eller om en viss verksamhetsgren nyligen har förvärvats.

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

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

För att tydliggöra vilka krav som ställs i Sverige på de båda delarna i internprissättningsdokumentationen överväger regeringen att ta in innehållet i bilaga I och II till kapitel V i OECD:s riktlinjer i 9 kap. SFF. Till skillnad från den nuvarande mycket kortfattade bestämmelsen i 9 kap. 9 § SFF som inte ger så mycket ledning skulle detta medföra att det blir mycket tydligare vad internprissättningsdokumentationen ska innehålla.

Med anledning av det *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* har framfört så vill regeringen framhålla att den nuvarande regleringen av vad som ska ingå i en internprissättningsdokumentation finns i Skatteverkets föreskrifter. Detta är inte en lämplig ordning. Regeringen gör dock bedömningen att det inte är möjligt att i lagtexten uppställa uttryckliga och uttömmande krav på vad en dokumentation ska innehålla. Lagtexten bör ange ramarna för dokumentationsskyldigheten. Lagrådsremissens förslag följer också den struktur som redan finns i skatteförfarandelagen.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att det görs ändringar i 39 kap. 1 § SFL och införs en ny paragraf, 39 kap. 16 b § i SFL.

5.2.2 Kretsen av dokumentationsskyldiga företag ändras

Regeringens förslag: Fysiska personer ska inte längre vara dokumentationsskyldiga.

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

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anför att det kan uppkomma definitionsfrågor med anledning av begreppen fast driftställe och utländsk juridisk person.

Skälen för regeringens förslag

Fysiska personer undantas från dokumentationsreglerna

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

Regeringen föreslår att det ska införas en något justerad intressegemenskapsdefinition (se avsnitt 5.2.6). Inte heller den utesluter att en enskild näringsidkare kan vara ett företag i intressegemenskap. Det är exempelvis inte uteslutet att en enskild näringsidkare kan vara ett moderföretag (jfr Bokföringsnämndens uttalande BFNAR 2002:12). Dokumentationsreglerna skulle då bli tillämpliga om den enskilde näringsidkaren har transaktioner i sin näringsverksamhet med ett utländskt företag som denne kontrollerar och som ingår som en tillgång i näringsverksamheten.

De undantag som regeringen föreslår för små och medelstora företag (se avsnitt 5.2.4) samt för oväsentliga transaktioner (se avsnitt 5.2.5) i kombination med intressegemenskapsdefinitionen medför att det är osannolikt att någon enskild näringsidkare i praktiken kommer att vara dokumentationsskyldig. Oavsett om det finns en dokumentationsskyldighet eller inte så gäller armlängdsprincipen för den enskilde näringsidkaren. Om felaktiga priser leder till ett för lågt resultat kan resultatet således justeras med stöd av korrigeringsregeln 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Det är lättare att göra en internprissättningsutredning hos en enskild näringsidkare än i ett stort företag i en multinationell koncern med en mängd gränsöverskridande transaktioner. Det finns också skäl att minska den administrativa bördan

för enskilda näringsidkare. Regeringen föreslår därför att fysiska personer undantas från dokumentationsskyldigheten.

Dokumentationsskyldighet införs för svenska handelsbolag

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

Skatteverket har i ställningstagande den 2007-09-24 med diarienummer 131 550422-07/111 funnit att det inte är möjligt att ålägga delägarna någon skyldighet att upprätta dokumentation för handelsbolagets transaktioner även om de är skattskyldiga för transaktionerna. Handelsbolaget är en egen juridisk person med eget ansvar för bokföring, skyldighet att lämna särskilda uppgifter etc.

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

Även om ett handelsbolag är en egen juridisk person sköts förvaltningen av bolagets angelägenheter normalt av delägarna, se 2 kap. 3 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. I handelsbolag som är kommanditbolag sköts förvaltningen normalt av komplementären, se 3 kap. 4 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Resultatet hos ett handelsbolag beskattas hos dess delägare. Antalet delägare kan vara stort och det är inte säkert att delägarna är i intressegemenskap med bolaget. Delägarna kan bestå av både fysiska och juridiska personer. Om delägarna är begränsat skattskyldiga och all verksamhet bedrivs utomlands beskattas inte verksamheten i Sverige, se Skatterättsnämndens förhandsbesked den 24 november 1999.

För att fånga in de situationer där risken för felaktig prissättning, och därmed också behovet av internprissättningsdokumentation, är som störst föreslår regeringen att ett svenskt handelsbolag ska omfattas av dokumentationsskyldigheten om det har transaktioner med ett begränsat skattskyldigt företag som det är i intressegemenskap med. Dessutom ska hela eller delar av resultatet hos handelsbolaget beskattas hos obegränsat skattskyldiga juridiska personer som är i intressegemenskap både med handelsbolaget och med det begränsat skattskyldiga företaget. För att omfattas av dokumentationsskyldigheten ska således handelsbolaget, den utländska motparten och någon av delägarna vara i intressegemenskap med varandra, dvs. ingå i en äkta eller oäkta koncern. Däremot behöver inte samtliga delägare vara i intressegemenskap med handelsbolaget eller vara juridiska personer.

Dokumentationsskyldigheten ligger på handelsbolaget och inte på delägarna.

Dokumentationsskyldighet införs för fasta driftställen

De nuvarande dokumentationsreglerna omfattar inte utländska företag med fast driftställe i Sverige eller svenska företag med fast driftställe utomlands. När reglerna infördes pågick ett omfattande arbete inom OECD med att klargöra hur vinstallokering ska ske till fasta driftställen. Regeringen valde därför att avvakta med att införa sådana regler, (prop. 2005/06:169 s. 110).

I OECD:s båda vinstallokeringsrapporter från 2008 och 2010 framhålls att kapitel V i riktlinjerna ska tillämpas analogt när det gäller att dokumentera att ersättningen för de transaktioner som är hänförliga till det fasta driftstället är armlängdsmässig. Där framgår också att om OECD:s riktlinjer uppdateras ska de uppdaterade riktlinjerna användas. Se vidare avsnitt 4.2.3.

Internationellt är det vanligt att länder som har dokumentationsregler även låter dem omfatta fasta driftställen. Det gäller exempelvis Danmark, Norge, Finland och Tyskland som alla är viktiga handelspartners i Sveriges närhet.

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

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

Utländska företag med fast driftställe i Sverige

Regeringen har begränsat förslaget till utländska juridiska personer som är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige. Även begränsat skattskyldiga fysiska personer är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § IL). Eftersom regeringen föreslår att fysiska personer ska undantas från dokumentationsskyldigheten när det gäller transaktioner med närstående företag finns det ingen anledning att låta dem omfattas av dokumentationsskyldigheten avseende verksamhet från fast driftställe.

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

personen själv ska beskattas för inkomsten från ett fast driftställe i Sverige.

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

I OECD:s vinstallokeringsrapporter ges vägledning för hur vinstallokeringen ska gå till (se avsnitt 4.2.3). Det som kommer till uttryck där är allmängiltiga principer för hur analysen av det fasta driftställets verksamhet ska gå till. Kammarrätten i Stockholm har ansett att 2008 års rapport kan ge vägledning även när inkomsten ska beräknas enligt intern rätt (se Kammarrätten i Stockholms dom av den 2012-09-20, mål nr 4858–4861-10). *Sveriges advokatsamfund* anför att det från ett svenskt skatterättsligt perspektiv riskerar en definitionsproblematik att uppstå för såväl ”fasta driftställen” i andra jurisdiktioner samt ”utländska juridiska personer” och att begreppet fast driftställe redan i dagsläget är föremål för en differentierad tolkning av såväl olika nationer som mellan skattemyndigheter, skattskyldiga och domstolar inom nationer. Regeringen vill med anledning av vad samfundet framfört påpeka att vad som är att anses som en utländsk juridisk person är reglerat i inkomstskattelagen och att dessa redan i dag måste göra bedömning om de har ett fast driftställe i Sverige för att kunna uppfylla de krav som avser bl.a. skattskyldighet i Sverige. I denna lagrådsremiss föreslås det inte att det ska tas in några definitioner av begreppen utländsk juridisk person eller fast driftställe i SFL. Begreppen bör i stället tolkas i enlighet med dess innebörd enligt IL.

Svenska företag med fast driftställe utomlands

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

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

Om en för stor inkomst allokeras till det fasta driftstället kommer det andra landet att beskatta en större inkomst än vad skatteavtalet tillåter. Sverige har ingen skyldighet att undanröja dubbelbeskattningen på en större inkomst än den som det andra landet har rätt att beskatta. Samma tvåstegsanalys som nämns i avsnitt 3.2.3 ovan behöver göras för att bedöma vilken inkomst som är hänförlig till det svenska företags fasta

driftställe utomlands. OECD:s vinstallokeringsrapporter ger vägledning även i dessa fall för hur inkomsten ska beräknas.

På samma sätt som när det gäller dokumentationsskyldigheten för svenska handelsbolag som har transaktioner med utländska företag så föreslår regeringen att dokumentationsskyldigheten för svenska handelsbolag med fast driftställe utomlands begränsas till de fall där någon av delägarna är i intressegemenskap med handelsbolaget.

Innehållet i internprissättningsdokumentationen

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

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

Lagförslaget

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

5.2.3 Syftet med internprissättningsdokumentationen

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: I de nuvarande dokumentationsreglerna finns en bestämmelse om syftet med internprissättningsdokumentationen som är anpassad till den krets av företag som idag är dokumentationsskyldiga. När det gäller svenska företag som har gränsöverskridande transaktioner med utländska koncernföretag görs ingen förändring. I likhet med de nuvarande reglerna ska dokumentationen kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor är i överensstämmelse med armlängdsprincipen eller om resultatet ska justeras med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Bestämmelsen har anpassats till att även svenska handelsbolag föreslås bli dokumentationsskyldiga i vissa fall (se avsnitt 5.2.2).

Utländska juridiska personer som är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige föreslås bli dokumentationsskyldiga (se avsnitt 5.2.2). I de fallen ska internprissättningsdokumentationen kunna användas för en bedömning av om den inkomst som har beräknats för det fasta driftstället överensstämmer med armlängdsprincipen eller om den ska justeras.

Obegränsat skattskyldiga juridiska personer med fast driftställe utomlands och, i vissa fall, svenska handelsbolag med fast driftställe utomlands föreslås också bli dokumentationsskyldiga (se avsnitt 5.2.2). I de fallen ska internprissättningsdokumentationen kunna användas för en bedömning av hur mycket utländsk skatt som ska avräknas. Om Sverige har ett exemptavtal med det andra landet blir det i stället fråga om att bedöma hur stor inkomst som ska undantas från beskattning.

För att Skatteverket ska kunna göra en bedömning av om priser, villkor och resultatallokering följer armlängdsprincipen är det nödvändigt att internprissättningsdokumentationens båda delar, dvs. både den koncerngemensamma delen och den företagsspecifika delen, finns hos det granskade företaget. Båda delarna behövs för bedömningen.

Lagförslaget

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

5.2.4 Undantag för företag i små och medelstora företag

Regeringens förslag: Små och medelstora företag undantas från dokumentationsskyldigheten. Undantaget anpassas till EU-kommissionens rekommendation om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, ställer sig positiv till undantaget för små och medelstora företag. Vissa tröskeleffekter kan förvisso uppstå och påverka ett företags vilja att anställa när man närmar sig gränsen på 250 anställda. Detta får dock anses acceptabelt mot bakgrund av den förenkling undantaget innebär för små och medelstora företag. *KPMG* anser att det är rimligt att små och medelstora företag undantas från dokumentationskravet.

Skälen för regeringens förslag: OECD rekommenderar i slutrapporten *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* att små och medelstora företag inte ska behöva upprätta lika mycket internprissättningsdokumentation som stora företag. OECD framhåller dock i sin slutrapport att små och medelstora företag måste tillhandahålla information om sina gränsöverskridande transaktioner om skattemyndigheten begär det inom ramen för en utredning.

De nuvarande dokumentationsreglerna i skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen innehåller inga undantag för små företag.

Armlängdsprincipen innebär att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter.

Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras allmänt sett på en jämförelse av villkoren i en gränsöverskridande transaktion mellan närstående företag med villkoren i transaktioner mellan oberoende företag. För att kunna göra jämförelsen måste transaktionen mellan de närstående parterna analyseras. Därefter ska motsvarande transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter identifieras. Detta är arbete som måste utföras för att företagen ska kunna veta om de följer armlängdsprincipen och har korrekta internpriser. Dokumentations-skyldigheten innebär att det arbete som görs för att få fram armlängdsmässiga priser, beskrivs och bevaras.

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

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

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

Det finns inte någon överenskommen definition av små och medelstora företag i OECD. Regeringen föreslår att definitionen av små och medelstora företag knyts till EU-kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 (2003/361/EG) om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag, EUT L 124, 20.5.2003. Som små och medelstora företag räknas företag som sysselsätter färre än 250 personer och vars årsomsättning inte överstiger 50 miljoner euro eller vars balansomslutning inte överstiger 43 miljoner euro. För företag som ingår i en koncern eller i vissa andra former av intressegemenskap beräknas uppgifterna gemensamt. Omräknat till svenska kronor och avrundat blir det en omsättning på 450 miljoner kronor och en balansomslutning på 400 miljoner kronor.

Ett svenskt företag som ingår i en intressegemenskap som understiger de gränser som anges ovan behöver således inte upprätta någon

internprissättningsdokumentation. Undantaget gäller både företag som har transaktioner med utländska företag och företag som bedriver verksamhet från fast driftställe utomlands. En utländsk juridisk person som är skattskyldig för inkomst från fast driftställe i Sverige och som ingår i en intressegemenskap som understiger gränserna är således också undantagen från dokumentationsskyldigheten. Ett litet företag som ingår i en stor intressegemenskap är däremot dokumentationsskyldigt om det har gränsöverskridande transaktioner. Vad som avses med intressegemenskap utvecklas i avsnitt 5.2.6.

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

Lagförslaget

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

5.2.5 Undantag för oväsentliga transaktioner

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

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

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

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian framgick inte uttryckligt vilken tidsperiod som värdet på transaktionerna skulle understiga 5 000 000 kronor.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Jönköping* har i sitt remissvar angett att det av 39 kap. 16 c § andra stycket SFL bör framgå vilken tidsperiod som ska beaktas vid bedömningen om det sammanlagda värdet av transaktionerna med utländsk motpart understiger 5 000 000 kronor. *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, anser att en fast gräns på 5 000 000 kronor skänker ökad förutsebarhet men att det är viktigt att en sådan fast gräns inte leder till att transaktioner överstigande

detta belopp slentrianmässigt aldrig bedöms vara oväsentliga. *KPMG* anser att det ska vara upp till koncernen själv att avgöra vilka transaktioner som är oväsentliga i deras verksamhet.

Sveriges advokatsamfund anser att en sådan fast beloppsgräns leder till ett osäkerhetsmoment eftersom uppfattningen om en transaktions marknadsvärde kan skilja sig åt mellan dokumentationsskyldiga och skattemyndigheter. Vidare anser advokatsamfundet att det varken är skäligt eller rättssäkert att det överläts på den dokumentationsskyldiga att avgöra vad som är en oväsentlig transaktion.

Skälen för regeringens förslag

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

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

Nedan följer en redogörelse för regeringens avvägningar vad gäller OECD:s krav på tydliga gränser i förhållande till behovet av att vissa transaktioner inte bör undantas från dokumentationsskyldighet samtidigt som andra transaktioner bör kunna undantas trots att de överstiger gränsen.

Undantag för oväsentliga transaktioner

Skatteverket föreslår i promemorian att det i lagtexten ska tas in en bestämmelse om att det som är oväsentligt inte ska dokumenteras. Skatteverket lyfter fram att det påpekas på flera ställen i OECD:s slutrapport att det är viktigt att dokumentationskraven är måttfulla och inriktade på att de mest betydelsefulla transaktionerna dokumenteras. Skatteverket hänvisar även till ett uttalande, som visserligen gäller innehållet i den koncerngemensamma delen, där OECD säger i sin slutrapport att skattebetalaren ska använda gott omdöme när denne bestämmer vad som är lämplig detaljnivå på informationen och att information anses viktig om dess utelämnande skulle påverka tillförlitligheten i internprissättningsbedömningarna. Skatteverket anser att samma aspekter gör sig gällande när det gäller att avgöra vad som ska ingå i den företagsspecifika delen. *Sveriges advokatsamfund* anför att det är oskäligt och inte rättssäkert att det överlämnas till företagen att avgöra

om en transaktion är oväsentlig och därför inte behöver dokumenteras. *KPMG* anser att det ska vara upp till koncernen själv att avgöra vilka transaktioner som är oväsentliga i deras verksamhet eftersom det oftast är koncernen själv som känner till vad som är viktigt för dennes verksamhet. Som framgår ovan har regeringen vägt kravet på tydliga gränser mot behovet av viss flexibilitet. Regeringen delar Skatteverkets bedömning att det i lagtexten bör anges att oväsentliga transaktioner inte behöver dokumenteras. Skatteverkets erfarenhet är att företagen klarar av att göra de avvägningar som behövs för att dokumentera de transaktioner som är betydelsefulla ur ett internprissättningsperspektiv. Regeringen gör ingen annan bedömning än Skatteverket i denna fråga.

Regeringen föreslår därför att det ska finnas ett undantag för oväsentliga transaktioner. Vad som är oväsentliga transaktioner får bedömas utifrån verksamheten i sin helhet men det ska vara fråga om transaktioner som är oväsentliga antingen till beloppet eller sett utifrån risken för felprissättning. Transaktioner som avser företagets huvudsakliga verksamhet eller som uppgår till stora belopp kan inte anses oväsentliga. Engångshändelser som exempelvis överlåtelse av viktiga tillgångar kan inte heller anses oväsentliga.

Gränsbelopp på 5 000 000 kronor

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

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

Sveriges advokatsamfund anser att en sådan fast beloppsgräns leder till ett osäkerhetsmoment eftersom uppfattningen om en transaktions marknadsvärde kan skilja sig åt mellan dokumentationsskyldiga och skattemyndigheter. *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, anser däremot att en fast gräns på 5 000 000 kronor skänker ökad förutsebarhet men att det är viktigt att en sådan fast gräns inte leder till att transaktioner överstigande detta belopp slentrianmässigt aldrig bör framgå vilken tidsperiod som ska beaktas vid bedömningen om det sammanlagda värdet av transaktionerna med utländsk motpart understiger 5 000 000 kronor bedöms vara oväsentliga utan att det alltid görs en nyanserad bedömning när beloppet överstiger denna gräns.

Som *Kammarrätten i Jönköping* anför bör det av lagtexten framgå vilken tidsperiod som ska beaktas vid bedömningen om det sammanlagda värdet av transaktionerna med utländsk motpart understiger 5 000 000 kronor. Regeringen föreslår därför att det i paragrafen anges att det är det sammanlagda värdet av transaktionerna under räkenskapsåret som ska beaktas.

Regeringen vill framhålla att det föreslagna gränsbeloppet inte är avsett att påverka den bedömning som ska göras beträffande transaktioner vars sammanlagda värde under räkenskapsåret överstiger 5 000 000 kronor. Som *Näringslivets Skattedelegation* påpekar ska en nyanserad bedömning göras i dessa fall.

Som *Sveriges advokatsamfund* påpekar kan uppfattningen om en transaktions marknadsvärde skilja sig åt mellan företagen och skattemyndigheter. Som vägledning för att bedöma om pris och andra villkor överensstämmer med vad oberoende parter skulle ha avtalat finns vägledning i form av OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, som fastställts av OECD:s Committee on Fiscal Affairs och att armlängdsprincipen gäller oavsett om det finns en dokumentationsskyldighet eller inte.

Innebörden av undantagen

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

Immateriella tillgångar

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

Den koncerngemensamma delen

Även den koncerngemensamma delen ska bara innehålla sådana uppgifter som är väsentliga för att få en överblick över koncernens verksamhet. I bilaga I till kapitel V i riktlinjerna framgår vilka uppgifter den koncerngemensamma delen bör innehålla. Den ska bl.a. innehålla uppgifter om koncernens fem mest omsatta produkter eller tjänster och andra produkter eller tjänster beträffande vilka försäljningen uppgår till mer än fem procent av koncernens omsättning. Där finns således gränser för vad som är väsentligt. Regeringen överväger att föra in innehållet i bilaga I i 9 kap. SFF (se avsnitt 5.2.1). Något särskilt undantag för oväsentliga transaktioner behöver således inte införas i SFL avseende den koncerngemensamma delen av internprissättningsdokumentationen.

Lagförslaget

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

5.2.6 Intressegemenskapsdefinitionen ändras

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

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

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

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

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

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

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

Regeringen föreslår att internprissättningsdokumentationen ska bestå av två delar, en koncerngemensam del och en företagsspecifik del (se

avsnitt 5.2.1). Den koncerngemensamma delen ska omfatta de företag som ingår i samma koncern och inte de företag som ingår i en oäkta koncern. Därför behöver även termen koncern definieras. Regeringens förslag är att hänvisa till den definition som finns i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Då kommer även utländska motsvarigheter till svenska koncerner att omfattas.

Lagförslaget

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

5.2.7 Tidpunkt för upprättande och överlämnande

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

Internprissättningsdokumentationen ska överlämnas till Skatteverket på begäran.

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

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, anser att en lämplig tidpunkt för när internprissättningsdokumentationen ska vara upprättad är sex månader efter det att inkomstdeklarationen ska lämnas. En sådan tidsfrist skulle ge företagen möjlighet att dra nytta av den information som redan tagits fram så att dubbelarbete kan undvikas och den skulle också sprida ut arbetsbördan för upprättande av årsredovisning, inkomstdeklaration och internprissättningsdokumentation över året.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Tidpunkt för upprättande

I de nuvarande dokumentationsreglerna i skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen finns inga bestämmelser om när internprissättningsdokumentationen ska vara upprättad. Regeringen föreslår att det tas in bestämmelser om detta i skatteförfarandelagen.

OECD anger i sin slutrapport att de anser att bästa tillämpning är att begära att den företagsspecifika delen ska vara upprättad senast vid den tidpunkt företaget ska lämna sin deklaration för räkenskapsåret. Den koncerngemensamma delen ska vara genomgången och uppdaterad senast när det översta moderbolaget i koncernen ska lämna sin inkomstdeklaration. *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, anser att en lämplig tidpunkt för när dokumentationen ska vara upprättad är sex

månader efter det att inkomstdeklarationen ska lämnas och att en sådan tidsfrist skulle ge företagen möjlighet att dra nytta av den information som redan tagits fram så att dubbelarbete kan undvikas och det sprider också ut arbetsbördan för upprättande av årsredovisning, inkomstdeklaration och internprissättningsdokumentation över året.

Regeringen har viss förståelse för denna synpunkt. Regeringen konstaterar dock att ett av syftena med dokumentationsreglerna är att företagen ska ha tänkt igenom sin internprissättning. Om ett företag inte sätter armlängdsmässiga priser redan när transaktionen genomförs så innebär det att företaget behöver testa sina priser i efterhand så att de uppgifter som lämnas i inkomstdeklarationen är korrekta. Företagen måste ha tänkt igenom sin internprissättning senast vid tidpunkten för lämnande av inkomstdeklarationen för att uppgifterna i inkomstdeklarationen ska vara korrekta. Med hänsyn till syftet med bestämmelserna delar regeringen OECD:s uppfattning. Regeringen föreslår därför att dokumentationen ska vara upprättad senast vid deklARATIONSTIDPUNKTEN.

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

Regeringen föreslår att internprissättningsdokumentationen ska vara tvådelad och bl.a. innehålla en koncerngemensam del (se avsnitt 5.2.1). I många koncerner kommer den koncerngemensamma delen förmodligen att upprättas på central nivå. Om den koncerngemensamma delen upprättas t.ex. av moderföretaget eller av något annat företag som fått uppdraget att ta fram informationen, kan det inträffa att det företaget har ett annat beskattningsår eller en annan tidpunkt för att lämna sin inkomstdeklaration. Den koncerngemensamma delen ska i så fall vara upprättad senast vid den tidpunkt då moderföretaget ska lämna sin deklARATION. Tidpunkten för färdigställandet knyts till moderföretaget, och inte till det företag som upprättat den koncerngemensamma delen, eftersom det är moderföretaget som har den fulla insynen och informationen om koncernens verksamhet. Detta överensstämmer med OECD:s syn.

Om det inte finns några dokumentationsregler i det land där moderföretaget är hemmahörande, eller om moderföretaget av någon anledning inte fullgör sin skyldighet, ska det i Sverige skattskyldiga företaget själv upprätta den koncerngemensamma delen. En internprissättningsdokumentation är nämligen inte komplett om den inte består av både den koncerngemensamma och den företagsspecifika delen. Frågan är om det innebär att den koncerngemensamma delen i så fall ska vara upprättad vid samma tidpunkt som den företagsspecifika delen. Regeringen anser att det underlättar tillämpningen om tidpunkten för upprättandet är densamma oavsett vem som upprättar den koncerngemensamma delen. Även i dessa fall ska således den koncerngemensamma delen vara upprättad senast vid den tidpunkt då moderföretaget ska lämna sin deklARATION.

Överlämnande till Skatteverket

I de nuvarande dokumentationsreglerna i skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen finns inga bestämmelser om när och hur Skatteverket kan ta del av internprissättningsdokumentationen.

Regeringen föreslår att det införs en bestämmelse om att internprissättningsdokumentationen ska överlämnas på begäran. Dokumentationen ska således inte bifogas inkomstdeklarationen.

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

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

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

Tid för sammanställning

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

Lagförslaget

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

5.2.8 Språk

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

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

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

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

Lagförslaget

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

5.3 Land-för-land-rapporter

5.3.1 MCAA och rådets direktiv införs i svensk rätt

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, välkomnar att man i möjligaste mån försöker få till stånd en gemensam lagstiftning på basis av OECD BEPS Action 13 och EU-direktivet. *Regelrådet* finner att redovisningen av bakgrund och syfte med förslaget, alternativa lösningar, effekter av om ingen reglering kommer till stånd och förenligheten med EU-rätten är godtagbar.

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

Den 27 januari 2016 undertecknade regeringen ett multilateralt avtal om land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana (MCAA). Den 30 juni 2016 hade sammanlagt 44 länder undertecknat avtalet. Avtalet innebär att OECD:s standard för land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana rapporter ska genomföras och tillämpas i de avtalslutande länderna. Inklusivt Sverige har 20 av EU:s medlemsstater undertecknat avtalet.

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

Vid Ekofin-rådets möte den 25 maj 2016 antogs rådets direktiv (EU) 2016/881 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4). Direktivet syftar till att ta in OECD:s standard för land-för-land-rapportering i EU-rätten. Direktivet ska ha genomförts i medlemsstaternas nationella lagstiftningar senast tolv månader efter att direktivet trätt i kraft. Direktivet innebär att bestämmelserna om land-för-land-rapportering ska tillämpas även gentemot de av EU:s medlemsstater som inte har undertecknat MCAA eller något annat avtal om land-för-land-rapportering. Direktivet kommer att bli tillämpligt gentemot samtliga medlemsstater. För att underlätta en parallell tillämpning av direktivet och MCAA och på så sätt minska den administrativa bördan för både företagen och Skatteverket, bör de båda rättsakterna genomföras så enhetligt som möjligt i svensk rätt. Den svenska genomförandelagstiftningen bör därför också träda i kraft och börja tillämpas samtidigt gentemot EU:s medlemsstater respektive tredjeländer som undertecknat MCAA. I några avseenden innehåller DAC 4 smärre avvikelser från OECD:s standard. Dessa avvikelser behandlas nedan i avsnitt 5.4. Lagstiftningen bör gälla även vid utbyte i enlighet med eventuella framtida bilaterala avtal om land-för-land-rapportering.

5.3.2 Bestämmelser om land-för-land-rapporter tas in i skatteförfarandelagen

Regeringens förslag: Bestämmelser om land-för-land-rapporter tas in i ett nytt kapitel i skatteförfarandelagen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Det nya systemet med land-för-land-rapportering består av två delar. Det ska införas nya bestämmelser dels om rapporternas innehåll m.m., dels om att rapporterna ska utbytas med andra länder. De senare bestämmelserna föreslås bli intagna i en ny lag, lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet, se nedan avsnitt 5.3.9.

Bortsett från utbyteslagen bör bestämmelserna om land-för-land-rapporter tas in i skatteförfarandelagen (2011:1244). Såsom kommer att framgå i det följande bör det finnas bestämmelser om vilka företag som ska vara skyldiga att lämna rapporter och vissa andra underrättelser, undantag från skyldigheten att lämna rapport och underrättelser, vad rapporterna ska innehålla och när rapporter och underrättelser ska lämnas. Dessa bestämmelser bör samlas i skatteförfarandelagen.

Det bör vidare införas en begränsning i hur uppgifterna i rapporterna får användas. Denna bör visserligen tas in i den nya lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet, se nedan avsnitt 5.3.11, men en hänvisning dit bör tas in i skatteförfarandelagen.

Även om innehållet i land-för-land-rapporterna inte direkt ska användas för beskattningsbeslut, är systemet med inhämtande och utbytande av rapporterna avsett att leda till att en korrekt beskattning sker. Se också avsnitt 5.3.10 om sekretessfrågor rörande land-för-land-rapporter.

Genom att bestämmelserna om rapporterna tas in i skatteförfarandelagen blir denna lags förfaranderegler tillämpliga på rapporterna. Se avsnitt 5.3.8 om sanktioner.

Lagförslag

Förslagen föranleder införandet av ett nytt kapitel, 33 a kap., i skatteförfarandelagen.

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

Regeringens förslag: Svenska moderföretag i multinationella koncerner ska lämna land-för-land-rapporter till Skatteverket.

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, tillstyrker förslagen. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att hänvisningen till koncernen i paragrafen inte anger en viss juridisk person som kan fatta beslut om att utse en enhet att rapportera.

Skälen för regeringens förslag: Land-för-land-rapporteringen ska gälla för multinationella koncerner. Med sådana koncerner menas här koncerner som har minst två företag som hör hemma – är skattskyldiga – i olika stater eller jurisdiktioner. Det kan också vara koncerner med minst ett företag som är hemmahörande i ett land och skattskyldigt för inkomst från fast driftställe i ett annat.

Huvudregeln är att det är moderföretaget i koncernen som ska lämna land-för-land-rapporten. Detta är naturligt eftersom det är moderföretaget som har kännedom om de förhållanden som uppgift ska lämnas om i rapporten. Moderföretaget ska lämna rapporten till skattemyndigheten i sitt hemland. Skattemyndigheterna i andra länder, i vilka det finns något dotterföretag till moderföretaget eller där något företag har fast driftställe, ska få tillgång till land-för-land-rapporten genom automatiskt utbyte mellan länderna, se avsnitt 5.3.9 nedan.

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

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

De dotterföretag som berörs är svenska företag (enheter), dvs. företag som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Dit räknas också svenska handelsbolag, trots att de inte är skattskyldiga, eftersom de är företag som bedriver näringsverksamhet. Definitionen av begreppet enhet innefattar, under vissa förutsättningar, även fasta driftställen. För att en

svensk enhet ska vara rapporteringsskyldig i Sverige såsom dotterföretag förutsätter dock OECD:s standard normalt att enheten har skatterättslig hemvist i Sverige. Eftersom en utländsk enhets fasta driftställe i Sverige ingår i den utländska enheten som inte har skatterättslig hemvist i Sverige (dvs. inte är obegränsat skattskyldig i Sverige), kan OECD:s standard tolkas som att en utländsk enhets fasta driftställe i Sverige inte kan vara rapporteringsskyldigt i Sverige (jfr punkten 2 i de allmänna anvisningarna för ifyllande av land-för-land-rapporten). En sådan tolkning skulle dock innebära att multinationella koncerner i vissa fall kunde välja om det ska finnas en skyldighet att lämna land-för-land-rapport i Sverige eller inte genom att välja om verksamheten i Sverige ska bedrivas som ett fast driftställe eller genom ett separat bolag. Ett utländskt företag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige och har sin verkliga ledning här kanske inte är rapporteringsskyldigt i sitt hemland därför att det inte är obegränsat skattskyldigt där och inte heller har hemvist där enligt skatteavtal. En sådan möjlighet till planering för att undvika rapporteringsskyldighet är inte önskvärd. Det är inte främmande i svensk rätt att utländska företags fasta driftställen i Sverige har rapporteringsskyldighet gentemot Skatteverket i Sverige. Utländska företags fasta driftställen kan exempelvis vara rapporteringsskyldiga enligt 22 a och 22 b kap. skatteförfarandelagen, förkortad SFL. Mot denna bakgrund bör även enheter som är utländska enheters fasta driftställen i Sverige, om förutsättningarna för detta i övrigt är uppfyllda, kunna vara skyldiga att lämna land-för-land-rapport i Sverige.

Om det finns flera svenska dotterföretag som är skyldiga att rapportera kan koncernen utse ett av dem att lämna rapporten för alla svenska enheters räkning. Koncernen kan även utse ett av de svenska företagen att vara ställföreträdande moderföretag och lämna rapporten för alla koncernföretags räkning. För att inte flera bolag som är rapporteringsskyldiga ska vara tvungna att lämna en rapport krävs det en med andra ord viss samordning inom koncernen. Regeringen anser därför, till skillnad från *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet*, att det därför är korrekt att hänvisa till koncernen i detta fall.

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

Lagförslaget

Bestämmelser om skyldighet att lämna land-för-land-rapport tas in i 33 a kap. 4 och 5 §§ SFL. Definitioner och förklaringar av använda begrepp tas in i 2 och 3 §§ i samma kapitel.

5.3.4 Undantag från rapporteringsskyldigheten

Regeringens förslag: Koncerner med sammanlagda intäkter som understiger 7 miljarder kronor ska undantas från skyldigheten att lämna land-för-land-rapporter. Svenska företag som enligt huvudregeln är rapporteringsskyldiga för att moderföretaget inte är skyldigt att lämna rapport i sitt hemland eller för att skattemyndigheten i det landet inte utbyter rapporten med Sverige, ska undantas från skyldigheten att lämna

en land-för-land-rapport, om moderföretaget är undantaget från sådan rapporteringsskyldighet i den stat eller jurisdiktion där det hör hemma på grund av att de sammanlagda intäkterna för koncernen understiger 750 miljoner euro eller motsvarande belopp i lokal valuta.

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

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Promemorians innehåller inte något undantag för svenska företag i fall då moderföretaget är undantaget från rapporteringsskyldighet i en stat eller jurisdiktion där den hör hemma för att de sammanlagda intäkterna för koncernen understiger 750 miljoner euro eller motsvarande belopp i lokal valuta.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, kan ställa sig bakom förslaget liksom till att beloppet uttrycks i svenska kronor. Vidare anser de att beloppsgränsen på 7 miljarder kronor ska basera sig på nettoomsättning.

Skälen för regeringens förslag

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

Beloppsgränsen 7 miljarder kronor kommer från OECD:s modellag (Model legislation related to Country-by-Country Reporting). I denna anges beloppet 750 miljoner euro med tillägget: ”insätt ett belopp i lokal valuta som ungefärligen motsvarar 750 miljoner euro per januari 2015”. I svensk valuta motsvarar detta, avrundat, 7 miljarder kronor.

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

I vilken valuta ska beloppsgränsen anges?

Frågan uppkommer här om den beloppsgräns som ska gälla ska anges i svenska kronor eller i euro i den svenska lagen. Som ovan framgått har man från OECD:s sida lämnat utrymme för att lokal valuta ska användas. Det kan noteras att beloppet i så fall ska beräknas efter förhållandena i januari 2015; det är således inte tänkt att skiftande växelkurser ska föranleda fortlöpande eller årliga omräkningar av gränsbeloppet. Det kan vidare noteras att man i olika länder med annan valuta än euro har stannat för olika lösningar: I Danmark anges beloppet i danska kronor, i Storbritannien i euro och i USA i amerikanska dollar. I och med att olika

lösningar förekommer ger de andra ländernas ställningstaganden inte någon entydig vägledning för Sveriges del.

Den naturliga utgångspunkten för bedömningen måste vara att svensk valuta ska användas i svenska författningar. Riksdagen har i ett tillkännagivande framfört att regeringen vid genomförandet av insättningsgarantidirektivet ska sträva efter att täckningsbeloppet uttrycks i kronor (rskr. 2010/11:57). Detta tillkännagivande synes i och för sig inte betyda att riksdagen skulle ha tagit ställning till att lagar eller andra författningar ovillkorligen ska använda kronor i stället för euro.

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

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

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

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

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

Ovan har några gånger för enkelhetens skull talats om ”omsättning”. I lagförslaget knyts undantaget till att koncernens ”sammanlagda intäkter” understiger 7 miljarder kronor. *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, anser att en rimlig tolkning av den engelska termen ”consolidated group revenue” i OECDs Action 13 borde vara nettoomsättning. Det är också ett mått som kan utläsas från resultaträknings-schemat i årsredovisningslagen och används också i koncernredovisningar upprättade enligt IFRS och att en sådan tolkning tillgodoser syftet med att avgöra vilka företag som ska omfattas av rapporteringskravet.

Regeringen konstaterar att begreppet intäkter är ett något vidare begrepp eftersom det även innefattar räntor. Regeringen vill med anledning av *Näringslivets Skattedelegations* synpunkt påpeka att i direktivet används begreppet intäkter både för att ange gränsbeloppet för om en koncern är rapporteringspliktigt och i land-för-land-rapporten. Regeringen har valt att använda det begrepp som används i direktivet både vad gäller gränsbeloppet för när en koncern ska lämna en land-för-land-rapport och i själva land-för-land-rapporten.

Koncernen undantas

Skyldigheten att lämna en land-för-land-rapport åligger i förekommande fall olika företag. Innebörden av att en koncern undantas genom beloppsgränsen är att företagen i koncernen inte är skyldiga att lämna någon rapport. Inte heller ska sådana underrättelser som behandlas i avsnitt 5.3.5 lämnas om koncernen är undantagen.

Som framgår av avsnitt 5.3.3 föreslår regeringen att svenska företag i en koncern ska vara rapporteringsskyldiga om deras moderföretag inte är skyldigt att lämna rapport i sitt hemland eller om skattemyndigheten i det landet inte utbyter rapporten med Sverige. Det framstår dock inte som rimligt att de svenska företagen ska vara rapporteringsskyldiga om moderföretaget är undantaget från sådan skyldighet i en stat eller jurisdiktion där den hör hemma på grund av att de sammanlagda intäkterna understiger 750 miljoner euro eller motsvarande belopp i lokal valuta. Regeringen föreslår därför de svenska företagen ska vara undantagna från rapporteringsskyldigheten i dessa fall.

Ställföreträdande moderföretag

I föregående avsnitt berördes fallet att dotterföretagen blir skyldiga att lämna land-för-land-rapport om moderföretaget inte gör det eller om

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

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

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

Dessutom ska det ställföreträdande moderföretaget lämna sin land-för-land-rapport i rätt tid för att de svenska dotterföretagens skyldighet ska falla bort. I likhet med bestämmelserna i övrigt kommer också detta från OECD:s modellag. Något behov av att de andra dotterföretagen ska lämna rapport föreligger visserligen inte så snart ställföreträdaren faktiskt har lämnat sin rapport, om än försent. Kravet bör ändå tas med i den svenska lagen för att denna ska överensstämma med OECD:s modellag och för att göra det tydligt att företagen inom koncernen måste se till att bestämmelserna följs.

Lagförslag

Undantagen förs in i 33 a kap. 6 och 7 §§ SFL. I samma kapitel 4, 5, 8 och 9 §§ införs hänvisningar till 6 §.

5.3.5 Underrättelser till Skatteverket

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Förslagen överensstämmer med OECD:s modellag.

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

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

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

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

Lagförslaget

Bestämmelser om underrättelser förs in i 33 a kap. 8 och 9 §§ SFL.

5.3.6 Land-för-land-rapporternas innehåll

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

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

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

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

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* och *KPMG* anser att det saknas en bestämd tidpunkt för när uppgifterna ska brytas ut för rapportering och att vissa begrepp bör definieras tydligare. *Näringslivets Skattedelegation*, vars yttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, anser att det är viktigt att uppgiftskravet tolkas mot bakgrund av OECD:s Action 13 och tillstyrker förslagen.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Avsikten är att land-för-land-rapporterna ska utbytas mellan skattemyndigheterna i berörda länder. Det är därför väsentligt att innehållet i rapporterna är detsamma oavsett vilket land moderföretaget eller det företag som lämnar rapporten är hemmahörande i. De svenska bestämmelserna om vad land-för-land-

rapporter ska innehålla bör därför överensstämja med OECD:s modellag.

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

De flesta av dessa begrepp torde inte behöva kommenteras. I några fall är begreppets innehåll dock inte klart. De behandlas i författningskommentaren (avsnitt 7.4). Såsom där framgår, har särskilt begreppet aktiekapital inte fått någon noga fastställd innebörd i modellagen.

KPMG anger att det råder osäkerhet kring vissa begrepp som intäkter där det från svenskt perspektiv skulle innefatta intäkter relaterade till avyttring av näringsbetingade andelar som de menar skulle riskera en skev bild av land-för-land-rapporten. Även begreppet aktiekapital menar de har en oklar betydelse och det råder osäkerhet hur kapitalinjektioner och fritt eget kapital ska hanteras i relation till detta begrepp.

Eftersom, såsom ovan antytts, samma modellag ska användas i alla deltagande stater och jurisdiktioner torde det inte vara ändamålsenligt att i svensk lag fastställa en mer exakt innebörd, som skulle kunna avvika från vad man lägger i motsvarande begrepp utomlands. Både OECD åtgärd 13 och direktivet är dessutom avsiktligt flexibla avseende vissa definitioner, exempelvis avseende uppgiften om antalet anställda i land-för-land-rapporten, och anger vad gäller den uppgiften att det viktiga är att den som är rapporteringsskyldig är konsekvent i vilken uppgift som används mellan åren och mellan olika skattejurisdiktioner. Avsikten är att tillämpningen av land-för-land-rapporterna ska utvärderas; detta ska ske redan 2020. Om det vid denna utvärdering eller i annat sammanhang visar sig att begreppens innehåll behöver preciseras, får detta göras då.

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

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

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

En land-för-land-rapport ska innehålla uppgifter som avser både uppgiftslämnaren själv (typiskt sett moderföretaget) och andra (dotterföretagen), men de flesta uppgifterna ska inte redovisas fördelade på de olika företagen, utan fördelade på de olika länder i vilka koncernföretagen har varit verksamma. Den enda uppgift som ska lämnas om ett företag är vilken verksamhet som bedrivs. Liksom

Skatteverket anser regeringen att rapporterna, i likhet med vad som redan gäller för bl. a. kontrolluppgifter, inte ska undertecknas.

Lagförslaget

Bestämmelser tas in i 33 a kap. 10 § och 38 kap. 1 § SFL.

5.3.7 Tid för inlämnande av land-för-land-rapport

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

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Förslagen överensstämmer med OECD:s modellag.

Lagförslaget

Bestämmelserna tas in i 33 a kap. 11 och 12 §§ SFL.

5.3.8 Sanktioner

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

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, instämmer i bedömningen.

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

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

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

5.3.9 Skatteverkets skyldighet att överföra uppgifter till andra staters och jurisdiktioners skattemyndigheter

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

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

En ändring görs i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för att möjliggöra Skatteverkets hantering av rapporterna.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till dessa frågor.

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

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

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

Överföringen ska ske minst en gång om året. I samband med överföringen ska det anges vilken valuta som används i land-för-land-rapporten. Också i själva land-för-land-rapporten ska det anges vilken valuta som används (33 a kap. 10 § första stycket 3 SFL)

Land-för-land-rapporterna ska lämnas in till Skatteverket. Eftersom Skatteverket ska hantera rapporterna bör en ändring göras i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Lagförslaget

Bestämmelserna tas in i 3 och 4 § lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet samt 1 kap. 4 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

5.3.10 Skattesekretess för land-för-land-rapporter

Regeringens bedömning: Uppgifterna i land-för-land-rapporter omfattas av skattesekretessen i offentlighets- och sekretesslagen.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation*, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, instämmer i bedömningen. *Sveriges advokatsamfund* anför att uppgifterna som kommer att hanteras i land-för-land-rapporterna ställer höga krav på sekretess.

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet anser att land-för-land-rapporterna omfattas av skattesekretessen men att det för säkerhets skull ändå bör införas en bestämmelse i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, att land-för-land-rapporterna omfattas av skattesekretessen.

Skälen för regeringens bedömning: I avsnitt 5.1 i det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter framgår att alla uppgifter som utbyts omfattas av de sekretessregler och andra skydd i enlighet med Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, inklusive de bestämmelser som begränsar användningen av de uppgifter som utbyts. I artikel 22 i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden anges att upplysningar som en part mottar ska behandlas som hemliga och skyddas på samma sätt som upplysningar som har erhållits enligt den interna lagstiftningen och, om det behövs för att säkerställa det skydd som krävs för personuppgifter, i enlighet med de skyddsregler som anges av den part som lämnar upplysningarna såsom föreskrivna i dess interna lagstiftning. Vidare anges det att sådana upplysningar får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripet domstolar och förvaltningsorgan eller organ som utövar tillsyn) som fastställer, uppbär eller driver in skatter eller handlägger andra verkställighetsåtgärder, åtal eller överklagande i fråga om dessa skatter eller som utövar tillsyn över nämnda verksamheter. Endast dessa personer eller myndigheter får använda upplysningarna och bara för sådana ändamål men de får yppa dem vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden rörande dessa skatter. Att sekretess ska gälla för uppgifter i land-för-land-rapporterna som Skatteverket tar emot med anledning av MCAA följer, enligt regeringens bedömning, redan av 27 kap. 1 och 5 §§ OSL. Detta gäller såväl rapporter som Skatteverket tar emot från svenska företag enligt bestämmelserna i 33 a kap. SFL som rapporter som verket tar emot från behöriga myndigheter i andra länder inom ramen för utbytet av upplysningar enligt MCAA. Någon särskild sekretessbestämmelse avseende de land-för-land-rapporter som tas emot av Skatteverket med anledning av MCAA behöver därför inte tas in i svensk lag.

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

Regeringens förslag: En bestämmelse ska tas in i den nya lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet om den begränsning i möjligheten att använda upplysningar som anges i MCAA. Hänvisningar till denna användningsbegränsning ska också tas in i offentlighets- och sekretesslagen och i skatteförfarandelagen.

Vidare ska det i lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet tas in en bestämmelse om att Skatteverket omedelbart ska underrätta koordineringsorganets sekretariat vid överträdelser av sekretessen eller brister i skyddet av uppgifter och eventuella påföljder och avhjälpande åtgärder som detta har medfört.

Regeringens bedömning: Någon hänvisning till bestämmelsen i skatteförfarandelagen om begränsning i användningen, behöver inte tas in i offentlighets- och sekretesslagen.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian föreslås att en hänvisning till bestämmelsen i skatteförfarandelagen om begränsning i användningen ska tas in i offentlighets- och sekretesslagen.

Remissinstanserna: *Kronofogdemyndigheten* (Kronofogden) föreslår, med hänvisning till lydelsen i artikel 16 i direktivet, att det förtydligas att även ett utbyte av upplysningar för indrivningsändamål omfattas.

Näringslivets Skattedelegation, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, är kritisk till en del av föreslagen lagtext. *Sveriges advokatsamfund* anför i sitt remissvar att det finns risk att det mottagande landet använder informationen i land-för-land-rapporterna i annat syfte än att identifiera risker för skatteundandragande.

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

Däremot ska uppgifterna i land-för-land-rapporter inte få användas för att ensamma läggas till grund för beskattningsbeslut (beslut att justera resultatet av näringsverksamhet) för någon enhet som ingår i rapporten. Det går exempelvis inte att enbart av uppgifterna i rapporten dra slutsatsen att det är fel på koncernens internprissättning. Däremot är det ingenting som hindrar att uppgifterna i rapporten används av Skatteverket som urval för att starta en utredning av internprissättningen inom den multinationella koncernen, eller av andra skattefrågor, genom en skatterevision eller att detta leder till att resultatet av näringsverksamhet justeras. Det avgörande är inte att revision görs utan att ärendet blir utrett och det berörda företaget bereds tillfälle att yttra sig innan beslut fattas.

Användningsbegränsningen bör införas i den nya lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet. Eftersom användningsbegränsningen inte bara gäller för uppgifter som överlämnas

från andra länder utan också för uppgifter i land-för-land-rapporter som lämnas till Skatteverket av svenska företag, bör användningsbegränsningen också tas in i skatteförfarandelagen. Bestämmelsen i 9 kap. 2 § OSL innehåller upplysning om lagar i vilka det finns bestämmelser som begränsar möjligheten att använda vissa uppgifter som en svensk myndighet har fått från en myndighet i en annan stat. Den begränsning i möjligheten att utnyttja upplysningarna som föreslås i lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet tar sikte på uppgifter som Skatteverket fått från en myndighet i en annan stat. En hänvisning till den lagen bör därför tas in i 9 kap. 2 § OSL. Den hänvisning till användningsbegränsningen som föreslås i SFL tar emellertid sikte på uppgifter som Skatteverket fått från uppgiftsskyldiga i Sverige. Någon hänvisning till den bestämmelsen i skatteförfarandelagen bör därför inte tas in i 9 kap. 2 § OSL.

Kronofogden föreslår i sitt remissvar att det förtydligas att även ett utbyte av upplysningar av indrivningsändamål omfattas. Enligt regeringen framgår det av MCAA och av direktivet vilka ändamål land-för-land-rapporterna får användas till. Att använda land-för-land-rapporterna för indrivningsändamål är inte ett sådant ändamål.

Näringslivets Skattedelegation, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, anser att den del av lagtexten som har lydelsen ”däri inbegripet bedömning av risken för att någon enhet i en multinationell koncern inte följer gällande internprissättningsregler” går utöver MCAA och bör utgå.

Regeringen delar inte bedömningen utan anser att det av både MCAA Sektion 5 punkt 2 och av artikel 16.6 i direktivet framgår att den generella användningsbegränsningen av land-för-land-rapporterna inte hindrar skattemyndigheterna att göra ytterligare utredning om rapporteringsskyldiga koncerners internprissättningsarrangemang.

Vidare bör det i lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet tas in en bestämmelse om att Skatteverket omedelbart ska underrätta koordineringsorganets sekretariat vid överträdelse av sekretessen enligt MCAA eller brister i skyddet av uppgifter som tagits emot och eventuella påföljder och avhjälpande åtgärder som detta har medfört.

Lagförslaget

Bestämmelser införs i 33 a kap. 13 § SFL, 7 § lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet och 9 kap. 2 § OSL.

5.3.12 Samarbete för att se till att avtalet följs och tillämpas

<p>Regeringens förslag: Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i en annan stat eller jurisdiktion om det finns skäl att tro att felaktiga eller ofullständiga uppgifter har lämnats i en land-för-land-rapport av en rapporteringsskyldig enhet i den andra staten eller jurisdiktionen eller att en sådan enhet inte har lämnat någon land-för-land-rapport. Om Skatteverket får motsvarande underrättelse från en behörig myndighet i en annan stat eller jurisdiktion om en svensk</p>
--

rapporteringskyldig enhet, ska Skatteverket vidta de åtgärder som är möjliga enligt svensk lag för att inhämta korrekt och fullständig information.

En bestämmelse ska tas in i lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet om att Skatteverket omedelbart ska underrätta koordineringsorganets sekretariat vid överträdelser av sekretessen eller brister i skyddet av uppgifter som tagits emot och eventuella påföljder och avhjäljande åtgärder som detta har resulterat i.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

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

Om ett rapporteringskyldigt svenskt företag inte lämnar in någon land-för-land-rapport, eller om rapporten i något avseende är ofullständig kan Skatteverket förelägga företaget att fullgöra sin skyldighet. Föreläggandet kan förenas med vite. Se ovan avsnitt 5.3.8. Någon särskild sanktionsmöjlighet har inte föreslagits för fallet att en uppgift har lämnats men Skatteverket, eller en skattemyndighet i annat land, bedömer att innehållet i uppgiften är oriktigt. Om företaget som lämnat rapporten underrättas om myndighetens syn på saken men vidhåller att uppgiften är korrekt, bör Skatteverket, eller skattemyndigheten i det andra landet, utreda frågan, om så anses befogat.

Lagförslaget

Bestämmelser tas in i 5, 6 och 8 §§ lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet.

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

Rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4) överensstämmer i sak mycket nära med OECD:s standard för land-för-land-rapportering och automatiskt utbyte av sådana rapporter. De avvikelser som dock finns i DAC 4 jämfört med OECD:s standard behandlas nedan.

Se avsnitt 5.5 vad gäller tidpunkt för ikraftträdande.

5.4.1 Definitioner

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

En förklaring om att begreppet företag inte omfattar fysiska personer ska tas in i skatteförfarandelagen.

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

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

Regeringens bedömning: Övriga avvikelser i DAC 4 jämfört med OECD:s standard avseende definitioner föranleder inga särskilda bestämmelser i lag.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

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

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

I punkten 2 i avsnitt I bilaga III till rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC) finns det en definition av begreppet företag. Det anges att ett företag är varje form av

näringsverksamhet som bedrivs av varje person som avses i artikel 3.11 b–d. I artikel 3.11 definieras begreppet person. Begreppet företag omfattar alla typer av personer som anges i artikel 3.11 utom fysiska personer (artikel 3.11 a). Någon definition av begreppet företag finns inte i OECD:s standard. Definitionen i DAC 4 är emellertid allmänt utformad och begreppet åsyftas ha samma innebörd som i OECD:s standard. Anledningen till att definitionen tagits in i direktivet är att ytterligare tydliggöra att fysiska personer inte omfattas av begreppet. För att tydliggöra detta även i den svenska lagstiftningen bör en förklaring om att begreppet företag inte omfattar fysiska personer tas in i svensk lag och gälla i förhållande till både jurisdiktioner som har undertecknat MCAA eller ett annat avtal med Sveriges behöriga myndighet om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och i förhållande till andra medlemsstater i EU.

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

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

I avsnitt 1.1 l i MCAA definieras begreppet gällande avtal. Begreppet syftar på att MCAA är gällande mellan två stater eller jurisdiktioner endast om de, på det sätt som anges i avsnitt 8 i MCAA, ömsesidigt meddelat varandra att de vill utbyta upplysningar enligt avtalet och dessutom uppfyllt de krav som anges i avsnitt 8.2. Motsvarande krav ställs inte för att utbyteskraven enligt DAC 4 ska gälla. DAC 4 gäller mellan EU:s medlemsstater utan att de meddelar varandra att de vill utbyta upplysningar. De krav som anges i avsnitt 8.2 i MCAA finns inte heller i DAC 4. I denna lagrådsremiss föreslås det inte att det ska tas in någon definition av begreppet gällande avtal i svensk rätt. Grunden för MCAA är artikel 6 i Europaråds- och OECD-konventionen om

ömsesidig handräckning i skatteärenden (konventionen) som införts i svensk lag genom lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Artikel 6 i konventionen föreskriver att två eller flera parter automatiskt ska utbyta i artikel 4 angivna upplysningar i fråga om sådana kategorier av fall och i enlighet med de tillvägagångssätt som de ska bestämma genom ömsesidig överenskommelse. MCAA är en sådan ömsesidig överenskommelse som avses i artikel 6 i konventionen. Med andra ord kommer det automatiska utbytet av land-för-land-rapporter att ske med stöd av konventionen, i fråga om sådana kategorier av fall och i enlighet med de tillvägagångssätt som anges i MCAA. I artikel 27.2 i konventionen anges att medlemsstater i EU i sina inbördes relationer får använda de möjligheter till handräckning som följer av konventionen i den mån de möjliggör ett längre gående samarbete än de möjligheter som ges enligt EU:s tillämpliga bestämmelser. Artikel 27.2 i konventionen bör tolkas så att EU:s medlemsstater, när EU:s tillämpliga bestämmelser som i detta fall ger samma möjligheter till samarbete mellan medlemsstaterna som konventionen, endast ska tillämpa EU:s bestämmelser mellan sig. I detta fall innebär det att EU:s medlemsstater endast ska tillämpa DAC 4 mellan sig och inte samtidigt tillämpa konventionen och MCAA. Det bör därför framgå av de svenska bestämmelserna att land-för-land-rapporter ska utbytas med övriga medlemsstater, på det sätt som avses i DAC 4, oavsett om Sverige har ett gällande avtal om land-för-land-rapportering med en medlemsstat eller inte.

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

5.4.2 Allmänna rapporteringskrav

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

En bestämmelse ska tas in i skatteförfarandelagen om att en annan rapporteringsskyldig enhet än moderföretaget som inte kan få eller inhämta all information som den behöver för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport, inte får utses av en multinationell koncern att lämna land-för-land-rapporten för andra enheters räkning.

Regeringens bedömning: Övriga avvikelser i DAC 4 jämfört med OECD:s standard när det gäller allmänna rapporteringskrav föranleder inga särskilda bestämmelser i lag.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: *KPMG* anser att det borde förtydligas hur långtgående skyldigheter ett rapporteringsskyldigt dotterbolag har, när rapporteringsskyldigheten beror av omständigheter utanför dotterbolagets kontroll.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: De mest betydelsefulla avvikelserna i DAC 4 jämfört med OECD:s standard finns i fråga om de allmänna rapporteringskraven. I punkten 1 i avsnitt II i bilaga III till DAC finns bestämmelserna om att en annan enhet i en multinationell koncern än moderföretaget under vissa förutsättningar är skyldig att lämna land-för-land-rapport där den har skatterättslig hemvist för alla enheters räkning inom EU. I andra stycket i punkten 1 i avsnitt II finns en bestämmelse som är specifik för direktivet och inte återfinns i OECD:s standard. Bestämmelsen innebär att medlemsstaterna får besluta att skyldigheten för en annan enhet i koncernen än moderföretaget att lämna land-för-land-rapport för koncernen inte ska gälla avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2016 eller senare. Skyldigheten ska då i stället gälla först avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2017 eller senare. Moderföretagens skyldighet att lämna land-för-land-rapporter ska dock alltså gälla avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2016 eller senare. Som nämnts finns i OECD:s standard inte denna möjlighet till uppskjutning av det första rapporteringsåret för enheter som inte är moderföretag. Enligt MCAA

ska alltså alla enheter som har en skyldighet att lämna land-för-land-rapport göra det avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2016 eller senare. Att utnyttja möjligheten att skjuta upp det första rapporteringsåret för enheter som inte är moderföretag skulle således inte vara förenligt med MCAA. Bestämmelsen skulle därför bara kunna tillämpas i de fall då utbytet sker med endast medlemsstater som inte är parter i MCAA. Eftersom 20 av EU:s 28 medlemsstater är parter i MCAA torde det vara fråga om ett begränsat antal situationer. Den minskning av den administrativa bördan för företagen och Skatteverket som det skulle innebära att skjuta upp det första rapporteringsåret torde därför vara liten. Till följd av att en sådan bestämmelse bara skulle kunna tillämpas i vissa fall skulle enhetligheten i tillämpningen av regelsystemet brytas, vilket snarare skulle riskera att leda till en ökad administrativ börda. I svensk rätt bör denna möjlighet därför inte användas. Alla enheter som har en skyldighet att lämna land-för-land-rapport bör alltså åläggas att göra det avseende räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 2016 eller senare. Denna avvikelse i DAC 4 jämfört med OECD:s standard bör således inte föranleda någon särskild åtgärd i lag.

I artikel 2.2 i OECD:s modellagstiftning anges under vilka förutsättningar en enhet i en multinationell koncern som inte är moderföretaget i koncernen är skyldig att lämna land-för-land-rapport i stället för moderföretaget (se även avsnitt 5.3.3 ovan). I vissa situationer kan det dock vara svårt för en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag att inhämta all den information från övriga företag i koncernen som den behöver för att kunna lämna en land-för-land-rapport för koncernens räkning. Moderföretaget har inflytande över samtliga företag i koncernen och är därför det företag som kan inhämta de uppgifter som behövs från övriga företag. I de fall det är en enhet som inte är moderföretag som är skyldig att lämna en land-för-land-rapport är enheten beroende av att moderföretaget tillhandahåller den de uppgifter som enheten behöver för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Om moderföretaget inte samarbetar i detta avseende kan det alltså vara omöjligt för den rapporteringsskyldiga enheten att lämna en fullständig land-för-land-rapport, trots att den är skyldig att göra det. Detta problem uppmärksammades i samband med att OECD:s standard arbetades fram. Någon lösning på problemet togs dock inte in i standarden, utan regelverket är utformat så att den rapporteringsskyldiga enheten alltid är skyldig att lämna en fullständig land-för-land-rapport. Detta måste tolkas så att det har överlämnats till staterna och jurisdiktionerna att hitta en lösning vid genomförandet av standarden. I DAC 4 finns motsvarigheten till artikel 2.2 i OECD:s modellagstiftning i avsnitt II.1 i bilaga III till DAC. I tredje stycket har det där tagits in en bestämmelse som saknar motsvarighet i OECD:s standard. Bestämmelsen syftar till att lösa problemet med att det i vissa situationer kan vara omöjligt för en enhet som inte är moderföretag att lämna en fullständig land-för-land-rapport. I tredje stycket anges att en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag ska begära att moderföretaget förser den med all information som krävs för att den ska kunna uppfylla sina skyldigheter. Om den rapporteringsskyldiga enheten trots detta inte får tillgång till all information som den behöver för att

kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport ska den lämna en land-för-land-rapport som innehåller alla de uppgifter som den har tillgång till.

Den rapporteringsskyldiga enheten ska då även underrätta sin hemvistmedlemsstat om att moderföretaget har vägrat att tillhandahålla den nödvändiga informationen. Bestämmelser som motsvarar det tredje stycket i avsnitt II.1 bör tas in i 33 a kap. SFL. *KPMG* har i sitt remissvar angett att det bör förtydligas hur långtgående skyldigheter ett rapporteringsskyldigt dotterbolag har när rapporteringsskyldigheten beror på orsaker utanför dotterbolagets kontroll. Regeringen anser det inte är möjligt att i lagtext precisera exakt vilka åtgärder ett rapporteringsskyldigt dotterbolag ska vidta i fall moderföretaget inte förser det rapporteringsskyldiga dotterbolaget med den information som behövs för att lämna en land-för-land-rapport. Regeringen vill dock erinra om att rapporteringsskyldigheten i dessa fall endast omfattar de uppgifter som den rapporteringsskyldiga enheten har tillgång till.

Om den rapporteringsskyldiga enheten inte kan lämna en fullständig land-för-land-rapport bör det vara Skatteverket som den ska underrätta om att moderföretaget har vägrat att tillhandahålla den nödvändiga informationen. Den rapporteringsskyldiga enhetens hemvistmedlemsstat ska sedan meddela övriga medlemsstater om att moderföretaget vägrat lämna informationen.

En bestämmelse om att Skatteverket ska meddela detta bör tas in i den nya lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet. Bestämmelserna innebär en lösning på ett problem som finns även i OECD:s standard och bör gälla både när utbytet ska ske i enlighet med DAC 4 och när det ska ske i enlighet med MCAA eller andra avtal om land-för-land-rapportering som har utformats i enlighet med OECD:s modeller.

I andra stycket i artikel 2.2 i OECD:s modellagstiftning finns en bestämmelse som för svensk del innebär att om det finns mer än en enhet i koncernen som hör hemma i Sverige och som med tillämpning av första stycket i artikel 2.2 är skyldiga att lämna land-för-land-rapport, får koncernen utse en av dem att lämna land-för-land-rapporten för övriga svenska enheters räkning. Övriga sådana svenska företag är då inte skyldiga att lämna land-för-land-rapport (se även avsnitt 5.3.3 ovan). I DAC 4 återfinns motsvarande bestämmelse i fjärde stycket i avsnitt II.1 i bilaga III till DAC. I den sistnämnda bestämmelsen finns dock en betydelsefull avvikelse jämfört med OECD:s modellagstiftning. Där framgår det nämligen att regeln om att en av de rapporteringsskyldiga enheterna som inte är moderföretag kan utses att lämna land-för-land-rapporten gäller samtliga sådana enheter i hela EU. En eller flera svenska enheters skyldighet att lämna en land-för-land-rapport skulle alltså upphöra om koncernen utser en annan enhet i t.ex. Rumänien att lämna land-för-land-rapporten för koncernen. En sådan vidare regel skulle kunna sägas vara till fördel för företagen eftersom det blir färre företag som blir skyldiga att lämna land-för-land-rapport och dubbelrapporteringen minskar. Bestämmelsen i DAC 4 står dock i strid med MCAA. Bestämmelsen reglerar inte möjligheten att utse ett ställföreträdande moderföretag och skyldigheten för svenska enheter enligt MCAA kan inte upphöra genom att ett utländskt företag utses att lämna land-för-land-rapporten. Det skulle vålla vissa problem att i

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

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

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

Lagförslaget

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

5.4.3 Sekretessfrågor m.m.

<p>Regeringens bedömning: Bestämmelserna i DAC 4 avseende sekretessfrågor m.m. föranleder inga andra åtgärder än vad som föreslås i avsnitt 5.3.10 och 5.3.11.</p>

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning: I avsnitt 5.3.10 behandlas den sekretess som gäller för uppgifter enligt OECD:s standard. DAC innehåller egna bestämmelser om sekretess som ska tillämpas vid utbyte inom ramen för direktivet, dvs. när uppgifterna har tagits emot från en annan medlemsstat. Bestämmelser om sekretess och användning av upplysningar finns i artikel 16 i DAC. I första meningen i artikel 16.1 anges att alla upplysningar, oavsett form som utväxlas mellan medlemsstaterna vid tillämpning av direktivet ska omfattas av den sekretess och åtnjuta samma skydd som liknande upplysningar ges enligt nationell lagstiftning i den mottagande medlemsstaten. Eftersom absolut sekretess råder för land-för-land rapporterna enligt 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) även när de tas emot från en annan

medlemsstat, föranleder detta ingen annan bedömning än vad som anges i avsnitt 5.3.10.

I DAC 4 tas det in en ny punkt 6 i artikel 16 i DAC. Av artikel 16.6 framgår att land-för-land-rapporterna får användas för övergripande riskanalys inom internprissättningsområdet och andra risker med anknytning till DAC. Vidare anges att rapporterna om lämpligt får användas för ekonomisk och statistisk analys och att justering av internprissättning inte ska baseras enbart på land-för-land-rapporterna. Detta överensstämmer med den användningsbegränsning som föreskrivs i OECD:s standard och någon åtgärd i svensk rätt, utöver vad som föreslås i avsnitt 5.3.11, bedöms inte nödvändig.

5.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 april 2017.

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

Underrättelse till Skatteverket om vilket företag som ska lämna land-för-land-rapporten för en koncern får, när rapporten avser ett räkenskapsår som har avslutats före ikraftträdandet, lämnas senast 30 april 2017.

De nya bestämmelserna om internprissättningsdokumentation ska tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas efter den 31 mars 2017.

Promemorians förslag: Överensstämmer inte med regeringens förslag. I promemorian föreslås att de föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2017.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till denna fråga.

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

De lagändringar som föreslås i denna lagrådsremiss bör träda i kraft den 1 april 2017.

Bestämmelserna om land-för-land-rapportering innehåller att alla svenska företag som ingår i koncerner och som omfattas av rapporteringsskyldigheten, ska underrätta Skatteverket antingen att företaget självt ska rapportera eller vilket annat företag det är som ska lämna land-för-land-rapporten för koncernen. Underrättelsen ska lämnas före räkenskapsårets utgång (33 a kap. 12 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL). För räkenskapsåret 2016, det första för vilket rapporteringsskyldighet gäller, skulle således underrättelsen lämnas senast den 31 december 2016. De nya bestämmelserna ska enligt vad

som föreslås ovan träda i kraft den 1 april 2017. Regeringen föreslår därför att det införs en övergångsregel att om räkenskapsåret har påbörjats den 1 januari 2016 eller senare och avslutats före ikraftträdandet, får underrättelsen lämnas senast den 30 april 2017.

DAC 4 innebär att direktivet ska ha genomförts i nationell lagstiftning inom tolv månader från att direktivet träder i kraft. Direktivet har trätt i kraft den 3 juni 2016. Mot bakgrund av att det i denna lagrådsremiss föreslås att OECD:s standard och DAC 4 ska genomföras så enhetligt som möjligt bör de föreslagna bestämmelserna träda i kraft den 1 april 2017 även i förhållande till dem av EU:s medlemsstater som inte har undertecknat det multilaterala avtalet om land-för-land-rapportering.

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

6 Konsekvensanalys

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

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

6.1 Offentligfinansiella effekter

Förslagen berör vilken dokumentation som ska upprättas och hur den ska utbytas mellan berörda länders skattemyndigheter. De har därför inte någon direkt påverkan på skatteintäkterna. Emellertid är det bakomliggande syftet med dokumentationen och informationsutbytet att uppgifterna i dem ska vara hjälpmedel för de olika ländernas

skattemyndigheter för att se till att de företag och koncerner som omfattas betalar rätt skatt i rätt land. Skatteverket i Sverige kommer både att lämna uppgifter till och ta emot uppgifter från skattemyndigheter i andra länder. Det är därför möjligt att förslagen kommer att leda till förändringar i vilka skattepliktiga inkomster som hänförs till Sverige. Det går i dag inte att uppskatta hur stora sådana förändringar skulle kunna bli.

Det finns i dag inte några bestämmelser om land-för-land-rapportering i svensk skattelagstiftning. Eftersom ett krav på att lämna land-för-land-rapport införs för stora multinationella koncerner så kommer möjligheterna för skattemyndigheterna att utföra riskvärdering inom internprissättningsområdet öka. Detta kan förväntas att påverka beteendet av företagen som omfattas av förslagen. Därmed motverkas skatteflykt och skatteundrandragande. Detta bör medföra att skatteintäkterna ökar, men det är svårt att beräkna ökningens storlek. Den varaktiga effekten borde dock vara positiv.

OECD uppskattar – enligt OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris – att multinationella företag betalar mellan 4 och 8,5 procentenheter lägre bolagsskatt än jämförbara inhemska företag. Lagförslaget kan förväntas förbättra konkurrensförhållandet mellan multinationella företag och andra företag.

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

6.2 Effekter för enskilda och företag

Enskilda

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

Dokumentationsskyldighet vid internprissättning

Förutom nya bestämmelser om land-för-land-rapporterna, innehåller lagrådsremissen nya bestämmelser om dokumentation vid internprissättning.

Sveriges advokatsamfund ställer sig tveksamt till att de skattskyldigas kostnader för upprättande av internprissättningsdokumentation är så försumbara som angetts i promemorian. *Regelrådet* anser att redovisningen av de administrativa kostnaderna för företagen är bristfällig. Regelrådet anför att förslaget saknar en kvantifiering av konsekvenserna för berörda företag och en redogörelse för den rapporteringsskyldighet som gäller samtliga företag inom berörda koncerner.

Bestämmelserna om internprissättningsdokumentation gäller i dag alla företag. I förslaget undantas inte bara fysiska personer (vilket i praktiken inte torde innebära någon förändring) utan också alla företag som klassas som små och medelstora, och dessutom undantas alla transaktioner som under räkenskapsåret sammantaget understiger 5 miljoner kronor med en

motpart. Allt detta är lättnader jämfört med dagens regler. För små och medelstora företag torde detta bli en märkbar skillnad.

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

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

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

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

Regelrådet anser att konsekvensredovisningen är bristfällig eftersom det saknas uppgifter om storleken på berörda företag som ingår i koncerner med utländska moderföretag. Regeringen konstaterar att storleken på företag som kommer att omfattas av kravet att lämna landför-land-rapport i fall moderföretaget inte gör det, eller för att de utses att i stället för moderföretaget göra det, kan variera, dvs. vara alltifrån små

till stora företag. Men som tidigare nämnts kommer sannolikt koncernerna att låta moderföretagen lämna rapporten i alla fall där detta är möjligt. Undantagen då ett dotterföretag rapporterar torde därför inte bli många.

Dagens regler för internprissättningsdokumentation uppskattas i Tillväxtverkets databas MALIN till en kostnad på ca 305 miljoner kronor. Mätningen gjordes 2007 och utgår från standardkostnadsmetoden. Bakom den uppskattade kostnaden ligger en uppskattad tidsåtgång på 1920 minuter (32 timmar) för att uppfylla informationskraven i dagens regler. Den berörda populationen anges till ca 20 000 företag. Lönekostnaden för den person som utför arbetet anges till 477 kronor per timme. Detta ger $32 \times 477 \times 20\,000 = \text{ca } 305$ miljoner kronor.

De föreslagna reglerna för internprissättningsdokumentation kommer uppskattningsvis beröra ca 3 820 företag. Denna uppskattning är gjord utifrån SCB:s koncernregisterdata och med hänsyn till omsättningsbegränsning, balansomslutningsbegränsning samt krav på antal anställda. Dessa företag återfinns inom nästa samtliga branscher. Sett till antal företag återfinns flest berörda företag i verksamheter inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik samt jordbruk, skogsbruk och fiske. Ser man dock på omsättning så är de största företagen inom Handel och Tillverkning.

Regeringens bedömning är att tidsåtgången för att uppfylla de nya reglerna i stort inte kommer att avvika från dagens regelkrav. Således antas att det även fortsättningsvis kommer att ta ca 32 timmar att uppfylla kraven på internprissättningsdokumentationen. För att kunna jämföra med tidigare uppskattad administrativ kostnad kvarhålls lönekostnaden för den person som gör arbetet till 477 kronor per timme. Då detta ska lämnas till Skatteverket en gång per år blir den uppskattade administrativa kostnaden för de nya reglerna; $477 \times 32 \times 3\,820 = \text{ca } 58$ miljoner kronor. Även om det skulle vara så att den tidigare uppskattningen av tidsåtgången är i underkant och att den i stället skulle beräknas till 2 400 minuter (40 timmar) så blir den uppskattade administrativa kostnaden för de nya reglerna inte mer än; $477 \times 40 \times 3\,820 = \text{ca } 73$ miljoner kronor. Detta ska jämföras med den uppskattade kostnaden för dagens regelverk på 305 miljoner kronor.

Land-för-land-rapporter

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

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

dotterföretag som ska rapportera, kan det lika gärna bli ett dotterföretag i annat land som ett dotterföretag i Sverige som utses. Hur många av de svenska dotterföretagen som kan bli tvungna att lämna rapport går inte att uppskatta i förväg med någon tillförlitlighet.

Enligt förslaget ska moderföretaget lämna in land-för-land-rapporten till den egna skattemyndigheten. Rapporten ska i Sverige lämnas efter fastställt formulär, som kommer att utformas efter ett modellformulär som finns i anslutning till OECD:s modellag. Uppgifterna i rapporten ska, som namnet antyder, sammanföras land för land. Skatteverket anför i promemorian att innehållet i uppgifterna på det hela taget redan i dag torde inhämtas av moderbolagen för eget bruk. Själva uppgiftslämnandet som sådant och utformningen och sammanställningen av uppgifterna blir däremot en ny administrativ börda för de berörda företagen. Den kostnad detta medför för företagen torde enligt Skatteverket ändå i sammanhanget vara försumbar. Alla svenska företag som ingår i nu berörda koncerner ska lämna uppgift om vilket företag i koncernen som lämnar land-för-land-rapporten. Detta är ett nytt administrativt åläggande som inte funnits tidigare och som tar viss tid och därmed leder till extra kostnad. Även denna kostnad uppskattas av Skatteverket vara försumbar.

Näringslivets Skattedelegation, vars remissyttrande *Svenska Bankföreningen* och *Svenskt Näringsliv* anslutit sig till, anser att slutsatsen att företagens kostnader skulle vara försumbara och att land-för-land-uppgifterna på det hela taget redan i dag inhämtas av moderbolaget för eget bruk helt saknar stöd. Även *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter Skatteverkets slutsats att kostnaderna för företagen skulle vara försumbara. *Regelrådet* anser att redovisningen av de administrativa kostnaderna är bristfällig. Regelrådet saknar också en redovisning av andra kostnader, såsom de eventuella investeringar som kan behövas för koncerner med verksamhet i många länder som eventuellt kan behöva ta fram ett system för att kunna lämna efterfrågade uppgifter. Regeringen vill framhålla att lagförslaget, i syfte att inte belasta bolagen med onödig administration, har utformats nära den internationellt överenskomna modellagstiftningen. Merkostnaderna torde komma att variera mellan olika företag, bl.a. beroende på om uppgifterna redan finns tillgängliga eller inte. En uppskattning av kostnaden för det nya krav på uppgiftslämnande som land-för-land-rapporteringen medför kan göras med utgångspunkt i beräkningarna av kostnaderna för dokumentationsskyldighet vid internprissättning. Om tidsåtgången för att uppfylla land-för-land-rapporteringen skulle motsvara den för internprissättningsdokumentationen (32 timmar), skulle den uppskattade administrativa kostnaden bli ca 1 miljon kronor (75 berörda företag gånger 477 kronor per timme gånger 32 timmar). Detta får anses som relativt försumbart. Även om man utökar antalet berörda till ca 400 blir den uppskattade administrativa kostnaden liten, ca 6 miljoner kronor. (400 x 477 x 32).

Rapporteringskyldigheten kräver också ändringar i exempelvis it-system, vilket medför engångskostnader. Hur stora förändringar av systemen som behövs torde variera, beroende på vilka system företagen redan har.

6.3 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen innebär att Skatteverket kommer att få tillkommande arbetsuppgifter för utbyte av upplysningar med andra stater och för att hantera de inkomna uppgifterna. Skatteverket uppskattar att tillkommande arbete uppgår till tre årsarbetskrafter motsvarande 2,4 miljoner kronor årligen. Vidare behöver Skatteverket anpassa och utveckla it-system samt utveckla en e-tjänst för att ta in information och anmälan från företag elektroniskt. Skatteverket beräknar kostnaden för it-utveckling till 10 miljoner kronor.

Dessutom tillkommer årlig kostnad för förvaltning av it-system om 1,5 miljoner kronor. Sammantaget bedömer Skatteverket att förslagen medför engångsvisa kostnader om 10 miljoner kronor och årliga kostnader om knappt 4 miljoner kronor. Tillkommande utgifter ska rymmas inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms inte innebära några konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6.4 Övrigt

En övergångsregel föreslås för sådana underrättelser som annars skulle ha lämnats in till Skatteverket före ikraftträdandet (se det förlagda nya 33 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244)). I övrigt synes inte några särskilda hänsyn behöva tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande. *Regelrådet* tar i sitt remissyttrande upp behovet av speciella informationsinsatser. *Regelrådet* menar att det inte kan uteslutas att det finns ett behov av sådana insatser eftersom förslagen kan komma att gälla för räkenskapsår som redan har påbörjats. Regeringen utgår ifrån att Skatteverket kommer att vidta lämpliga informationsinsatser.

Förslagen bedöms stå i överensstämmelse med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. De bedöms inte få effekter av betydelse för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt utöver vad som sagts ovan (avsnitt 6.2).

Förslagen synes inte få några effekter för kommuner eller landsting.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet

1 §

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde. Lagen gäller för utbyte av land-för-land-rapporter i enlighet med det multilaterala avtalet om land-för-land-rapportering (MCAA), i enlighet med ett annat avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter

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

2 §

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

3 §

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

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

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

4 §

I paragrafens *första stycke* sägs att överföring ska ske minst en gång om året samt att det ska anges vilken valuta som används i land-för-land-rapporten. Också i själva land-för-land-rapporten ska det anges vilken valuta som används (33 a kap. 10 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244)).

I *andra stycket* anges att Skatteverket ska meddela de behöriga myndigheterna i alla övriga medlemsstater i Europeiska unionen och i andra stater och jurisdiktioner som avses i 3 § tredje stycket 1 och 2 om underrättelser som Skatteverket tagit emot enligt 33 a kap. 9 § andra stycket skatteförfarandelagen om att moderföretaget i en koncern har vägrat att lämna all nödvändig information. De stater och jurisdiktioner som ska meddelas är samtliga medlemsstater i Europeiska unionen samt alla övriga stater och jurisdiktioner som har ett gällande avtal med

Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter och där den behöriga myndigheten inte har anmält att staten eller jurisdiktionen ska anses som en icke ömsesidig jurisdiktion. Meddelande om underrättelser ska lämnas oavsett om någon enhet som ingår i samma koncern som den enhet som har underrättat Skatteverket har hemvist i den andra staten eller jurisdiktionen, eller är föremål för beskattning där på grund av ett fast driftställe, eller om så inte är fallet.

5 §

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

6 §

Bestämmelsen i denna paragraf anknyter till den i 5 § och innebär att om den behöriga myndigheten i en annan stat eller jurisdiktion har lämnat ett motsvarande meddelande om en rapporteringsskyldig svensk enhet till Skatteverket, ska Skatteverket vidta de åtgärder som är möjliga enligt svensk lag för att inhämta riktiga och fullständiga uppgifter. Om ingen land-för-land-rapport har lämnats, kan Skatteverket förelägga den rapporteringsskyldiga enheten enligt 37 och 44 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

7 §

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

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

Se avsnitt 5.3.11.

8 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om att OECD:s koordineringsorgan ska underrättas av Skatteverket om sekretessen för uppgifterna i land-för-land-rapporter har överträtts eller om uppgifterna har använts i strid med bestämmelserna i 7 §. De sekretessbestämmelser som avses är skattesekretessen i 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

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

1 kap.

4 §

Ändringen är en följdändring till införandet av lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet.

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

9 kap.

2 §

Den begränsning av användningen av erhållna upplysningar som följer av MCAA och DAC 4 får anses vara av tvingande natur och innebära ett förbud att använda upplysningarna på annat sätt än som avses i 7 § lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet. Bestämmelsen i den paragrafen innefattar inte någon begränsning i enskildas rätt enligt tryckfrihetsförordningen att ta del av eller använda sig av allmänna handlingar. Upplysningar som erhålls från andra stater eller jurisdiktioner kommer dock att omfattas av bestämmelserna i 27 kap. OSL. Sekretess gäller visserligen inte endast i förhållande till enskilda utan som huvudregel även mellan myndigheter (8 kap. 1 §). Sekretess bryts dock i vissa fall genom sekretessbrytande bestämmelser i lag och förordning, se bl.a. 10 kap. Enligt 6 kap. 5 § ska en myndighet på begäran av en annan myndighet lämna uppgift som den förfogar över, om inte uppgiften är sekretessbelagd eller det skulle hindra arbetets behöriga gång. Om en sekretessbrytande bestämmelse är tillämplig på en uppgift, innebär bestämmelsen i 6 kap. 5 § att en myndighet är skyldig att lämna uppgiften till en myndighet som begär det. De användningsbegränsningar som anges i 7 § lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet får emellertid till följd att en myndighet inte kan utnyttja uppgifterna i sin verksamhet i andra fall än som anges i bestämmelsen. Detta innebär att sekretessbrytande regler i praktiken enbart torde bli aktuella att åberopa när en myndighet har rätt att ta del av uppgifterna för sådana ändamål (jfr prop. 1990/91:131 s. 24 f.).

Hänvisningarna i paragrafen har kompletterats med en ny *punkt 13*, som hänvisar till lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet.

Se avsnitt 5.3.11.

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

1 kap.

1 §

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

33 a kap.

Kapitlet är nytt. Det är i utformat efter OECD:s modellagstiftning för land-för-land-rapporter. Vissa avvikelser från OECD:s modellag finns och föranleds av att bestämmelserna om land-för-land-rapportering i EU-direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning i vissa avseenden skiljer sig från OECD:s modellag (se vidare avsnitt 5.4). Bestämmelserna i detta kapitel står i överensstämmelse med både direktivet och OECD:s standard.

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

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

Land-för-land-rapporteringen föranleder inte att någon särskild sekretessbestämmelse införs. Land-för-land-rapporterna torde omfattas av skattesekretessen i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). Se avsnitt 5.3.10.

De användningsbegränsningar som ska gälla för uppgifterna i land-för-land-rapporterna tas in i lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet. En hänvisning dit införs i 13 §.

1 §

I paragrafen sägs att kapitlet införs med anledning av det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter (MCAA) och bestämmelserna om land-för-land-rapportering i EU:s direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4). Vidare är kapitlet tillämpligt på andra avtal som kan ingås om utbyte av land-för-land-rapporter, jfr 1 § i lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet. När det gäller dessa andra avtal kan nämnas att OECD har tagit fram modeller för bilaterala avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter. MCAA berörs mera i avsnitt 5.3. DAC 4 behandlas i avsnitt 5.4. I paragrafen ges vidare en översikt av kapitlets följande bestämmelser.

2 §

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

Av begreppen kan följande särskilt nämnas.

Koncern: Definitionen omfattar företag för vilka en gemensam koncernredovisning ska upprättas eller skulle upprättas om andelar i något av företagen vore föremål för handel på en ”reglerad marknad”. Det begrepp som används i modellagen är på engelska *securities*

exchange; dess innebörd förklaras där inte närmare. Sakligt sett torde emellertid avses detsamma som i 7 kap. 2 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554); där används begreppet ”reglerad marknad”. Det får därför anses befogat att i bestämmelserna om land-för-land-rapporter använda samma begrepp.

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

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

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

Svensk enhet: Detta begrepp har inte någon motsvarighet i OECD:s modellag men har tagits med i den svenska lagen för att förenkla utformningen. Med en svensk enhet förstås först och främst en enhet som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Också ett svenskt handelsbolag är en svensk enhet. Vidare är en utländsk enhets fasta driftställe i Sverige en svensk enhet om driftstället är en enhet enligt definitionen ovan. Den utländska enheten, inklusive det fasta driftstället, har skatterättslig hemvist i det andra landet. Trots att den utländska enheten inte är obegränsat skattskyldig i Sverige, ska dess fasta driftställe i Sverige anses vara en svensk enhet. Innebörden av att sådana fasta driftställen räknas som svenska enheter är att de kan vara skyldiga att lämna land-för-land-rapport enligt 5 §, och därmed också enligt 7 §, samt underrättelse enligt 8 eller 9 §.

Rapporteringskyldig enhet: De svenska bestämmelserna om vilka som är rapporteringsskyldiga enheter i Sverige finns i 4–7 §§ (moderföretag, ställföreträdande moderföretag, eller en annan enhet som anges i 5 §)

Ställföreträdande moderföretag: Ett ställföreträdande moderföretag kan vara en svensk eller en utländsk enhet som har utsetts att lämna land-för-land-rapporten i moderföretagets ställe. Ett villkor för att enheten ska anses vara ställföreträdande moderföretag är att moderföretaget uppfyller

minst ett av villkoren i 5 § första stycket 1–3. Det kan utläsas av de villkor som anges där att det, enligt den svenska lagstiftningen, inte kan finnas ställföreträdande moderföretag i multinationella koncerner med svenska moderföretag (enligt andra länders lagstiftning är detta dock inte omöjligt, eftersom det andra landet kan bedöma att det föreligger en systembrist i Sverige). Som nämnts kan det ställföreträdande moderföretaget vara antingen svenskt eller utländskt. I detta kapitel har bestämmelserna om vad det får för följer för svenska enheter om ett ställföreträdande moderföretag lämnar en fullständig land-för-land-rapport dock delats upp i olika paragrafer beroende på om det ställföreträdande moderföretaget är svenskt eller utländskt. I 5 § andra stycket behandlas svenska ställföreträdande moderföretag och i 7 § behandlas utländska sådana.

I OECD:s modellag finns bland definitionerna också en definition av *undantagna multinationella koncerner*, som alltså inte behöver lämna någon land-för-land-rapport. I modellagen förekommer detta undantag bara en gång, nämligen när det definieras. Det har därför förefallit mindre lämpligt att i den svenska lagen ta med undantaget bland definitionerna; i stället har undantaget tagits in i 6 §.

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

3 §

I paragrafen förklaras att det med begreppet företag inte avses fysiska personer. Förklaringen har tagits in med anledning av att det återfinns en definition av begreppet företag i DAC 4. Någon sådan definition finns inte i OECD:s standard. Anledningen till att definitionen togs in i direktivet var att det tydligare skulle framgå att fysiska personer inte omfattas av begreppet. En förklaring avseende detta tas därför in i paragrafen. Någon skillnad mellan DAC 4 och OECD:s standard när det gäller innebörden av begreppet företag finns inte.

4 §

I paragrafen finns huvudregeln om vem som ska lämna land-för-land-rapport, nämligen moderföretaget i en multinationell koncern, om moderföretaget är svenskt. Med att företaget är svenskt förstås att det är obegränsat skattskyldigt i Sverige. Även svenska handelsbolag räknas som svenska företag trots att de inte är skattskyldiga och skulle kunna vara moderföretag om kriterierna i övrigt är uppfyllda. Här finns vidare en hänvisning till det allmänna undantaget från rapporteringsskyldighet i 6 §.

5 §

Paragrafen innehåller i *första stycket* bestämmelser om att svenska dotterföretag i angivna fall, om koncernen inte är undantagen från rapporteringsskyldighet enligt 6 §, är skyldiga att lämna land-för-land-rapport. Detta är fallet dels, *punkt 1*, om deras utländska moderföretag inte är skyldigt att lämna sådan rapport i sitt hemland, dels, *punkt 2*, om moderbolagets hemland inte har något gällande avtal med Sverige om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter, och dels, *punkt 3*, om ett avtal visserligen föreligger, men inte har efterlevts. Det senare ska inte det svenska dotterföretaget hålla reda på självt; det är när Skatteverket har anmält till dotterföretaget att en systembrist föreligger, som skyldigheten att rapportera inträder för dotterföretaget.

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

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

Av *andra stycket* framgår att om det finns flera svenska enheter som är rapporteringsskyldiga enligt första stycket, får koncernen utse ett av dem att lämna land-för-land-rapporten för ett visst räkenskapsår för samtliga svenska enheters räkning. Den enhet som utses ska enligt 8 § meddela Skatteverket att den lämnar land-för-land-rapporten för alla berörda enheters räkning. Skyldigheten för övriga sådana enheter upphör då. Koncernen kan också utse en svensk enhet att vara ställföreträdande moderföretag och lämna land-för-land-rapporten för samtliga koncernföretags räkning. Även i ett sådant fall ska enheten underrätta Skatteverket enligt 8 § om att den är ställföreträdande moderföretag. En definition av begreppet ställföreträdande moderföretag finns i 2 §. Vad som gäller om ett utländskt ställföreträdande moderföretag lämnar land-för-land-rapporten framgår av 7 §.

I *tredje stycket* anges att en enhet som enligt något av villkoren i första stycket är skyldig att rapportera, ska begära de uppgifter som den behöver från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Bestämmelsen har att göra med att ett företag som inte är moderföretag i koncernen kan ha svårare att få tillgång till alla nödvändiga uppgifter och därför vara beroende av att få uppgifter från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Moderföretaget har inflytande över alla företag i koncernen och kan inhämta den information från dem som behövs för land-för-land-rapporten. Av 10 § andra stycket framgår att en rapporteringsskyldig enhet inte måste lämna en fullständig rapport om den inte fått alla uppgifter som den behöver för att kunna göra det. I tredje stycket i denna paragraf klargörs emellertid att enheten måste försöka få del av alla uppgifter som den inte har tillgång till genom att begära dem från moderföretaget. En enhet får inte utses att lämna land-för-land-rapporten

för koncernen om den inte kan få tillgång till alla uppgifter som den behöver för att kunna lämna en land-för-land-rapport. Om enheten lämnar en sådan ofullständig rapport ska den inte anses ha lämnat rapporten för övriga berörda enheters räkning. Skyldigheten för övriga enheter att lämna en land-för-landrapport kvarstår då. Se även avsnitt 5.4.2.

6 §

Enligt *första stycket* undantas alla utom de största koncernerna från skyldigheten att lämna land-för-land-rapport. Undantaget gäller koncerner som för det räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som rapporten skulle omfatta, har sammanlagda intäkter på mindre än 7 miljarder kronor. Se avsnitt 5.3.4.

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

Enligt *andra stycket* undantas svenska företag från skyldigheten att lämna land-för-land-rapport om moderföretaget är undantaget från sådan skyldighet i en stat eller jurisdiktion där den hör hemma på grund av att de sammanlagda intäkterna understiger 750 miljoner euro eller motsvarande belopp i lokal valuta.

7 §

I paragrafen införs ett undantag från rapporteringsskyldigheten i 5 §. Den skyldigheten bortfaller om ett ställföreträdande moderföretag i rätt tid lämnar en fullständig land-för-land-rapport i den stat eller jurisdiktion där det hör hemma (sitt hemland). Villkoren i punkterna 2, 3 och 4 syftar till att säkerställa att skattemyndigheten i hemlandet tar emot rapporten och utbyter den med Sverige. För att svenska Skatteverket ska veta att de svenska företagen är undantagna, ska också underrättelse lämnas enligt 9 § (punkt 5). Underrättelsen som avses punkten 4 syftar på den utländska enhetens motsvarighet till svenska enheters underrättelse-skyldighet enligt 8 §.

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

Kravet att det ställföreträdande moderföretagets rapport ska ha lämnats i rätt tid innebär att skyldigheten att lämna rapport ligger kvar för de svenska dotterföretagen om ställföreträdarens rapport lämnas in för sent. (Tidsfristen finns i 11 §.) Se avsnitt 5.3.4.

Vad gäller villkoret att rapporten ska vara fullständig, se ovan kommentaren till 5 §.

Möjligheten för koncernen att utse en svensk enhet till ställföreträdande moderföretag regleras i 5 § andra stycket.

8 §

Enligt *första stycket* ska de företag eller andra enheter som ska lämna land-för-land-rapport till Skatteverket, först underrätta Skatteverket om detta. Underrättelsen ska göras inom den tid som sägs i 12 §.

Underrättelsen ska lämnas oavsett på vilken grund den som lämnar underrättelsen ska lämna land-för-land-rapport. Det framgår av 2 § att en utländsk enhets fasta driftställe i Sverige i vissa fall ska ses som en svensk enhet, vilket även gäller underrättelseskyldigheten enligt denna paragraf.

Underrättelse ska inte lämnas om koncernen är undantagen enligt 7 §. Detta framgår av *andra stycket*.

9 §

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

I *andra stycket* anges att en enhet som lämnar en ofullständig rapport i enlighet med 10 § andra stycket, ska underrätta Skatteverket om att moderföretaget har vägrat att lämna all nödvändig information till enheten. I 12 § andra stycket anges att en sådan underrättelse ska ha kommit in till Skatteverket inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret, men inte senare än när land-för-land-rapporten som avses i 10 § andra stycket ges in till Skatteverket. Se även författningskommentaren till 10 § andra stycket.

Om hela koncernen är undantagen enligt 6 § ska förstås ingen underrättelse lämnas. Detta framgår av *tredje stycket*.

10 §

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

Om de olika uppgifterna a–h kan nämnas följande.

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

Årets ackumulerade inkomstskatt: I modellagen används begreppet ”income tax accrued”. I Annex III och ”Specific Instructions” till OECD:s modellag framgår att det är det innevarande årets (”current year”) ackumulerade inkomstskatt som ska anges. Också intäkter och andra poster som rapporten ska innehålla ska avse det aktuella året (räkenskapsåret). Här har ”årets” tagits med i begreppet för att framhålla att detta inte (nödvändigtvis) motsvarar bokförd skattekostnad. ”Årets

ackumulerade inkomstskatt” ska således endast avse affärshändelser under räkenskapsåret och inte innefatta latent inkomstskatt eller avsättningar för osäkra skatteskulder.

Aktiekapital: I modellagen används begreppet ”stated capital”. Det framgår inte vad OECD menar med stated capital. Aktiekapital torde vara ett lämpligt begrepp såvitt avser företag som är aktiebolag. I praktiken torde de allra flesta företag som berörs av land-för-land-rapporteringen vara aktiebolag. För företag eller enheter som inte är aktiebolag får närmaste motsvarighet till aktiekapital anges, t.ex. insatt kapital.

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

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

Av *andra stycket* framgår att en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag och inte har fått del av alla uppgifter som den behöver från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport, ska lämna en land-för-land-rapport som innehåller samtliga sådana uppgifter som anges i första stycket som den har tillgång till. Av 10 § andra stycket framgår att en enhet som lämnar en sådan ofullständig rapport ska underrätta Skatteverket om att moderföretaget har vägrat att lämna all nödvändig information till enheten för att den ska kunna lämna en fullständig rapport. Ett företag som inte är moderföretag i koncernen kan vara beroende av att få uppgifter från moderföretaget för att kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Moderföretaget har inflytande över alla företag i koncernen och kan inhämta den information från dem som behövs för land-för-land-rapporten. Ett företag som inte är moderföretag kan ha svårare att få tillgång till alla nödvändiga uppgifter. Ett sådant rapporteringsskyldigt företag är då beroende av att moderföretaget försör det med de uppgifter som behövs för att lämna en fullständig rapport. En rapporteringsskyldig enhet måste därför inte lämna en fullständig rapport om det är omöjligt till följd av att den inte har fått alla uppgifter som den behöver för att kunna göra det. Av 5 § tredje stycket framgår dock att den rapporteringsskyldiga enheten måste försöka få del av alla nödvändiga uppgifter som den inte har tillgång till genom att begära dem från moderföretaget. Där framgår också att en sådan ofullständig rapport som avses i andra stycket i denna paragraf inte kan lämnas för någon annan enhets räkning.

11 §

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

12 §

I *första stycket* sägs att underrättelser enligt 8 och 9 §§ ska ha kommit in till Skatteverket innan det räkenskapsår har gått till ända som ska omfattas av land-för-land-rapporten.

I *andra stycket* anges att underrättelser enligt 9 § andra stycket ska ha kommit in till Skatteverket inom tolv månader efter utgången av det rapporterade räkenskapsåret, men inte senare än när land-för-land-rapporten som avses i 10 § andra stycket ges in till Skatteverket. Underrättelser enligt 9 § andra stycket avser den omständigheten att moderföretaget vägrat lämna all nödvändig information för att en rapporteringsskyldig enhet som inte är moderföretag ska kunna lämna en fullständig land-för-land-rapport. Om så är fallet ska den rapporteringsskyldiga enheten i stället lämna en land-för-land-rapport i enlighet med 10 § andra stycket. Andra stycket i denna paragraf innebär att underrättelsen om att moderföretaget vägrat lämna nödvändig information ska lämnas inom samma tidsfrist som gäller för att lämna land-för-land-rapporten. Dock ska underrättelsen lämnas senast samtidigt som land-för-land-rapporten.

13 §

I paragrafen införs en bestämmelse om hur Skatteverket får använda uppgifterna i land-för-land-rapporter finns i lagen om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet.

38 kap.

1 §

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

39 kap.

1 §

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

2 a §

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

I *första stycket* definieras vad som avses med företag i intressegemenskap. Med sådana företag avses företag som är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Dessa termer är inte definierade. Av 2 kap. 2 § framgår att termer och uttryck som används i skatteförfarandelagen har samma

betydelse som i de lagar enligt vilka en skatt eller avgift bestäms. Inte heller i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns uttrycken moderföretag, dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning definierade.

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

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

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

Se även avsnitt 5.2.6.

15 §

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

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

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

För obegränsat skattskyldiga juridiska personer och svenska handelsbolag som bedriver verksamhet från fast driftställe utomlands ska dokumentationen utgöra underlag för att kunna undanröja dubbelbeskattningen. Om det finns ett skatteavtal med det land där verksamheten bedrivs har Sverige inte skyldighet att undanröja

dubbelbeskattningen på en större inkomst än det andra landet har rätt att beskatta enligt skatteavtalet. Oavsett om inkomsten undantas från beskattning i Sverige (exemptavtal) eller om den utländska skatten ska avräknas (creditavtal) så ska den utländska inkomsten beräknas enligt OECD:s vinstallokeringsprinciper. Om det finns ett creditavtal och det andra landet har tagit ut skatt på en större inkomst än vad som följer av OECD:s principer medges inte avräkning för hela den utländska skatten.

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

Se även avsnitt 5.2.3.

16 §

I paragrafen, som har fått ett nytt innehåll, regleras vilka företag som är skyldiga att ha internprissättningsdokumentation. Se även avsnitt 5.2.2.

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

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

Dokumentationsskyldighet föreligger även för verksamhet som bedrivs från fast driftställe. Skyldigheten omfattar obegränsat skattskyldiga juridiska personer och svenska handelsbolag som bedriver verksamhet från fast driftställe utomlands. En förutsättning för att handelsbolaget ska vara dokumentationsskyldigt är att någon av delägarna är en obegränsat skattskyldig juridisk person som är i intressegemenskap med handelsbolaget.

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

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

16 a §

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

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

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

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

Se även avsnitt 5.2.4.

16 b §

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

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

I *tredje stycket* regleras innehållet i den företagsspecifika delen. För svenska företag ska den företagsspecifika delen innehålla information om företaget och de gränsöverskridande transaktioner företaget har haft under räkenskapsåret med utländska företag i intressegemenskapen, dvs. både med företag i äkta och oäkta koncerner. Den företagsspecifika delen kan därför omfatta transaktioner med andra företag än de som ingår i den koncerngemensamma delen. För utländska juridiska personer med fast driftställe i Sverige och för svenska företag med fast driftställe utomlands ska den företagsspecifika delen omfatta de fingerade transaktioner som anses ha skett mellan det fasta driftstället och resten av företaget.

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

Se även avsnitt 5.2.1.

16 c §

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

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

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

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

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

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

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

Se även avsnitt 5.2.5.

16 d §

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

För svenska handelsbolag som inte är deklarationsskyldiga ska internprissättningsdokumentationen vara upprättad vid den tidpunkt då

särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för delägarnas beskattning. Sådana uppgifter ska lämnas vid samma tidpunkt som inkomstdeklarationen.

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

Se även avsnitt 5.2.7.

16 e §

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

Se även avsnitt 5.2.8.

16 f §

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

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

Se även avsnitt 5.2.7.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

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

I andra punkten behandlas de nya bestämmelserna om land-för-land-rapporter i 33 a kap. Dessa ska tillämpas första gången på räkenskapsår som har påbörjats efter den 31 december 2015. Om räkenskapsåret har avslutats före ikraftträdandet, får underrättelse enligt 33 a kap. 12 § första stycket lämnas senast den 30 april 2017.

I tredje punkten anges att bestämmelserna i 39 kap. om internprissättningsdokumentation ska tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas efter den 31 mars 2017.

Se avsnitt 5.5.

**OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting
Project**



**Transfer Pricing
Documentation and
Country-by-Country
Reporting**

ACTION 13: 2015 Final Report



Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

Please cite this publication as:

OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

ISBN 978-92-64-24146-6 (print)

ISBN 978-92-64-24148-0 (PDF)

Series: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

ISSN 2313-2604 (print)

ISSN 2313-2612 (online)

Photo credits: Cover © ninog – Fotolia.com

Corrigenda to OECD publications may be found on line at: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OECD 2015

You can copy, download or print OECD content for your own use, and you can include excerpts from OECD publications, databases and multimedia products in your own documents, presentations, blogs, websites and teaching materials, provided that suitable acknowledgement of OECD as source and copyright owner is given. All requests for public or commercial use and translation rights should be submitted to rights@oecd.org. Requests for permission to photocopy portions of this material for public or commercial use shall be addressed directly to the Copyright Clearance Center (CCC) at info@copyright.com or the Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) at contact@cfcopies.com.

Foreword

International tax issues have never been as high on the political agenda as they are today. The integration of national economies and markets has increased substantially in recent years, putting a strain on the international tax rules, which were designed more than a century ago. Weaknesses in the current rules create opportunities for base erosion and profit shifting (BEPS), requiring bold moves by policy makers to restore confidence in the system and ensure that profits are taxed where economic activities take place and value is created.

Following the release of the report *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* in February 2013, OECD and G20 countries adopted a 15-point Action Plan to address BEPS in September 2013. The Action Plan identified 15 actions along three key pillars: introducing coherence in the domestic rules that affect cross-border activities, reinforcing substance requirements in the existing international standards, and improving transparency as well as certainty.

Since then, all G20 and OECD countries have worked on an equal footing and the European Commission also provided its views throughout the BEPS project. Developing countries have been engaged extensively via a number of different mechanisms, including direct participation in the Committee on Fiscal Affairs. In addition, regional tax organisations such as the African Tax Administration Forum, the *Centre de rencontre des administrations fiscales* and the *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, joined international organisations such as the International Monetary Fund, the World Bank and the United Nations, in contributing to the work. Stakeholders have been consulted at length: in total, the BEPS project received more than 1 400 submissions from industry, advisers, NGOs and academics. Fourteen public consultations were held, streamed live on line, as were webcasts where the OECD Secretariat periodically updated the public and answered questions.

After two years of work, the 15 actions have now been completed. All the different outputs, including those delivered in an interim form in 2014, have been consolidated into a comprehensive package. The BEPS package of measures represents the first substantial renovation of the international tax rules in almost a century. Once the new measures become applicable, it is expected that profits will be reported where the economic activities that generate them are carried out and where value is created. BEPS planning strategies that rely on outdated rules or on poorly co-ordinated domestic measures will be rendered ineffective.

Implementation therefore becomes key at this stage. The BEPS package is designed to be implemented via changes in domestic law and practices, and via treaty provisions, with negotiations for a multilateral instrument under way and expected to be finalised in 2016. OECD and G20 countries have also agreed to continue to work together to ensure a consistent and co-ordinated implementation of the BEPS recommendations. Globalisation requires that global solutions and a global dialogue be established which go beyond OECD and G20 countries. To further this objective, in 2016 OECD and G20 countries will conceive an inclusive framework for monitoring, with all interested countries participating on an equal footing.

A better understanding of how the BEPS recommendations are implemented in practice could reduce misunderstandings and disputes between governments. Greater focus on implementation and tax administration should therefore be mutually beneficial to governments and business. Proposed improvements to data and analysis will help support ongoing evaluation of the quantitative impact of BEPS, as well as evaluating the impact of the countermeasures developed under the BEPS Project.

Table of contents

Abbreviations and acronyms	7
Executive summary	9
Chapter V of the Transfer Pricing Guidelines on Documentation	11
A. Introduction	11
B. Objectives of transfer pricing documentation requirements	12
C. A three-tiered approach to transfer pricing documentation	14
D. Compliance issues	16
E. Implementation	20
<i>Annex I to Chapter V. Transfer pricing documentation – Master file</i>	25
<i>Annex II to Chapter V. Transfer pricing documentation – Local file</i>	27
<i>Annex III to Chapter V. Transfer pricing documentation – Country-by-Country Report</i>	29
A. Model template for the Country-by-Country Report	29
B. Template for the Country-by-Country Report – General instructions	31
C. Template for the Country-by-Country Report – Specific instructions	33
<i>Annex IV to Chapter V. Country-by-Country Reporting Implementation Package</i>	37
Introduction	37
Model legislation related to Country-by-Country Reporting	39
Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports	45
Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the basis of a Double Tax Convention (“DTC CAA”)	59
Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the basis of a Tax Information Exchange Agreement (“TIEA CAA”)	65
Bibliography	70

Abbreviations and acronyms

APA	Advance pricing agreement
BEPS	Base erosion and profit shifting
CAA	Competent authority agreement
CbC	Country-by-Country
DTC	Double tax convention
FTE	Full-time equivalent
G20	Group of twenty
MAP	Mutual agreement procedure
MCAA	Multilateral competent authority agreement
MNE	Multinational enterprise
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PE	Permanent establishment
R&D	Research and development
SME	Small and medium-sized enterprise
TIEA	Tax information exchange agreement
XML	Extensible markup language

Executive summary

This report contains revised standards for transfer pricing documentation and a template for Country-by-Country Reporting of income, taxes paid and certain measures of economic activity.

Action 13 of the *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS Action Plan, OECD, 2013) requires the development of “*rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance costs for business. The rules to be developed will include a requirement that MNEs provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template*”.

In response to this requirement, a three-tiered standardised approach to transfer pricing documentation has been developed.

First, the guidance on transfer pricing documentation requires multinational enterprises (MNEs) to provide tax administrations with high-level information regarding their global business operations and transfer pricing policies in a “master file” that is to be available to all relevant tax administrations.

Second, it requires that detailed transactional transfer pricing documentation be provided in a “local file” specific to each country, identifying material related party transactions, the amounts involved in those transactions, and the company’s analysis of the transfer pricing determinations they have made with regard to those transactions.

Third, large MNEs are required to file a Country-by-Country Report that will provide annually and for each tax jurisdiction in which they do business the amount of revenue, profit before income tax and income tax paid and accrued. It also requires MNEs to report their number of employees, stated capital, retained earnings and tangible assets in each tax jurisdiction. Finally, it requires MNEs to identify each entity within the group doing business in a particular tax jurisdiction and to provide an indication of the business activities each entity engages in.

Taken together, these three documents (master file, local file and Country-by-Country Report) will require taxpayers to articulate consistent transfer pricing positions and will provide tax administrations with useful information to assess transfer pricing risks, make determinations about where audit resources can most effectively be deployed, and, in the event audits are called for, provide information to commence and target audit enquiries. This information should make it easier for tax administrations to identify whether companies have engaged in transfer pricing and other practices that have the effect of artificially shifting substantial amounts of income into tax-advantaged environments. The countries participating in the BEPS project agree that these new reporting provisions, and the transparency they will encourage, will contribute to the objective of understanding, controlling, and tackling BEPS behaviours.

The specific content of the various documents reflects an effort to balance tax administration information needs, concerns about inappropriate use of the information, and the compliance costs and burdens imposed on business. Some countries would strike that balance in a different way by requiring reporting in the Country-by-Country Report of additional transactional data (beyond that available in the master file and local file for transactions of entities operating in their jurisdictions) regarding related party interest payments, royalty payments and especially related party service fees. Countries expressing this view are primarily those from emerging markets (Argentina, Brazil, People's Republic of China, Colombia, India, Mexico, South Africa, and Turkey) who state they need such information to perform risk assessment and who find it challenging to obtain information on the global operations of an MNE group headquartered elsewhere. Other countries expressed support for the way in which the balance has been struck in this document. Taking all these views into account, it is mandated that countries participating in the BEPS project will carefully review the implementation of these new standards and will reassess no later than the end of 2020 whether modifications to the content of these reports should be made to require reporting of additional or different data.

Consistent and effective implementation of the transfer pricing documentation standards and in particular of the Country-by-Country Report is essential. Therefore, countries participating in the OECD/G20 BEPS Project agreed on the core elements of the implementation of transfer pricing documentation and Country-by-Country Reporting. This agreement calls for the master file and the local file to be delivered by MNEs directly to local tax administrations. Country-by-Country Reports should be filed in the jurisdiction of tax residence of the ultimate parent entity and shared between jurisdictions through automatic exchange of information, pursuant to government-to-government mechanisms such as the multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, bilateral tax treaties or tax information exchange agreements (TIEAs). In limited circumstances, secondary mechanisms, including local filing can be used as a backup.

These new Country-by-Country Reporting requirements are to be implemented for fiscal years beginning on or after 1 January 2016 and apply, subject to the 2020 review, to MNEs with annual consolidated group revenue equal to or exceeding EUR 750 million. It is acknowledged that some jurisdictions may need time to follow their particular domestic legislative process in order to make necessary adjustments to the law.

In order to facilitate the implementation of the new reporting standards, an implementation package has been developed consisting of model legislation which could be used by countries to require MNE groups to file the Country-by-Country Report and competent authority agreements that are to be used to facilitate implementation of the exchange of those reports among tax administrations. As a next step, it is intended that an XML Schema and a related User Guide will be developed with a view to accommodating the electronic exchange of Country-by-Country Reports.

It is recognised that the need for more effective dispute resolution may increase as a result of the enhanced risk assessment capability following the adoption and implementation of a Country-by-Country Reporting requirement. This need has been addressed when designing government-to-government mechanisms to be used to facilitate the automatic exchange of Country-by-Country Reports.

Jurisdictions endeavour to introduce, as necessary, domestic legislation in a timely manner. They are also encouraged to expand the coverage of their international agreements for exchange of information. Mechanisms will be developed to monitor jurisdictions' compliance with their commitments and to monitor the effectiveness of the filing and dissemination mechanisms. The outcomes of this monitoring will be taken into consideration in the 2020 review.

Chapter V of the Transfer Pricing Guidelines on Documentation

The text of Chapter V of the Transfer Pricing Guidelines is deleted in its entirety and replaced with the following language and annexes.

A. Introduction

1. This chapter provides guidance for tax administrations to take into account in developing rules and/or procedures on documentation to be obtained from taxpayers in connection with a transfer pricing enquiry or risk assessment. It also provides guidance to assist taxpayers in identifying documentation that would be most helpful in showing that their transactions satisfy the arm's length principle and hence in resolving transfer pricing issues and facilitating tax examinations.

2. When Chapter V of these Guidelines was adopted in 1995, tax administrations and taxpayers had less experience in creating and using transfer pricing documentation. The previous language in Chapter V of the Guidelines put an emphasis on the need for reasonableness in the documentation process from the perspective of both taxpayers and tax administrations, as well as on the desire for a greater level of cooperation between tax administrations and taxpayers in addressing documentation issues in order to avoid excessive documentation compliance burdens while at the same time providing for adequate information to apply the arm's length principle reliably. The previous language of Chapter V did not provide for a list of documents to be included in a transfer pricing documentation package nor did it provide clear guidance with respect to the link between the process for documenting transfer pricing, the administration of penalties and the burden of proof.

3. Since then, many countries have adopted transfer pricing documentation rules and the proliferation of these requirements, combined with a dramatic increase in the volume and complexity of international intra-group trade and the heightened scrutiny of transfer pricing issues by tax administrations, has resulted in a significant increase in compliance costs for taxpayers. Nevertheless tax administrations often find transfer pricing documentation to be less than fully informative and not adequate for their tax enforcement and risk assessment needs.

4. The following discussion identifies three objectives of transfer pricing documentation rules. The discussion also provides guidance for the development of such rules so that transfer pricing compliance is more straightforward and more consistent among countries, while at the same time providing tax administrations with more focused and useful information for transfer pricing risk assessments and audits. An important overarching consideration in developing such rules is to balance the usefulness of the data to tax administrations for transfer pricing risk assessment and other purposes with any increased compliance burdens placed on taxpayers. In this respect it is noted that clear and widely

adopted documentation rules can reduce compliance costs which could otherwise arise in a transfer pricing dispute.

B. Objectives of transfer pricing documentation requirements

5. Three objectives of transfer pricing documentation are:
 1. to ensure that taxpayers give appropriate consideration to transfer pricing requirements in establishing prices and other conditions for transactions between associated enterprises and in reporting the income derived from such transactions in their tax returns;
 2. to provide tax administrations with the information necessary to conduct an informed transfer pricing risk assessment; and
 3. to provide tax administrations with useful information to employ in conducting an appropriately thorough audit of the transfer pricing practices of entities subject to tax in their jurisdiction, although it may be necessary to supplement the documentation with additional information as the audit progresses.
6. Each of these objectives should be considered in designing appropriate domestic transfer pricing documentation requirements. It is important that taxpayers be required to carefully evaluate, at or before the time of filing a tax return, their own compliance with the applicable transfer pricing rules. It is also important that tax administrations be able to access the information they need to conduct a transfer pricing risk assessment to make an informed decision about whether to perform an audit. In addition, it is important that tax administrations be able to access or demand, on a timely basis, all additional information necessary to conduct a comprehensive audit once the decision to conduct such an audit is made.

B.1. Taxpayer's assessment of its compliance with the arm's length principle

7. By requiring taxpayers to articulate convincing, consistent and cogent transfer pricing positions, transfer pricing documentation can help to ensure that a culture of compliance is created. Well-prepared documentation will give tax administrations some assurance that the taxpayer has analysed the positions it reports on tax returns, has considered the available comparable data, and has reached consistent transfer pricing positions. Moreover, contemporaneous documentation requirements will help to ensure the integrity of the taxpayers' positions and restrain taxpayers from developing justifications for their positions after the fact.

8. This compliance objective may be supported in two important ways. First, tax administrations can require that transfer pricing documentation requirements be satisfied on a contemporaneous basis. This would mean that the documentation would be prepared at the time of the transaction, or in any event, no later than the time of completing and filing the tax return for the fiscal year in which the transaction takes place. The second way to encourage compliance is to establish transfer pricing penalty regimes in a manner intended to reward timely and accurate preparation of transfer pricing documentation and to create incentives for timely, careful consideration of the taxpayer's transfer pricing positions. Filing requirements and penalty provisions related to documentation are discussed in greater detail in Section D, below.

9. While ideally taxpayers will use transfer pricing documentation as an opportunity to articulate a well thought-out basis for their transfer pricing policies, thereby meeting an important objective of such requirements, issues such as costs, time constraints, and competing demands for the attention of relevant personnel can sometimes undermine these objectives. It is therefore important for countries to keep documentation requirements reasonable and focused on material transactions in order to ensure mindful attention to the most important matters.

B.2. Transfer pricing risk assessment

10. Effective risk identification and assessment constitute an essential early stage in the process of selecting appropriate cases for transfer pricing audits or enquiries and in focusing such audits on the most important issues. Because tax administrations operate with limited resources, it is important for them to accurately evaluate, at the very outset of a possible audit, whether a taxpayer's transfer pricing arrangements warrant in-depth review and a commitment of significant tax enforcement resources. Particularly with regard to transfer pricing issues (which generally are complex and fact-intensive), effective risk assessment becomes an essential prerequisite for a focused and resource-efficient audit. The OECD Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment is a useful tool to consider in conducting such risk assessments.

11. Proper assessment of transfer pricing risk by the tax administration requires access to sufficient, relevant and reliable information at an early stage. While there are many sources of relevant information, transfer pricing documentation is one critical source of such information.

12. There is a variety of tools and sources of information used for identifying and evaluating transfer pricing risks of taxpayers and transactions, including transfer pricing forms (to be filed with the annual tax return), transfer pricing mandatory questionnaires focusing on particular areas of risk, general transfer pricing documentation requirements identifying the supporting evidence necessary to demonstrate the taxpayer's compliance with the arm's length principle, and cooperative discussions between tax administrations and taxpayers. Each of the tools and sources of information appears to respond to the same fundamental observation: there is a need for the tax administration to have ready access to relevant information at an early stage to enable an accurate and informed transfer pricing risk assessment. Assuring that a high quality transfer pricing risk assessment can be carried out efficiently and with the right kinds of reliable information should be one important consideration in designing transfer pricing documentation rules.

B.3. Transfer pricing audit

13. A third objective for transfer pricing documentation is to provide tax administrations with useful information to employ in conducting a thorough transfer pricing audit. Transfer pricing audit cases tend to be fact-intensive. They often involve difficult evaluations of the comparability of several transactions and markets. They can require detailed consideration of financial, factual and other industry information. The availability of adequate information from a variety of sources during the audit is critical to facilitating a tax administration's orderly examination of the taxpayer's controlled transactions with associated enterprises and enforcement of the applicable transfer pricing rules.

14. In situations where a proper transfer pricing risk assessment suggests that a thorough transfer pricing audit is warranted with regard to one or more issues, it is clearly the case

that the tax administration must have the ability to obtain, within a reasonable period, all of the relevant documents and information in the taxpayer's possession. This includes information regarding the taxpayer's operations and functions, relevant information on the operations, functions and financial results of associated enterprises with which the taxpayer has entered into controlled transactions, information regarding potential comparables, including internal comparables, and documents regarding the operations and financial results of potentially comparable uncontrolled transactions and unrelated parties. To the extent such information is included in the transfer pricing documentation, special information and document production procedures can potentially be avoided. It must be recognised, however, that it would be unduly burdensome and inefficient for transfer pricing documentation to attempt to anticipate all of the information that might possibly be required for a full audit. Accordingly, situations will inevitably arise when tax administrations wish to obtain information not included in the documentation package. Thus, a tax administration's access to information should not be limited to, or by, the documentation package relied on in a transfer pricing risk assessment. Where a jurisdiction requires particular information to be kept for transfer pricing audit purposes, such requirements should balance the tax administration's need for information and the compliance burdens on taxpayers.

15. It may often be the case that the documents and other information required for a transfer pricing audit will be in the possession of members of the MNE group other than the local affiliate under examination. Often the necessary documents will be located outside the country whose tax administration is conducting the audit. It is therefore important that the tax administration is able to obtain directly or through information sharing, such as exchange of information mechanisms, information that extends beyond the country's borders.

C. A three-tiered approach to transfer pricing documentation

16. In order to achieve the objectives described in Section B, countries should adopt a standardised approach to transfer pricing documentation. This section describes a three-tiered structure consisting of (i) a master file containing standardised information relevant for all MNE group members; (ii) a local file referring specifically to material transactions of the local taxpayer; and (iii) a Country-by-Country Report containing certain information relating to the global allocation of the MNE's income and taxes paid together with certain indicators of the location of economic activity within the MNE group.

17. This approach to transfer pricing documentation will provide tax administrations with relevant and reliable information to perform an efficient and robust transfer pricing risk assessment analysis. It will also provide a platform on which the information necessary for an audit can be developed and provide taxpayers with a means and an incentive to meaningfully consider and describe their compliance with the arm's length principle in material transactions.

C.1. Master file

18. The master file should provide an overview of the MNE group business, including the nature of its global business operations, its overall transfer pricing policies, and its global allocation of income and economic activity in order to assist tax administrations in evaluating the presence of significant transfer pricing risk. In general, the master file is intended to provide a high-level overview in order to place the MNE group's transfer

pricing practices in their global economic, legal, financial and tax context. It is not intended to require exhaustive listings of minutiae (e.g. a listing of every patent owned by members of the MNE group) as this would be both unnecessarily burdensome and inconsistent with the objectives of the master file. In producing the master file, including lists of important agreements, intangibles and transactions, taxpayers should use prudent business judgment in determining the appropriate level of detail for the information supplied, keeping in mind the objective of the master file to provide tax administrations a high-level overview of the MNE's global operations and policies. When the requirements of the master file can be fully satisfied by specific cross-references to other existing documents, such cross-references, together with copies of the relevant documents, should be deemed to satisfy the relevant requirement. For purposes of producing the master file, information is considered important if its omission would affect the reliability of the transfer pricing outcomes.

19. The information required in the master file provides a “blueprint” of the MNE group and contains relevant information that can be grouped in five categories: a) the MNE group's organisational structure; b) a description of the MNE's business or businesses; c) the MNE's intangibles; d) the MNE's intercompany financial activities; and (e) the MNE's financial and tax positions.

20. Taxpayers should present the information in the master file for the MNE as a whole. However, organisation of the information presented by line of business is permitted where well justified by the facts, e.g. where the structure of the MNE group is such that some significant business lines operate largely independently or are recently acquired. Where line of business presentation is used, care should be taken to assure that centralised group functions and transactions between business lines are properly described in the master file. Even where line of business presentation is selected, the entire master file consisting of all business lines should be available to each country in order to assure that an appropriate overview of the MNE group's global business is provided.

21. Annex I to Chapter V of these Guidelines sets out the information to be included in the master file.

C.2. Local file

22. In contrast to the master file, which provides a high-level overview as described in paragraph 18, the local file provides more detailed information relating to specific intercompany transactions. The information required in the local file supplements the master file and helps to meet the objective of assuring that the taxpayer has complied with the arm's length principle in its material transfer pricing positions affecting a specific jurisdiction. The local file focuses on information relevant to the transfer pricing analysis related to transactions taking place between a local country affiliate and associated enterprises in different countries and which are material in the context of the local country's tax system. Such information would include relevant financial information regarding those specific transactions, a comparability analysis, and the selection and application of the most appropriate transfer pricing method. Where a requirement of the local file can be fully satisfied by a specific cross-reference to information contained in the master file, such a cross-reference should suffice.

23. Annex II to Chapter V of these Guidelines sets out the items of information to be included in the local file.

C.3. Country-by-Country Report

24. The Country-by-Country Report requires aggregate tax jurisdiction-wide information relating to the global allocation of the income, the taxes paid, and certain indicators of the location of economic activity among tax jurisdictions in which the MNE group operates. The report also requires a listing of all the Constituent Entities for which financial information is reported, including the tax jurisdiction of incorporation, where different from the tax jurisdiction of residence, as well as the nature of the main business activities carried out by that Constituent Entity.

25. The Country-by-Country Report will be helpful for high-level transfer pricing risk assessment purposes. It may also be used by tax administrations in evaluating other BEPS related risks and where appropriate for economic and statistical analysis. However, the information in the Country-by-Country Report should not be used as a substitute for a detailed transfer pricing analysis of individual transactions and prices based on a full functional analysis and a full comparability analysis. The information in the Country-by-Country Report on its own does not constitute conclusive evidence that transfer prices are or are not appropriate. It should not be used by tax administrations to propose transfer pricing adjustments based on a global formulary apportionment of income.

26. Annex III to Chapter V of these Guidelines contains a model template for the Country-by-Country Report together with its accompanying instructions.

D. Compliance issues

D.1. Contemporaneous documentation

27. Each taxpayer should endeavour to determine transfer prices for tax purposes in accordance with the arm's length principle, based upon information reasonably available at the time of the transaction. Thus, a taxpayer ordinarily should give consideration to whether its transfer pricing is appropriate for tax purposes before the pricing is established and should confirm the arm's length nature of its financial results at the time of filing its tax return.

28. Taxpayers should not be expected to incur disproportionately high costs and burdens in producing documentation. Therefore, tax administrations should balance requests for documentation against the expected cost and administrative burden to the taxpayer of creating it. Where a taxpayer reasonably demonstrates, having regard to the principles of these Guidelines, that either no comparable data exists or that the cost of locating the comparable data would be disproportionately high relative to the amounts at issue, the taxpayer should not be required to incur costs in searching for such data.

D.2. Time frame

29. Practices regarding the timing of the preparation of the documentation differ among countries. Some countries require information to be finalised by the time the tax return is filed. Others require documentation to be in place by the time the audit commences. There is also a variety in practice regarding the amount of time given to taxpayers to respond to specific tax administration requests for documentation and other audit related information requests. These differences in the time requirements for providing information can add to taxpayers' difficulties in setting priorities and in providing the right information to the tax administrations at the right time.

30. The best practice is to require that the local file be finalised no later than the due date for the filing of the tax return for the fiscal year in question. The master file should be reviewed and, if necessary, updated by the tax return due date for the ultimate parent of the MNE group. In countries pursuing policies of auditing transactions as they occur under co-operative compliance programmes, it may be necessary for certain information to be provided in advance of the filing of the tax return.

31. With regard to the Country-by-Country Report, it is recognised that in some instances final statutory financial statements and other financial information that may be relevant for the country-by-country data described in Annex III may not be finalised until after the due date for tax returns in some countries for a given fiscal year. Under the given circumstances, the date for completion of the Country-by-Country Report described in Annex III to Chapter V of these Guidelines may be extended to one year following the last day of the fiscal year of the ultimate parent of the MNE group.

D.3. Materiality

32. 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.

33. 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.

34. 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.

D.4. Retention of documents

35. Taxpayers should not be obliged to retain documents beyond a reasonable period consistent with the requirements of domestic law at either the parent company or local entity level. However, at times materials and information required in the documentation package (master file, local file and Country-by-Country Report) may be relevant to a transfer pricing enquiry for a subsequent year that is not time barred, for example where taxpayers voluntarily keep such records in relation to long-term contracts, or to determine whether comparability standards relating to the application of a transfer pricing method in that subsequent year are satisfied. Tax administrations should bear in mind the difficulties in locating documents for prior years and should restrict such requests to instances where they have good reason in connection with the transaction under examination for reviewing the documents in question.

36. Because the tax administration's ultimate interest would be satisfied if the necessary documents were submitted in a timely manner when requested by the tax administration in the course of an examination, the way that documentation is stored – whether in paper, electronic form, or in any other system – should be at the discretion of the taxpayer provided that relevant information can promptly be made available to the tax administration in the form specified by the local country rules and practices.

D.5. Frequency of documentation updates

37. It is recommended that transfer pricing documentation be periodically reviewed in order to determine whether functional and economic analyses are still accurate and relevant and to confirm the validity of the applied transfer pricing methodology. In general, the master file, the local file and the Country-by-Country Report should be reviewed and updated annually. It is recognised, however, that in many situations business descriptions, functional analyses, and descriptions of comparables may not change significantly from year to year.

38. In order to simplify compliance burdens on taxpayers, tax administrations may determine, as long as the operating conditions remain unchanged, that the searches in databases for comparables supporting part of the local file be updated every three years rather than annually. Financial data for the comparables should nonetheless be updated every year in order to apply the arm's length principle reliably.

D.6. Language

39. The necessity of providing documentation in local language may constitute a complicating factor with respect to transfer pricing compliance to the extent that substantial time and cost may be involved in translating documents. The language in which transfer pricing documentation should be submitted should be established under local laws. Countries are encouraged to permit filing of transfer pricing documentation in commonly used languages where it will not compromise the usefulness of the documents. Where tax administrations believe that translation of documents is necessary, they should make specific requests for translation and provide sufficient time to make such translation as comfortable a burden as possible.

D.7. Penalties

40. Many countries have adopted documentation-related penalties to ensure efficient operation of transfer pricing documentation requirements. They are designed to make non-compliance more costly than compliance. Penalty regimes are governed by the laws of each individual country. Country practices with regard to transfer pricing documentation-related penalties vary widely. The existence of different local country penalty regimes may influence the quality of taxpayers' compliance so that taxpayers could be driven to favour one country over another in their compliance practices.

41. Documentation-related penalties imposed for failure to comply with transfer pricing documentation requirements or failure to timely submit required information are usually civil (or administrative) monetary penalties. These documentation-related penalties are based on a fixed amount that may be assessed for each document missing or for each fiscal year under review, or calculated as a percentage of the related tax understatement ultimately determined, a percentage of the related adjustment to the income, or as a percentage of the amount of the cross-border transactions not documented.

42. Care should be taken not to impose a documentation-related penalty on a taxpayer for failing to submit data to which the MNE group did not have access. However, a decision not to impose documentation-related penalties does not mean that adjustments cannot be made to income where prices are not consistent with the arm's length principle. The fact that positions are fully documented does not necessarily mean that the taxpayer's positions are correct. Moreover, an assertion by a local entity that other group members are responsible for transfer pricing compliance is not a sufficient reason for that entity to fail to provide required documentation, nor should such an assertion prevent the imposition of documentation-related penalties for failure to comply with documentation rules where the necessary information is not forthcoming.

43. Another way for countries to encourage taxpayers to fulfil transfer pricing documentation requirements is by designing compliance incentives such as penalty protection or a shift in the burden of proof. Where the documentation meets the requirements and is timely submitted, the taxpayer could be exempted from tax penalties or subject to a lower penalty rate if a transfer pricing adjustment is made and sustained, notwithstanding the provision of documentation. In some jurisdictions where the taxpayer bears the burden of proof regarding transfer pricing matters, a shift of the burden of proof to the tax administration's side where adequate documentation is provided on a timely basis offers another measure that could be used to create an incentive for transfer pricing documentation compliance.

D.8. Confidentiality

44. Tax administrations should take all reasonable steps to ensure that there is no public disclosure of confidential information (trade secrets, scientific secrets, etc.) and other commercially sensitive information contained in the documentation package (master file, local file and Country-by-Country Report). Tax administrations should also assure taxpayers that the information presented in transfer pricing documentation will remain confidential. In cases where disclosure is required in public court proceedings or judicial decisions, every effort should be made to ensure that confidentiality is maintained and that information is disclosed only to the extent needed.

45. The OECD Guide (2012) "Keeping It Safe" on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes provides guidance on the rules and practices that

must be in place to ensure the confidentiality of tax information exchanged under exchange of information instruments.

D.9. Other issues

46. The requirement to use the most reliable information will usually, but not always, require the use of local comparables over the use of regional comparables where such local comparables are reasonably available. The use of regional comparables in transfer pricing documentation prepared for countries in the same geographic region in situations where appropriate local comparables are available will not, in some cases, comport with the obligation to rely on the most reliable information. While the simplification benefits of limiting the number of comparable searches a company is required to undertake are obvious, and materiality and compliance costs are relevant factors to consider, a desire for simplifying compliance processes should not go so far as to undermine compliance with the requirement to use the most reliable available information. See paragraphs 1.57-1.58 on market differences and multi-country analyses for further detail of when local comparables are to be preferred.

47. It is not recommended, particularly at the stage of transfer pricing risk assessment, to require that the transfer pricing documentation should be certified by an outside auditor or other third party. Similarly, mandatory use of consulting firms to prepare transfer pricing documentation is not recommended.

E. Implementation

48. It is essential that the guidance in this chapter, and in particular the Country-by-Country Report, be implemented effectively and consistently. Therefore, countries participating in the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project have developed the following guidance on implementation of transfer pricing documentation and Country-by-Country Reporting.

E.1. Master file and Local file

49. It is recommended that the master file and local file elements of the transfer pricing documentation standard be implemented through local country legislation or administrative procedures and that the master file and local file be filed directly with the tax administrations in each relevant jurisdiction as required by those administrations. Countries participating in the OECD/G20 BEPS Project agree that with regard to the local file and the master file confidentiality and consistent use of the standards contained in Annex I and Annex II of Chapter V of these Guidelines should be taken into account when introducing these elements in local country legislation or administrative procedures.

E.2. Country-by-Country Report

E.2.1. Timing: When should the Country-by-Country Reporting requirement start?

50. It is recommended that the first Country-by-Country Reports be required to be filed for MNE fiscal years beginning on or after 1 January 2016. However, it is acknowledged that some jurisdictions may need time to follow their particular domestic legislative process in order to make necessary adjustments to the law. In order to assist countries in preparing timely legislation, model legislation requiring ultimate parent entities of MNE

groups to file the Country-by-Country Report in their jurisdiction of residence has been developed (see Annex IV to Chapter V of these Guidelines). Jurisdictions will be able to adapt this model legislation to their own legal systems. Given the recommendation in paragraph 31 that MNEs be allowed one year from the close of the fiscal year to which the Country-by-Country Report relates to prepare and file the Country-by-Country Report, this recommendation means that the first Country-by-Country Reports would be filed by 31 December 2017. For MNEs with a fiscal year ending on a date other than 31 December, the first Country-by-Country Reports would be required to be filed later in 2018, twelve months after the close of the relevant MNE fiscal year, and would report on the MNE group's first fiscal year beginning after 1 January 2016. It follows from this recommendation that the countries participating in the OECD/G20 BEPS Project agree that they will not require filing of a Country-by-Country Report based on the new template for MNE fiscal years beginning prior to 1 January 2016. The MNE fiscal year relates to the consolidated reporting period for financial statement purposes and not to taxable years or to the financial reporting periods of individual subsidiaries.

E.2.2. Which MNE groups should be required to file the Country-by-Country Report?

51. It is recommended that all MNE groups be required to file the Country-by-Country Report each year except as follows.

52. There would be an exemption from the general filing requirement for MNE groups with annual consolidated group revenue in the immediately preceding fiscal year of less than EUR 750 million or a near equivalent amount in domestic currency as of January 2015. Thus, for example, if an MNE that keeps its financial accounts on a calendar year basis has EUR 625 million in consolidated group revenue for its 2015 calendar year, it would not be required to file the Country-by-Country Report in any country with respect to its fiscal year ending 31 December 2016.

53. It is believed that the exemption described in paragraph 52, which provides a threshold of EUR 750 million, will exclude approximately 85 to 90 percent of MNE groups from the requirement to file the Country-by-Country Report, but that the Country-by-Country Report will nevertheless be filed by MNE groups controlling approximately 90 percent of corporate revenues. The prescribed exemption threshold therefore represents an appropriate balancing of reporting burden and benefit to tax administrations.

54. It is the intention of the countries participating in the OECD/G20 BEPS Project to reconsider the appropriateness of the applicable revenue threshold described in the preceding paragraph in connection with their 2020 review of implementation of the new standard, including whether additional or different data should be reported.

55. It is considered that no exemptions from filing the Country-by-Country Report should be adopted apart from the exemptions outlined in this section. In particular, no special industry exemptions should be provided, no general exemption for investment funds should be provided, and no exemption for non-corporate entities or non-public corporate entities should be provided. Notwithstanding this conclusion, countries participating in the OECD/G20 BEPS Project agree that MNE groups with income derived from international transportation or transportation in inland waterways that is covered by treaty provisions that are specific to such income and under which the taxing rights on such income are allocated exclusively to one jurisdiction, should include the information required by the country-by-country template with respect to such income only against the name of the jurisdiction to which the relevant treaty provisions allocate these taxing rights.

E.2.3. Necessary conditions underpinning the obtaining and the use of the Country-by-Country Report

56. Countries participating in the OECD/G20 BEPS Project agree to the following conditions underpinning the obtaining and the use of the Country-by-Country Report.

Confidentiality

57. Jurisdictions should have in place and enforce legal protections of the confidentiality of the reported information. Such protections would preserve the confidentiality of the Country-by-Country Report to an extent at least equivalent to the protections that would apply if such information were delivered to the country under the provisions of the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, a Tax Information Exchange Agreement (TIEA) or a tax treaty that meets the internationally agreed standard of information upon request as reviewed by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Such protections include limitation of the use of information, rules on the persons to whom the information may be disclosed, *ordre public*, etc.

Consistency

58. Jurisdictions should use their best efforts to adopt a legal requirement that MNE groups' ultimate parent entities resident in their jurisdiction prepare and file the Country-by-Country Report, unless exempted as set out in paragraph 52. Jurisdictions should utilise the standard template contained in Annex III of Chapter V of these Guidelines. Stated otherwise, under this condition no jurisdiction will require that the Country-by-Country Report contain either additional information not contained in Annex III, nor will it fail to require reporting of information included in Annex III.

Appropriate Use

59. Jurisdictions should use appropriately the information in the Country-by-Country Report template in accordance with paragraph 25. In particular, jurisdictions will commit to use the Country-by-Country Report for assessing high-level transfer pricing risk. Jurisdictions may also use the Country-by-Country Report for assessing other BEPS-related risks. Jurisdictions should not propose adjustments to the income of any taxpayer on the basis of an income allocation formula based on the data from the Country-by-Country Report. They will further commit that if such adjustments based on Country-by-Country Report data are made by the local tax administration of the jurisdiction, the jurisdiction's competent authority will promptly concede the adjustment in any relevant competent authority proceeding. This does not imply, however, that jurisdictions would be prevented from using the Country-by-Country Report data as a basis for making further enquiries into the MNE's transfer pricing arrangements or into other tax matters in the course of a tax audit.¹

E.2.4. The framework for government-to-government mechanisms to exchange Country-by-Country Reports and implementation package

E.2.4.1. Framework

60. Jurisdictions should require in a timely manner Country-by-Country Reporting from ultimate parent entities of MNE groups resident in their country and referred to in Section E.2.2 and exchange this information on an automatic basis with the jurisdictions in which the MNE group operates and which fulfil the conditions listed in Section E.2.3. In case a jurisdiction fails to provide information to a jurisdiction fulfilling the conditions listed in Section E.2.3, because (a) it has not required Country-by-Country Reporting from the ultimate parent entity of such MNE groups, (b) no competent authority agreement has been agreed in a timely manner under the current international agreements of the jurisdiction for the exchange of the Country-by-Country Reports or (c) it has been established that there is a failure to exchange the information in practice with a jurisdiction after agreeing with that jurisdiction to do so, a secondary mechanism would be accepted as appropriate, through local filing or through filing of the Country-by-Country Reports by a designated member of the MNE group acting in place of the ultimate parent entity and automatic exchange of these reports by its country of tax residence.

E.2.4.2. Implementation Package

61. Countries participating in the OECD/G20 BEPS Project have therefore developed an implementation package for government-to-government exchange of Country-by-Country Reports contained in Annex IV to Chapter V of these Guidelines.

More specifically:

- Model legislation requiring the ultimate parent entity of an MNE group to file the Country-by-Country Report in its jurisdiction of residence has been developed. Jurisdictions will be able to adapt this model legislation to their own legal systems, where changes to current legislation are required. Key elements of secondary mechanisms have also been developed.
- Implementing arrangements for the automatic exchange of the Country-by-Country Reports under international agreements have been developed, incorporating the conditions set out in Section E.2.3. Such implementing arrangements include competent authority agreements (“CAAs”) based on existing international agreements (the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, bilateral tax treaties and TIEAs) and inspired by the existing models developed by the OECD working with G20 countries for the automatic exchange of financial account information.

62. Participating jurisdictions endeavour to introduce as necessary domestic legislation in a timely manner. They are also encouraged to expand the coverage of their international agreements for exchange of information. The implementation of the package will be monitored on an ongoing basis. The outcomes of this monitoring will be taken into consideration in the 2020 review.

Note

1. Access to a mutual agreement procedure (MAP) will be available when the government-to-government exchange of the Country-by-Country Reports is based on bilateral treaties. In cases where the international agreements on which the government-to-government exchanges of the Country-by-Country Reports are based do not contain provisions providing access to MAP, countries commit to introducing in the competent authority agreement to be developed a mechanism for competent authority procedures to discuss with the aim of resolving cases of undesirable economic outcomes, including if such cases arise for individual businesses.

Annex I to Chapter V

Transfer pricing documentation – Master file

The following information should be included in the master file:

Organisational structure

- Chart illustrating the MNE's legal and ownership structure and geographical location of operating entities.

Description of MNE's business(es)

- General written description of the MNE's business including:
 - Important drivers of business profit;
 - A description of the supply chain for the group's five largest products and/or service offerings by turnover plus any other products and/or services amounting to more than 5 percent of group turnover. The required description could take the form of a chart or a diagram;
 - A list and brief description of important service arrangements between members of the MNE group, other than research and development (R&D) services, including a description of the capabilities of the principal locations providing important services and transfer pricing policies for allocating services costs and determining prices to be paid for intra-group services;
 - A description of the main geographic markets for the group's products and services that are referred to in the second bullet point above;
 - A brief written functional analysis describing the principal contributions to value creation by individual entities within the group, i.e. key functions performed, important risks assumed, and important assets used;
 - A description of important business restructuring transactions, acquisitions and divestitures occurring during the fiscal year.

MNE's intangibles (as defined in Chapter VI of these Guidelines)

- A general description of the MNE's overall strategy for the development, ownership and exploitation of intangibles, including location of principal R&D facilities and location of R&D management.

- A list of intangibles or groups of intangibles of the MNE group that are important for transfer pricing purposes and which entities legally own them.
- A list of important agreements among identified associated enterprises related to intangibles, including cost contribution arrangements, principal research service agreements and licence agreements.
- A general description of the group's transfer pricing policies related to R&D and intangibles.
- A general description of any important transfers of interests in intangibles among associated enterprises during the fiscal year concerned, including the entities, countries, and compensation involved.

MNE's intercompany financial activities

- A general description of how the group is financed, including important financing arrangements with unrelated lenders.
- The identification of any members of the MNE group that provide a central financing function for the group, including the country under whose laws the entity is organised and the place of effective management of such entities.
- A general description of the MNE's general transfer pricing policies related to financing arrangements between associated enterprises.

MNE's financial and tax positions

- The MNE's annual consolidated financial statement for the fiscal year concerned if otherwise prepared for financial reporting, regulatory, internal management, tax or other purposes.
- A list and brief description of the MNE group's existing unilateral advance pricing agreements (APAs) and other tax rulings relating to the allocation of income among countries.

Annex II to Chapter V

Transfer pricing documentation – Local file

The following information should be included in the local file:

Local entity

- A description of the management structure of the local entity, a local organisation chart, and a description of the individuals to whom local management reports and the country(ies) in which such individuals maintain their principal offices.
- A detailed description of the business and business strategy pursued by the local entity including an indication whether the local entity has been involved in or affected by business restructurings or intangibles transfers in the present or immediately past year and an explanation of those aspects of such transactions affecting the local entity.
- Key competitors.

Controlled transactions

For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide the following information:

- A description of the material controlled transactions (e.g. procurement of manufacturing services, purchase of goods, provision of services, loans, financial and performance guarantees, licences of intangibles, etc.) and the context in which such transactions take place.
- The amount of intra-group payments and receipts for each category of controlled transactions involving the local entity (i.e. payments and receipts for products, services, royalties, interest, etc.) broken down by tax jurisdiction of the foreign payor or recipient.
- An identification of associated enterprises involved in each category of controlled transactions, and the relationship amongst them.
- Copies of all material intercompany agreements concluded by the local entity.
- A detailed comparability and functional analysis of the taxpayer and relevant associated enterprises with respect to each documented category of controlled transactions, including any changes compared to prior years.¹
- An indication of the most appropriate transfer pricing method with regard to the category of transaction and the reasons for selecting that method.

- An indication of which associated enterprise is selected as the tested party, if applicable, and an explanation of the reasons for this selection.
- A summary of the important assumptions made in applying the transfer pricing methodology.
- If relevant, an explanation of the reasons for performing a multi-year analysis.
- A list and description of selected comparable uncontrolled transactions (internal or external), if any, and information on relevant financial indicators for independent enterprises relied on in the transfer pricing analysis, including a description of the comparable search methodology and the source of such information.
- A description of any comparability adjustments performed, and an indication of whether adjustments have been made to the results of the tested party, the comparable uncontrolled transactions, or both.
- A description of the reasons for concluding that relevant transactions were priced on an arm's length basis based on the application of the selected transfer pricing method.
- A summary of financial information used in applying the transfer pricing methodology.
- A copy of existing unilateral and bilateral/multilateral APAs and other tax rulings to which the local tax jurisdiction is not a party and which are related to controlled transactions described above.

Financial information

- Annual local entity financial accounts for the fiscal year concerned. If audited statements exist they should be supplied and if not, existing unaudited statements should be supplied.
- Information and allocation schedules showing how the financial data used in applying the transfer pricing method may be tied to the annual financial statements.
- Summary schedules of relevant financial data for comparables used in the analysis and the sources from which that data was obtained.

Note

1. To the extent this functional analysis duplicates information in the master file, a cross-reference to the master file is sufficient.

Annex III to Chapter V
Transfer pricing documentation – Country-by-Country Report

A. Model template for the Country-by-Country Report

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Tax Jurisdiction	Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of Organisation or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence	Name of the MNE group: Fiscal year concerned:															
			Research and Development	Holding or Managing Intellectual Property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to Unrelated Parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding Shares or Other Equity Instruments	Dormant	Other ¹			
	1.																	
	2.																	
	3.																	
	1.																	
	2.																	
	3.																	

1. Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the “Additional Information” section.

Table 3. Additional Information

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:	
Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.	

B. Template for the Country-by-Country Report – General instructions

Purpose

This Annex III to Chapter V of these Guidelines contains a template for reporting a multinational enterprise's (MNE) group allocation of income, taxes and business activities on a tax jurisdiction-by-tax jurisdiction basis. These instructions form an integral part of the model template for the Country-by-Country Report.

Definitions

Reporting MNE

A Reporting MNE is the ultimate parent entity of an MNE group.

Constituent Entity

For purposes of completing Annex III, a Constituent Entity of the MNE group is (i) any separate business unit of an MNE group that is included in the Consolidated Financial Statements of the MNE group for financial reporting purposes, or would be so included if equity interests in such business unit of the MNE group were traded on a public securities exchange; (ii) any such business unit that is excluded from the MNE group's Consolidated Financial Statements solely on size or materiality grounds; and (iii) any permanent establishment of any separate business unit of the MNE group included in (i) or (ii) above provided the business unit prepares a separate financial statement for such permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting, or internal management control purposes.

Treatment of Branches and Permanent Establishments

The permanent establishment data should be reported by reference to the tax jurisdiction in which it is situated and not by reference to the tax jurisdiction of residence of the business unit of which the permanent establishment is a part. Residence tax jurisdiction reporting for the business unit of which the permanent establishment is a part should exclude financial data related to the permanent establishment.

Consolidated Financial Statements

The Consolidated Financial Statements are the financial statements of an MNE group in which the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of the ultimate parent entity and the Constituent Entities are presented as those of a single economic entity.

Period covered by the annual template

The template should cover the fiscal year of the Reporting MNE. For Constituent Entities, at the discretion of the Reporting MNE, the template should reflect on a consistent basis either (i) information for the fiscal year of the relevant Constituent Entities ending on the same date as the fiscal year of the Reporting MNE, or ending within the 12 month period preceding such date, or (ii) information for all the relevant Constituent Entities reported for the fiscal year of the Reporting MNE.

Source of data

The Reporting MNE should consistently use the same sources of data from year to year in completing the template. The Reporting MNE may choose to use data from its consolidation reporting packages, from separate entity statutory financial statements, regulatory financial statements, or internal management accounts. It is not necessary to reconcile the revenue, profit and tax reporting in the template to the consolidated financial statements. If statutory financial statements are used as the basis for reporting, all amounts should be translated to the stated functional currency of the Reporting MNE at the average exchange rate for the year stated in the Additional Information section of the template. Adjustments need not be made, however, for differences in accounting principles applied from tax jurisdiction to tax jurisdiction.

The Reporting MNE should provide a brief description of the sources of data used in preparing the template in the Additional Information section of the template. If a change is made in the source of data used from year to year, the Reporting MNE should explain the reasons for the change and its consequences in the Additional Information section of the template.

C. Template for the Country-by-Country Report – Specific instructions

Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction (Table 1)

Tax Jurisdiction

In the first column of the template, the Reporting MNE should list all of the tax jurisdictions in which Constituent Entities of the MNE group are resident for tax purposes. A tax jurisdiction is defined as a State as well as a non-State jurisdiction which has fiscal autonomy. A separate line should be included for all Constituent Entities in the MNE group deemed by the Reporting MNE not to be resident in any tax jurisdiction for tax purposes. Where a Constituent Entity is resident in more than one tax jurisdiction, the applicable tax treaty tie breaker should be applied to determine the tax jurisdiction of residence. Where no applicable tax treaty exists, the Constituent Entity should be reported in the tax jurisdiction of the Constituent Entity's place of effective management. The place of effective management should be determined in accordance with the provisions of Article 4 of the OECD Model Tax Convention and its accompanying Commentary.

Revenues

In the three columns of the template under the heading Revenues, the Reporting MNE should report the following information: (i) the sum of revenues of all the Constituent Entities of the MNE group in the relevant tax jurisdiction generated from transactions with associated enterprises; (ii) the sum of revenues of all the Constituent Entities of the MNE group in the relevant tax jurisdiction generated from transactions with independent parties; and (iii) the total of (i) and (ii). Revenues should include revenues from sales of inventory and properties, services, royalties, interest, premiums and any other amounts. Revenues should exclude payments received from other Constituent Entities that are treated as dividends in the payor's tax jurisdiction.

Profit (Loss) before Income Tax

In the fifth column of the template, the Reporting MNE should report the sum of the profit (loss) before income tax for all the Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction. The profit (loss) before income tax should include all extraordinary income and expense items.

Income Tax Paid (on Cash Basis)

In the sixth column of the template, the Reporting MNE should report the total amount of income tax actually paid during the relevant fiscal year by all the Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction. Taxes paid should include cash taxes paid by the Constituent Entity to the residence tax jurisdiction and to all other tax jurisdictions. Taxes paid should include withholding taxes paid by other entities (associated

enterprises and independent enterprises) with respect to payments to the Constituent Entity. Thus, if company A resident in tax jurisdiction A earns interest in tax jurisdiction B, the tax withheld in tax jurisdiction B should be reported by company A.

Income Tax Accrued (Current Year)

In the seventh column of the template, the Reporting MNE should report the sum of the accrued current tax expense recorded on taxable profits or losses of the year of reporting of all the Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction. The current tax expense should reflect only operations in the current year and should not include deferred taxes or provisions for uncertain tax liabilities.

Stated Capital

In the eighth column of the template, the Reporting MNE should report the sum of the stated capital of all the Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction. With regard to permanent establishments, the stated capital should be reported by the legal entity of which it is a permanent establishment unless there is a defined capital requirement in the permanent establishment tax jurisdiction for regulatory purposes.

Accumulated Earnings

In the ninth column of the template, the Reporting MNE should report the sum of the total accumulated earnings of all the Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction as of the end of the year. With regard to permanent establishments, accumulated earnings should be reported by the legal entity of which it is a permanent establishment.

Number of Employees

In the tenth column of the template, the Reporting MNE should report the total number of employees on a full-time equivalent (FTE) basis of all the Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction. The number of employees may be reported as of the year-end, on the basis of average employment levels for the year, or on any other basis consistently applied across tax jurisdictions and from year to year. For this purpose, independent contractors participating in the ordinary operating activities of the Constituent Entity may be reported as employees. Reasonable rounding or approximation of the number of employees is permissible, providing that such rounding or approximation does not materially distort the relative distribution of employees across the various tax jurisdictions. Consistent approaches should be applied from year to year and across entities.

Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents

In the eleventh column of the template, the Reporting MNE should report the sum of the net book values of tangible assets of all the Constituent Entities resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction. With regard to permanent establishments, assets should be reported by reference to the tax jurisdiction in which the permanent establishment is situated. Tangible assets for this purpose do not include cash or cash equivalents, intangibles, or financial assets.

List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction (Table 2)

Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction

The Reporting MNE should list, on a tax jurisdiction-by-tax jurisdiction basis and by legal entity name, all the Constituent Entities of the MNE group which are resident for tax purposes in the relevant tax jurisdiction. As stated above with regard to permanent establishments, however, the permanent establishment should be listed by reference to the tax jurisdiction in which it is situated. The legal entity of which it is a permanent establishment should be noted (e.g. XYZ Corp – Tax Jurisdiction A PE).

Tax Jurisdiction of Organisation or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence

The Reporting MNE should report the name of the tax jurisdiction under whose laws the Constituent Entity of the MNE is organised or incorporated if it is different from the tax jurisdiction of residence.

Main Business Activity(ies)

The Reporting MNE should determine the nature of the main business activity(ies) carried out by the Constituent Entity in the relevant tax jurisdiction, by ticking one or more of the appropriate boxes.

Business Activities
Research and Development
Holding or Managing Intellectual Property
Purchasing or Procurement
Manufacturing or Production
Sales, Marketing or Distribution
Administrative, Management or Support Services
Provision of Services to Unrelated Parties
Internal Group Finance
Regulated Financial Services
Insurance
Holding Shares or Other Equity Instruments
Dormant
Other ¹

1. Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the “Additional Information” section.

Annex IV to Chapter V

Country-by-Country Reporting Implementation Package

Introduction

In order to facilitate a consistent and swift implementation of the Country-by-Country Reporting developed under Action 13 of the Base Erosion and Profit Shifting Action Plan (BEPS Action Plan, OECD, 2013), a Country-by-Country Reporting Implementation Package has been agreed by countries participating in the OECD/G20 BEPS Project. This implementation package consists of (i) model legislation which could be used by countries to require the ultimate parent entity of an MNE group to file the Country-by-Country Report in its jurisdiction of residence including backup filing requirements and (ii) three model Competent Authority Agreements that are to be used to facilitate implementation of the exchange of Country-by-Country Reports, respectively based on the 1) Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2) bilateral tax conventions and 3) Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). It is recognised that developing countries may require support for the effective implementation of Country-by-Country Reporting.

Model legislation

The model legislation contained in the Country-by-Country Reporting Implementation Package takes into account neither the constitutional law and legal system, nor the structure and wording of the tax legislation of any particular jurisdiction. Jurisdictions will be able to adapt this model legislation to their own legal systems, where changes to current legislation are required.

Competent Authority Agreements

The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (the ‘Convention’), by virtue of its Article 6, requires the Competent Authorities of the Parties to the Convention to mutually agree on the scope of the automatic exchange of information and the procedure to be complied with. In the context of the Common Reporting Standard, this requirement has been translated into a Multilateral Competent Authority Agreement, which defines the scope, timing, procedures and safeguards according to which the automatic exchange should take place.

As the implementation of the automatic exchange of information by means of a Multilateral Competent Authority Agreement in the context of the Common Reporting Standard has proven both time- and resource-efficient, the same approach could be used for the purpose of putting the automatic exchange of information in relation to Country-by-Country Reports in place. Therefore, the Multilateral Competent Authority Agreement

on the Exchange of Country-by-Country Reports (the “CbC MCAA”) has been developed, based on the Convention and inspired by the Multilateral Competent Authority Agreement concluded in the context of the implementation of the Common Reporting Standard. In addition, two further model competent authority agreements have been developed for exchanges of Country-by-Country Reports, one for exchanges under Double Tax Conventions and one for exchanges under Tax Information Exchange Agreements.

In line with paragraph 5 of Chapter V of these Guidelines, one of the three objectives of transfer pricing documentation is to provide tax administrations with the information necessary to conduct an informed transfer pricing risk assessment, while paragraph 10 of Chapter V of these Guidelines states that effective risk identification and assessment constitute an essential early stage in the process of selecting appropriate cases for transfer pricing audit. The Country-by-Country Reports exchanged on the basis of the model competent authority agreements contained in the present Country-by-Country Reporting Implementation Package, represent one of the three tiers of the transfer pricing documentation and will, in accordance with paragraphs 16, 17 and 25 of Chapter V of these Guidelines, provide tax administrations with relevant and reliable information to perform an efficient and robust transfer pricing risk assessment analysis. Against that background, the model competent authority agreements aim to provide the framework to make the information contained in the Country-by-Country Report available to concerned tax authorities, such information being foreseeably relevant for the administration and enforcement of their tax laws through the automatic exchange of information.

The purpose of the CbC MCAA is to set forth rules and procedures as may be necessary for Competent Authorities of jurisdictions implementing BEPS Action 13 to automatically exchange Country-by-Country Reports prepared by the Reporting Entity of an MNE Group and filed on an annual basis with the tax authorities of the jurisdiction of tax residence of that entity with the tax authorities of all jurisdictions in which the MNE Group operates.

For most provisions, the wording is substantially the same as the text of the Multilateral Competent Authority Agreement for the purpose of exchanges under the Common Reporting Standard. Where appropriate, the wording has been complemented or amended to reflect the Guidance on Country-by-Country Reporting set out in Chapter V of these Guidelines.

As a next step, it is intended that an XML Schema and a related User Guide will be developed with a view to accommodating the electronic exchange of Country-by-Country Reports.

Model legislation related to Country-by-Country Reporting

Article 1 *Definitions*

For purposes of this [title of the law] the following terms have the following meanings:

1. The term “Group” means a collection of enterprises related through ownership or control such that it is either required to prepare Consolidated Financial Statements for financial reporting purposes under applicable accounting principles or would be so required if equity interests in any of the enterprises were traded on a public securities exchange.
2. The term “MNE Group” means any Group that (i) includes two or more enterprises the tax residence for which is in different jurisdictions, or includes an enterprise that is resident for tax purposes in one jurisdiction and is subject to tax with respect to the business carried out through a permanent establishment in another jurisdiction, and (ii) is not an Excluded MNE Group.
3. The term “Excluded MNE Group” means, with respect to any Fiscal Year of the Group, a Group having total consolidated group revenue of less than [750 million Euro]/ [insert an amount in local currency approximately equivalent to 750 million Euro as of January 2015] during the Fiscal Year immediately preceding the Reporting Fiscal Year as reflected in its Consolidated Financial Statements for such preceding Fiscal Year.
4. The term “Constituent Entity” means (i) any separate business unit of an MNE Group that is included in the Consolidated Financial Statements of the MNE Group for financial reporting purposes, or would be so included if equity interests in such business unit of an MNE Group were traded on a public securities exchange; (ii) any such business unit that is excluded from the MNE Group’s Consolidated Financial Statements solely on size or materiality grounds; and (iii) any permanent establishment of any separate business unit of the MNE Group included in (i) or (ii) above provided the business unit prepares a separate financial statement for such permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting, or internal management control purposes.
5. The term “Reporting Entity” means the Constituent Entity that is required to file a country-by-report conforming to the requirements in Article 4 in its jurisdiction of tax residence on behalf of the MNE Group. The Reporting Entity may be the Ultimate Parent Entity, the Surrogate Parent Entity, or any entity described in paragraph 2 of Article 2.
6. The term “Ultimate Parent Entity” means a Constituent Entity of an MNE Group that meets the following criteria:
 - (i) it owns directly or indirectly a sufficient interest in one or more other Constituent Entities of such MNE Group such that it is required to prepare Consolidated Financial Statements under accounting principles generally applied in its jurisdiction of tax residence, or would be so required if its equity interests were traded on a public securities exchange in its jurisdiction of tax residence; and

- (ii) there is no other Constituent Entity of such MNE Group that owns directly or indirectly an interest described in subsection (i) above in the first mentioned Constituent Entity.
7. The term “Surrogate Parent Entity” means one Constituent Entity of the MNE Group that has been appointed by such MNE Group, as a sole substitute for the Ultimate Parent Entity, to file the Country-by-Country Report in that Constituent Entity’s jurisdiction of tax residence, on behalf of such MNE Group, when one or more of the conditions set out in subsection (ii) of paragraph 2 of Article 2 applies.
8. The term “Fiscal Year” means an annual accounting period with respect to which the Ultimate Parent Entity of the MNE Group prepares its financial statements.
9. The term “Reporting Fiscal Year” means that Fiscal Year the financial and operational results of which are reflected in the Country-by-Country Report defined in Article 4.
10. The term “Qualifying Competent Authority Agreement” means an agreement (i) that is between authorised representatives of those jurisdictions that are parties to an International Agreement and (ii) that requires the automatic exchange of Country-by-Country Reports between the party jurisdictions.
11. The term “International Agreement” shall mean the Multilateral Convention for Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, any bilateral or multilateral Tax Convention, or any Tax Information Exchange Agreement to which [Country] is a party, and that by its terms provides legal authority for the exchange of tax information between jurisdictions, including automatic exchange of such information.
12. The term “Consolidated Financial Statements” means the financial statements of an MNE Group in which the assets, liabilities, income, expenses and cash flows of the Ultimate Parent Entity and the Constituent Entities are presented as those of a single economic entity.
13. The term “Systemic Failure” with respect to a jurisdiction means that a jurisdiction has a Qualifying Competent Authority Agreement in effect with [Country], but has suspended automatic exchange (for reasons other than those that are in accordance with the terms of that Agreement) or otherwise persistently failed to automatically provide to [Country] Country-by-Country Reports in its possession of MNE Groups that have Constituent Entities in [Country].

Article 2

Filing Obligation

1. Each Ultimate Parent Entity of an MNE Group that is resident for tax purposes in [Country] shall file a Country-by-Country Report conforming to the requirements of Article 4 with the [Country Tax Administration] with respect to its Reporting Fiscal Year on or before the date specified in Article 5.
2. A Constituent Entity which is not the Ultimate Parent Entity of an MNE Group shall file a Country-by-Country Report conforming to the requirements of Article 4 with the [Country Tax Administration] with respect to the Reporting Fiscal Year of an MNE Group of which it is a Constituent Entity, on or before the date specified in Article 5, if the following criteria are satisfied:
- (i) the entity is resident for tax purposes in [Country]; and

- (ii) one of the following conditions applies:
- a) the Ultimate Parent Entity of the MNE Group is not obligated to file a Country-by-Country Report in its jurisdiction of tax residence; or,
 - b) the jurisdiction in which the Ultimate Parent Entity is resident for tax purposes has a current International Agreement to which [Country] is a party but does not have a Qualifying Competent Authority Agreement in effect to which [Country] is a party by the time specified in Article 5 for filing the Country-by-Country Report for the Reporting Fiscal Year; or,
 - c) there has been a Systemic Failure of the jurisdiction of tax residence of the Ultimate Parent Entity that has been notified by the [Country Tax Administration] to the Constituent Entity resident for tax purposes in [Country].

Where there are more than one Constituent Entities of the same MNE Group that are resident for tax purposes in [Country] and one or more of the conditions set out in subsection (ii) above apply, the MNE Group may designate one of such Constituent Entities to file the Country-by-Country Report conforming to the requirements of Article 4 with [Country Tax Administration] with respect to any Reporting Fiscal Year on or before the date specified in Article 5 and to notify the [Country Tax Administration] that the filing is intended to satisfy the filing requirement of all the Constituent Entities of such MNE Group that are resident for tax purposes in [Country].

3. Notwithstanding the provisions of paragraph 2 of this Article 2, when one or more of the conditions set out in subsection (ii) of paragraph 2 of Article 2 apply, an entity described in paragraph 2 of this Article 2 shall not be required to file a Country-by-Country Report with [Country Tax Administration] with respect to any Reporting Fiscal Year if the MNE Group of which it is a Constituent Entity has made available a Country-by-Country Report conforming to the requirements of Article 4 with respect to such Fiscal Year through a Surrogate Parent Entity that files that Country-by-Country Report with the tax authority of its jurisdiction of tax residence on or before the date specified in Article 5 and that satisfies the following conditions:

- a) the jurisdiction of tax residence of the Surrogate Parent Entity requires filing of Country-by-Country Reports conforming to the requirements of Article 4;
- b) the jurisdiction of tax residence of the Surrogate Parent Entity has a Qualifying Competent Authority Agreement in effect to which [Country] is a party by the time specified in Article 5 for filing the Country-by-Country Report for the Reporting Fiscal Year;
- c) the jurisdiction of tax residence of the Surrogate Parent Entity has not notified the [Country Tax Administration] of a Systemic Failure;
- d) the jurisdiction of tax residence of the Surrogate Parent Entity has been notified in accordance with paragraph 1 of Article 3 by the Constituent Entity resident for tax purposes in its jurisdiction that it is the Surrogate Parent Entity; and
- e) a notification has been provided to [Country Tax Administration] in accordance with paragraph 2 of Article 3.

Article 3

Notification

1. Any Constituent Entity of an MNE Group that is resident for tax purposes in [Country] shall notify the [Country Tax Administration] whether it is the Ultimate Parent Entity or the Surrogate Parent Entity, no later than [the last day of the Reporting Fiscal Year of such MNE Group].
2. Where a Constituent Entity of an MNE Group that is resident for tax purposes in [Country] is not the Ultimate Parent Entity nor the Surrogate Parent Entity, it shall notify the [Country Tax Administration] of the identity and tax residence of the Reporting Entity, no later than [the last day of the Reporting Fiscal Year of such MNE Group].

Article 4

Country-by-Country Report

1. For purposes of this [title of the law], a Country-by-Country Report with respect to an MNE Group is a report containing:
 - (i) Aggregate information relating to the amount of revenue, profit (loss) before income tax, income tax paid, income tax accrued, stated capital, accumulated earnings, number of employees, and tangible assets other than cash or cash equivalents with regard to each jurisdiction in which the MNE Group operates;
 - (ii) An identification of each Constituent Entity of the MNE Group setting out the jurisdiction of tax residence of such Constituent Entity, and where different from such jurisdiction of tax residence, the jurisdiction under the laws of which such Constituent Entity is organised, and the nature of the main business activity or activities of such Constituent Entity.
2. The Country-by-Country Report shall be filed in a form identical to and applying the definitions and instructions contained in the standard template set out at [Annex III of Chapter V of the OECD Transfer Pricing Guidelines as the same may be modified from time to time] / [Annex III of the Report *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* on Action 13 of the OECD/G20 *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*] / [the Appendix to this law].

Article 5

Time for filing

The Country-by-Country Report required by this [title of the law] shall be filed no later than 12 months after the last day of the Reporting Fiscal Year of the MNE Group.

Article 6

Use and Confidentiality of Country-by-Country Report Information

1. The [Country Tax Administration] shall use the Country-by-Country Report for purposes of assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks in [Country], including assessing the risk of non-compliance by members of the MNE Group with applicable transfer pricing rules, and where appropriate for economic and statistical analysis. Transfer pricing adjustments by the [Country Tax Administration] will not be based on the CbC Report.

2. The [Country Tax Administration] shall preserve the confidentiality of the information contained in the Country-by-Country Report at least to the same extent that would apply if such information were provided to it under the provisions of the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.

Article 7

Penalties

This model legislation does not include provisions regarding penalties to be imposed in the event a Reporting Entity fails to comply with the reporting requirements for the Country-by-Country Report. It is assumed that jurisdictions would wish to extend their existing transfer pricing documentation penalty regime to the requirements to file the Country-by-Country Report.

Article 8

Effective Date

This [title of the law] is effective for Reporting Fiscal Years of MNE Groups beginning on or after [1 January 2016].

Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports

Whereas, the jurisdictions of the signatories to the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (the “Agreement”) are Parties of, or territories covered by, the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters or the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the Protocol (the “Convention”) or have signed or expressed their intention to sign the Convention and acknowledge that the Convention must be in force and in effect in relation to them before the automatic exchange of country-by-country (CbC) reports takes place;

Whereas, a country that has signed or expressed its intention to sign the Convention will only become a Jurisdiction as defined in Section 1 of this Agreement once it has become a Party to the Convention;

Whereas, the jurisdictions desire to increase international tax transparency and improve access of their respective tax authorities to information regarding the global allocation of the income, the taxes paid, and certain indicators of the location of economic activity among tax jurisdictions in which Multinational Enterprise (MNE) Groups operate through the automatic exchange of annual CbC Reports, with a view to assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks, as well as for economic and statistical analysis, where appropriate;

Whereas, the laws of the respective Jurisdictions require or are expected to require the Reporting Entity of an MNE Group to annually file a CbC Report;

Whereas, the CbC Report is intended to be part of a three-tiered structure, along with a global master file and a local file, which together represent a standardised approach to transfer pricing documentation which will provide tax administrations with relevant and reliable information to perform an efficient and robust transfer pricing risk assessment analysis;

Whereas, Chapter III of the Convention authorises the exchange of information for tax purposes, including the exchange of information on an automatic basis, and allows the competent authorities of the Jurisdictions to agree on the scope and modalities of such automatic exchanges;

Whereas, Article 6 of the Convention provides that two or more Parties can mutually agree to exchange information automatically, albeit that the actual exchange of the information will take place on a bilateral basis between the Competent Authorities;

Whereas, the Jurisdictions will have, or are expected to have, in place by the time the first exchange of CbC Reports takes place, (i) appropriate safeguards to ensure that the information received pursuant to this Agreement remains confidential and is used for the purposes of assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks, as well as for economic and statistical analysis, where appropriate, in accordance with Section 5 of this Agreement, (ii) the infrastructure for an effective exchange relationship (including established processes for ensuring timely, accurate, and

confidential information exchanges, effective and reliable communications, and capabilities to promptly resolve questions and concerns about exchanges or requests for exchanges and to administer the provisions of Section 4 of this Agreement) and (iii) the necessary legislation to require Reporting Entities to file the CbC Report;

Whereas, the Jurisdictions are committed to discuss with the aim of resolving cases of undesirable economic outcomes, including for individual businesses, in accordance with paragraph 2 of Article 24 of the Convention, as well as paragraph 1 of Section 6 of this Agreement;

Whereas, mutual agreement procedures, for instance on the basis of a double tax convention concluded between the jurisdictions of the Competent Authorities, remain applicable in cases where the CbC Report has been exchanged on the basis of this Agreement;

Whereas, the Competent Authorities of the jurisdictions intend to conclude this Agreement, without prejudice to national legislative procedures (if any), and subject to the confidentiality and other protections provided for in the Convention, including the provisions limiting the use of the information exchanged thereunder;

Now, therefore, the Competent Authorities have agreed as follows:

SECTION 1

Definitions

1. For the purposes of this Agreement, the following terms have the following meanings:

- a) the term “**Jurisdiction**” means a country or a territory in respect of which the Convention is in force and is in effect, either through ratification, acceptance or approval in accordance with Article 28, or through territorial extension in accordance with Article 29, and which is a signatory to this Agreement;
- b) the term “**Competent Authority**” means, for each respective Jurisdiction, the persons and authorities listed in Annex B of the Convention;
- c) The term “**Group**” means a collection of enterprises related through ownership or control such that it is either required to prepare consolidated financial statements for financial reporting purposes under applicable accounting principles or would be so required if equity interests in any of the enterprises were traded on a public securities exchange;
- d) the term “**Multinational Enterprise (MNE) Group**” means any Group that (i) includes two or more enterprises the tax residence for which is in different jurisdictions, or includes an enterprise that is resident for tax purposes in one jurisdiction and is subject to tax with respect to the business carried out through a permanent establishment in another jurisdiction, and (ii) is not an Excluded MNE Group;
- e) the term “**Excluded MNE Group**” means a Group that is not required to file a CbC Report on the basis that the annual consolidated group revenue of the Group during the fiscal year immediately preceding the reporting fiscal year, as reflected in its consolidated financial statements for such preceding fiscal year, is below the threshold defined in domestic law by the Jurisdiction and being consistent with the 2015 Report, as may be amended following the 2020 review contemplated therein;

- f) the term “**Constituent Entity**” means (i) any separate business unit of an MNE Group that is included in the consolidated financial statements for financial reporting purposes, or would be so included if equity interests in such business unit of an MNE Group were traded on a public securities exchange, (ii) any separate business unit that is excluded from the MNE Group’s consolidated financial statements solely on size or materiality grounds and (iii) any permanent establishment of any separate business unit of the MNE Group included in (i) or (ii) above provided the business unit prepares a separate financial statement for such permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting or internal management control purposes;
 - g) the term “**Reporting Entity**” means the Constituent Entity that, by virtue of domestic law in its jurisdiction of tax residence, files the CbC Report in its capacity to do so on behalf of the MNE Group;
 - h) the term “**CbC Report**” means the Country-by-Country Report to be filed annually by the Reporting Entity in accordance with the laws of its jurisdiction of tax residence and with the information required to be reported under such laws covering the items and reflecting the format set out in the 2015 Report, as may be amended following the 2020 review contemplated therein;
 - i) the term “**2015 Report**” means the consolidated report, entitled *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, on Action 13 of the OECD/G20 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting;
 - j) the term “**Co-ordinating Body**” means the co-ordinating body of the Convention that, pursuant to paragraph 3 of Article 24 of the Convention, is composed of representatives of the competent authorities of the Parties to the Convention;
 - k) the term “**Co-ordinating Body Secretariat**” means the OECD Secretariat that, pursuant to paragraph 3 of Article 24 of the Convention, provides support to the Co-ordinating Body;
 - l) the term “**Agreement in effect**” means, in respect of any two Competent Authorities, that both Competent Authorities have indicated their intention to automatically exchange information with each other and have satisfied the other conditions set out in paragraph 2 of Section 8. A list of Competent Authorities between which this Agreement is in effect is to be published on the OECD website.
2. As regards the application of this Agreement at any time by a Competent Authority of a Jurisdiction, any term not otherwise defined in this Agreement will, unless the context otherwise requires or the Competent Authorities agree to a common meaning (as permitted by domestic law), have the meaning that it has at that time under the law of the Jurisdiction applying this Agreement, any meaning under the applicable tax laws of that Jurisdiction prevailing over a meaning given to the term under other laws of that Jurisdiction.

SECTION 2

Exchange of Information with Respect to MNE Groups

1. Pursuant to the provisions of Articles 6, 21 and 22 of the Convention, each Competent Authority will annually exchange on an automatic basis the CbC Report received from each Reporting Entity that is resident for tax purposes in its jurisdiction with all such other Competent Authorities of Jurisdictions with respect to which it has this Agreement in effect, and in which, on the basis of the information in the CbC Report, one

or more Constituent Entities of the MNE Group of the Reporting Entity are either resident for tax purposes, or are subject to tax with respect to the business carried out through a permanent establishment.

2. Notwithstanding the previous paragraph, the Competent Authorities of the Jurisdictions that have indicated that they are to be listed as non-reciprocal jurisdictions on the basis of their notification pursuant to paragraph 1 b) of Section 8 will send CbC Reports pursuant to paragraph 1, but will not receive CbC Reports under this Agreement. Competent Authorities of Jurisdictions that are not listed as non-reciprocal Jurisdictions will both send and receive the information specified in paragraph 1. Competent Authorities will, however, not send such information to Competent Authorities of the Jurisdictions included in the aforementioned list of non-reciprocal Jurisdictions.

SECTION 3

Time and Manner of Exchange of Information

1. For the purposes of the exchange of information in Section 2, the currency of the amounts contained in the CbC Report will be specified.
2. With respect to paragraph 1 of Section 2, a CbC Report is first to be exchanged, with respect to the fiscal year of the MNE Group commencing on or after the date indicated by the Competent Authority in the notification pursuant to paragraph 1a) of Section 8, as soon as possible and no later than 18 months after the last day of that fiscal year. Notwithstanding the foregoing, a CbC Report is only required to be exchanged, if both Competent Authorities have this Agreement in effect and their respective Jurisdictions have in effect legislation that requires the filing of CbC Reports with respect to the fiscal year to which the CbC Report relates and that is consistent with the scope of exchange provided for in Section 2.
3. Subject to paragraph 2, the CbC Report is to be exchanged as soon as possible and no later than 15 months after the last day of the fiscal year of the MNE Group to which the CbC Report relates.
4. The Competent Authorities will automatically exchange the CbC Reports through a common schema in Extensible Markup Language.
5. The Competent Authorities will work towards and agree on one or more methods for electronic data transmission, including encryption standards, with a view to maximising standardisation and minimising complexities and costs and will notify the Co-ordinating Body Secretariat of such standardised transmission and encryption methods.

SECTION 4

Collaboration on Compliance and Enforcement

A Competent Authority will notify the other Competent Authority when the first-mentioned Competent Authority has reason to believe, with respect to a Reporting Entity that is resident for tax purposes in the jurisdiction of the other Competent Authority, that an error may have led to incorrect or incomplete information reporting or that there is non-compliance of a Reporting Entity with respect to its obligation to file a CbC Report. The notified Competent Authority will take appropriate measures available under its domestic law to address the errors or non-compliance described in the notice.

SECTION 5

Confidentiality, Data Safeguards and Appropriate Use

1. All information exchanged is subject to the confidentiality rules and other safeguards provided for in the Convention, including the provisions limiting the use of the information exchanged.
2. In addition to the restrictions in paragraph 1, the use of the information will be further limited to the permissible uses described in this paragraph. In particular, information received by means of the CbC Report will be used for assessing high-level transfer pricing, base erosion and profit shifting related risks, and, where appropriate, for economic and statistical analysis. The information will not be used as a substitute for a detailed transfer pricing analysis of individual transactions and prices based on a full functional analysis and a full comparability analysis. It is acknowledged that information in the CbC Report on its own does not constitute conclusive evidence that transfer prices are or are not appropriate and, consequently, transfer pricing adjustments will not be based on the CbC Report. Inappropriate adjustments in contravention of this paragraph made by local tax administrations will be conceded in any competent authority proceedings. Notwithstanding the above, there is no prohibition on using the CbC Report data as a basis for making further enquiries into the MNE Group's transfer pricing arrangements or into other tax matters in the course of a tax audit and, as a result, appropriate adjustments to the taxable income of a Constituent Entity may be made.
3. To the extent permitted under applicable law, a Competent Authority will notify the Co-ordinating Body Secretariat immediately of any cases of non-compliance with paragraphs 1 and 2 of this Section, including any remedial actions, as well as any measures taken in respect of non-compliance with the above-mentioned paragraphs. The Co-ordinating Body Secretariat will notify all Competent Authorities with respect to which this is an Agreement in effect with the first-mentioned Competent Authority.

SECTION 6

Consultations

1. In case an adjustment of the taxable income of a Constituent Entity, as a result of further enquiries based on the data in the CbC Report, leads to undesirable economic outcomes, including if such cases arise for a specific business, the Competent Authorities of the Jurisdictions in which the affected Constituent Entities are resident shall consult each other and discuss with the aim of resolving the case.
2. If any difficulties in the implementation or interpretation of this Agreement arise, a Competent Authority may request consultations with one or more of the Competent Authorities to develop appropriate measures to ensure that this Agreement is fulfilled. In particular, a Competent Authority shall consult with the other Competent Authority, before the first-mentioned Competent Authority determines that there is a systemic failure to exchange CbC Reports with the other Competent Authority. Where the first mentioned Competent Authority makes such a determination it shall notify the Co-ordinating Body Secretariat which, after having informed the other Competent Authority concerned, will notify all Competent Authorities. To the extent permitted by applicable law, either Competent Authority may, and if it so wishes through the Co-ordinating Body Secretariat, involve other Competent Authorities that have this Agreement in effect with a view to finding an acceptable resolution to the issue.

3. The Competent Authority that requested the consultations pursuant to paragraph 2 shall ensure, as appropriate, that the Co-ordinating Body Secretariat is notified of any conclusions that were reached and measures that were developed, including the absence of such conclusions or measures, and the Co-ordinating Body Secretariat will notify all Competent Authorities, even those that did not participate in the consultations, of any such conclusions or measures. Taxpayer-specific information, including information that would reveal the identity of the taxpayer involved, is not to be furnished.

SECTION 7 ***Amendments***

This Agreement may be amended by consensus by written agreement of all of the Competent Authorities that have the Agreement in effect. Unless otherwise agreed upon, such an amendment is effective on the first day of the month following the expiration of a period of one month after the date of the last signature of such written agreement.

SECTION 8 ***Term of Agreement***

1. A Competent Authority must provide, at the time of signature of this Agreement or as soon as possible thereafter, a notification to the Co-ordinating Body Secretariat:

- a) that its Jurisdiction has the necessary laws in place to require Reporting Entities to file a CbC Report and that its Jurisdiction will require the filing of CbC Reports with respect to fiscal years of Reporting Entities commencing on or after the date set out in the notification;
- b) specifying whether the Jurisdiction is to be included in the list of non-reciprocal Jurisdictions;
- c) specifying one or more methods for electronic data transmission including encryption;
- d) that it has in place the necessary legal framework and infrastructure to ensure the required confidentiality and data safeguards standards in accordance with Article 22 of the Convention and paragraph 1 and Section 5 of this Agreement, as well as the appropriate use of the information in the CbC Reports as described in paragraph 2 of Section 5 of this Agreement, and attaching the completed confidentiality and data safeguard questionnaire attached as Annex to this Agreement; and
- e) that includes (i) a list of the Jurisdictions of the Competent Authorities with respect to which it intends to have this Agreement in effect, following national legislative procedures for entry into force (if any) or (ii) a declaration by the Competent Authority that it intends to have this Agreement in effect with all other Competent Authorities that provide a notification under paragraph 1e) of Section 8.

Competent Authorities must notify the Co-ordinating Body Secretariat, promptly, of any subsequent change to be made to any of the above-mentioned content of the notification.

2. This Agreement will come into effect between two Competent Authorities on the later of the following dates: (i) the date on which the second of the two Competent Authorities has provided notification to the Co-ordinating Body Secretariat under

paragraph 1 that includes the other Competent Authority's Jurisdiction pursuant to subparagraph 1e) and (ii) the date on which the Convention has entered into force and is in effect for both Jurisdictions.

3. The Co-ordinating Body Secretariat will maintain a list that will be published on the OECD website of the Competent Authorities that have signed the Agreement and between which Competent Authorities this is an Agreement in effect. In addition, the Co-ordinating Body Secretariat will publish the information provided by Competent Authorities pursuant to subparagraphs 1a) and b) on the OECD website.

4. The information provided pursuant to subparagraphs 1c) through e) will be made available to other signatories upon request in writing to the Co-ordinating Body Secretariat.

5. A Competent Authority may temporarily suspend the exchange of information under this Agreement by giving notice in writing to another Competent Authority that it has determined that there is or has been significant non-compliance by the second-mentioned Competent Authority with this Agreement. Before making such a determination, the first-mentioned Competent Authority shall consult with the other Competent Authority. For the purposes of this paragraph, significant non-compliance means non-compliance with paragraphs 1 and 2 of Section 5 and paragraph 1 of Section 6 of this Agreement and/or the corresponding provisions of the Convention, as well as a failure by the Competent Authority to provide timely or adequate information as required under this Agreement. A suspension will have immediate effect and will last until the second-mentioned Competent Authority establishes in a manner acceptable to both Competent Authorities that there has been no significant non-compliance or that the second-mentioned Competent Authority has adopted relevant measures that address the significant non-compliance. To the extent permitted by applicable law, either Competent Authority may, and if it so wishes through the Co-ordinating Body Secretariat, involve other Competent Authorities that have this Agreement in effect with a view to finding an acceptable resolution to the issue.

6. A Competent Authority may terminate its participation in this Agreement, or with respect to a particular Competent Authority, by giving notice of termination in writing to the Co-ordinating Body Secretariat. Such termination will become effective on the first day of the month following the expiration of a period of 12 months after the date of the notice of termination. In the event of termination, all information previously received under this Agreement will remain confidential and subject to the terms of the Convention.

SECTION 9

Co-ordinating Body Secretariat

Unless otherwise provided for in the Agreement, the Co-ordinating Body Secretariat will notify all Competent Authorities of any notifications that it has received under this Agreement and will provide a notice to all signatories of the Agreement when a new Competent Authority signs the Agreement.

Done in English and French, both texts being equally authentic.

Annex to the Agreement – Confidentiality and Data Safeguards Questionnaire

1. Legal Framework

A legal framework must ensure the confidentiality of exchanged tax information and limit its use to appropriate purposes. The two basic components of such a framework are the terms of the applicable treaty, Tax Information Exchange Agreement (TIEA) or other bilateral agreement for the exchange of information, and a jurisdiction's domestic legislation.

1.1 Tax Conventions, TIEAs & Other Exchange Agreements	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> Provisions in tax treaties, TIEAs and international agreements requiring confidentiality of exchanged information and restricting use to intended purposes
How do the exchange of information provisions in your Tax Conventions, TIEAs, or other exchange agreements ensure confidentiality and restrict the use of both outgoing information to other Contracting States and incoming information received in response to a request?	
1.2 Domestic Legislation	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> Domestic law must apply safeguards to taxpayer information exchanged pursuant to a treaty, TIEA or other international agreement, and treat those information exchange agreements as binding, restrict data access and use and impose penalties for violations.
How do your domestic laws and regulations safeguard and restrict the use of information exchanged for tax purposes under Tax Conventions, TIEAs, or other exchange instruments? How does the tax administration prevent the misuse of confidential data and prohibit the transfer of tax information from the tax administrative body to non-tax government bodies?	

2. Information Security Management

The information security management systems used by each jurisdiction's tax administration must adhere to standards that ensure the protection of confidential taxpayer data. For example, there must be a screening process for employees handling the information, limits on who can access the information, and systems to detect and trace unauthorized disclosures. The internationally accepted standards for information security are known as the "ISO/IEC 27000-series". As described more fully below, a tax administration should be able to document that it is compliant with the ISO/IEC 27000-series standards or that it has an equivalent information security framework and that taxpayer information obtained under an exchange agreement is protected under that framework.

2.1.1 Background Checks and Contracts	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Screenings and background investigations for employees and contractors • Hiring process and contracts • Responsible Points of Contact
<p>What procedures govern your tax administration's background investigations for employees and contractors who may have access to, use, or are responsible for protecting data received through exchange of information? Is this information publicly available? If so, please provide the reference. If not, please provide a summary of the procedures.</p>	
2.1.2 Training and Awareness	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Initial training and periodic security awareness training based on roles, security risks, and applicable laws
<p>What training does your tax administration provide to employees and contractors regarding confidential information including data received from partners through the Exchange of Information? Does your tax administration maintain a public version of the requirements? If so, please provide the reference. If not, please provide a summary of the requirement. [/End</p>	
2.1.3 Departure Policies	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Departure policies to terminate access to confidential information
<p>What procedures does your tax administration maintain for terminating access to confidential information for departing employees and consultants? Are the procedures publicly available? If so, please provide the reference. If not, please provide a summary of the procedures.</p>	
2.2.1 Physical Security: Access to Premises	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Security measures to restrict entry to premises: security guards, policies, entry access procedures
<p>What procedures does your tax administration maintain to grant employees, consultants, and visitors access to premises where confidential information, paper or electronic, is stored? Are the procedures publicly available? If so, please provide the reference. If not, please provide a summary of the procedures.</p>	
2.2.2 Physical Security: Physical Document Storage	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Secure physical storage for confidential documents: policies and procedures
<p>What procedures does your tax administration maintain for receiving, processing, archiving, retrieving and disposing of hard copies of confidential data received from taxpayers or exchange of information partners? Does your tax administration maintain procedures employees must follow when leaving their workspace at the end of the day? Are these procedures publicly available? If yes, please provide the reference. If not, please provide a summary.</p> <p>Does your tax administration have a data classification policy? If so, please describe how your document storage procedures differ for data at all classification levels. Are these procedures publicly available? If yes, please provide the reference. If not, please provide a summary. [/End</p>	
2.3 Planning	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Planning documentation to develop, update, and implement security information systems
<p>What procedures does your tax administration maintain to develop, document, update, and implement security for information systems used to receive, process, archive and retrieve confidential information? Are these procedures publicly available? If yes, please provide the reference. If not, please provide a summary.</p> <p>What procedures does your tax administration maintain regarding periodic Information Security Plan updates to address changes to the information systems environment, and how are problems and risks identified during the implementation of Information Security Plans resolved? Are these procedures publicly available? If yes, please provide the reference. If not, please provide a summary.</p>	

2.4 Configuration Management	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Configuration management and security controls
<p>What policies does your tax administration maintain to regulate system configuration and updates? Are the policies publicly available? If yes, please provide the reference. If not, please provide a summary. [End question]</p>	
2.5 Access Control	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Access Control Policies and procedures: authorized personnel and international exchange of information
<p>What policies does your tax administration maintain to limit system access to authorized users and safeguard data during transmission when received and stored? Please describe how your tax administration's access authorization and data transmission policies extend to data received from an exchange of information partner under a treaty or TIEA or other exchange agreement. Are the policies publicly available? If yes, please provide the reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.6 Identification and Authentication	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Authenticating the identifying users and devices that require access to information systems
<p>What policies and procedures does your tax administration maintain for each information system connected to confidential data? Are the policies and procedures publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p> <p>What policies and procedures govern the authentication of authorized tax administration users by systems connected to confidential data? Are the policies and procedures publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.7 Audit and Accountability	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Traceable electronic actions within systems • System audit procedures: monitoring, analyzing, investigating, and reporting of unlawful/unauthorized use
<p>What policies and procedures does your tax administration maintain to ensure system audits take place that will detect unauthorized access? Are the policies publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.8 Maintenance	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Periodic and timely maintenance of systems • Controls over: tools, procedures, and mechanisms for system maintenance and personnel use
<p>What policies govern effective periodic system maintenance by your tax administration? Are these policies publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p> <p>What procedures govern the resolution of system flaws identified by your tax administration? Are these procedures publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.9 System and Communications Protection	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Procedures to monitor, control, and protect communications to and from information systems
<p>What policies and procedures does your tax administration maintain for the electronic transmission and receipt of confidential data. Please describe the security and encryption requirements addressed in these policies. Are these policies publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	

2.10 System and Information Integrity	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Procedures to identify, report, and correct information system flaws in a timely manner • Protection against malicious code and monitoring system security alerts
<p>What procedures does your tax administration maintain to identify, report, and correct information system flaws in a timely manner? Please describe how these procedures provide for the protection of systems against malicious codes causing harm to data integrity. Are these procedures publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.11 Security Assessments	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Processes used to test, validate, and authorize the security controls for protecting data, correcting deficiencies, and reducing vulnerabilities
<p>What policies does your tax administration maintain and regularly update for reviewing the processes used to test, validate, and authorize a security control plan? Is the policy publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.12 Contingency Planning	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Plans for emergency response, backup operations, and post-disaster recovery of information systems
<p>What contingency plans and procedures does your tax administration maintain to reduce the impact of improper data disclosure or unrecoverable loss of data? Are the plans and procedures publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.13 Risk Assessment	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Potential risk of unauthorized access to taxpayer information • Risk and magnitude of harm from unauthorized use, disclosure, or disruption of the taxpayer information systems • Procedures to update risk assessment methodologies
<p>Does your tax administration conduct risk assessments to identify risks and the potential impact of unauthorized access, use, and disclosure of information, or destruction of information systems? What procedures does your tax administration maintain to update risk assessment methodologies? Are these risk assessments and policies publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.14 Systems and Services Acquisition	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Methods and processes to ensure third-party providers of information systems process, store, and transmit confidential information in accordance with computer security requirements
<p>What process does your tax administration maintain to ensure third-party providers are applying appropriate security controls that are consistent with computer security requirements for confidential information? Are the processes publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.15 Media Protection	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Processes to protect information in printed or digital form • Security measures used to limit media information access to authorized users only • Methods for sanitizing or destroying digital media prior to disposal or reuse
<p>What processes does your tax administration maintain to securely store and limit access to confidential information in printed or digital form upon receipt from any source? How does your tax administration securely destroy confidential media information prior to its disposal? Are the processes available publicly? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	

2.16 Protection of Treaty-Exchanged data (formerly Prevention of Data Commingling)	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Procedures to ensure treaty-exchanged files are safeguarded and clearly labeled • Classification methods of treaty-exchanged files
<p>What policies and processes does your tax administration maintain to store confidential information and clearly label it as treaty-exchanged after receipt from foreign Competent Authorities? Are these policies and processes publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
2.17 Information Disposal Policies	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Procedures for properly disposing paper and electronic files
<p>What procedures does your tax administration maintain for the disposal of confidential information? Do these procedures extend to exchanged information from foreign Competent Authorities? Are the procedures publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	

3. Monitoring and Enforcement

In addition to keeping treaty-exchanged information confidential, tax administrations must be able to ensure that its use will be limited to the purposes defined by the applicable information exchange agreement. Thus, compliance with an acceptable information security framework alone is not sufficient to protect treaty-exchanged tax data. In addition, domestic law must impose penalties or sanctions for improper disclosure or use of taxpayer information. To ensure implementation, such laws must be reinforced by adequate administrative resources and procedures.

3.1 Penalties and Sanctions	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Penalties imposed for unauthorized disclosures • Risk mitigation practices
<p>Does your tax administration have the ability to impose penalties for unauthorized disclosures of confidential information? Do the penalties extend to unauthorized disclosure of confidential information exchanged with a treaty or TIEA partner? Are the penalties publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
3.2.1 Policing Unauthorized Access and Disclosure	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Monitoring to detect breaches • Reporting of breaches
<p>What procedures does your tax administration have to monitor confidentiality breaches? What policies and procedures does your tax administration have that require employees and contractors to report actual or potential breaches of confidentiality? What reports does your tax administration prepare when a breach of confidentiality occurs? Are these policies and procedures publicly available? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	
3.2.2 Sanctions and Prior Experience	
Primary Check-list Areas	<ul style="list-style-type: none"> • Prior unauthorized disclosures • Policy/process modifications to prevent future breaches
<p>Have there been any cases in your jurisdiction where confidential information has been improperly disclosed? Have there been any cases in your jurisdiction where confidential information received by the Competent Authority from an exchange of information partner has been disclosed other than in accordance with the terms of the instrument under which it was provided? Does your tax administration or Inspector General make available to the public descriptions of any breaches, any penalties/sanctions imposed, and changes put in place to mitigate risk and prevent future breaches? If so, please provide a reference. If not, please provide a summary.</p>	

**Competent Authority Agreement
on the Exchange of Country-by-Country Reports
on the basis of a Double Tax Convention (“DTC CAA”)**

Whereas, the Government of [Jurisdiction A] and the Government of [Jurisdiction B] desire to increase international tax transparency and improve access of their respective tax authorities to information regarding the global allocation of the income, the taxes paid, and certain indicators of the location of economic activity among tax jurisdictions in which Multinational Enterprise (MNE) Groups operate through the automatic exchange of annual CbC Reports, with a view to assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks, as well as for economic and statistical analysis, where appropriate;

Whereas, the laws of their respective Jurisdictions require or are expected to require the Reporting Entity of an MNE Group to annually file a CbC Report;

Whereas, the CbC Report is intended to be part of a three-tiered structure, along with a global master file and a local file, which together represent a standardised approach to transfer pricing documentation which will provide tax administrations with relevant and reliable information to perform an efficient and robust transfer pricing risk assessment analysis;

Whereas, Article [...] of the Income Tax Convention between [Jurisdiction A] and [Jurisdiction B] (the “Convention”), authorises the exchange of information for tax purposes, including the automatic exchange of information, and allows the competent authorities of [Jurisdiction A] and [Jurisdiction B] (the “Competent Authorities”) to agree the scope and modalities of such automatic exchanges;

Whereas, [Jurisdiction A] and [Jurisdiction B] [have/are expected to have/have, or are expected to have,] in place by the time the first exchange of CbC Reports takes place (i) appropriate safeguards to ensure that the information received pursuant to this Agreement remains confidential and is used for the purposes of assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks, as well as for economic and statistical analysis, where appropriate, in accordance with Section 5 of this Agreement, (ii) the infrastructure for an effective exchange relationship (including established processes for ensuring timely, accurate, and confidential information exchanges, effective and reliable communications, and capabilities to promptly resolve questions and concerns about exchanges or requests for exchanges and to administer the provisions of Section 4 of this Agreement), and (iii) the necessary legislation to require Reporting Entities to file the CbC Report;

Whereas, [Jurisdiction A] and [Jurisdiction B] are committed to endeavour to mutually agree on resolving cases of double taxation in accordance with Article [25] of the Convention, as well as paragraph 1 of Section 6 of this Agreement;

Whereas, the Competent Authorities intend to conclude this Agreement on reciprocal automatic exchange pursuant to the Convention and subject to the confidentiality and other

protections provided for in the Convention, including the provisions limiting the use of the information exchanged thereunder;

Now, therefore, the Competent Authorities have agreed as follows:

SECTION 1 **Definitions**

1. For the purposes of this Agreement, the following terms have the following meanings:
 - a) the term “[**Jurisdiction A**]” means [...];
 - b) the term “[**Jurisdiction B**]” means [...];
 - c) the term “[**Competent Authority**]” means in case of [Jurisdiction A], [...] and in case of [Jurisdiction B], [...];
 - d) The term “[**Group**]” means a collection of enterprises related through ownership or control such that it is either required to prepare consolidated financial statements for financial reporting purposes under applicable accounting principles or would be so required if equity interests in any of the enterprises were traded on a public securities exchange;
 - e) the term “[**Multinational Enterprise (MNE) Group**]” means any Group that (i) includes two or more enterprises the tax residence for which is in different jurisdictions, or includes an enterprise that is resident for tax purposes in one jurisdiction and is subject to tax with respect to the business carried out through a permanent establishment in another jurisdiction, and (ii) is not an Excluded MNE Group;
 - f) the term “[**Excluded MNE Group**]” means a Group that is not required to file a CbC Report on the basis that the consolidated group revenue of the Group during the fiscal year immediately preceding the reporting fiscal year, as reflected in its consolidated financial statements for such preceding fiscal year, is below the threshold defined in domestic law by the Jurisdiction and being consistent with the 2015 Report, as may be amended following the 2020 review contemplated therein;
 - g) the term “[**Constituent Entity**]” means (i) any separate business unit of an MNE Group that is included in the consolidated financial statements for financial reporting purposes, or would be so included if equity interests in such business unit of an MNE Group were traded on a public securities exchange (ii) any separate business unit that is excluded from the MNE Group’s consolidated financial statements solely on size or materiality grounds and (iii) any permanent establishment of any separate business unit of the MNE Group included in (i) or (ii) above provided the business unit prepares a separate financial statement for such permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting or internal management control purposes;
 - h) the term “[**Reporting Entity**]” means the Constituent Entity that, by virtue of domestic law in its jurisdiction of tax residence, files the CbC Report in its capacity to do so on behalf of the MNE Group;
 - i) the term “[**CbC Report**]” means the Country-by-Country Report to be filed annually by the Reporting Entity in accordance with the laws of its jurisdiction of tax residence and with the information required to be reported under such laws covering

the items and reflecting the format set out in the 2015 Report, as may be amended following the 2020 review contemplated therein; and

- j) the term “**2015 Report**” means the consolidated report, entitled *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, on Action 13 of the OECD/G20 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

2. As regards to the application of this Agreement at any time by a Competent Authority of a Jurisdiction, any term not otherwise defined in this Agreement will, unless the context otherwise requires or the Competent Authorities agree to a common meaning (as permitted by domestic law), have the meaning that it has at that time under the law of the Jurisdiction applying this Agreement, any meaning under the applicable tax laws of that Jurisdiction prevailing over a meaning given to the term under other laws of that Jurisdiction.

SECTION 2

Exchange of Information with Respect to MNE Groups

Pursuant to the provisions of Article [...] of the Convention, each Competent Authority will annually exchange on an automatic basis the CbC Report received from each Reporting Entity that is resident for tax purposes in its Jurisdiction with the other Competent Authority, provided that, on the basis of the information provided in the CbC Report, one or more Constituent Entities of the MNE Group of the Reporting Entity are resident for tax purposes in the Jurisdiction of the other Competent Authority or, are subject to tax with respect to the business carried out through a permanent establishment situated in the Jurisdiction of the other Competent Authority.

SECTION 3

Time and Manner of Exchange of Information

1. For the purposes of the exchange of information in Section 2, the currency of the amounts contained in the CbC Report will be specified.
2. With respect to Section 2, a CbC Report is first to be exchanged with respect to fiscal years of MNE Groups commencing on or after [...]. Such CbC Report is to be exchanged as soon as possible and no later than 18 months after the last day of the fiscal year of the MNE Group to which the CbC Report relates. CbC Reports with respect to subsequent fiscal years are to be exchanged as soon as possible and no later than 15 months after the last day of the fiscal year of the MNE Group to which the CbC Report relates.
3. The Competent Authorities will automatically exchange the CbC Reports through a common schema in Extensible Markup Language.
4. The Competent Authorities will work towards and agree on one or more methods for electronic data transmission including encryption standards.

SECTION 4

Collaboration on Compliance and Enforcement

A Competent Authority will notify the other Competent Authority when the first-mentioned Competent Authority has reason to believe, with respect to a Reporting Entity that is resident for tax purposes in the Jurisdiction of the other Competent Authority, that an error may have led to incorrect or incomplete information reporting or that there is non-compliance of a Reporting Entity with the respect to its obligation to file a CbC Report.

The notified Competent Authority will take all appropriate measures available under its domestic law to address the errors or non-compliance described in the notice.

SECTION 5

Confidentiality, Data Safeguards and Appropriate Use

1. All information exchanged is subject to the confidentiality rules and other safeguards provided for in the Convention, including the provisions limiting the use of the information exchanged.
2. In addition to the restrictions in paragraph 1, the use of the information will be further limited to the permissible uses described in this paragraph. In particular, information received by means of the CbC Report will be used for assessing high-level transfer pricing, base erosion and profit shifting related risks, and, where appropriate, for economic and statistical analysis. The information will not be used as a substitute for a detailed transfer pricing analysis of individual transactions and prices based on a full functional analysis and a full comparability analysis. It is acknowledged that information in the CbC Report on its own does not constitute conclusive evidence that transfer prices are or are not appropriate and, consequently, transfer pricing adjustments will not be based on the CbC Report. Inappropriate adjustments in contravention of this paragraph made by local tax administrations will be conceded in any competent authority proceedings. Notwithstanding the above, there is no prohibition on using the CbC Report data as a basis for making further enquiries into the MNE Group's transfer pricing arrangements or into other tax matters in the course of a tax audit and, as a result, appropriate adjustments to the taxable income of a Constituent Entity may be made.
3. To the extent permitted under applicable law, each Competent Authority will notify the other Competent Authority immediately regarding of any cases of non-compliance with the rules set out in paragraphs 1 and 2 of this Section, including any remedial actions, as well as any measures taken in respect of non-compliance with the above-mentioned paragraphs.

SECTION 6

Consultations

1. In cases foreseen by Article [25] of the Convention, the Competent Authorities of both Jurisdictions shall consult each other and endeavour to resolve the situation by mutual agreement.
2. If any difficulties in the implementation or interpretation of this Agreement arise, either Competent Authority may request consultations with the other Competent Authority to develop appropriate measures to ensure that this Agreement is fulfilled. In particular, a Competent Authority shall consult with the other Competent Authority before the first-mentioned Competent Authority determines that there is a systemic failure to exchange CbC Reports with the other Competent Authority.

SECTION 7

Amendments

This Agreement may be amended by consensus by written agreement of the Competent Authorities. Unless otherwise agreed upon, such an amendment is effective on the first day of the month following the expiration of a period of one month after the date of the last signature of such written agreement.

SECTION 8

Term of Agreement

1. This Agreement will come into effect on [...]/the date of the later of the notifications provided by each Competent Authority that its Jurisdiction either has the necessary laws in place to require Reporting Entities to file a CbC Report].
2. A Competent Authority may temporarily suspend the exchange of information under this Agreement by giving notice in writing to the other Competent Authority that it has determined that there is or has been significant non-compliance by the other Competent Authority with this Agreement. Before making such a determination, the first-mentioned Competent Authority shall consult with the other Competent Authority. For the purposes of this paragraph, significant non-compliance means non-compliance with paragraphs 1 and 2 of Section 5 and paragraph 1 of Section 6 of this Agreement, including the provisions of the Convention referred to therein, as well as a failure by the Competent Authority to provide timely or adequate information as required under this Agreement. A suspension will have immediate effect and will last until the second-mentioned Competent Authority establishes in a manner acceptable to both Competent Authorities that there has been no significant non-compliance or that the second-mentioned Competent Authority has adopted relevant measures that address the significant non-compliance.
3. Either Competent Authority may terminate this Agreement by giving notice of termination in writing to the other Competent Authority. Such termination will become effective on the first day of the month following the expiration of a period of 12 months after the date of the notice of termination. In the event of termination, all information previously received under this Agreement will remain confidential and subject to the terms of the Convention.

Signed in duplicate in [...] on [...].

Competent Authority for
[Jurisdiction A]

Competent Authority for
[Jurisdiction B]

**Competent Authority Agreement
on the Exchange of Country-by-Country Reports
on the basis of a Tax Information Exchange Agreement (“TIEA CAA”)**

Whereas, the Government of [Jurisdiction A] and the Government of [Jurisdiction B] intend to increase international tax transparency and improve access of their respective tax authorities to information regarding the global allocation of the income, the taxes paid, and certain indicators of the location of economic activity among tax jurisdictions in which Multinational Enterprise (MNE) Groups operate through the automatic exchange of annual CbC Reports, with a view to assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks, as well as for economic and statistical analysis, where appropriate;

Whereas, the laws of their respective Jurisdictions require or are expected to require the Reporting Entity of an MNE Group to annually file a CbC Report;

Whereas, the CbC Report is intended to be part of a three-tiered structure, along with a global master file and a local file, which together represent a standardised approach to transfer pricing documentation which will provide tax administrations with relevant and reliable information to perform an efficient and robust transfer pricing risk assessment analysis;

Whereas, Article [5A] of the Tax Information Exchange Agreement between [Jurisdiction A] and [Jurisdiction B] (the “TIEA”), authorises the exchange of information for tax purposes, including the automatic exchange of information, and allows the competent authorities of [Jurisdiction A] and [Jurisdiction B] (the “Competent Authorities”) to agree the scope and modalities of such automatic exchanges;

Whereas, [Jurisdiction A] and [Jurisdiction B] [have/are expected to have/have, or are expected to have,] in place by the time the first exchange of CbC Reports takes place (i) appropriate safeguards to ensure that the information received pursuant to this Agreement remains confidential and is used for the purposes of assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks, as well as for economic and statistical analysis, where appropriate, in accordance with Section 5 of this Agreement, (ii) the infrastructure for an effective exchange relationship (including established processes for ensuring timely, accurate, and confidential information exchanges, effective and reliable communications, and capabilities to promptly resolve questions and concerns about exchanges or requests for exchanges and to administer the provisions of Section 4 of this Agreement) and (iii) the necessary legislation to require Reporting MNEs to file the CbC Report;

Whereas, the Competent Authorities intend to conclude this Agreement on reciprocal automatic exchange pursuant to the TIEA and subject to the confidentiality and other protections provided for in the TIEA, including the provisions limiting the use of the information exchanged thereunder;

Now, therefore, the Competent Authorities have agreed as follows:

SECTION 1

Definitions

1. For the purposes of this Agreement, the following terms have the following meanings:

- a) the term “**Jurisdiction A**” means [...];
- b) the term “**Jurisdiction B**” means [...];
- c) the term “**Competent Authority**” means in case of [Jurisdiction A], [...] and in case of [Jurisdiction B], [...];
- d) The term “**Group**” means a collection of enterprises related through ownership or control such that it is either required to prepare consolidated financial statements for financial reporting purposes under applicable accounting principles or would be so required if equity interests in any of the enterprises were traded on a public securities exchange;
- e) the term “**Multinational Enterprise (MNE) Group**” means any Group that (i) includes two or more enterprises the tax residence for which is in different jurisdictions, or includes an enterprise that is resident for tax purposes in one jurisdiction and is subject to tax with respect to the business carried out through a permanent establishment in another jurisdiction, and (ii) is not an Excluded MNE Group;
- f) the term “**Excluded MNE Group**” means a Group that is not required to file a CbC Report on the basis that the consolidated group revenue of the Group during the fiscal year immediately preceding the reporting fiscal year, as reflected in its consolidated financial statements for such preceding fiscal year, is below the threshold defined in domestic law by the Jurisdiction and being consistent with the 2015 Report, as may be amended following the 2020 review contemplated therein;
- g) the term “**Constituent Entity**” means (i) any separate business unit of an MNE Group that is included in the consolidated financial statements for financial reporting purposes, or would be so included if equity interests in such business unit of an MNE Group were traded on a public securities exchange (ii) any separate business unit that is excluded from the MNE Group’s consolidated financial statements solely on size or materiality grounds and (iii) any permanent establishments of any separate business unit of the MNE Group included in (i) or (ii) above provided such business unit prepares a separate financial statement for such permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting or internal management control purposes;
- h) the term “**Reporting Entity**” means the Constituent Entity that, by virtue of domestic law in its jurisdiction of tax residence, files the CbC Report in its capacity to do so on behalf of the MNE Group;
- i) the term “**CbC Report**” means the Country-by-Country Report to be filed annually by the Reporting Entity in accordance with the laws of its jurisdiction of tax residence and with the information required to be reported under such laws covering the items and reflecting the format set out in the 2015 Report, as may be amended following the 2020 review contemplated therein; and

- j) the term “**2015 Report**” means the consolidated report, entitled *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, on Action 13 of the OECD/ G20 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.
2. As regards to the application of this Agreement at any time by a Competent Authority of a Jurisdiction, any term not otherwise defined in this Agreement will, unless the context otherwise requires or the Competent Authorities agree to a common meaning (as permitted by domestic law), have the meaning that it has at that time under the law of the Jurisdiction applying this Agreement, any meaning under the applicable tax laws of that Jurisdiction prevailing over a meaning given to the term under other laws of that Jurisdiction.

SECTION 2

Exchange of Information with Respect to MNE Groups

Pursuant to the provisions of Article [5A] of the TIEA, each Competent Authority will annually exchange on an automatic basis the CbC Report received from each Reporting Entity that is resident for tax purposes in its Jurisdiction with the other Competent Authority, provided that, on the basis of the information provided in the CbC Report, one or more Constituent Entities of the MNE Group of the Reporting Entity are resident for tax purposes in the Jurisdiction of the other Competent Authority or, are subject to tax with respect to the business carried out through a permanent establishment situated in the Jurisdiction of the other Competent Authority.

SECTION 3

Time and Manner of Exchange of Information

1. For the purposes of the exchange of information in Section 2, the currency of the amounts contained in the CbC Report will be specified.
2. With respect to Section 2, a CbC Report is first to be exchanged with respect to fiscal years of MNE Groups commencing on or after [...]. Such CbC Report is to be exchanged as soon as possible and no later than 18 months after the last day of the fiscal year of the Reporting Entity of the MNE Group to which the CbC Report relates. CbC Reports with respect to subsequent fiscal years are to be exchanged as soon as possible and no later than 15 months after the last day of the fiscal year of the MNE Group to which the CbC Report relates.
3. The Competent Authorities will automatically exchange the CbC Reports through a common schema in Extensible Markup Language.
4. The Competent Authorities will work towards and agree on one or more methods for electronic data transmission including encryption standards.

SECTION 4

Collaboration on Compliance and Enforcement

A Competent Authority will notify the other Competent Authority when the first-mentioned Competent Authority has reason to believe, with respect to a Reporting Entity that is resident for tax purposes in the Jurisdiction of the other Competent Authority, that an error may have led to incorrect or incomplete information reporting or that there is non-compliance of a Reporting Entity with the respect to its obligation to file a CbC Report.

The notified Competent Authority will take all appropriate measures available under its domestic law to address the errors or non-compliance described in the notice.

SECTION 5

Confidentiality, Data Safeguards and Appropriate Use

1. All information exchanged is subject to the confidentiality rules and other safeguards provided for in the TIEA, including the provisions limiting the use of the information exchanged.
2. In addition to the restrictions in paragraph 1, the use of the information will be further limited to the permissible uses described in this paragraph. In particular, information received by means of the CbC Report will be used for assessing high-level transfer pricing, base erosion and profit shifting related risks, and, where appropriate, for economic and statistical analysis. The information will not be used as a substitute for a detailed transfer pricing analysis of individual transactions and prices based on a full functional analysis and a full comparability analysis. It is acknowledged that information in the CbC Report on its own does not constitute conclusive evidence that transfer prices are or are not appropriate and, consequently, transfer pricing adjustments will not be based on the CbC Report. Inappropriate adjustments in contravention of this paragraph made by local tax administrations will be conceded in any competent authority proceedings. Notwithstanding the above, there is no prohibition on using the CbC Report data as a basis for making further enquiries into the MNE's transfer pricing arrangements or into other tax matters in the course of a tax audit and, as a result, appropriate adjustments to the taxable income of a Constituent Entity may be made.
3. To the extent permitted under applicable law, each Competent Authority will notify the other Competent Authority immediately regarding of any cases of non-compliance with the paragraphs 1 and 2 of this Section, including any remedial actions, as well as any measures taken in respect of non-compliance with the above-mentioned paragraphs.

SECTION 6

Consultations

1. In case an adjustment of the taxable income of a Constituent Entity, as a result of further enquiries based on the data in the CbC Report, leads to undesirable economic outcomes, including if such cases arise for a specific business, both Competent Authorities shall consult each other and discuss with the aim of resolving the case.
2. If any difficulties in the implementation or interpretation of this Agreement arise, either Competent Authority may request consultations with of the other Competent Authority to develop appropriate measures to ensure that this Agreement is fulfilled. In particular, a Competent Authority shall consult with the other Competent Authority before the first-mentioned Competent Authority determines that there is a systemic failure to exchange CbC Reports with the other Competent Authority.

SECTION 7
Amendments

This Agreement may be amended by consensus by written agreement of the Competent Authorities. Unless otherwise agreed upon, such an amendment is effective on the first day of the month following the expiration of a period of one month after the date of the last signature of such written agreement.

SECTION 8
Term of Agreement

1. This Agreement will come into effect on [...]/the date of the later of the notifications provided by each Competent Authority that its Jurisdiction either has the necessary laws in place to require Reporting Entities to file a CbC Report].

2. A Competent Authority may temporarily suspend the exchange of information under this Agreement by giving notice in writing to the other Competent Authority that it has determined that there is or has been significant non-compliance by the other Competent Authority with this Agreement. Before making such a determination, the first-mentioned Competent Authority shall consult with the other Competent Authority. For the purposes of this paragraph, significant non-compliance means non-compliance with paragraphs 1 and 2 of Section 5 and paragraph 1 of Section 6 of this Agreement and the provisions of the TIEA referred to therein, as well as a failure by the Competent Authority to provide timely or adequate information as required under this Agreement. A suspension will have immediate effect and will last until the second-mentioned Competent Authority establishes in a manner acceptable to both Competent Authorities that there has been no significant non-compliance or that the second-mentioned Competent Authority has adopted relevant measures that address the significant non-compliance.

3. Either Competent Authority may terminate this Agreement by giving notice of termination in writing to the other Competent Authority. Such termination will become effective on the first day of the month following the expiration of a period of 12 months after the date of the notice of termination. In the event of termination, all information previously received under this Agreement will remain confidential and subject to the terms of the TIEA.

Signed in duplicate in [...] on [...].

Competent Authority for
[Jurisdiction A]

Competent Authority for
[Jurisdiction B]

Bibliography

- OECD (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>.
- OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
- OECD (2012), *Keeping it Safe: The OECD Guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes*, OECD Publishing, Paris, www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf.
- OECD (2010), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT

The OECD is a unique forum where governments work together to address the economic, social and environmental challenges of globalisation. The OECD is also at the forefront of efforts to understand and to help governments respond to new developments and concerns, such as corporate governance, the information economy and the challenges of an ageing population. The Organisation provides a setting where governments can compare policy experiences, seek answers to common problems, identify good practice and work to co-ordinate domestic and international policies.

The OECD member countries are: Australia, Austria, Belgium, Canada, Chile, the Czech Republic, Denmark, Estonia, Finland, France, Germany, Greece, Hungary, Iceland, Ireland, Israel, Italy, Japan, Korea, Luxembourg, Mexico, the Netherlands, New Zealand, Norway, Poland, Portugal, the Slovak Republic, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, the United Kingdom and the United States. The European Union takes part in the work of the OECD.

OECD Publishing disseminates widely the results of the Organisation's statistics gathering and research on economic, social and environmental issues, as well as the conventions, guidelines and standards agreed by its members.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting

Addressing base erosion and profit shifting is a key priority of governments around the globe. In 2013, OECD and G20 countries, working together on an equal footing, adopted a 15-point Action Plan to address BEPS. This report is an output of Action 13.

Beyond securing revenues by realigning taxation with economic activities and value creation, the OECD/G20 BEPS Project aims to create a single set of consensus-based international tax rules to address BEPS, and hence to protect tax bases while offering increased certainty and predictability to taxpayers. A key focus of this work is to eliminate double non-taxation. However in doing so, new rules should not result in double taxation, unwarranted compliance burdens or restrictions to legitimate cross-border activity.

Contents

Chapter V of the Transfer Pricing Guidelines on Documentation

Annex I to Chapter V. Transfer pricing documentation – Master file

Annex II to Chapter V. Transfer pricing documentation – Local file

Annex III to Chapter V. Transfer pricing documentation – Country-by-Country Report

Annex IV to Chapter V. Country-by-Country Reporting Implementation Package

www.oecd.org/tax/beeps.htm

Consult this publication on line at <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

This work is published on the OECD iLibrary, which gathers all OECD books, periodicals and statistical databases. Visit www.oecd-ilibrary.org for more information.





Government of Sweden

DECLARATION

I, Linda HAGGREN, Director General, Ministry of Finance, on behalf of the Competent Authority of Sweden, declare that it hereby agrees to comply with the provisions of the

*Multilateral Competent Authority Agreement on
the Exchange of Country-by-Country Reports*

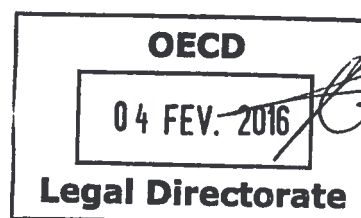
hereafter referred to as the “Agreement” and attached to this Declaration.

By means of the present Declaration, the Competent Authority of Sweden is to be considered a signatory of the Agreement as from 27 January 2016. The Agreement will come into effect in respect of the Competent Authority of Sweden in accordance with Section 8 thereof.

Signed in Paris on 27 January 2016

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'L. Haggren'.

**CERTIFIED TRUE COPY
OF ORIGINAL**



MULTILATERAL COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT ON THE EXCHANGE OF COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTS

Whereas, the jurisdictions of the signatories to the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (the “Agreement”) are Parties of, or territories covered by, the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters or the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the Protocol (the “Convention”) or have signed or expressed their intention to sign the Convention and acknowledge that the Convention must be in force and in effect in relation to them before the automatic exchange of Country-by-Country (CbC) Reports takes place;

Whereas, a country that has signed or expressed its intention to sign the Convention will only become a Jurisdiction as defined in Section 1 of this Agreement once it has become a Party to the Convention;

Whereas, the jurisdictions desire to increase international tax transparency and improve access of their respective tax authorities to information regarding the global allocation of the income, the taxes paid, and certain indicators of the location of economic activity among tax jurisdictions in which Multinational Enterprise (MNE) Groups operate through the automatic exchange of annual CbC Reports, with a view to assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks, as well as for economic and statistical analysis, where appropriate;

Whereas, the laws of the respective Jurisdictions require or are expected to require the Reporting Entity of an MNE Group to annually file a CbC Report;

Whereas, the CbC Report is intended to be part of a three-tiered structure, along with a global master file and a local file, which together represent a standardised approach to transfer pricing documentation which will provide tax administrations with relevant and reliable information to perform an efficient and robust transfer pricing risk assessment analysis;

Whereas, Chapter III of the Convention authorises the exchange of information for tax purposes, including the exchange of information on an automatic basis, and allows the competent authorities of the Jurisdictions to agree on the scope and modalities of such automatic exchanges;

Whereas, Article 6 of the Convention provides that two or more Parties can mutually agree to exchange information automatically, albeit that the actual exchange of the information will take place on a bilateral basis between the Competent Authorities;

Whereas, the Jurisdictions will have, or are expected to have in place by the time the first exchange of CbC Reports takes place, (i) appropriate safeguards to ensure that the information received pursuant to this Agreement remains confidential and is used for the purposes of assessing high-level transfer pricing risks and other base erosion and profit shifting related risks, as well as for economic and statistical analysis, where appropriate, in accordance with Section 5 of this Agreement, (ii) the infrastructure for an effective exchange relationship (including established processes for ensuring timely, accurate, and confidential information exchanges, effective and reliable communications, and capabilities to promptly resolve questions and concerns about exchanges or requests for exchanges and to administer the provisions of Section 4 of this Agreement) and (iii) the necessary legislation to require Reporting Entities to file the CbC Report;

ACCORD MULTILATÉRAL ENTRE AUTORITÉS COMPÉTENTES PORTANT SUR L'ÉCHANGE DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

Considérant que les juridictions des signataires de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange de déclarations pays par pays (l'« Accord ») sont des Parties à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ou à cette même Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le Protocole (la « Convention »), ou des territoires couverts par cette Convention, ou ont signé ou exprimé leur intention de signer la Convention et reconnu que la Convention doit être en vigueur et avoir pris effet à leur égard avant le début de l'échange automatique des déclarations pays par pays ;

Considérant qu'un pays qui a signé ou exprimé son intention de signer la Convention ne deviendra une Juridiction telle que définie à la section 1 du présent Accord que lorsqu'il sera devenu Partie à la Convention ;

Considérant que les juridictions veulent accroître la transparence fiscale internationale et améliorer l'accès de leurs administrations fiscales respectives aux informations concernant la répartition mondiale des bénéfices, des impôts payés et certains indicateurs de localisation de l'activité économique entre juridictions fiscales dans lesquelles les groupes d'entreprises multinationales exercent leurs activités, grâce à l'échange automatique de déclarations pays par pays annuelles, dans le but de procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et d'autres risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, y compris le cas échéant à des fins d'analyse économique et statistique ;

Considérant que les lois des Juridictions respectives imposent ou devraient imposer à l'entité déclarante d'un groupe d'entreprises multinationales de déposer chaque année une déclaration pays par pays ;

Considérant que la déclaration pays par pays fera partie d'une structure à trois niveaux, avec le fichier principal mondial et le fichier local, qui ensemble représentent une approche standardisée de la documentation des prix de transfert et fourniront aux administrations fiscales des informations fiables et pertinentes pour effectuer une analyse efficace et robuste des risques liés aux prix de transfert ;

Considérant que le chapitre III de la Convention autorise l'échange de renseignements à des fins fiscales, y compris de manière automatique, et autorise les autorités compétentes des Juridictions à définir la portée et les modalités de ces échanges automatiques ;

Considérant que l'article 6 de la Convention prévoit que deux Parties ou plus peuvent convenir mutuellement d'échanger automatiquement des renseignements même si l'échange des renseignements proprement dit s'effectuera sur une base bilatérale entre autorités compétentes ;

Considérant que les Juridictions ont mis en place ou devraient avoir en place lors du premier échange des déclarations pays par pays (i) les protections adéquates pour faire en sorte que les renseignements reçus conformément à cet Accord restent confidentiels et soient utilisés dans le seul but de procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et d'autres risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, y compris le cas échéant à des fins d'analyse économique et statistique, conformément à la section 5 du présent Accord, (ii) les infrastructures nécessaires à un échange efficace (y compris les processus garantissant un échange de renseignements en temps voulu, exact et confidentiel, des communications efficaces et fiables, et les moyens permettant de résoudre rapidement les questions et préoccupations relatives aux échanges ou aux demandes d'échanges et d'appliquer les dispositions de la section 4 du présent Accord) et (iii) la législation nécessaire pour imposer aux entités déclarantes de déposer une déclaration pays par pays ;

Whereas the Jurisdictions are committed to discuss with the aim of resolving cases of undesirable economic outcomes, including for individual businesses, in accordance with paragraph 2 of Article 24 of the Convention, as well as paragraph 1 of Section 6 of this Agreement;

Whereas mutual agreement procedures, for instance on the basis of a double tax convention concluded between the jurisdictions of the Competent Authorities, remain applicable in cases where the CbC Report has been exchanged on the basis of this Agreement;

Whereas, the Competent Authorities of the jurisdictions intend to conclude this Agreement, without prejudice to national legislative procedures (if any), and subject to the confidentiality and other protections provided for in the Convention, including the provisions limiting the use of the information exchanged thereunder;

Now, therefore, the Competent Authorities have agreed as follows:

SECTION 1 *Definitions*

1. For the purposes of this Agreement, the following terms have the following meanings:
 - a. the term “**Jurisdiction**” means a country or a territory in respect of which the Convention is in force and is in effect, either through ratification, acceptance or approval in accordance with Article 28, or through territorial extension in accordance with Article 29, and which is a signatory to this Agreement;
 - b. the term “**Competent Authority**” means, for each respective Jurisdiction, the persons and authorities listed in Annex B of the Convention;
 - c. The term “**Group**” means a collection of enterprises related through ownership or control such that it is either required to prepare consolidated financial statements for financial reporting purposes under applicable accounting principles or would be so required if equity interests in any of the enterprises were traded on a public securities exchange;
 - d. the term “**Multinational Enterprise (MNE) Group**” means any Group that (i) includes two or more enterprises the tax residence for which is in different jurisdictions, or includes an enterprise that is resident for tax purposes in one jurisdiction and is subject to tax with respect to the business carried out through a permanent establishment in another jurisdiction, and (ii) is not an Excluded MNE Group;
 - e. the term “**Excluded MNE Group**” means a Group that is not required to file a CbC Report on the basis that the annual consolidated group revenue of the Group during the fiscal year immediately preceding the reporting fiscal year, as reflected in its consolidated financial statements for such preceding fiscal year, is below the threshold defined in domestic law by the Jurisdiction and being consistent with the 2015 Report, as may be amended following the 2020 review contemplated therein;
 - f. the term “**Constituent Entity**” means (i) any separate business unit of an MNE Group that is included in the consolidated financial statements for financial reporting purposes, or would be so included if equity interests in such business unit of an MNE Group were traded on a public securities exchange (ii) any separate business unit that is excluded from the MNE Group’s consolidated financial statements solely on size or materiality grounds and (iii) any permanent establishment of any separate business unit of the MNE Group included in (i) or (ii) above provided the business unit prepares a separate financial statement for such permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting or internal management control purposes;

Considérant que les Juridictions sont prêtes à dialoguer dans le but de résoudre les cas de résultats économiques indésirables, y compris pour les entreprises en particulier, conformément au paragraphe 2 de l'article 24 de la Convention et au paragraphe 1 de la section 6 du présent Accord ;

Considérant que les procédures amiables, prévues par exemple par une convention de double imposition conclue entre les juridictions des autorités compétentes, restent applicables dans les cas où la déclaration pays par pays a été échangée en vertu de cet Accord ;

Considérant que les autorités compétentes des juridictions ont l'intention de conclure cet Accord, sans préjudice des procédures législatives nationales éventuelles, et sous réserve de la confidentialité et des garanties prévues par la Convention, y compris les dispositions qui limitent l'utilisation des renseignements échangés en vertu de cet Accord ;

Les autorités compétentes sont dès lors convenues des dispositions suivantes :

SECTION 1

Définitions

1. Aux fins du présent Accord, les expressions et termes suivants ont le sens défini ci-après :
 - a. Le terme « **Juridiction** » désigne un pays ou un territoire pour lequel la Convention est en vigueur et a pris effet par ratification, acceptation ou approbation conformément à l'article 28, ou par extension territoriale conformément à l'article 29, et qui est signataire du présent Accord ;
 - b. L'expression « **autorité compétente** » désigne, pour chaque Juridiction respective, les personnes et autorités énumérées à l'Annexe B de la Convention ;
 - c. Le terme « **groupe** » désigne un ensemble d'entreprises liées en vertu de la structure de propriété ou de contrôle, tenu à ce titre d'établir des états financiers consolidés conformes aux principes comptables applicables à des fins d'information financière, ou qui serait tenu de le faire si des participations dans l'une ou l'autre de ces entreprises étaient cotées en bourse ;
 - d. L'expression « **groupe d'entreprises multinationales** » désigne tout groupe qui (i) comprend deux entreprises ou plus, dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise dont la résidence fiscale se trouve dans une juridiction mais qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par le biais d'un établissement stable, et (ii) qui n'est pas un groupe d'entreprises multinationales exclu ;
 - e. L'expression « **groupe d'entreprises multinationales exclu** » désigne un groupe qui n'est pas tenu de déposer une déclaration pays par pays parce que son chiffre d'affaires annuel consolidé réalisé au cours de l'exercice fiscal qui précède immédiatement l'exercice fiscal déclarable, ainsi qu'il ressort de ses états financiers consolidés pour cet exercice fiscal antérieur, est inférieur au seuil défini par la législation interne de la Juridiction, conformément au rapport de 2015 tel qu'il peut être amendé à la suite du réexamen en 2020 qui y est envisagé ;
 - f. L'expression « **entité constitutive** » désigne (i) toute unité opérationnelle distincte d'un groupe d'entreprises multinationales qui est intégrée dans les états financiers consolidés à des fins d'information financière, ou qui le serait si des participations dans cette unité opérationnelle d'un groupe d'entreprises multinationales étaient cotées en bourse ; (ii) toute unité opérationnelle distincte qui est exclue des états financiers consolidés du groupe d'entreprises multinationales uniquement pour des raisons de taille ou d'importance relative ; et (iii) tout établissement stable d'une unité opérationnelle distincte du groupe d'entreprises multinationales appartenant aux catégories (i) ou (ii) ci-dessus sous réserve que l'unité opérationnelle établisse un état financier distinct pour cet établissement stable à des fins réglementaires, fiscales, d'information financière ou de gestion interne ;

- g. the term “**Reporting Entity**” means the Constituent Entity that, by virtue of domestic law in its jurisdiction of tax residence, files the CbC Report in its capacity to do so on behalf of the MNE Group;
 - h. the term “**CbC Report**” means the country-by-country report to be filed annually by the Reporting Entity in accordance with the laws of its jurisdiction of tax residence and with the information required to be reported under such laws covering the items and reflecting the format set out in the 2015 Report, as may be amended following the 2020 review contemplated therein;
 - i. the term “**2015 Report**” means the consolidated report, entitled “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, on Action 13 of the OECD/G20 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”;
 - j. the term “**Co-ordinating Body**” means the co-ordinating body of the Convention that, pursuant to paragraph 3 of Article 24 of the Convention, is composed of representatives of the competent authorities of the Parties to the Convention;
 - k. the term “**Co-ordinating Body Secretariat**” means the OECD Secretariat that provides support to the Co-ordinating Body;
 - l. the term “**Agreement in effect**” means, in respect of any two Competent Authorities, that both Competent Authorities have indicated their intention to automatically exchange information with each other and have satisfied the other conditions set out in paragraph 2 of Section 8. A list of Competent Authorities between which this Agreement is in effect is to be published on the OECD Website.
2. As regards to the application of this Agreement at any time by a Competent Authority of a Jurisdiction, any term not otherwise defined in this Agreement will, unless the context otherwise requires or the Competent Authorities agree to a common meaning (as permitted by domestic law), have the meaning that it has at that time under the law of the Jurisdiction applying this Agreement, any meaning under the applicable tax laws of that Jurisdiction prevailing over a meaning given to the term under other laws of that Jurisdiction.

SECTION 2

Exchange of Information with Respect to MNE Groups

1. Pursuant to the provisions of Articles 6, 21 and 22 of the Convention, each Competent Authority will annually exchange on an automatic basis the CbC Report received from each Reporting Entity that is resident for tax purposes in its jurisdiction with all such other Competent Authorities of Jurisdictions with respect to which it has this Agreement in effect, and in which, on the basis of the information in the CbC Report, one or more Constituent Entities of the MNE Group of the Reporting Entity are either resident for tax purposes, or are subject to tax with respect to the business carried out through a permanent establishment.
2. Notwithstanding the previous paragraph, the Competent Authorities of the Jurisdictions that have indicated that they are to be listed as non-reciprocal jurisdictions on the basis of their notification pursuant to paragraph 1 b) of Section 8 will send CbC Reports pursuant to paragraph 1, but will not receive CbC Reports under this Agreement. Competent Authorities of Jurisdictions that are not listed as non-reciprocal Jurisdictions will both send and receive the information specified in paragraph 1. Competent Authorities will, however, not send such information to Competent Authorities of the Jurisdictions included in the aforementioned list of non-reciprocal Jurisdictions.

- g. L'expression « **entité déclarante** » désigne l'entité constitutive qui, en application de la législation interne de sa juridiction de résidence fiscale, dépose la déclaration pays par pays en sa qualité de représentant du groupe d'entreprises multinationales;
- h. L'expression « **déclaration pays par pays** » désigne la déclaration pays par pays que l'entité déclarante doit, conformément aux lois de sa juridiction de résidence fiscale, déposer chaque année avec les informations devant être déclarées selon ces lois comportant les éléments et reprenant la présentation adoptés dans le rapport de 2015, tel qu'il pourrait être amendé à la suite du réexamen en 2020 qui y est envisagé ;
- i. L'expression « **rapport de 2015** » désigne le rapport final intitulé « Documentation des prix de transfert et déclarations pays par pays » établi au titre de l'action 13 du plan d'action de l'OCDE et du G20 concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ;
- j. L'expression « **organe de coordination** » désigne l'organe de coordination de la Convention qui, conformément au paragraphe 3 de l'article 24 de la Convention, est composé de représentants des autorités compétentes des Parties à la Convention ;
- k. L'expression « **secrétariat de l'organe de coordination** » désigne le secrétariat de l'OCDE qui assiste l'organe de coordination ;
- l. L'expression « **accord qui a pris effet** » signifie, pour deux autorités compétentes quelles qu'elles soient, que les deux autorités compétentes ont manifesté leur intention d'échanger automatiquement des renseignements l'une avec l'autre et ont satisfait aux autres conditions prévues au paragraphe 2 de la section 8. La liste des autorités compétentes pour lesquelles le présent Accord a pris effet sera publiée sur le site Internet de l'OCDE.

2. Pour l'application de cet Accord à un moment donné par une autorité compétente d'une Juridiction, tout terme ou expression qui n'est pas défini dans le présent Accord a, sauf si le contexte exige une interprétation différente ou si les autorités compétentes s'entendent sur une signification commune (comme l'autorise le droit national), le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de la Juridiction qui applique le présent Accord, toute définition figurant dans la législation fiscale applicable de cette Juridiction l'emportant sur une définition contenue dans une autre législation de la même Juridiction.

SECTION 2

Échange de renseignements concernant des groupes d'entreprises multinationales

1. Conformément aux articles 6, 21 et 22 de la Convention, chaque autorité compétente échangera chaque année, de manière automatique, la déclaration pays par pays reçue de chaque entité déclarante résidente de sa juridiction à des fins fiscales, avec toutes les autres autorités compétentes des Juridictions pour lesquelles cet Accord a pris effet et dans lesquelles, sur la base des informations contenues dans la déclaration pays par pays, une ou plusieurs entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales de l'entité déclarante sont résidentes à des fins fiscales ou sont imposées au titre d'activités menées par l'intermédiaire d'un établissement stable.

2. Nonobstant le paragraphe précédent, les autorités compétentes des Juridictions qui ont indiqué qu'elles doivent être inscrites sur la liste des juridictions pour lesquelles il n'y a pas de réciprocité, en adressant la notification prévue à l'alinéa 1 b) de la section 8, transmettront les déclarations pays par pays prévues par le paragraphe 1, mais ne les recevront pas en vertu de cet Accord. Les autorités compétentes des Juridictions qui ne figurent pas dans la liste des juridictions pour lesquelles il n'y a pas de réciprocité transmettront et recevront les informations visées au paragraphe 1. Toutefois, les autorités compétentes n'envoieront pas ces renseignements aux autorités compétentes des Juridictions énumérées dans la liste susmentionnée.

SECTION 3

Time and Manner of Exchange of Information

1. For the purposes of the exchange of information in Section 2, the currency of the amounts contained in the CbC Report will be specified.
2. With respect to paragraph 1 of Section 2, a CbC Report is first to be exchanged, with respect to the fiscal year of the MNE Group commencing on or after the date indicated by the Competent Authority in the notification pursuant to paragraph 1a) of Section 8, as soon as possible and no later than 18 months after the last day of that fiscal year. Notwithstanding the foregoing, a CbC Report is only required to be exchanged, if both Competent Authorities have this Agreement in effect and their respective Jurisdictions have in effect legislation that requires the filing of CbC Reports with respect to the fiscal year to which the CbC Report relates and that is consistent with the scope of exchange provided for in Section 2.
3. Subject to paragraph 2, the CbC Report is to be exchanged as soon as possible and no later than 15 months after the last day of the fiscal year of the MNE Group to which the CbC Report relates.
4. The Competent Authorities will automatically exchange the CbC Reports through a common schema in Extensible Markup Language.
5. The Competent Authorities will work towards and agree on one or more methods for electronic data transmission, including encryption standards, with a view to maximising standardisation and minimising complexities and costs and will notify the Co-ordinating Body Secretariat of such standardised transmission and encryption methods.

SECTION 4

Collaboration on Compliance and Enforcement

A Competent Authority will notify the other Competent Authority when the first-mentioned Competent Authority has reason to believe, with respect to a Reporting Entity that is resident for tax purposes in the jurisdiction of the other Competent Authority, that an error may have led to incorrect or incomplete information reporting or that there is non-compliance of a Reporting Entity with respect to its obligation to file a CbC Report. The notified Competent Authority will take appropriate measures available under its domestic law to address the errors or non-compliance described in the notice.

SECTION 5

Confidentiality, Data Safeguards and Appropriate Use

1. All information exchanged is subject to the confidentiality rules and other safeguards provided for in the Convention, including the provisions limiting the use of the information exchanged.

SECTION 3

Calendrier et modalités des échanges de renseignements

1. Aux fins de l'échange de renseignements prévu à la section 2, la devise dans laquelle sont exprimés les montants contenus dans la déclaration pays par pays doit être précisée.
2. S'agissant du paragraphe 1 de la section 2, une déclaration pays par pays doit être échangée pour la première fois, concernant l'exercice fiscal du groupe d'entreprises multinationales ouvert à la date indiquée par l'autorité compétente dans la notification visée à l'alinéa 1 a) de la section 8 ou à une date ultérieure, le plus tôt possible, et au plus tard 18 mois après le dernier jour de cet exercice. Nonobstant ce qui précède, l'obligation d'échanger une déclaration pays par pays s'applique seulement si cet Accord a pris effet entre les deux autorités compétentes et si leurs Juridictions respectives sont dotées d'une législation qui prévoit le dépôt des déclarations pays par pays pour l'exercice fiscal couvert par la déclaration, et qui est conforme à la portée de l'échange définie à la section 2.
3. Sous réserve du paragraphe 2, la déclaration pays par pays doit être transmise le plus rapidement possible, et au plus tard 15 mois après le dernier jour de l'exercice fiscal du groupe d'entreprises multinationales qui fait l'objet de cette déclaration.
4. Les autorités compétentes échangeront automatiquement les déclarations pays par pays selon un schéma commun en langage à balise extensible (XML).
5. Les autorités compétentes œuvreront pour et s'accorderont sur une ou plusieurs méthodes de transmission électronique de données, y compris sur des normes de cryptage, en vue de renforcer autant que possible la standardisation et de réduire la complexité et les coûts, et informeront le secrétariat de l'organe de coordination des méthodes de transmission et de cryptage standardisées retenues.

SECTION 4

Collaboration en matière d'application et de mise en œuvre de l'Accord

Une autorité compétente informera l'autre autorité compétente lorsqu'elle a des raisons de croire, s'agissant d'une entité déclarante résidente à des fins fiscales dans la juridiction de l'autre autorité compétente, qu'une erreur peut avoir eu pour conséquence la communication de renseignements erronés ou incomplets ou qu'une entité déclarante ne respecte pas ses obligations de dépôt d'une déclaration pays par pays. L'autorité compétente ainsi notifiée appliquera toutes les dispositions appropriées de son droit interne pour corriger ces erreurs ou remédier aux manquements décrits dans la notification.

SECTION 5

Confidentialité, protection et usage approprié des données

1. Tous les renseignements échangés sont soumis aux obligations de confidentialité et autres protections prévues par la Convention, y compris aux dispositions qui limitent leur utilisation.

2. In addition to the restrictions in paragraph 1, the use of the information will be further limited to the permissible uses described in this paragraph. In particular, information received by means of the CbC Report will be used for assessing high-level transfer pricing, base erosion and profit shifting related risks, and, where appropriate, for economic and statistical analysis. The information will not be used as a substitute for a detailed transfer pricing analysis of individual transactions and prices based on a full functional analysis and a full comparability analysis. It is acknowledged that information in the CbC Report on its own does not constitute conclusive evidence that transfer prices are or are not appropriate and, consequently, transfer pricing adjustments will not be based on the CbC Report. Inappropriate adjustments in contravention of this paragraph made by local tax administrations will be conceded in any competent authority proceedings. Notwithstanding the above, there is no prohibition on using the CbC Report data as a basis for making further enquiries into the MNE Group's transfer pricing arrangements or into other tax matters in the course of a tax audit and, as a result, appropriate adjustments to the taxable income of a Constituent Entity may be made.

3. To the extent permitted under applicable law, a Competent Authority will notify the Co-ordinating Body Secretariat immediately of any cases of non-compliance with paragraphs 1 and 2 of this Section, including any remedial actions, as well as any measures taken in respect of non-compliance with the above-mentioned paragraphs. The Co-ordinating Body Secretariat will notify all Competent Authorities with respect to which this is an Agreement in effect with the first mentioned Competent Authority.

SECTION 6

Consultations

1. In case an adjustment of the taxable income of a Constituent Entity, as a result of further enquiries based on the data in the CbC Report, leads to undesirable economic outcomes, including if such cases arise for a specific business, the Competent Authorities of the Jurisdictions in which the affected Constituent Entities are resident shall consult each other and discuss with the aim of resolving the case.

2. If any difficulties in the implementation or interpretation of this Agreement arise, a Competent Authority may request consultations with one or more of the Competent Authorities to develop appropriate measures to ensure that this Agreement is fulfilled. In particular, a Competent Authority shall consult with the other Competent Authority, before the first-mentioned Competent Authority determines that there is a systemic failure to exchange CbC Reports with the other Competent Authority. Where the first mentioned Competent Authority makes such a determination it shall notify the Co-ordinating Body Secretariat which, after having informed the other Competent Authority concerned, will notify all Competent Authorities. To the extent permitted by applicable law, either Competent Authority may, and if it so wishes through the Co-ordinating Body Secretariat, involve other Competent Authorities that have this Agreement in effect with a view to finding an acceptable resolution to the issue.

3. The Competent Authority that requested the consultations pursuant to paragraph 2 shall ensure, as appropriate, that the Co-ordinating Body Secretariat is notified of any conclusions that were reached and measures that were developed, including the absence of such conclusions or measures, and the Co-ordinating Body Secretariat will notify all Competent Authorities, even those that did not participate in the consultations, of any such conclusions or measures. Taxpayer-specific information, including information that would reveal the identity of the taxpayer involved, is not to be furnished.

2. Outre les restrictions visées au paragraphe 1, l'utilisation des renseignements sera limitée aux seules fins autorisées dans ce paragraphe. En particulier, les renseignements figurant dans la déclaration pays par pays seront utilisés pour procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires et, le cas échéant, à des fins d'analyse économique et statistique. Les renseignements ne seront pas utilisés en remplacement d'une analyse détaillée des prix de transfert réalisée pour une transaction ou une rémunération particulière, fondée sur une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité complètes. Il est entendu que les informations figurant dans la déclaration pays par pays ne permettent pas en soi de déterminer de manière concluante si les prix de transfert sont corrects ou non et, par conséquent, elles ne doivent pas être utilisées pour fonder des ajustements de prix de transfert. Les ajustements inadéquats effectués par des administrations fiscales locales en violation de ce paragraphe seront abandonnés dans toute procédure mise en œuvre par les autorités compétentes. Nonobstant ce qui précède, il n'y a aucune restriction à l'utilisation des renseignements figurant dans la déclaration pays par pays comme point de départ à un examen plus approfondi des prix de transfert établis par le groupe d'entreprises multinationales ou d'autres questions fiscales lors d'un contrôle et, par conséquent, des ajustements appropriés du bénéfice imposable d'une entité constitutive peuvent être effectués.

3. Dans la mesure où sa législation le permet, une autorité compétente notifiera immédiatement au secrétariat de l'organe de coordination toute violation des paragraphes 1 et 2 de cette section, en y incluant les actions correctives et toute autre mesure qui en résultent. Le secrétariat de l'organe de coordination informera toutes les autorités compétentes pour lesquelles le présent Accord constitue un Accord qui a pris effet avec la première autorité compétente mentionnée.

SECTION 6

Consultations

1. Si un ajustement du bénéfice imposable d'une entité constitutive, effectué à la suite d'investigations supplémentaires fondées sur les données figurant dans la déclaration pays par pays, aboutit à des résultats économiques indésirables, y compris pour une entreprise en particulier, les autorités compétentes des Juridictions dans lesquelles les entités constitutives concernées ont leur résidence fiscale doivent se consulter et dialoguer en vue de résoudre ce cas.

2. En cas de difficulté dans l'application ou l'interprétation du présent Accord, une autorité compétente peut solliciter des consultations avec une ou plusieurs autorités compétentes en vue d'élaborer des mesures appropriées pour garantir l'exécution du présent Accord. Une autorité compétente doit, en particulier, consulter l'autre autorité compétente avant de conclure à l'existence d'une défaillance systémique, de la part de l'autre autorité compétente, concernant l'échange des déclarations pays par pays. Si la première autorité compétente mentionnée conclut à l'existence de cette défaillance, elle doit en informer le secrétariat de l'organe de coordination qui, après en avoir informé l'autre autorité compétente concernée, notifiera l'ensemble des autorités compétentes. Dans la mesure où sa législation le permet, toute autorité compétente peut, en passant par le secrétariat de l'organe de coordination si elle le souhaite, associer d'autres autorités compétentes pour lesquelles cet Accord a pris effet aux fins de recherche d'une solution acceptable au problème.

3. L'autorité compétente qui a demandé les consultations conformément au paragraphe 2 doit veiller, s'il y a lieu, à ce que le secrétariat de l'organe de coordination soit informé des conclusions adoptées et de toutes mesures ainsi définies, y compris l'absence de conclusions ou de mesures, et le secrétariat de l'organe de coordination informera l'ensemble des autorités compétentes, même celles qui n'ont pas pris part aux consultations, de ces conclusions ou mesures. Les renseignements spécifiques aux contribuables, y compris ceux qui révèlent l'identité du contribuable concerné, n'ont pas à être communiqués.

SECTION 7
Amendments

This Agreement may be amended by consensus by written agreement of all of the Competent Authorities that have the Agreement in effect. Unless otherwise agreed upon, such an amendment is effective on the first day of the month following the expiration of a period of one month after the date of the last signature of such written agreement.

SECTION 8
Term of Agreement

1. A Competent Authority must provide, at the time of signature of this Agreement or as soon as possible thereafter, a notification to the Co-ordinating Body Secretariat:
 - a. that its Jurisdiction has the necessary laws in place to require Reporting Entities to file a CbC Report and that its Jurisdiction will require the filing of CbC Reports with respect to fiscal years of Reporting Entities commencing on or after the date set out in the notification;
 - b. specifying whether the Jurisdiction is to be included in the list of non-reciprocal Jurisdictions;
 - c. specifying one or more methods for electronic data transmission including encryption;
 - d. that it has in place the necessary legal framework and infrastructure to ensure the required confidentiality and data safeguards standards in accordance with Article 22 of the Convention and paragraph 1 and Section 5 of this Agreement, as well as the appropriate use of the information in the CbC Reports as described in paragraph 2 of Section 5 of this Agreement, and attaching the completed confidentiality and data safeguard questionnaire attached as Annex to this Agreement; and
 - e. that includes (i) a list of the Jurisdictions of the Competent Authorities with respect to which it intends to have this Agreement in effect, following national legislative procedures for entry into force (if any) or (ii) a declaration by the Competent Authority that it intends to have this Agreement in effect with all other Competent Authorities that provide a notification under paragraph 1e) of Section 8.

Competent Authorities must notify the Co-ordinating Body Secretariat, promptly, of any subsequent change to be made to any of the above-mentioned content of the notification.

2. This Agreement will come into effect between two Competent Authorities on the later of the following dates: (i) the date on which the second of the two Competent Authorities has provided notification to the Co-ordinating Body Secretariat under paragraph 1 that includes the other Competent Authority's Jurisdiction pursuant to subparagraph 1e) and (ii) the date on which the Convention has entered into force and is in effect for both Jurisdictions.

3. The Co-ordinating Body Secretariat will maintain a list that will be published on the OECD website of the Competent Authorities that have signed the Agreement and between which Competent Authorities this is an Agreement in effect. In addition, the Co-ordinating Body Secretariat will publish the information provided by Competent Authorities pursuant to subparagraphs 1(a) and (b) on the OECD website.

4. The information provided pursuant to subparagraphs 1(c) through (e) will be made available to other signatories upon request in writing to the Co-ordinating Body Secretariat.

SECTION 7

Modifications

Le présent Accord peut être modifié, par consensus, par accord écrit de toutes les autorités compétentes pour lesquelles l'Accord a pris effet. Sauf disposition contraire, une telle modification prend effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'une période d'un mois après la date de la dernière signature d'un tel accord écrit.

SECTION 8

Durée de l'Accord

1. Une autorité compétente doit, au moment de la signature du présent Accord ou le plus tôt possible par la suite, adresser une notification au secrétariat de l'organe de coordination :
 - a. indiquant que sa Juridiction a mis en place les lois nécessaires pour imposer aux entités déclarantes l'obligation de déposer une déclaration pays par pays et que sa Juridiction exigera le dépôt de déclarations pays par pays portant sur les exercices financiers d'entités déclarantes qui débutent le jour indiqué dans la notification ou après ;
 - b. précisant si la Juridiction doit figurer dans la liste de celles pour lesquelles il n'y a pas de réciprocité ;
 - c. précisant une ou plusieurs méthodes de transmission électronique des données, y compris le cryptage ;
 - d. indiquant qu'elle a mis en place le cadre juridique et les infrastructures nécessaires pour assurer la confidentialité requise et le respect des normes de protection des données mentionnées à l'article 22 de la Convention et au paragraphe 1 de la section 5 du présent Accord, ainsi que l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays précisée au paragraphe 2 de la section 5 du présent Accord, en y joignant le questionnaire rempli concernant la confidentialité et la protection des données joint en Annexe au présent Accord ; et
 - e. comprenant (i) une liste des Juridictions des autorités compétentes à l'égard desquelles elle a l'intention que le présent Accord prenne effet à l'issue des procédures législatives nationales correspondantes le cas échéant ou (ii) une déclaration de l'autorité compétente exprimant son intention que le présent Accord prenne effet à l'égard de toutes les autres autorités compétentes qui adressent une notification mentionnée à l'alinéa 1 e) de la section 8.

Les autorités compétentes devront notifier rapidement au secrétariat de l'organe de coordination toute modification ultérieure qu'elles comptent apporter aux éléments de la notification mentionnés ci-dessus.

2. Le présent Accord prendra effet entre les deux autorités compétentes à la plus tardive des dates suivantes : (i) la date à laquelle la seconde des deux autorités compétentes a déposé au secrétariat de l'organe de coordination la notification visée au paragraphe 1 qui mentionne la Juridiction de l'autre autorité compétente, conformément à l'alinéa 1 (e), et (ii) la date à laquelle la Convention est entrée en vigueur et a pris effet pour les deux Juridictions.
3. Le secrétariat de l'organe de coordination conservera et publiera sur le site Internet de l'OCDE une liste des autorités compétentes qui ont signé l'Accord et entre lesquelles le présent Accord constitue un accord qui a pris effet. En outre, le secrétariat de l'organe de coordination publiera sur le site internet de l'OCDE les informations fournies par les autorités compétentes au titre des alinéas 1 (a) et (b).
4. Les informations fournies conformément aux alinéas 1 (c) à (e) seront mises à la disposition des autres signataires sur demande écrite adressée au secrétariat de l'organe de coordination.

5. A Competent Authority may temporarily suspend the exchange of information under this Agreement by giving notice in writing to another Competent Authority that it has determined that there is or has been significant non-compliance by the second-mentioned Competent Authority with this Agreement. Before making such a determination, the first-mentioned Competent Authority shall consult with the other Competent Authority. For the purposes of this paragraph, significant non-compliance means non-compliance with paragraphs 1 and 2 of Section 5 and paragraph 1 of Section 6 of this Agreement and/or the corresponding provisions of the Convention, as well as a failure by the Competent Authority to provide timely or adequate information as required under this Agreement. A suspension will have immediate effect and will last until the second-mentioned Competent Authority establishes in a manner acceptable to both Competent Authorities that there has been no significant non-compliance or that the second-mentioned Competent Authority has adopted relevant measures that address the significant non-compliance. To the extent permitted by applicable law, either Competent Authority may, and if it so wishes through the Co-ordinating Body Secretariat, involve other Competent Authorities that have this Agreement in effect with a view to finding an acceptable resolution to the issue.

6. A Competent Authority may terminate its participation in this Agreement, or with respect to a particular Competent Authority, by giving notice of termination in writing to the Co-ordinating Body Secretariat. Such termination will become effective on the first day of the month following the expiration of a period of 12 months after the date of the notice of termination. In the event of termination, all information previously received under this Agreement will remain confidential and subject to the terms of the Convention.

SECTION 9 ***Co-ordinating Body Secretariat***

Unless otherwise provided for in the Agreement, the Co-ordinating Body Secretariat will notify all Competent Authorities of any notifications that it has received under this Agreement and will provide a notice to all signatories of the Agreement when a new Competent Authority signs the Agreement.

Done in English and French, both texts being equally authentic.

5. Une autorité compétente peut suspendre temporairement l'échange de renseignements visé par le présent Accord moyennant préavis écrit adressé à l'autorité compétente de l'autre partie indiquant que cette dernière commet ou a commis un manquement grave au présent Accord. Avant de prendre cette décision, l'autorité compétente mentionnée en premier doit consulter l'autre autorité compétente. Aux fins du présent paragraphe, l'expression « manquement grave » désigne le non-respect des paragraphes 1 et 2 de la section 5 et du paragraphe 1 de la section 6 du présent Accord et/ou des dispositions correspondantes de la Convention, ainsi que le fait pour l'autorité compétente de ne pas communiquer des informations appropriées ou en temps voulu comme le prévoit le présent Accord. Cette suspension est à effet immédiat et se poursuivra jusqu'à ce que la deuxième autorité compétente mentionnée établisse d'une façon satisfaisante pour les deux autorités compétentes qu'il n'y a pas eu de manquement grave ou qu'elle a pris les mesures appropriées pour remédier au manquement grave. Dans la mesure où sa législation l'y autorise, toute autorité compétente peut, en passant par le secrétariat de l'organe de coordination si elle le souhaite, associer d'autres autorités compétentes pour lesquelles cet Accord a pris effet en vue de rechercher une solution acceptable au problème.

6. Une autorité compétente peut mettre fin à sa participation au présent Accord ou vis-à-vis d'une autre autorité compétente moyennant un préavis écrit adressé au secrétariat de l'organe de coordination. Cette dénonciation prend effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de douze mois à compter de la date du préavis. En cas de dénonciation, toutes les informations déjà reçues au titre du présent Accord restent confidentielles et soumises aux dispositions de la Convention.

SECTION 9

Secrétariat de l'organe de coordination

Sauf disposition contraire contenue dans l'Accord, le secrétariat de l'organe de coordination informera l'ensemble des autorités compétentes de toute notification qu'il reçoit au titre du présent Accord et donnera notification à tous les signataires de l'Accord de la signature de celui-ci par une nouvelle autorité compétente.

Fait en français et en anglais, les deux textes faisant également foi.



Sveriges regering

FÖRKLARING

På uppdrag av Sveriges behöriga myndighet förklarar jag, Linda Haggren, finansråd vid Finansdepartementet, att myndigheten härmed förbinder sig att följa bestämmelserna i

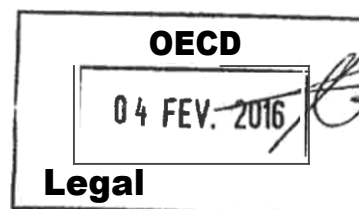
*det multilaterala avtalet mellan behöriga
myndigheter om
utbyte av land-för-land-rapporter*

nedan kallat *avtalet* som bifogas denna förklaring.

Genom denna förklaring ska Sveriges behöriga myndighet anses vara undertecknare av avtalet från och med den 27 januari 2016. Avtalet träder i kraft för Sveriges behöriga myndighet i enlighet med avsnitt 8 i avtalet.

Undertecknat i Paris den 27 januari 2016

CERTIFIED TRUE COPY
OF ORIGINAL



MULTILATERALT AVTAL MELLAN BEHÖRIGA MYNDIGHETER OM UTBYTE AV LAND-FÖR-LAND-RAPPORTER

Jurisdiktionerna för undertecknarna av det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter (*avtalet*) är parter i, eller territorier som omfattas av, konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden eller konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden i dess ändrade lydelse genom protokollet (*konventionen*), eller har undertecknat eller uttryckt sin avsikt att underteckna konventionen och erkänt att konventionen måste vara i kraft och ha verkan i förhållande till dem innan det första automatiska utbytet av land-för-land-rapporter äger rum.

Ett land som har undertecknat eller uttryckt sin avsikt att underteckna konventionen blir en jurisdiktion i den mening som avses i avsnitt 1 i detta avtal först när det har blivit en part i konventionen.

Jurisdiktionerna önskar öka den internationella skattetransparensen och förbättra tillgången för sina respektive skattemyndigheter till information om den övergripande fördelningen av inkomsterna, de skatter som betalas samt vissa indikatorer avseende förläggningen av den ekonomiska verksamheten över de skattejurisdiktioner där multinationella företagsgrupper är verksamma, genom automatiskt utbyte av årliga land-för-land-rapporter i syfte att bedöma övergripande risker på internprissättningsområdet och andra risker för urholkning av skattebasen och flyttning av vinster samt vid behov för ekonomisk och statistisk analys.

Lagarna i respektive jurisdiktion föreskriver eller förväntas föreskriva att den multinationella företagsgruppens rapporterande enhet ska lämna en årlig land-för-land-rapport.

Land-för-land-rapporten är avsedd att ingå i en tredelad struktur, där den tillsammans med en koncerngemensam rapport (master file) och en företagsspecifik rapport (local file) ska ge en standardiserad metod för dokumentation av internprissättning. Denna metod ska förse skattemyndigheterna med relevanta och tillförlitliga uppgifter för att kunna genomföra effektiva och gedigna riskanalyser avseende internprissättning.

Enligt kapitel III i konventionen får uppgifter utbytas för beskattningsändamål, inklusive på automatisk basis, och de behöriga myndigheterna i jurisdiktionerna får komma överens om omfattningen av och tillvägagångssättet för sådana automatiska utbyten.

Artikel 6 i konventionen föreskriver att två eller flera parter kan komma överens om att utbyta uppgifter automatiskt, även om det faktiska informationsutbyte sker på bilateral basis mellan de behöriga myndigheterna.

Jurisdiktionerna har på plats eller förväntas ha på plats, vid tidpunkten för det första utbytet av land-för-land-rapporter, i) lämpliga skyddsbestämmelser för att säkerställa att de uppgifter som tas emot enligt detta avtal behandlas konfidentiellt och används för övergripande analys av risker på internprissättningsområdet och andra risker för urholkning av skattebasen och flyttning av vinster, samt vid behov för ekonomisk och statistisk analys i enlighet med avsnitt 5 i detta avtal, ii) infrastruktur för ett effektivt utbyte av uppgifter (inklusive fastställda processer för att säkerställa korrekt och konfidentiellt informationsutbyte i rätt tid, effektiv och tillförlitlig kommunikation och förmåga att snabbt svara på frågor och lösa problem när det gäller utbyten eller begäran om utbyte och att följa bestämmelserna i avsnitt 4 i detta avtal) samt iii) den lagstiftning som krävs för att rapporterande företag ska ha skyldighet att lämna land-för-land-rapporter.

Jurisdiktionerna har åtagit sig att föra diskussioner i syfte att lösa fall av oönskade ekonomiska utfall, bl.a. för enskilda företag, i enlighet med artikel 24.2 i konventionen och avsnitt 6.1 i detta avtal.

Förfaranden för ömsesidiga överenskommelser, exempelvis med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan de behöriga myndigheterna, fortsätter att gälla i fall där land-för-land-rapporten varit föremål för utbyte som grundar sig på detta avtal.

Jurisdiktionernas behöriga myndigheter avser att ingå detta avtal utan att det påverkar tillämpningen av nationella lagstiftningsförfaranden (i förekommande fall) och med förbehåll för sekretesskyddet och andra skydd enligt konventionen, inklusive de bestämmelser som begränsar användningen av de uppgifter som utbyts enligt konventionen.

Mot denna bakgrund har de behöriga myndigheterna kommit överens om följande.

AVSNITT 1

Definitioner

1. Vid tillämpningen av detta avtal ska följande definitioner gälla:
 - a) Med *jurisdiktion* avses ett land eller ett territorium i förhållande till vilket konventionen är i kraft och har verkan, antingen genom ratificering, godtagande eller godkännande i enlighet med artikel 28, eller genom utvidgad territoriell tillämpning i enlighet med artikel 29, och som är undertecknare av detta avtal.
 - b) Med *behörig myndighet* avses, för respektive jurisdiktion, de personer och myndigheter som förtecknas i bilaga B till konventionen.
 - c. Med *företagsgrupp* avses en samling företag som är kopplade till varandra genom ägarskap eller kontroll av sådan art att gruppen antingen är skyldig att upprätta koncernredovisning för finansiella rapporteringsändamål, i enlighet med tillämpliga redovisningsprinciper, eller skulle omfattas av denna skyldighet om egetkapitalandelar i något av företagen handlades på en offentlig börs.
 - d. Med *multinationell företagsgrupp* avses varje företagsgrupp som (i) består av två eller flera företag som har skattemässig hemvist i olika jurisdiktioner, eller som består av ett företag som har skattemässig hemvist i en jurisdiktion och som beskattas med avseende på den verksamhet som bedrivs genom ett fast driftställe i en annan jurisdiktion, och som (ii) inte är en undantagen multinationell företagsgrupp.
 - e. Med *undantagen multinationell företagsgrupp* avses en företagsgrupp som inte är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport på grund av att gruppens årliga konsoliderade koncerninkomst för det räkenskapsår som omedelbart föregår det redovisade räkenskapsåret, såsom framgår av dess koncernredovisning, underskrider det gränsvärde som definieras i jurisdiktionens nationella lagstiftning och är förenlig med 2015 års rapport, och som kan ändras till följd av den däri angivna planerade översynen år 2020.
 - f. Med *ingående enhet* avses (i) varje separat affärsenhet i en multinationell företagsgrupp som ingår i den multinationella företagsgruppens koncernredovisning för finansiella rapporteringsändamål, eller som skulle inkluderas om egetkapitalandelar i en sådan affärsenhet i en multinationell företagsgrupp handlades på en offentlig värdepappersmarknad (ii) varje separat affärsenhet som undantas från den multinationella företagsgruppens koncernredovisningar uteslutande på grund av storlek eller väsentlighet (iii) varje fast driftställe i en separat affärsenhet inom en multinationell företagsgrupp som omfattas av i) eller (ii) ovan under förutsättning att affärsenheten utarbetar en separat redovisning för ett sådant fast driftställe för ändamål som gäller finansiell rapportering, lagstiftning, inkomstdeklaration eller intern förvaltningskontroll.

- g. Med *rapporterande enhet* avses den ingående enhet som i enlighet med den nationella lagstiftningen i den jurisdiktion där den har skattemässig hemvist är skyldig att lämna in en land-för-land-rapport för den multinationella företagsgruppens räkning.
- h. Med *land-för-land-rapport* avses den land-för-land-rapport som den rapporterande enheten årligen ska lämna i enlighet med lagstiftningen i den jurisdiktion där den har skattemässig hemvist och den information som måste redovisas enligt sådana lagar, som täcker de frågor och återspeglar de frågor och format som anges i 2015 års rapport, som kan ändras till följd av den däri angivna planerade översynen år 2020.
- i. Med *2015 års rapport* avses den konsoliderade rapporten "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting" om åtgärd 13 i G20/OECD:s handlingsplan mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster.
- j. Med *samordningsorgan* avses det samordnande organ som, enligt artikel 24.3 i konventionen, utgörs av företrädare för konventionsparternas behöriga myndigheter.
- k. Med *samordningsorganets sekretariat* avses det OECD-sekretariat som bistår samordningsorganet.
- l. Med *avtal som har verkan* avses, i förhållande till två behöriga myndigheter, att båda de behöriga myndigheterna har uttryckt sin avsikt att automatiskt utbyta uppgifter med varandra och har uppfyllt de övriga villkor som anges i avsnitt 8.2. En förteckning över de behöriga myndigheter mellan vilka detta avtal gäller kommer att publiceras på OECD:s webbplats.
 - 2. Närhelst detta avtal tillämpas av en behörig myndighet eller en jurisdiktion, ska termer som inte annars definieras i detta avtal, om inte annat framgår av sammanhanget eller de behöriga myndigheterna kommer överens om en betydelse (i enlighet med inhemsk lag), ha den betydelse som de har vid den tidpunkten enligt lagstiftningen i den jurisdiktion som tillämpar detta avtal. Den betydelse som termen har enligt gällande skattelagstiftning i den jurisdiktionen ska ges företräde framför den betydelse som termen har enligt andra lagar i den jurisdiktionen.

AVSNITT 2

Utbyte av uppgifter om multinationella företagsgrupper

- 1. Enligt bestämmelserna i artiklarna 6, 21 och 22 i konventionen, ska varje behörig myndighet årligen utbyta, genom automatiskt utbyte, den land-för-land-rapport den erhållit från var och en av de rapporterande företag som har skatterättsligt hemvist i dess jurisdiktion med samtliga övriga behöriga myndigheter i de jurisdiktioner i förhållande till vilka detta avtal har verkan och där, enligt uppgifterna i land-för-land-rapporten, en eller flera ingående enheter i det rapporterande företags multinationella företagsgrupp antingen har skatterättsligt hemvist eller beskattas med avseende på verksamhet som bedrivs genom ett fast driftställe.
- 2. Utan hinder av föregående punkt ska de behöriga myndigheterna i de jurisdiktioner som angivits att de ska upptas som icke-ömsesidiga jurisdiktioner, med stöd av deras underrättelser i enlighet med avsnitt 8.1 b), översända land-för-land-rapporter enligt punkt 1 men inte erhålla land-för-land-rapporter enligt detta avtal. De behöriga myndigheterna i de jurisdiktioner som inte finns upptagna som icke-ömsesidiga jurisdiktioner ska både skicka och ta emot de uppgifter som anges i punkt 1. Behöriga myndigheter ska dock inte skicka sådana uppgifter till behöriga myndigheter i de jurisdiktioner som finns upptagna i förteckningen över icke-ömsesidiga jurisdiktioner.

AVSNITT 3

När och hur informationsutbytet ska ske

1. När det gäller informationsutbyte enligt avsnitt 2 ska valuta anges för varje belopp i land-för-land-rapporterna.
2. Med avseende på avsnitt 2.1 ska en multinationell företagsgrupps land-för-land-rapport för det räkenskapsår som börjar vid eller efter det datum som den behöriga myndigheten angivit i underrättelsen enligt avsnitt 8.1 a), utbytas så snart som möjligt och senast 18 månader efter utgången av det aktuella räkenskapsåret. Trots vad som sägs i föregående mening behöver en land-för-land-rapport endast utbytas om detta avtal har verkan i förhållande till båda de behöriga myndigheterna och deras respektive jurisdiktioner har gällande lagstiftning som kräver att en land-för-land-rapport lämnas för det räkenskapsår som rapporten avser och som överensstämmer med utbytets omfattning enligt avsnitt 2.
3. Om inte annat följer av punkt 2 ska land-för-land-rapporten bli föremål för utbyte så snart som möjligt och senast 15 månader efter utgången av det räkenskapsår för den multinationella företagsgruppen som avses i rapporten.
4. De behöriga myndigheterna ska automatiskt utbyta land-för-land-rapporterna i Extensible Markup Language (XML) med hjälp av en gemensam norm.
5. De behöriga myndigheterna ska arbeta för och enas om en eller flera metoder för elektronisk dataöverföring, inklusive krypteringsstandarder, i syfte att åstadkomma största möjliga standardisering och minsta möjliga komplexitet samt minimera kostnaderna, och ska underrätta det samordnande sekretariatet om standardiserad överföring och krypteringsmetoder av detta slag.

AVSNITT 4

Samarbete för att se till att avtalet följs och tillämpas

En behörig myndighet ska underrätta den andra behöriga myndigheten när den förstnämnda behöriga myndigheten, i fråga om ett rapporterande företag som har skatterättsligt hemvist i den andra behöriga myndighetens jurisdiktion, har skäl att tro att ett fel har begåtts som kan ha lett till att felaktiga eller ofullständiga uppgifter har rapporterats eller att ett rapporterande företag har brustit i sin skyldighet att lämna en land-för-land-rapport. Den underrättade behöriga myndigheten ska vidta lämpliga åtgärder som står till buds enligt den nationella lagstiftningen för att komma till rätta med de fel eller den bristande efterlevnad som beskrivs i underrättelsen.

AVSNITT 5

Sekretess, dataskydd och lämplig användning

1. Alla uppgifter som utbyts omfattas av sekretessregler och andra skydd i enlighet med konventionen, inklusive de bestämmelser som begränsar användningen av de uppgifter som utbyts.

2. Utöver de begränsningar som anges i punkt 1 ska användningen ytterligare begränsas till de tillåtna användningar som beskrivs i denna punkt. I synnerhet ska uppgifter som erhålls genom en land-för-land-rapport användas för analys av övergripande risker på internprissättningsområdet, risk för urholkning av skattebasen och flyttning av vinster, samt vid behov för ekonomisk och statistisk analys. Användningen av uppgifterna ska inte ersätta en ingående internprissättningsanalys av enskilda transaktioner och priser som grundar sig på en fullständig funktionsanalys och en fullständig jämförelseanalys. Informationen i en land-för-land-rapport som sådan utgör inte avgörande bevis på huruvida interprissättningen är lämplig eller ej. Justeringar av internprissättningen ska således inte baseras på land-för-land-rapporten. Olämpliga justeringar som görs av lokala skatteförvaltningar i strid med denna punkt kommer att lämnas utan avseende vid ett förfarande mellan de behöriga myndigheterna. Trots det som anges ovan är det inte förbjudet att använda information i en land-för-land-rapport som grund för ytterligare utredning av en multinationell företagsgrupps internprissättning eller andra skattefrågor under skatterevisionens gång, eller att följaktligen göra lämpliga justeringar av en ingående enhets beskattningsbara inkomst.

3. En behörig myndighet ska, i den utsträckning det är möjligt enligt gällande rätt, omedelbart underrätta det samordnande organets sekretariat om eventuella fall av bristande efterlevnad av punkterna 1 och 2 i detta avsnitt, inbegripet eventuella korrigerande åtgärder och åtgärder som har vidtagits på grund av bristande efterlevnad av ovan nämnda punkter. Samordningsorganets sekretariat ska underrätta alla behöriga myndigheter för vilka detta avtal har verkan i förhållande till den förstnämnda behöriga myndigheten.

AVSNITT 6

Samråd

1. Om en justering av en ingående enhets beskattningsbara inkomst, till följd av ytterligare utredning baserad på uppgifter i land-för-land-rapporten, medför oönskade ekonomiska effekter, inbegripet om sådana fall uppträder inom en specifik verksamhet, ska de behöriga myndigheterna i de jurisdiktioner där de berörda ingående enheterna har hemvist samråda och föra diskussioner i syfte att hitta en lösning i ärendet.

2. Om det uppstår svårigheter i fråga om genomförandet eller tolkningen av detta avtal får en behörig myndighet begära att samråd hålls med en eller flera av de behöriga myndigheterna så att lämpliga åtgärder kan utformas för att säkerställa att avtalet uppfylls. Behörig myndighet ska särskilt samråda med den andra behöriga myndigheten innan den fastställer ett systemsammanbrott avseende utbyte av land-för-land-rapporter med den andra myndigheten. Om den förstnämnda behöriga myndigheten avger ett sådant ställningstagande ska den underrätta det samordnande organets sekretariat, som efter att ha underrättat den andra berörda behöriga myndigheten ska underrätta samtliga behöriga myndigheter. Vardera behörig myndighet kan i den utsträckning det är möjligt enligt gällande rätt, och om den så önskar via det samordnande organets sekretariat, involvera andra behöriga myndigheter som omfattas av avtalet i syfte att finna en godtagbar lösning i ärendet.

3. Den behöriga myndighet som begärt samråd i enlighet med punkt 2 ska säkerställa att samordningsorganets sekretariat på lämpligt sätt underrättas om eventuella slutsatser som dragits och åtgärder som utformats, inbegripet avsaknad av sådana slutsatser och åtgärder. Samordningsorganets sekretariat ska underrätta alla behöriga myndigheter, även sådana som inte deltog i samråden, om samtliga slutsatser eller åtgärder av detta slag. Uppgifter om skattebetalare, inklusive uppgifter som skulle avslöja en berörd skattebetalares identitet, ska inte tillhandahållas.

AVSNITT 7 *Ändringar*

Detta avtal kan ändras genom en skriftlig överenskommelse mellan samtliga behöriga myndigheter för vilka avtalet har verkan. Om inte de behöriga myndigheterna kommer överens om annat börjar en sådan ändring gälla den första dagen i den månad som följer efter utgången av en period om en månad räknat från den dag en sådan skriftlig överenskommelse har undertecknats av samtliga behöriga myndigheter.

AVSNITT 8 *Avtalets giltighetstid*

1. En behörig myndighet måste, vid tidpunkten för undertecknandet av detta avtal eller så snart som möjligt därefter, översända en underrättelse till samordningsorganets sekretariat, vari den anger
 - a. att dess jurisdiktion har de nödvändiga lagarna för att kunna kräva att rapporterande företag ska lämna en land-för-land-rapport samt att dess jurisdiktion kommer att kräva att rapporterande företag lämnar land-för-land-rapporter för räkenskapsår som börjar vid eller efter det datum som anges i underrättelsen,
 - b. huruvida jurisdiktionen ska upptas i förteckningen över icke-ömsesidiga jurisdiktioner,
 - c. en eller flera metoder för elektronisk dataöverföring, inklusive kryptering,
 - d. att jurisdiktionen har de rättsliga ramar och den infrastruktur som behövs för att säkerställa att nödvändiga krav på sekretess och dataskydd är uppfyllda i enlighet med artikel 22 i konventionen och avsnitt 5.1 i detta avtal, att uppgifterna i land-för-land-rapporterna används på ett lämpligt sätt i enlighet med avsnitt 5.2 i detta avtal, samt bifogar den ifyllda sekretess- och dataskyddsenkäten som en bilaga till detta avtal,
 - e. (i) en förteckning över de behöriga myndigheternas jurisdiktioner med avseende på vilka den avser att detta avtal ska ha verkan, i enlighet med nationella lagstiftningsförfaranden för ikraftträdande (i förekommande fall) eller (ii) en förklaring från den behöriga myndigheten om att den avser att tillämpa detta avtal i förhållande till alla andra behöriga myndigheter som lämnar en underrättelse i enlighet med avsnitt 8.1 e).

Behöriga myndigheter måste skyndsamt underrätta samordningsorganets sekretariat om efterföljande ändringar av innehållet i underrättelsen.

2. Detta avtal träder i kraft mellan två behöriga myndigheter på den senare av följande dagar: i) den dag på vilken den andra av de två behöriga myndigheterna har lämnat underrättelse till samordningsorganets sekretariat enligt punkt 1, som inbegriper den andra behöriga myndighetens jurisdiktion enligt punkt 1 e) och ii) den dag på vilken konventionen har trätt i kraft och har verkan i förhållande till de båda jurisdiktionerna.

3. Samordningsorganets sekretariat ska upprätta en förteckning som ska publiceras på OECD:s webbplats över de behöriga myndigheter som har undertecknat avtalet och mellan vilka behöriga myndigheter detta avtal har verkan. Dessutom ska samordningsorganets sekretariat publicera de uppgifter som tillhandahålls av behöriga myndigheter enligt punkterna 1 (a) och (b) på OECD:s webbplats.

4. De uppgifter som tillhandahålls enligt punkterna 1 c–e ska göras tillgängliga för andra undertecknare efter skriftlig begäran till samordningsorganets sekretariat.

5. En behörig myndighet kan tillfälligt avbryta utbytet av uppgifter enligt detta avtal genom ett skriftligt meddelande till en annan behörig myndighet om att den andra behöriga myndigheten på betydande sätt befunnits brista eller ha brustit i sin efterlevnad av detta avtal. Innan detta fastslås ska den förstnämnda behöriga myndigheten ha samrått med den andra behöriga myndigheten. Vid tillämpningen av denna punkt ska uttrycket betydande bristande efterlevnad avse bristande efterlevnad av avsnitt 5.1 och 5.2 och avsnitt 6.1 i detta avtal och/eller motsvarande bestämmelser i konventionen, samt underlåtelse från den behöriga myndigheten när det gäller att tillhandahålla uppgifter i rätt tid eller korrekta uppgifter så som föreskrivs enligt detta avtal. Ett tillfälligt upphörande ska ha direkt verkan och bestå tills dess att den andra behöriga myndigheten på ett för båda behöriga myndigheter godtagbart sätt fastställer att betydande bristande efterlevnad inte förelegat eller den andra behöriga myndigheten vidtagit lämpliga åtgärder för att komma tillrätta med den betydande bristande efterlevnaden. Vardera behörig myndigheter kan i den utsträckning det är möjligt enligt gällande rätt, och om den så önskar genom det samordnande organets sekretariat, involvera andra behöriga myndigheter som omfattas av avtalet i syfte att finna en godtagbar lösning i ärendet.

6. En behörig myndighet kan säga upp sitt deltagande i detta avtal, eller i förhållande till en viss behörig myndighet, genom att skriftligen underrätta samordningsorganets sekretariat om detta. Uppsägning börjar gälla den första dagen i den månad som följer efter att 12 månader gått sedan underrättelsen om avtalets uppsägning. I händelse av uppsägning ska alla uppgifter som tidigare tagits emot enligt detta avtal förbli konfidentiella och omfattas av villkoren i konventionen.

AVSNITT 9 *Samordningsorganets sekretariat*

Om inte annat följer av avtalet ska samordningsorganets sekretariat underrätta alla behöriga myndigheter om eventuella underrättelser som tas emot enligt detta avtal och meddela alla undertecknare av avtalet när en ny behörig myndighet undertecknar avtalet.

Upprättat på engelska och franska, vilka båda texter är lika giltiga.

DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/881

av den 25 maj 2016

om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artiklarna 113 och 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande ⁽¹⁾,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽²⁾,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) På senare år har skattebedrägeri och skatteundandragande blivit ett allt större problem och en stor källa till oro i Europeiska unionen och globalt. Det automatiska utbytet av upplysningar är ett viktigt instrument i detta avseende: i sitt meddelande av den 6 december 2012 med en handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande, framhöll kommissionen behovet av att fortsätta att arbeta intensivt med att främja automatiskt informationsutbyte som framtida europeisk och internationell standard för insyn och informationsutbyte i skattefrågor. Europeiska rådet begärde i sina slutsatser av den 22 maj 2013 att det automatiska informationsutbytet på både EU-nivå och global nivå skulle utökas, i syfte att bekämpa skattebedrägeri, skatteundandragande och aggressiv skatteplanering.
- (2) Eftersom multinationella koncerner bedriver verksamhet i olika länder, har de möjlighet att utnyttja aggressiva skatteplaneringsmetoder som inte är tillgängliga för inhemska företag. När multinationella koncerner gör detta, kan detta drabba inhemska företag, vanligtvis små och medelstora företag, eftersom deras skattebörda blir högre än de multinationella koncernernas. Å andra sidan kan alla medlemsstater drabbas av inkomstförluster och det finns risk för konkurrens för att locka till sig multinationella koncerner genom att erbjuda dem ytterligare skatteförmåner.
- (3) Medlemsstaternas skattemyndigheter behöver omfattande och relevanta upplysningar om multinationella koncerners struktur, internprissättningspolicy och interna transaktioner inom och utanför unionen. Dessa upplysningar kommer att göra det möjligt för skattemyndigheterna att reagera på skadlig skattepraxis, genom att göra ändringar i lagstiftningen eller genom att göra lämpliga riskbedömningar och skatterevisioner, och att fastställa om företag har använt sig av ett förfarande som innebär att man på konstlad väg överför betydande inkomstbelopp till skatteförmånliga miljöer.
- (4) Ökad transparens gentemot skattemyndigheter kan få till effekt att multinationella koncerner får ett incitament att överge vissa metoder och betala sin skäligen andel av skatten i det land där vinsterna görs. Att öka transparensen för multinationella koncerner utgör därför en väsentlig del i arbetet med att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster.

⁽¹⁾ Europaparlamentets yttrande av den 12 maj 2016 (ännu ej publicerat i EUT).

⁽²⁾ Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande av den 28 april 2016 (ännu ej publicerat i EUT).

- (5) Resolutionen från rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar om en uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska unionen ⁽¹⁾ ger redan multinationella koncerner i unionen en metod för att lämna upplysningar till skattemyndigheter om global affärsverksamhet och strategier för internprissättning (nedan kallad *central dokumentation*) och om den lokala enhetens konkreta transaktioner (nedan kallad *lokal dokumentation*). Uppförandekoden om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska unionen innehåller dock för närvarande inte någon mekanism för inlämnande av en land-för-land-rapport.
- (6) I land-för-land-rapporten bör multinationella koncerner varje år och för varje skattejurisdiktion i vilken de bedriver affärsverksamhet lämna upplysningar om intäkter, vinst före inkomstskatt samt betald och upplupen inkomstskatt. Multinationella koncerner bör också redovisa antal anställda, aktiekapital, ackumulerade vinstmedel och materiella anläggningstillgångar i varje skattejurisdiktion. Multinationella koncerner bör dessutom identifiera vilken skattejurisdiktion varje enhet inom koncernen bedriver verksamhet i och lämna en indikation om den affärsverksamhet varje enhet bedriver.
- (7) För att uppnå en effektivare användning av offentliga medel och minska den administrativa bördan för multinationella koncerner bör kravet på rapportering endast gälla för multinationella koncerner med en årlig koncernintäkt som överstiger ett visst belopp. Detta direktiv bör säkerställa att samma upplysningar samlas in och görs tillgängliga för skattemyndigheterna i hela unionen.
- (8) För att säkerställa en väl fungerande inre marknad är det nödvändigt att unionen sörjer för en rättvis konkurrens mellan unionsbaserade multinationella koncerner och icke unionsbaserade multinationella koncerner, där en eller flera av enheterna är lokaliserade inom unionen. Båda bör därför omfattas av kravet på rapportering. I syfte att säkerställa en smidig övergång bör medlemsstaterna dock kunna skjuta upp kravet på rapportering ett år för ingående enheter med hemvist i en medlemsstat som inte är yttersta moderföretag i multinationella koncerner eller deras ställföreträdande moderföretag.
- (9) Medlemsstaterna bör fastställa regler om sanktioner för överträdelse av de nationella bestämmelser som antas i enlighet med detta direktiv och säkerställa att dessa sanktioner tillämpas. Medlemsstaterna behåller rätten att välja sanktioner, men de fastställda sanktionerna bör vara effektiva, proportionella och avskräckande.
- (10) För att säkerställa en väl fungerande inre marknad är det nödvändigt att se till att medlemsstaterna antar samordnade bestämmelser om kravet på transparens i multinationella koncerner.
- (11) Vad gäller utbyte av upplysningar mellan medlemsstaterna föreskrivs redan i rådets direktiv 2011/16/EU ⁽²⁾ obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar på ett antal områden.
- (12) Det obligatoriska automatiska utbytet av land-för-land-rapporter mellan medlemsstater bör i varje enskilt fall innebära en fastställd uppsättning grundläggande upplysningar som skulle vara tillgängliga för de medlemsstater i vilka, enligt upplysningarna i land-för-land-rapporten, en eller flera enheter i den multinationella koncernen antingen har skatterättslig hemvist eller är skattskyldiga med avseende på den affärsverksamhet som bedrivs genom en multinationell koncerns fasta driftställe.
- (13) För att minimera kostnader och administrativ börda både för skattemyndigheter och multinationella koncerner är det nödvändigt att fastställa regler som överensstämmer med den internationella utvecklingen och på ett positivt sätt bidrar till genomförandet. Den 19 juli 2013 presenterade OECD sin handlingsplan om skattebaserosion och flyttning av vinster (BEPS-handlingsplanen), som är ett viktigt initiativ för att ändra befintliga internationella skatteregler. Den 5 oktober 2015 lade OECD fram sina slutliga rapporter, som godkändes av G20-ländernas finansministrar. Under mötet den 15 och 16 november 2015 godkändes också OECD-paketet av G20-ledarna.
- (14) Arbetet med punkt 13 i BEPS-handlingsplanen resulterade i en uppsättning standarder för att lämna upplysningar om multinationella koncerner, inklusive den centrala dokumentationen, den lokala dokumentationen och land-för-land-rapporten. Det är därför lämpligt att beakta OECD-standarderna när reglerna för land-för-land-rapporten fastställs.

⁽¹⁾ Resolution från rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet, av den 27 juni 2006 om en uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska unionen (EUT C 176, 28.7.2006, s. 1).

⁽²⁾ Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1).

- (15) Om en ingående enhet inte kan erhålla eller förvärva all den information som krävs för att uppfylla rapporteringskravet enligt detta direktiv, skulle medlemsstaterna kunna betrakta detta som ett tecken på att det föreligger ett behov av övergripande riskanalys av internprissättning och andra risker med anknytning till skattebaserosion och flyttning av vinster relaterade till denna multinationella koncern.
- (16) När en medlemsstat fastställer att en annan medlemsstat systematiskt har underlåtit att automatiskt tillhandahålla land-för-land-rapporter, bör den sträva efter att samråda med denna medlemsstat.
- (17) Unionens åtgärder i samband med land-för-land-rapportering bör även i fortsättningen ta särskild hänsyn till den framtida utvecklingen på OECD-nivå. Vid genomförandet av detta direktiv bör medlemsstaterna använda 2015 års slutliga rapport om åtgärd 13 i det av OECD utarbetade OECD/G20-projektet om skattebaserosion och flyttning av vinster, som illustration till eller tolkning av detta direktiv och för att säkerställa samstämmighet vid tillämpningen i medlemstaterna.
- (18) Det är nödvändigt att specificera språkkrav för utbytet av upplysningar mellan medlemsstater om land-för-land-rapporten. Det är också nödvändigt att anta de praktiska arrangemang som krävs för att uppgradera det gemensamma kommunikationsnätet enligt artikel 3.13 i direktiv 2011/16/EU (nedan kallat CCN-nätet). För att säkerställa enhetliga villkor för genomförandet av artiklarna 20.6 och 21.6 i direktiv 2011/16/EU, bör kommissionen tilldelas genomförandebefogenheter. Dessa befogenheter bör utövas i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 ⁽¹⁾.
- (19) För att göra utnyttjandet av resurser effektivare, underlätta utbytet av upplysningar och undvika att varje medlemsstat för sig behöver göra liknande anpassningar av sina system, bör utbytet av upplysningar göras genom CCN-nätet. De praktiska arrangemang som är nödvändiga för att uppgradera systemet bör antas av kommissionen i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2 i direktiv 2011/16/EU.
- (20) Tillämpningsområdet för det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar bör därför utvidgas till att omfatta automatiskt utbyte av upplysningar om land-för-land-rapporten.
- (21) I medlemsstaternas årliga rapport till kommissionen enligt artikel 23 i direktiv 2011/16/EU bör det ingå en beskrivning av omfattningen av lokal rapportering enligt artikel 8aa i det direktivet och avsnitt II punkt 1 i bilaga III till det direktivet och en detaljerad förteckning över samtliga jurisdiktioner där unionsbaserade ingående enheters yttersta moderföretag har sin hemvist men där fullständiga rapporter inte har lämnats eller utbytts.
- (22) De uppgifter som utbyts enligt detta direktiv leder inte till röjande av en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet, ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt eller till att sådana upplysningar lämnas ut vilkas röjande skulle strida mot allmän ordning.
- (23) Detta direktiv står i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och principer som erkänns särskilt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.
- (24) Eftersom målet för detta direktiv, nämligen ett effektivt administrativt samarbete mellan medlemsstater under förutsättningar som är förenliga med en väl fungerande inre marknad, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna utan snarare, på grund av den enhetlighet och ändamålsenlighet som krävs, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.
- (25) Direktiv 2011/16/EU bör därför ändras i enlighet med detta.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina genomförandebefogenheter (EUT L 55, 28.2.2011, s. 13).

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 2011/16/EU ska ändras på följande sätt:

1. Artikel 3.9 ska ersättas med följande:

”9. *automatiskt utbyte*:

- a) vid tillämpning av artiklarna 8.1, 8a och 8aa, systematiskt lämnande av på förhand bestämda upplysningar till en annan medlemsstat, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna intervaller. Med tillgängliga upplysningar enligt artikel 8.1 avses sådana upplysningar i skattemyndigheternas akter i den medlemsstat som lämnar informationen vilka kan inhämtas i enlighet med förfarandena för insamling och behandling av upplysningar i den medlemsstaten,
- b) vid tillämpning av artikel 8.3a, systematiskt lämnande av på förhand bestämda upplysningar om personer med hemvist i andra medlemsstater till den relevanta hemvistmedlemsstaten, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna intervaller,
- c) vid tillämpning av andra bestämmelser i detta direktiv än artiklarna 8.1, 8.3a, 8a och 8aa, systematiskt lämnande av på förhand bestämda upplysningar i enlighet med leden a och b i denna punkt.

I artiklarna 8.3a, 8.7a, 21.2, 25.2 och 25.3 ska alla begrepp med stor begynnelsebokstav ha den betydelse som de har enligt motsvarande definitioner i bilaga I. I artikel 8aa och bilaga III ska alla begrepp med stor begynnelsebokstav ha den betydelse som de har enligt motsvarande definitioner i bilaga III.”

2. I kapitel II avsnitt II ska följande artikel införas:

”Artikel 8aa

Tillämpningsområde och villkor för obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar om land-för-land-rapporten

1. Varje medlemsstat ska vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att det *Yttersta moderföretaget* i en *Multinationell koncern* med skatterättslig hemvist på dess territorium eller någon annan *Rapporteringskyldig enhet* i enlighet med avsnitt II i bilaga III, lämnar en land-för-land-rapport med avseende på sitt *Rapporterade räkenskapsår* inom tolv månader efter den sista dagen i den *Multinationella koncernens Rapporterade räkenskapsår* i enlighet med avsnitt II i bilaga III.
2. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat där land-för-land-rapporten togs emot i enlighet med punkt 1 ska, genom automatiskt utbyte och inom den tidsfrist som anges i punkt 4, lämna land-för-land-rapporten till varje annan medlemsstat i vilken, enligt upplysningarna i land-för-land-rapporten, en eller flera *Ingående enheter* i den *Multinationella koncern* till vilken den *Rapporteringskyldiga enheten* hör antingen har skatterättslig hemvist eller är skattskyldiga avseende den affärsverksamhet som bedrivs genom ett fast driftställe.
3. Land-för-land-rapporten ska innehålla följande upplysningar om den *Multinationella koncernen*:
 - a) Sammanställda upplysningar om intäkter, resultat före inkomstskatt, betald inkomstskatt, upplupen inkomstskatt, aktiekapital, ackumulerade vinstmedel, antal anställda och andra materiella anläggningstillgångar än kontanter eller likvida medel avseende varje jurisdiktion i vilken den *Multinationella koncernen* bedriver verksamhet.
 - b) En identifiering av varje *Ingående enhet* i den *Multinationella koncernen* med angivande av jurisdiktion för den *Ingående enhetens* skatterättsliga hemvist och av den jurisdiktion enligt vars lagstiftning den *Ingående enheten* har bildats, om denna skiljer sig från jurisdiktionen för skatterättslig hemvist, samt den *Ingående enhetens* huvudsakliga ekonomiska verksamhet eller verksamheter.
4. Upplysningarna ska lämnas inom 15 månader efter den sista dagen av det *Räkenskapsår* för den *Multinationella koncernen* som land-för-land-rapporten avser. Den första land-för-land-rapporten ska lämnas för det *Räkenskapsår* för den *Multinationella koncernen* som inleds den 1 januari 2016 eller senare, vilket ska ske inom 18 månader efter den sista dagen i detta *Räkenskapsår*.”

3. I artikel 16 ska följande punkt läggas till:

"6. Trots vad som sägs i punkterna 1 och 4 i denna artikel ska upplysningar som lämnas mellan medlemsstaterna i enlighet med artikel 8aa användas för övergripande riskanalys inom internprissättningsområdet och andra risker med anknytning till skattebaserosion och flyttning av vinster, inbegripet bedömning av risken för att medlemmar i den *Multinationella koncernen* inte efterlever tillämpliga regler för internprissättning, och om lämpligt för ekonomisk och statistisk analys. Justering av internprissättning av den mottagande medlemsstatens skattemyndigheter ska inte baseras på de uppgifter som utbyts i enlighet med artikel 8aa. Trots detta föreligger det inget förbud mot att använda de upplysningar som lämnas mellan medlemsstaterna i enlighet med artikel 8aa som grund för att göra ytterligare efterforskningar om den *Multinationella koncernens* arrangemang för internprissättning eller andra skattefrågor vid en skatterevision, och lämpliga justeringar av en *Ingående enhets* skattepliktiga inkomst som följd därav."

4. I artikel 20 ska följande punkt läggas till:

"6. Det automatiska utbytet av upplysningar om land-för-land-rapporten i enlighet med artikel 8aa ska ske med användning av standardformuläret i tabellerna 1, 2 och 3 i avsnitt III i bilaga III. Kommissionen ska genom genomförandeakter anta språkordningen för utbytet senast den 31 december 2016. Den ska inte hindra medlemsstaterna från att lämna de upplysningar som avses i artikel 8aa på något av unionens officiella språk och arbetsspråk. Denna språkordning får emellertid föreskriva att de centrala delarna av sådana upplysningar också lämnas på något annat av unionens officiella språk. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2."

5. I artikel 21 ska följande punkt läggas till:

"6. Upplysningar som lämnas i enlighet med artikel 8aa.2 ska lämnas på elektronisk väg med hjälp av CCN-nätet. Kommissionen ska genom genomförandeakter anta nödvändiga praktiska bestämmelser för uppgraderingen av CCN-nätet. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2."

6. I artikel 23 ska punkt 3 ersättas med följande:

"3. Medlemsstaterna ska till kommissionen lämna en årlig utvärdering av ändamålsenligheten hos det automatiska utbyte av upplysningar som avses i artiklarna 8, 8a och 8aa samt de praktiska resultat som uppnåtts. Kommissionen ska genom genomförandeakter fastställa former och villkor för hur denna årliga utvärdering ska lämnas. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2."

7. Följande artikel ska införas:

"Artikel 25a

Sanktioner

Medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser som antagits i enlighet med detta direktiv vad avser artikel 8aa och ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att de tillämpas. Sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande."

8. Artikel 26 ska ersättas med följande:

"Artikel 26

Kommittéförfarande

1. Kommissionen ska biträdas av kommittén för administrativt samarbete i fråga om beskattning. Denna kommitté ska vara en kommitté i den mening som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 (*).

2. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 5 i förordning (EU) nr 182/2011 tillämpas.

(*) Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina genomförandebefogenheter (EUT L 55, 28.2.2011, s. 13)."

9. Bilaga III, vars text återfinns i bilagan till detta direktiv, ska läggas till.

Artikel 2

1. Medlemsstaterna ska senast den 4 juni 2017 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska till kommissionen genast överlämna texten till dessa bestämmelser.

De ska tillämpa dessa åtgärder från och med den 5 juni 2017.

När en medlemsstat antar dessa åtgärder ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft samma dag som det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 25 maj 2016.

På rådets vägnar
J.R.V.A. DIJSSELBLOEM
Ordförande

BILAGA

"BILAGA III

RAPPORTERINGSREGLER FÖR MULTINATIONELLA KONCERNER

AVSNITT I

DEFINIERADE BEGREPP

1. *Koncern*: ett antal företag som är knutna till varandra genom ägande eller kontroll på ett sådant sätt att de antingen är skyldiga att upprätta *Koncernredovisningar* för finansiell rapportering enligt tillämpliga redovisningsprinciper eller skulle vara skyldiga att göra det, om egetkapitalandelar i något av företagen handlades på en offentlig värdepappersmarknad.
2. *Företag*: varje form av affärsverksamhet som bedrivs av varje person som avses i artikel 3.11 b, c och d.
3. *Multinationell koncern*: varje *Koncern* som består av två eller flera företag med skatterättslig hemvist i olika jurisdiktioner eller som består av ett företag med skatterättslig hemvist i en jurisdiktion som beskattas avseende den verksamhet som bedrivs genom ett fast driftställe i en annan jurisdiktion, vilken inte är en *Undantagen multinationell koncern*.
4. *Undantagen multinationell koncern*: med avseende på varje givet *Räkenskapsår* för *Koncernen*, en koncern med totala koncernintäkter på mindre än 750 000 000 EUR eller ett belopp i lokal valuta som i januari 2015 ungefär motsvarade 750 000 000 EUR under det *Räkenskapsår* som omedelbart föregår det *Rapporterade räkenskapsår* som avspglas i dess *Koncernredovisning* för ett sådant föregående *Räkenskapsår*.
5. *Ingående enhet*: något av följande:
 - a) Varje separat affärsenhet i en *Multinationell koncern* som ingår i den *Multinationella koncernens Koncernredovisning* för finansiella rapporteringsändamål eller som skulle ingå i denna, om egetkapitalandelar i sådana affärsenheter i en *Multinationell koncern* handlades på en offentlig värdepappersmarknad.
 - b) Varje sådan affärsenhet som undantas från den *Multinationella koncernens Koncernredovisning* uteslutande på grund av storlek eller väsentlighet.
 - c) Varje fast driftställe i en separat affärsenhet inom en *Multinationell koncern* som omfattas av led a eller b under förutsättning att affärsenheten utarbetar en separat redovisning för ett sådant fast driftställe för ändamål som gäller finansiell rapportering, lagstiftning, inkomstdeklaration eller interna förvaltnings- och kontrollfrågor.
6. *Rapporteringskyldig enhet*: den *Ingående enhet* som är skyldig att lämna en land-för-land-rapport i enlighet med kraven i artikel 8aa.3 i den jurisdiktion där den har sin hemvist för den *Multinationella koncernens* räkning. Den *Rapporteringskyldiga enheten* kan vara det *Yttersta moderföretaget*, det *Ställföreträdande moderföretaget* eller varje enhet som beskrivs i avsnitt II punkt 1.
7. *Yttersta moderföretag*: en *Ingående enhet* i en *Multinationell koncern* som uppfyller följande kriterier:
 - a) Den äger direkt eller indirekt en andel i en eller flera andra *Ingående enheter* i en sådan *Multinationell koncern* som är tillräcklig för att det ska vara skyldigt att upprätta *Koncernredovisning* enligt redovisningsprinciper som tillämpas allmänt inom den jurisdiktion där den har sin hemvist eller skulle vara skyldigt att göra detta, om dess egetkapitalandelar handlades på en offentlig värdepappersmarknad inom den jurisdiktion där den har sin hemvist.
 - b) Det finns inte någon annan *Ingående enhet* i den *Multinationella koncernen* som direkt eller indirekt äger en sådan andel som beskrivs i led a i den först nämnda *Ingående enheten*.
8. *Ställföreträdande moderföretag*: en *Ingående enhet* i en *Multinationell koncern* som av den *Multinationella koncernen* som enda ersättare för det *Yttersta moderföretaget* har utsetts att lämna land-för-land-rapporten i den jurisdiktion där den *Ingående enheten* har sin hemvist på den *Multinationella koncernens* vägnar, om ett eller flera av de villkor som anges i punkt 1 b i avsnitt II är tillämpliga.

9. *Räkenskapsår*: en årlig redovisningsperiod för vilken det *Yttersta moderföretaget* i den *Multinationella koncernen* utarbetar finansiella rapporter.
10. *Rapporterat räkenskapsår*: det *Räkenskapsår* för de finansiella och operativa resultat som tas upp i den land-för-land-rapport som avses i artikel 8aa.3.
11. *Kvalificerande avtal mellan behöriga myndigheter*: ett avtal som ingåtts mellan behöriga företrädare för en EU-medlemsstat och en jurisdiktion utanför unionen vilka är parter i ett *Internationellt avtal* och som kräver ett automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter mellan parternas jurisdiktioner.
12. *Internationellt avtal*: den multilaterala konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, bilaterala eller multilaterala skatteavtal eller varje avtal om utbyte av upplysningar i skatteärenden som en medlemsstat är part i, vilket enligt sina villkor ger rätt till utbyte av skatteupplysningar mellan jurisdiktioner, däribland automatiskt utbyte av sådana upplysningar.
13. *Koncernredovisning*: en *Multinationell koncerns* finansiella rapporter, där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden hos det *Yttersta moderföretaget* och de *Ingående enheterna* redovisas som en enda ekonomisk enhet.
14. *Systemsammanbrott*: när det gäller en jurisdiktion, antingen att en jurisdiktion har ett *Kvalificerande avtal* mellan behöriga myndigheter som är i kraft med en medlemsstat men har avbrutit automatiskt utbyte (av andra orsaker än sådana som är förenliga med villkoren i avtalet) eller att en jurisdiktion av andra skäl fortlöpande underlåtit att automatiskt till en medlemsstat lämna land-för-land-rapporter i sin besittning för *Multinationella koncerner* som har *Ingående enheter* i denna medlemsstat.

AVSNITT II

ALLMÄNNA RAPPORTERINGSKRAV

1. En *Ingående enhet* med hemvist i en medlemsstat som inte är *Yttersta moderföretag* för en *Multinationell koncern* ska lämna en land-för-land-rapport för en *Multinationell koncerns Rapporterade räkenskapsår* i vilken den är en *Ingående enhet*, om följande kriterier är uppfyllda:
 - a) Enheten har skatterättslig hemvist i en medlemsstat.
 - b) Ett av följande villkor är tillämpligt:
 - i) Det *Yttersta moderföretaget* i den *Multinationella koncernen* är inte skyldigt att lämna en land-för-land-rapport i den jurisdiktion där det har sin hemvist.
 - ii) Den jurisdiktion där det *Yttersta moderföretaget* har skatterättslig hemvist har ett gällande *Internationellt avtal* i vilket medlemsstaten är part, men har inte ett gällande *Kvalificerande avtal* mellan behöriga myndigheter i vilket medlemsstaten är part vid den tidpunkt som anges i artikel 8aa.1, för lämnande av land-för-land-rapporten för det *Rapporterade räkenskapsåret*.
 - iii) Det har skett ett *Systemsammanbrott* i den jurisdiktion där det *Yttersta moderföretaget* har skatterättslig hemvist som av medlemsstaten har anmälts till den *Ingående enheten* med skatterättslig hemvist i medlemsstaten.

Medlemsstaterna får besluta att skyldigheten för *Ingående enheter* i enlighet med punkt 1 i detta avsnitt ska gälla för land-för-land-rapporter med avseende på *Rapporterade räkenskapsår* som inleds den 1 januari 2017 eller senare, utan att det påverkar skyldigheten för det *Yttersta moderföretaget* enligt artikel 8aa.1 eller dess *Ställföreträdande moderföretag* att lämna den första land-för-land-rapporten med avseende på en *Multinationell koncerns Räkenskapsår* vilket inleds den 1 januari 2016 eller senare.

En *Ingående enhet* med hemvist i en medlemsstat enligt första stycket i denna punkt ska begära att dess *Yttersta moderföretag* förser den med all information som krävs för att den ska kunna uppfylla sina skyldigheter att lämna en land-för-land-rapport i enlighet med artikel 8aa.3. Om denna *Ingående enhet* trots detta inte har erhållit eller inskaffat all den information som krävs för att lämna en rapport för den *Multinationella koncernen*, ska denna *Ingående enhet* lämna en land-för-land-rapport som innehåller all erhållen eller inskaffad information som den förfogar över och underrätta den medlemsstat där den har sin hemvist om att det *Yttersta moderföretaget* har vägrat att tillhandahålla den nödvändiga informationen. Detta ska inte påverka den berörda medlemsstatens rätt att tillämpa påföljder enligt sin nationella lagstiftning och denna medlemsstat ska underrätta alla medlemsstater om denna vägran.

Om det finns fler än en *Ingående enhet* i samma *Multinationella koncern* med skatterättslig hemvist i unionen och ett eller flera av villkoren i led b i första stycket är tillämpliga, får den *Multinationella koncernen* utse en av dessa *Ingående enheter* att lämna land-för-land-rapporten i enlighet med kraven i artikel 8aa.3 med avseende på varje *Rapporterat räkenskapsår* inom den tidsfrist som anges i artikel 8aa.1 och underrätta medlemsstaten om att lämnandet är avsett att tillgodose kraven på lämnande för alla *Ingående enheter* i den *Multinationella koncernen* med skatterättslig hemvist i unionen. Denna medlemsstat ska i enlighet med artikel 8aa.2 lämna den mottagna land-för-land-rapporten till varje annan medlemsstat i vilken, enligt upplysningarna i land-för-land-rapporten, en eller flera *Ingående enheter* i den *Rapporteringskyldiga enhetens Multinationella koncern* antingen har skatterättslig hemvist eller är skattskyldig avseende den affärsverksamhet som bedrivs genom ett fast driftställe.

Om en *Ingående enhet* inte kan erhålla eller förvärva all den information som krävs för att lämna en land-för-land-rapport, i enlighet med artikel 8aa.3, ska denna *Ingående enhet* inte kunna utses till *Rapporteringskyldig enhet* för den *Multinationella koncernen* i enlighet med fjärde stycket i denna punkt. Denna bestämmelse ska inte påverka den *Ingående enhetens* skyldighet att underrätta sin hemvistmedlemsstat om att det *Yttersta moderföretaget* har vägrat att tillhandahålla den nödvändiga informationen.

2. En sådan enhet som beskrivs i punkt 1 ska, om ett eller flera av de villkor som anges i led b i första stycket i punkt 1 är tillämpliga, genom undantag från punkt 1 inte vara skyldig att lämna en land-för-land-rapport med avseende på något *Rapporterat räkenskapsår*, om den *Multinationella koncern* som den är en *Ingående enhet* i har lämnat en land-för-land-rapport i enlighet med artikel 8aa.3 med avseende på ett sådant *Räkenskapsår* genom ett *Ställföreträdande moderföretag* som har lämnat land-för-land-rapporten till skattemyndigheten i den jurisdiktion där det har sin hemvist, på eller före det datum som anges i artikel 8aa.1 och, om det *Ställföreträdande moderföretaget* har sin skatterättsliga hemvist i en jurisdiktion utanför unionen, följande villkor är uppfyllda:
 - a) Jurisdiktionen där det *Ställföreträdande moderföretaget* har sin skatterättsliga hemvist kräver lämnande av land-för-land-rapporter som uppfyller kraven i artikel 8aa.3.
 - b) Jurisdiktionen där det *Ställföreträdande moderföretaget* har sin skatterättsliga hemvist har ett gällande *Kvalificerande avtal* mellan behöriga myndigheter i vilket medlemsstaten är part vid den tidpunkt som anges i artikel 8aa.1 för lämnande av land-för-land-rapporten för det *Rapporterade räkenskapsåret*.
 - c) Jurisdiktionen där det *Ställföreträdande moderföretaget* har sin skatterättsliga hemvist har inte underrättat medlemsstaten om ett *Systemsammanbrott*.
 - d) Jurisdiktionen där det *Ställföreträdande moderföretaget* har sin skatterättsliga hemvist har senast den sista dagen i en sådan *Multinationell koncerns Rapporterade räkenskapsår* av den *Ingående enhet* som har skatterättslig hemvist inom dess jurisdiktion underrättats om att det är *Ställföreträdande moderföretag*.
 - e) En anmälan har lämnats till medlemsstaten i enlighet med punkt 4.
3. Medlemsstaterna ska begära att varje i en *Multinationell koncern Ingående enhet* med skatterättslig hemvist i medlemsstaten underrättar medlemsstaten om huruvida den är det *Yttersta moderföretaget*, det *Ställföreträdande moderföretaget* eller den *Ingående enhet* som utses enligt punkt 1 senast den sista dagen av det *Rapporterade räkenskapsåret* för en sådan *Multinationell koncern*. Medlemsstaterna får förlänga denna tidsfrist till den sista dagen för inlämning av en inkomstdeklaration för denna *Ingående enhet* för det föregående räkenskapsåret.
4. Medlemsstaterna ska begära att en i en *Multinationell koncern Ingående enhet* med skatterättslig hemvist i medlemsstaten som inte är det *Yttersta moderföretaget* eller *Ställföreträdande moderföretaget* eller den *Ingående enhet* som utses enligt punkt 1, ska underrätta medlemsstaten om den *Rapporteringskyldiga enhetens* identitet och skatterättsliga hemvist senast den sista dagen av det *Rapporterade räkenskapsåret* för en sådan *Multinationell koncern*. Medlemsstaterna får förlänga denna tidsfrist till den sista dagen för inlämning av en inkomstdeklaration för denna *Ingående enhet* för det föregående räkenskapsåret.
5. I land-för-land-rapporten ska valutan för de belopp som avses i rapporten anges.

Tabell 2 Förteckning över alla *Ingående enheter* i en *Multinationell koncern* i varje sammanställning per skattejurisdiktion

Den Multinationella koncernens namn: Räkenskapsår:														
Skatte- hemvistjuris- diktion	Ingående enheter med skatterättslig hemvist i jurisdiktionen	Jurisdiktion för bildande eller registrering, om annan än den där enheten har skatterättslig hemvist	Huvudsaklig(-a) verksamhet(-er)											
			Forskning och utveckling	Innehav eller förvaltning av immateriella tillgångar	Inköp eller upphandling	Tillverkning eller produktion	Försäljning, marknadsföring eller distribution	Administrations-, lednings- eller stödtjänster	Tillhandahållande av tjänster till fristående parter	Koncernintern finansiering	Reglerade finansiella tjänster	Försäkringar	Innehav av aktier eller andra aktieinstrument	Vilande
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													

(1) Specificera arten av den *Ingående enhetens* verksamhet under "Kompletterande information".

Tabell 3 Kompletterande information

Den Multinationella koncernens namn: Räkenskapsår:
Lägg till sådan ytterligare kortfattad information eller sådana kortfattade förklaringar som ni anser nödvändiga eller som skulle underlätta förståelsen av de obligatoriska uppgifter som lämnas i land-för-land-rapporten.

B. Allmänna anvisningar för ifyllande av land-för-land-rapporten

1. Syfte

Mallen ska användas för att rapportera en *Multinationell koncerns* fördelning av intäkter, skatter och affärsverksamheter per skattejurisdiktion.

2. Behandling av filialer och fasta driftställen

Uppgifter om det fasta driftstället ska rapporteras med hänvisning till den skattejurisdiktion där det är beläget och inte med hänvisning till den skattejurisdiktion där den affärsenhet som det fasta driftstället är en del av har hemvist. Rapportering som rör den skattejurisdiktion där den affärsenhet som det fasta driftstället är en del av har hemvist ska inte innehålla finansiella uppgifter med anknytning till det fasta driftstället.

3. Period som omfattas av den årliga mallen

Mallen ska omfatta det rapporteringsskyldiga multinationella företags *Räkenskapsår*. För *Ingående enheter* ska mallen konsekvent återspegla endera av följande uppgifter, vilket det rapporteringsskyldiga multinationella företaget själv får fatta beslut om:

- a) Information för en relevant *Ingående enhets Räkenskapsår* vilket löper ut samma datum som ett rapporteringsskyldigt multinationellt företags *Räkenskapsår* eller under den tolv månadersperiod som föregår detta datum.
- b) Information om alla relevanta *Ingående enheter* som rapporterats för det rapporteringsskyldiga multinationella företags *Räkenskapsår*.

4. Uppgiftskälla

Det rapporteringsskyldiga multinationella företaget ska konsekvent varje år använda samma uppgiftskällor vid ifyllandet av mallen. Det rapporteringsskyldiga multinationella företaget kan välja att använda uppgifter från sitt paket för konsoliderad redovisning, från separata enheters lagstadgade finansiella rapporter, lagstadgade finansiella rapporter eller intern resultatredovisning. Det är inte nödvändigt att stämma av intäcks-, vinst- och skatterapporteringen i mallen mot *Koncernredovisningen*. Om lagstadgade finansiella rapporter används som underlag för rapportering, ska alla belopp omräknas till det rapporteringsskyldiga multinationella företags fastställda använda valuta enligt den genomsnittliga växelkursen för det år som anges i mallens avsnitt om "kompletterande information". Det är inte nödvändigt att göra justeringar för skillnader i redovisningsprinciper som tillämpas i olika skattejurisdiktioner.

Det rapporteringsskyldiga multinationella företaget ska lämna en kort beskrivning av de uppgiftskällor som använts vid utarbetandet av mallen i dess avsnitt om "kompletterande information". Om en ändring har gjorts i den uppgiftskälla som används varje år, ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget förklara orsakerna till ändringen och dess konsekvenser i mallens avsnitt om "kompletterande information".

C. Särskilda instruktioner för ifyllande av land-för-land-rapporten

1. Översikt över fördelning av intäkter, skatter och affärsverksamheter per skattejurisdiktion (tabell 1)

1.1 Skattejurisdiktion

I den första kolumnen i mallen ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget förteckna alla skattejurisdiktioner i vilka *Ingående enheter* i den *Multinationella koncernen* har skatterättslig hemvist. En skattejurisdiktion definieras som en stat eller en icke-statlig jurisdiktion med skatterättslig autonomi. En separat post ska införas för alla *Ingående enheter* i den *Multinationella koncern* som enligt det rapporteringsskyldiga multinationella företaget inte anses ha skatterättslig hemvist i någon skattejurisdiktion för skatteändamål. Om en *Ingående enhet* har hemvist i fler än en skattejurisdiktion, ska det tillämpliga skatteavtalets utslagsgivande bestämmelser tillämpas för att fastställa vilken skattejurisdiktion som är hemvist. Om inget tillämpligt skatteavtal finns, ska den *Ingående enheten* rapporteras i den skattehemvistjurisdiktion där den *Ingående enhetens* verkliga ledning finns. Platsen för verklig ledning ska fastställas genom internationellt överenskomna standarder.

1.2 Intäkter

I de tre kolumnerna i mallen under rubriken "Intäkter" ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget lämna följande information:

- a) Summan av intäkterna från alla *Ingående enheter* i den *Multinationella koncernen* i den relevanta skattejurisdiktion som genererats från transaktioner med närstående företag.
- b) Summan av intäkterna från alla *Ingående enheter* i den *Multinationella koncernen* i den relevanta skattejurisdiktionen som genererats från transaktioner med fristående parter.
- c) Den totala summan av de belopp som avses i leden a och b.

Intäkter ska inbegripa intäkter från försäljning av lager och egendom, tjänster, licensavgifter, räntor, bidrag och alla andra belopp. Intäkterna ska utesluta betalningar från andra *Ingående enheter* som behandlas som utdelning i betalarens skattejurisdiktion.

1.3 Resultat före inkomstskatt

I den femte kolumnen i mallen ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget rapportera summan av resultatet före inkomstskatt för alla *Ingående enheter* med skatterättslig hemvist i den relevanta skattejurisdiktionen. Resultatet före inkomstskatt ska omfatta alla extraordinära poster i resultaträkningen.

1.4 Inbetald inkomstskatt (kontantmetod)

I den sjätte kolumnen i mallen ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget rapportera det totala beloppet inkomstskatt som faktiskt betalats under det relevanta *Räkenskapsåret* av samtliga *Ingående enheter* med skatterättslig hemvist i den relevanta skattejurisdiktionen. Betalda skatter ska innefatta kontanta skatter som betalats av den *Ingående enheten* till den relevanta skattejurisdiktionen och alla övriga skattejurisdiktioner. Betalda skatter ska innefatta källskatt som betalats av andra enheter (närstående företag och fristående företag) med avseende på betalningar till den *Ingående enheten*. Om företag A med hemvist i skattejurisdiktion A uppbär räntor i skattejurisdiktion B, ska källskatten i skattejurisdiktion B följaktligen rapporteras av företag A.

1.5 Upplupen inkomstskatt (innevarande år)

I den sjunde kolumnen i mallen ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget rapportera summan av upplupen aktuell skatt för beskattningsbara vinster eller förluster under rapporteringsåret för alla *Ingående enheter* med skatterättslig hemvist i den relevanta skattejurisdiktionen. Aktuell skatt ska bara återspegla verksamhet under innevarande år och ska inte inkludera uppskjutna skatter eller avsättningar för osäkra skatteskulder.

1.6 Aktiekapital

I den åttonde kolumnen i mallen ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget rapportera summan av aktiekapital för alla *Ingående enheter* med skatterättslig hemvist i den relevanta skattejurisdiktionen. Fasta driftställets aktiekapital ska rapporteras av den rättsliga enhet i vilken de ingår, såvida det inte i regleringssyfte finns ett fastställt kapitalkrav i det fasta driftställets skattejurisdiktion.

1.7 Ackumulerade vinstmedel

I den nionde kolumnen i mallen ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget rapportera summan av de totala ackumulerade vinstmedlen för alla *Ingående enheter* med skatterättslig hemvist i den relevanta skattejurisdiktionen vid årets utgång. Fasta driftställets ackumulerade vinstmedel ska rapporteras av den rättsliga enhet i vilken de ingår.

1.8 Antal anställda

I den tionde kolumnen i mallen ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget rapportera det totala antal anställda i heltidsekvivalenter (FTE) för alla *Ingående enheter* med skatterättslig hemvist i den relevanta skattejurisdiktionen. Antalet anställda får rapporteras utifrån antalet vid årets utgång, på grundval av den genomsnittliga sysselsättningsnivån under året eller på någon annan grund som konsekvent tillämpas mellan olika skattejurisdiktioner och för varje år. För detta ändamål får oberoende uppdragstagare som deltar i den *Ingående enhetens* ordinarie verksamhet rapporteras som anställda. Skälig avrundning eller ungefärlig beräkning av antalet anställda är tillåten, förutsatt att en sådan avrundning eller beräkning inte väsentligt snedvrider den relativa fördelningen av anställda mellan olika skattejurisdiktioner. Konsekventa tillvägagångssätt ska tillämpas mellan varje år och mellan olika enheter.

1.9 Andra materiella tillgångar än kontanter och likvida medel

I den elfte kolumnen i mallen ska det rapporteringsskyldiga multinationella företaget rapportera summan av det bokförda nettovärdet av materiella tillgångar för alla *Ingående enheter* med skatterättslig hemvist i den relevanta skattejurisdiktionen. Fasta driftställens tillgångar ska redovisas i den skattejurisdiktion i vilken det fasta driftstället är beläget. Materiella tillgångar ska för detta ändamål inte innefatta kontanter eller likvida medel, immateriella tillgångar eller finansiella tillgångar.

2. Förteckning över alla *Ingående enheter* i en *Multinationell koncern* som ingår i varje sammanställning per skattejurisdiktion (tabell 2)

2.1 *Ingående enheter* med hemvist i skattejurisdiktionen

Det rapporteringsskyldiga multinationella företaget ska, per skattejurisdiktion och den rättsliga enhetens namn, förteckna alla *Ingående enheter* i en *Multinationell koncern* med skattemässig hemvist i den relevanta skattejurisdiktionen. Såsom anges i punkt 2 i de allmänna anvisningarna ska dock fasta driftställen förtecknas i den skattejurisdiktion där de är belägna. Den rättsliga enhet i vilken det är ett fast driftställe ska anges.

2.2 Organisationens skattejurisdiktion eller etablering om annan än hemvistens skattejurisdiktion

Det rapporteringsskyldiga multinationella företaget ska rapportera namnet på den jurisdiktion enligt vars lagstiftning den *Multinationella koncernens Ingående enhet* har registrerats eller bildats, om den är en annan än den jurisdiktion där enheten har skatterättslig hemvist.

2.3 Huvudsaklig(a) verksamhet(er)

Det rapporteringsskyldiga multinationella företaget ska ange arten av den *Ingående enhetens* huvudsakliga verksamhet(er) i den relevanta skattejurisdiktionen, genom att kryssa i en eller flera lämpliga rutor.”

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

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

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

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

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

Promemorians lagförslag

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

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

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

Definitioner

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

Överföring

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

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

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

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

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

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

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

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

tagit emot enligt 33 a kap. 8 § andra stycket skatteförfarandelagen om att moderföretaget i en koncern har vägrat att lämna all nödvändig information. Bilaga 6

Samarbete för att se till att avtalet följs och tillämpas

4 § Om Skatteverket har skäl att tro att en rapporteringsskyldig enhet i en annan stat eller jurisdiktion har lämnat felaktiga eller ofullständiga uppgifter i en land-för-land-rapport eller inte har lämnat någon land-för-land-rapport, ska Skatteverket meddela detta till den andra statens eller jurisdiktionens behöriga myndighet.

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

Användning av upplysningar som Skatteverket tar emot

6 § Land-för-land-rapporter får användas för övergripande analys av risker på internprissättningsområdet och andra risker för skattebaserosion och flyttning av vinster, däri inbegripet bedömning av risken för att någon enhet i en multinationell koncern inte följer gällande internprissättningsregler, samt för ekonomisk och statistisk analys.

Resultatet av en näringsverksamhet får inte justeras enligt 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1991:1229) enbart på grundval av innehållet i en land-för-land-rapport.

Underrättelse vid överträdelse av sekretessen eller brister i skyddet för uppgifter

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. hantering av uppgifter om sjuklönekostnad, och

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

Uppgifter som får behandlas enligt första stycket får även behandlas för tillhandahållande av information som behövs i Skatteverkets

¹ Senaste lydelse 2015:901.

brottsbekämpande verksamhet enligt lagen (1997:1024) om Bilaga 6
Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

2 §¹

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

¹ Senaste lydelse 2015:917.

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

Bilaga 6

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 1 kap. 1 §, 38 kap. 1 §, 39 kap. 1, 15 och 16 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 33 a kap., och sju nya paragrafer, 39 kap. 2 a och 16 a–16 f §§ samt sju nya mellanrubriker, närmast före 39 kap. 15, 16, 16 a, 16 b, 16 d, 16 e och 16 f §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §¹

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

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

**AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER
OCH ÖVRIGA UPPGIFTER**

33 kap. – Särskilda uppgifter

33 kap. – Särskilda uppgifter

33 a kap. – Land-för-land-

34 kap. – Informationsuppgifter

rappporter

34 kap. – Informationsuppgifter

**33 a kap.
rappporter**

Land-för-land-

Innehåll

1 §

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

¹ Senaste lydelse 2015:903.

avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter.

Bestämmelserna ges i följande ordning:

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

Definitioner

2 §

I detta kapitel avses med

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

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

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

Enhet:

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

– ett företag som inte ingår i den multinationella koncernens

koncernredovisning enbart på grund av sin ringa storlek eller väsentlighet, eller

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

Svensk enhet:

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

– ett svenskt handelsbolag, eller

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

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

Moderföretag: en enhet som direkt eller indirekt äger en så stor andel i en eller flera andra enheter i en multinationell koncern att den är skyldig att upprätta koncernredovisning enligt redovisningsprinciper som är allmänt tillämpade inom den stat eller jurisdiktion där den hör hemma eller skulle vara skyldig att göra det om dess andelar vore föremål för handel på en reglerad marknad, förutsatt att det inte i den multinationella koncernen finns någon annan enhet som direkt eller indirekt äger en sådan andel som nyss sagts i enheten.

Ställföreträdande moderföretag: en enhet i en multinationell koncern som har blivit utsedd av den multinationella koncernen att i stället för moderföretaget lämna land-för-land-rapporten i Sverige eller i den andra stat eller jurisdiktion där enheten hör

hemma för den multinationella koncernens räkning när minst ett av villkoren i 4 § första stycket 1–3 är uppfyllt.

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

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

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

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

Skyldighet att lämna land-för-land-rapport

3 §

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

4 §

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

1. moderföretaget inte är skyldigt att lämna en land-för-land-rapport i den stat eller

jurisdiktion där det hör hemma,

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

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

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

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

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

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

5 §

En multinationell koncern är undantagen från skyldigheten att

lämna land-för-land-rapport om den enligt sin koncernredovisning har sammanlagda intäkter på mindre än 7 miljarder kronor för det räkenskapsår som omedelbart föregår det räkenskapsår som rapporten skulle omfatta.

6 §

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

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

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

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

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

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

Skyldighet att lämna underrättelse

7 §

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

Första stycket gäller inte om koncernen är undantagen enligt

8 §

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

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

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

Land-för-land-rapportens innehåll

9 §

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

1. Sammanlagd information om storleken på

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

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

rapporterade räkenskapsåret.

2. För varje i koncernen ingående enhet:

– namn, eller annan uppgift som klargör dess identitet, och den stat eller jurisdiktion i vilken enheten har hemvist,

– den stat eller jurisdiktion där enheten är bildad eller registrerad, om detta är en annan än den där enheten har hemvist, samt

– dess viktigaste verksamhet eller verksamheter.

3. Vilken valuta som används i rapporten.

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

När ska rapporter och underrättelser lämnas?

10 §

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

11 §

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

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

Användning av uppgifterna

12 §

I 6 § lagen (2016:000) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter finns en bestämmelse om hur Skatteverket får använda uppgifter i land-för-land-rapporter.

38 kap.

1 §²

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

39 kap.

1 §³

I detta kapitel finns bestämmelser om	I detta kapitel finns bestämmelser om
– definitioner (2 §),	– definitioner (2 och 2 a §§),
– generell dokumentations-skyldighet (3 §),	– generell dokumentations-skyldighet (3 §),
– dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),	– dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),
– dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),	– dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
– dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),	– dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
– dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investerings-guld (14 §),	– dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investerings-guld (14 §),
– dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15 och	– dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15–

² Senaste lydelse 2015:768.

³ Senaste lydelse SFS (2014:1474).

16 §§), och
– föreläggande (17 §).

16 f §§), och
– föreläggande (17 §).

2 a §

*I detta kapitel avses med
företag i intressegemenskap:
företag som är moderföretag och
dotterföretag eller företag som
står under i huvudsak gemensam
ledning,*

*koncern: en koncern av sådant
slag som avses i 1 kap. 4 § års-
redovisningslagen (1995:1554).*

*Syftet med internprissättnings-
dokumentation*

15 §

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

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

*Internprissättningsdokumentation
en ska innehålla de uppgifter som
behövs för en bedömning av*

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

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

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

*Vem är skyldig att ha
internprissättningsdokumentation?*

16 §

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

*Dokumentationsskyldighet
avseende internprissättning före-
ligger för*

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

*2. ett svenskt handelsbolag som
har transaktioner med ett företag
som är begränsat skattskyldigt om
företagen är i intressegemenskap*

under förutsättning att handelsbolagets resultat beskattas hos obegränsat skattskyldiga juridiska personer som är i intressegemenskap med handelsbolaget och det begränsat skattskyldiga företaget,

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

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

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

Undantag från dokumentations-skyldighet

16 a §

Dokumentations-skyldighet enligt 16 § föreligger inte om företaget året före beskattningsåret ingår i en intressegemenskap som har mindre än 250 anställda och antingen har en omsättning som inte överstiger 450 miljoner kronor eller en balansomslutning som inte överstiger 400 miljoner kronor.

Dokumentationens innehåll

16 b §

En internprissättnings-dokumentation ska bestå av två delar, en koncerngemensam del och en företags-specifik del.

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

Den företags-specifika delen ska innehålla information om de transaktioner som avses i 16 § 1 och 2 eller, i de fall som avses i 16 § 3–5, om de transaktioner som

är hänförliga till det fasta driftstället och som anses ha skett mellan det fasta driftstället och övriga delar av företaget.

16 c §

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

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

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

När ska internprissättningsdokumentationen upprättas?

16 d §

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

På vilka språk får dokumentationen upprättas?

16 e §

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

16 f §

*Internprissättningsdokumentation
en ska på begäran överlämnas till
Skatteverket.*

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

Förteckning över remissinstanser

Riksdagens ombudsmän (JO), Kamrarrätten i Jönköping, Justitiekanslern, Ekobrottsmyndigheten, Datainspektionen, Kronofogdemyndigheten, Riksrevisionen, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Amnesty International, Diakonia, LO, FAR, Regelrådet, Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, SACO (Sveriges akademikers centralorganisation), Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, TCO (Tjänstemännens centralorganisation).