



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Internprissättning

Bevisbörda, dokumentationskrav och rättssäkerhet

Filosofie magisteruppsats inom internprissättning

Författare: Pettersson, Oskar

Handledare: Hilling, Axel

Framläggningsdatum 2 juni 2005

Jönköping Maj 2005



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL  
Jönköping University

# Transfer Pricing

Burden of proof, documentation requirements and legal certainty

Master's thesis within transfer pricing

Author: Oskar Pettersson

Tutor: Axel Hilling

Jönköping May 2005

## Magisteruppsats inom Internprissättning

Titel:	Internprissättning – Bevisbörda, dokumentationskrav och rätts-säkerhet
Författare:	Oskar Pettersson
Handledare:	Axel Hilling
Datum:	2005-05-23
Ämnesord	Internprissättning, Bevisbörda, Dokumentationskrav, Rätts-säkerhet

---

### Sammanfattning

I takt med att globaliseringen av företag ökar, ökar också behovet av en klar och tydlig lagstiftning för att överkomma problemen med internprissättningstransaktioner. Vid oriktig prissättning vid transaktioner mellan företag i ekonomisk intressegemenskap riskerar länder att gå miste om delar av sin skattebas.

Svensk lagstiftning använder sig av den internationellt accepterade armlängdsprincipen för att reglera internprissättningstransaktioner. Genom korrigeringsregeln regleras att prissättningen mellan två företag i ekonomisk intressegemenskap måste ske under samma förutsättningar som skulle ha gällt mellan två företag utan ekonomisk intressegemenskap.

För att få underlag till huruvida korrigeringsregeln har följts eller inte finns ett antal lagrum i svensk rätt som reglerar dokumentationskrav. Denna lagstiftning är spridd och anses vara svårtolkad. Frågan uppstår om detta strider mot rättsäkerheten.

Skatteverket har kommit med ett förslag på ny lagstiftning med skärpta dokumentationskrav där man dessutom vill ge sig själv delar av makten att genom föreskrifter exakt bestämma vad dokumentationen skall innehålla. Återigen väcks frågan om detta är förenligt med rättssäkerheten.

## Master's Thesis within Transfer Pricing

Title:	Transfer Pricing – Burden of proof, documentation requirements and legal certainty
Author:	Oskar Pettersson
Tutor:	Axel Hilling
Date:	2005-05-23
Subject terms:	Transfer pricing, Burden of proof, Documentation requirements, Legal certainty

---

### Abstract

As the globalization of companies increases day by day, the need for a clear and comprehensible legislation to overcome the problems with transfer pricing transactions increases as well. Incorrect pricing in transfer pricing situations between companies with close economic ties to each other makes countries risk parts of their taxation income.

Swedish legislation uses the internationally accepted arm's length principle to regulate the transfer pricing transactions. Through the correction rule, the rule is upheld that the pricing between two companies with close economic ties to each other must apply to the same conditions as it would have been if it was between two companies without close economic ties to each other.

To ensure that enough material is provided to base the assumption whether or not the correction rule has been followed or not, Swedish legislation provides a number of paragraphs to regulate the matter. The legislation is spread all over and is hard to interpret. The question rises whether this is against the rule of legal certainty or not.

The taxation authority has provided a proposition on new legislation with tougher documentation requirements where it also wants to give itself part of the power by through directions exactly define what the documentation shall include. Yet again the question is raised whether or not this is against the rule of legal certainty or not.

## Förkortningar

BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BrB	Brottsbalken (1962:700)
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370) eller (1983:123)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
RegR	Regeringsrätten
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
RÅ	Regeringsrättens årsbok
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

# Innehåll

<b>Förkortningar</b> .....	<b>iii</b>
<b>1 Introduktion</b> .....	<b>1</b>
1.1 Syfte .....	1
1.2 Bakgrund.....	1
1.2.1 Exempel .....	2
1.2.2 Korrigeringsregeln.....	2
1.2.3 Bevisning.....	3
1.3 Problematisering.....	3
1.4 Avgränsning .....	4
1.4.1 Definition .....	4
1.5 Disposition .....	4
1.6 Metod .....	5
<b>2 Sveriges armlängdsprincip</b> .....	<b>7</b>
2.1 Historik .....	7
2.2 Armlängdsprincipen .....	9
2.2.1 Korrigeringsregeln.....	9
2.2.2 Ekonomisk intressegemenskap .....	10
2.3 Sammanfattning.....	11
<b>3 OECD:s armlängdsprincip</b> .....	<b>12</b>
3.1 Historik .....	12
3.2 Armlängdsprincipen .....	12
3.3 OECD:s riktlinjer .....	13
3.4 Sammanfattning.....	13
<b>4 EU-harmonisering</b> .....	<b>14</b>
4.1 EU Joint Transfer Pricing Forum .....	14
4.2 Tidsperspektiv.....	14
4.3 Sammanfattning.....	14
<b>5 Dokumentationsregler</b> .....	<b>14</b>
5.1 Syftet med reglerna.....	14
5.2 Deklarationsskyldighet.....	14
5.3 Anteckningsskyldighet .....	14
5.4 Bokföringslagen .....	14
5.5 Årsredovisningslagen .....	14
5.5.1 Koncern- och intresseföretagsdefinitioner .....	14
5.5.2 Koncernredovisning .....	14
5.6 Riksbanksuppgifter .....	14
5.7 Sammanfattning.....	14
<b>6 Skatteverkets förslag</b> .....	<b>14</b>
6.1 Bakgrund.....	14
6.2 Definition av dokumentationsskyldiga .....	14
6.3 Dokumentationsskyldigheten.....	14
6.4 Bevisbördan i praktiken .....	14
6.5 Sammanfattning.....	14

<b>7</b>	<b>Rättssäkerhet</b> .....	<b>14</b>
7.1	Definition .....	14
7.2	Rättssäkerhet i lagstiftningen.....	14
	7.2.1 Legalitetsprincipen .....	14
	7.2.2 Retoraktivitetsförbudet .....	14
7.3	Rättssäkerhet vid beskattning.....	14
7.4	Sammanfattning.....	14
<b>8</b>	<b>Analys</b> .....	<b>14</b>
8.1	Nuvarande lagstiftning .....	14
8.2	Skatteverkets förslag .....	14
8.3	Rättssäkerheten.....	14
<b>9</b>	<b>Slutsatser</b> .....	<b>14</b>
	<b>Referenslista</b> .....	<b>14</b>

# 1 Introduktion

## 1.1 Syfte

Skatterätt skiljer sig både från straffrätt och från allmän civilrätt i många hänseenden. Inte minst ur ett bevisrättsligt perspektiv gestaltar sig dessa skillnader. Syftet med denna studie av bevisfrågan inom internprissättningsområdet är att redogöra för hur rättsläget ser ut idag inom svensk rätt, *de lege lata*, hur lagen är. I studien kommer en analys av den fastställda gällande rätten redovisas, samt en utredning av Skatteverkets förslag på ny lagstiftning och konsekvenserna av detta. Analysen har också i uppgift att utreda rättsäkerheten beträffande bevisbördan vid internprissättning med fokus på de oklarheter som kan finnas i dagens rättsläge.

## 1.2 Bakgrund

Globaliseringen av dagens samhälle sker på många plan, inte minst inom näringslivet. Företag väljer att lokalisera fabriker i låglöneländer, öppna nya kontor på strategiska platser etc.<sup>1</sup> När svenska företag etablerar sig i andra länder och bildar nya former av ekonomiska intressegemenskaper krävs en lagstiftning som hänger med i utvecklingen. Upprättandet av dubbelbeskattningsavtal är ett typiskt exempel på hur etableringen av svenska företag utomlands kräver speciell behandling för att inte skattebehandlingen skall bli orättvis.

Med företagens etablering i andra länder uppstår intressegemenskaper, koncerner.<sup>2</sup> Denna form av verksamhetsstruktur ändrar det enskilda företags resultatmål från att vara en vinstmaximerande självständig enhet till att ha målet med vinstmaximering för koncernen som helhet. Skiftningen av vinstintresset gör att företag inom en koncern är benägna att vilja utföra vinstfördelningstransaktioner genom att omfördela vinst- och kostnadsflöden i syfte att minimera koncernens totala skattebörda.<sup>3</sup>

Den globaliserade marknaden och koncernbildningarna innebär även en ökad handel mellan företag inom samma koncern. Vid dessa former av interna transaktioner har både köpande och säljande företag intresse i det andra företaget och prissättningen speglar därför inte alltid marknadspriset. Flera variationer på transaktioner med oriktig prissättning existerar och även många anledningar till varför de sker.<sup>4</sup> Att företag försöker undgå beskattning är dock den anledning som uppmärksammas mest eftersom det är ett brott och har direkt effekt på statens inkomster.

---

<sup>1</sup> Förvärv & Fusioner Förlag (1993) s. 47-54 & 57-65. Förvärv & Fusioner Förlag gör en bedömning att antalet registrerade företagsförvärv ökar.

<sup>2</sup> Koncerner kan givetvis även uppstå inom samma land.

<sup>3</sup> Pelin, Lars (2004) s. 73.

<sup>4</sup> Pelin, Lars (2004) s. 75.



Beroende på hur resultaten för företagen inom koncernen ser ut finns risken att olika metoder används. Går samtliga företag med vinst vill man styra dessa vinstflöden så att de hamnar i det land koncernen är verksam i med den lägsta bolagsskatten. I dessa fall är det vanligare att vinstströmmar kommer in till Sverige än ut från, eftersom Sverige med internationella mått mätt har en relativt låg bolagsskattesats.<sup>5</sup> Sedan den senaste sänkningen har den svenska bolagsskattesatsen legat på 28 procent.<sup>6</sup> Om företagen inom koncernen istället totalt sett går med förlust, och dessa kostnadsströmmar är ojämnt fördelade på koncernens verksamhets länder så att verksamheten i vissa länder går med vinst, finns incitament för företaget att försöka utjämna sina kostnader så att inte verksamheten i något land går med vinst. Om inte koncernen skulle försöka göra en vinstutjämning genom att omfördela sina vinst- och kostnadsflöden får man betala skatt i några länder trots att koncernen som helhet har gått med förlust.

### 1.2.1 Exempel

Här följer ett enkelt exempel för att illustrera hur två företag inom samma koncern kan utnyttja oriktig prissättning för att undvika skattebetalning för koncernen som helhet. Exemplet förutsätter att ingen lagstiftning existerar som hindrar den oriktiga prissättningen.

Det ena företaget i koncernen, svenska X AB, kommer att göra en vinst på 10 miljoner svenska kronor för år 2005, men det andra företaget, finska Y OY, kommer att göra en förlust på motsvarande 10 miljoner svenska kronor samma år. I Sverige skulle X AB få 28 % i bolagsskatt<sup>7</sup> för sin vinst vilket skulle ge koncernen som helhet en skattebörda på 2,8 miljoner svenska kronor.

Det ligger i koncernens intresse att betala så lite skatt som möjligt, och därmed skulle koncernen kunna utnyttja alternativet att sälja tillgångar i X AB till Y OY till ett underpris som ger 10 miljoner svenska kronor i minskade intäkter för X AB. Resultatet i det fallet skulle bli att båda företagen i koncernen hamnar på ett nollresultat och kan undvika beskattning både i Sverige och Finland.

### 1.2.2 Korrigeringsregeln

Lagstiftaren har insett att transaktioner ut från landet under marknadspris mellan företag i ekonomisk intressegemenskap utgör en form av skatteflykt som måste korrigeras. I 14 kap. 19 § Inkomstskattelagen<sup>8</sup> har lagstiftaren av den anledningen implementerat en korrigeringsregel. Regeln innebär att avtal som ingåtts mellan företag med intressegemenskap, vilka gör att resultatet blir lägre och därmed det svenska be-

---

<sup>5</sup> Riksskatteverket (2000) s. 244.

<sup>6</sup> 65 kap. 14 § IL. Se även Skatteverket (2004) s. 161.

<sup>7</sup> 65 kap. 14 § IL.

<sup>8</sup> SFS 1999:1229.

skattningsunderlaget, skall justeras vid beräkningen av skattebasen. I 20:e paragrafen i samma kapitel definierar därefter vad som klassas som ekonomisk intressegemenskap. Den ekonomisk princip som 19:e paragrafen ger uttryck för är att en transaktion mellan två företag i intressegemenskap skall ske på samma villkor som för två företag som är oberoende av varandra, och benämns armlängdsprincipen.

Att utjämna resultatet är tillåtet för svenska intressegemenskaper så länge utjämningen sker inom landet enligt koncernbidragsreglerna i 35 kap. 3 § IL.

### 1.2.3 Bevisning

För att Skatteverket skall kunna göra en korrekt bedömning av huruvida transaktioner som utförts mellan företag i intressegemenskap, gjorts till ett marknadsmässigt pris enligt 14 kap. 19 § IL eller inte, krävs att företagen bistår med ett tillräckligt bevisunderlag för Skatteverket att kunna göra sin bedömning på. Dagens dokumentationsreglering för internprissättning är uppbyggd på flertalet lagrum, Bokföringslagen<sup>9</sup>, BFL, Lagen om Självdeklarationer och Kontrolluppgifter<sup>10</sup>, LSK samt Årsredovisningslagen<sup>11</sup>, ÅRL.

Själva bevisbördereglerna i sig finns dock inte att hitta i den svenska lagstiftningen. Regler som enbart reglerar bevisbördan existerar inte, utan lagstiftaren har överlåtit det åt domstolarna att skapa bevisbörderegler.<sup>12</sup>

### 1.3 Problematisering

Korrigeringsregeln som företeelse är ett medel för att säkerställa det svenska beskattningsunderlaget. Syftet med regeln är således inte att hindra företag att göra inkomstöverföringar till utlandet.<sup>13</sup> Vad regeln inte specifikt anses uttrycka är vem som har bevisbördan för att visa att en viss transaktion är gjord till marknadspris eller inte.

Då det nästan uteslutande är fråga om tvister mellan ett företag och skattemyndigheten som det är fråga om vid denna typ av frågor så anses oftast företaget ha lättast att bevisa att en viss transaktion är gjord till ett marknadsmässigt pris. Både Skatteverket och näringslivet efterlyser tydligare regler och vägledning om vad som förväntas av företagen att dokumentera vid internprissättning.<sup>14</sup> Skatteverket har i sin rapport

---

<sup>9</sup> SFS 1999:1078

<sup>10</sup> SFS 2001:1227

<sup>11</sup> SFS 1995:1554

<sup>12</sup> Ekelöf, Per Olof, et al (1992) s. 68.

<sup>13</sup> Pelin, Lars (2004) s. 74.

<sup>14</sup> Riksskatteverket (2003) s. 32.

2003:5 lämnat förslag på ändring i den nuvarande lagstiftningen för att få till stånd en utvidgad uppgiftsskyldighet för skatteskyldiga juridiska personer i Sverige.<sup>15</sup>

Frågor som uppstår är vem som har bevisbördan vid internprissättningstransaktioner, vilka konsekvenser skulle Skatteverkets förslag till ny lagstiftning få för bevisbördan? Är det en oskälig börda på företagen att hålla med relevant dokumentation och marknadsmässiga priser för alla interna transaktioner som görs inom koncernen och förändrar Skatteverkets förslag detta förhållande? Kan den nuvarande lagstiftningen över huvud taget ses som rättssäker mot bakgrund av att både Skatteverket och näringslivet efterfrågar större tydlighet i regelverket? Utgör Skatteverkets förslag på en utvidgad uppgiftsskyldighet en opartisk förbättring av nuvarande lagstiftning?

### 1.4 Avgränsning

Ämnet internprissättning är omfattande och erbjuder många intressanta frågeställningar att ta upp. Då avsikten med studien inte är att ifrågasätta korrigeringsregeln kommer den avgränsas till att inte beröra tolkningen av korrigeringsregeln annat än ur ett bevisbördsperspektiv. Frågor som rör huruvida domstolens bedömning vid ”Shell-målet”<sup>16</sup>, att OECD:s riktlinjer skall kunna användas vid tolkningen av svensk rätt, tas inte upp.

#### 1.4.1 Definition

I fråga om definitionen mellan bevisbörda och beviskrav har författaren valt att följa Per Olof Boldings linje vilket torde vara den förhärskande i den bevisrättsliga doktrinen. Enligt den berättar bevisbördan vem av parterna som får bära nackdelen av att rätten inte blivit övertygad om ett visst relevant faktum.<sup>17</sup> Beviskravet avslöjar vilken styrka bevisningen måste ha för att bevisningen skall leda till en dom, med andra ord kvalitén på bevisningen. Bevisbördan innefattar därmed även beviskravet.<sup>18</sup>

De former av definition av bevisbörda och beviskrav som stödjer Boldings förhärskande linje kommer inte att diskuteras i denna uppsats.

### 1.5 Disposition

Studien har den dispositionen att den inleds i andra kapitlet med en förklaring till den historiska uppkomsten och bakgrunden till den svenska armlängdsprincipen uttryckt i korrigeringsregeln samt en genomgång av hur rättsläget ser ut idag. Syftet med kapitlet är att öka läsarens förståelse för den interna rättens grundläggande försök att komma åt problemet med internprissättning.

---

<sup>15</sup> Riksskatteverket (2003) s. 5.

<sup>16</sup> RÅ 1991 ref. 107.

<sup>17</sup> Bolding, Per Olof (1989) s. 27.

<sup>18</sup> Cassne, Hedwig, et al (1999) s. 117.

Tredje kapitlet innehåller en redogörelse av OECD, dess arbete och armlängdsprincip. Syftet här är att ge en inblick i hur OECD:s modellavtal med dess armlängdsprincip är kopplad till den svenska lagstiftningen.

Det fjärde kapitlet redogör för EU:s roll i den svenska internprissättningslagstiftningen med initieringen av harmonisering av medlemsländernas lagstiftningar på området. Syftet är i detta kapitel att visa hur angeläget även EU anser att internprissättningsfrågor är och samtidigt väcka debatt om huruvida Sverige bör vänta på EU:s harmonisering innan man gör någon egen ändring i lagstiftningen.

Kapitel fem tillägnas en redogörelse av den svenska dokumentationslagstiftningen. Syftet är att visa på lagstiftningens komplexitet och utspriddhet.

Det sjätte kapitlet viks för en sammanfattning av Skatteverkets förslag på ny lagstiftning gällande informations- och dokumentationskrav som Skatteverket förordar i sin rapport<sup>19</sup> från 2003. Syftet med kapitlet är att ge studien en utgångspunkt för att kunna bedöma hur förslaget stämmer överens med rättsäkerhetslagstiftningen.

I sjunde kapitlet redovisas grunderna för den svenska lagstiftningen om rättssäkerhet. Genomgången genomförs för att kunna rättsäkerheten skall kunna användas som ett analysverktyg i resten av uppsatsen.

Åttonde kapitlet har vikts för att göra analysverktyg av de i uppsatsen framtagna faktauppgifterna, för att tjäna som en grogrund för det avslutande kapitlet med slutsatserna av uppsatsen.

Kapitel nio avslutar uppsatsen och innehåller de avslutande kommentarer och slutsatser författaren dragit av studien.

För att underlätta för läsaren kommer även varje kapitel avslutas med en sammanfattning av dess viktigaste punkter samt en förklaring för deras relevans för studien.

## 1.6 Metod

Metoden för studien är i huvudsak deskriptiv i de inledande kapitlen för att slå fast rättsläget samt att lägga grunden för det sista kapitlet. De två sista kapitlen utgör den normativa delen av studien där de insikter som dragits från de inledande kapitlens analyser utvärderas och ligger till grund för de slutsatser som dras.

Studien utgår i metodhänseende från den rättsdogmatiska läran. Den primära källan utgörs av lagarna varpå den svenska rätten bygger. Den sekundära rättskällan är de rättsfall som bildat praxis. Att praxis sätts före förarbeten beror på att den svenska rätten delegerat tolkanderätten av lagarna till domstolarna.<sup>20</sup> Visserligen baserar domstolarna till viss del sin tolkning av lagen på förarbeten och litteratur, men de är ändå fria att göra sin egen bedömning. Praxis följs av förarbeten till lagarna som ändå

---

<sup>19</sup> Riksskatteverket (2003).

<sup>20</sup> 1 kap. 8 § RF.

## Introduktion

bör vägas in eftersom de ger en fingervisning om vad lagstiftaren faktiskt hade i åtanke vid stiftandet av lagen. Till sist kommer även doktrin utnyttjas som rättskälla. Tilläggas bör att trots metodhierarkin ges doktrinen väldigt stort utrymme i uppsatsen eftersom lagarna och dess förarbeten väldigt sällan utsäger något om bevisfrågor. Detsamma gäller praxis som tenderar att koncentrera sig på materiella rättsfrågor istället för de bevisrättsliga.

## 2 Sveriges armlängdsprincip

Problemet med internprissättning vid transaktioner med utomlands baserade intresseföretag har i närmare ett århundrade varit ansett som ett problem som den svenska lagstiftningen bör stävja. Detta kapitel är till för att ge läsaren en inblick i hur den svenska lagstiftningen inom internprissättningen har utvecklats genom korrigeringsregeln samt ge en förklaring till hur den är uppbyggd och skall tolkas idag.

### 2.1 Historik

Redan 1916 togs de första stegen mot en svensk korrigeringsregel för interprissättning. Riksdagen hade begärt en utredning om internationell beskattning och utredningen initierade debatten om inkomstöverföringar till utlandet. Utredningen innehöll både en redogörelse för problematiken kring oriktig prissättning samt ett förslag på en korrigeringsregel. Av utredningen sammanställdes en proposition som riksdagen antog, men efter hård kritik upphävdes regeln innan den ens hunnit tillämpas.<sup>21</sup>

Första gången en form av korrigeringsregel för internationella förhållanden verkligen varaktigt infördes i svensk rätt blev istället 1928 i 43 § KL<sup>22</sup>.

”Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder och har, uppenbarligen i följd härav, inkomsten av företaget blivit avsevärt lägre än den eljest skolat bliva, samt är tillika den, vilken inkomsten istället tillförts, icke för inkomsten skattskyldig här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.”<sup>23</sup>

Nästa större ändring av korrigeringsregeln kom 1965 och kom framförallt med tre nyheter. Den första var att lagtexten nu klargjorde att bestämmelsen inte bara gällde moderbolag i utlandet med dotterbolag i Sverige utan nu även moderbolag i Sverige med dotterbolag i utlandet. Man ändrade även omfattningen av de situationer som korrigeringsregeln är tillämplig på från ”vidtagit andra liknande åtgärder” till vad som i övrigt avtalats i form av ekonomiska villkor. Till sist tog man även bort kravet på att inkomsten skulle ha blivit avsevärt lägre vilket tidigare hade gjort bedömningen av vilka situationer som kunde komma i fråga svårare. Detta gjordes för att få korrigeringsregeln att bättre överensstämma med dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel.<sup>24</sup>

”Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad

---

<sup>21</sup> Mot. 1919 1:59 s. 8.

<sup>22</sup> SFS 1928:370.

<sup>23</sup> 43 § KL.

<sup>24</sup> SOU 1962:59 s. 211 f. Se även Riksskatteverket (2003) s. 10.

som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten istället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.”<sup>25</sup>

1983 gjordes ytterligare en ändring för att få omvänd bevisbörda avseende rekvisitet intressegemenskap.<sup>26</sup> Bakgrunden till ändringen denna gång var att Brottsförebyggande rådet, BRÅ, påpekade<sup>27</sup> att det var svårt för skattemyndigheten att i förhållande till länder med sträng sekretess visa att intressegemenskap förelåg. Det internationella samarbetet för att komma till rätta med internationell skatteflykt var vid denna tidpunkt inte tillräckligt utvecklat och försök till gemensamma regler ansågs, av BRÅ, i regel vara tidsödande samt att eventuella lösningar skulle ligga allt för långt fram i tiden för att Sverige skulle vänta på dem utan egen ensidig lagstiftning.<sup>28</sup>

I sitt förslag ville BRÅ införa en undantagsregel som skulle öppna för möjligheten att det i förhållande till lågskatteländer skulle vara tillräckligt att bevisa att en inkomstöverföring skulle ha skett, utan att ha bevis för att en ekonomisk intressegemenskap förelåg, för att en justering av inkomsten skulle kunna ske. Flertalet remissinstanser tog, trots att de höll med om problemet, ställning emot förslaget och påpekade istället att regeln skulle kunna utformas som en bevisregel. Anledning att ändra lagstiftningen ansågs alltså föreligga.<sup>29</sup>

I propositionen till ändringen av korrigeringsregeln<sup>30</sup> föreslogs istället en omvänd bevisbörda där det skulle vara tillräckligt för Skatteverket att göra sannolikt att en intressegemenskap förelåg. Bevisbördan för att visa att den oriktiga prissättningen berodde på andra orsaker än intressegemenskap lades istället på näringsidkaren. Det argument för en dylik överföring av bevisbördan baserades på att det skulle vara lättare för näringsidkaren än för Skatteverket att ta fram uppgifter som förklarade prisavvikelsen.<sup>31</sup>

I och med ändringen räcker det alltså med att det görs sannolikt att intressegemenskap föreligger.<sup>32</sup> Ändringen 1983 blev den slutliga versionen enligt dagens lydelse och kan nu hittas i 14 kap. 19 § IL.

---

<sup>25</sup> 43 § KL.

<sup>26</sup> SFS 1983:123.

<sup>27</sup> Brottsförebyggande rådet (1980).

<sup>28</sup> Proposition 1982/83:73 s. 6-7. Se även Riksskatteverket (2003) s. 10.

<sup>29</sup> Proposition 1982/83:73 s. 11.

<sup>30</sup> Proposition 1982/83:73.

<sup>31</sup> Proposition 1982/83:73 s. 11.

<sup>32</sup> Pelin, Lars (2004) s. 75.

Bland skillnaderna mellan den ursprungliga versionen av korrigeringsregeln och dagens är att kravet på att företagets inkomst skall ha minskat har omformulerats till att resultatet av näringsverksamheten skall ha blivit lägre. Från att uttryckligen exemplifierat vilka sorters transaktioner som varit tillämpliga har lagstiftaren i dagens lydelse valt att använda sig av uttrycket ”avtalsvillkor” för att förtydliga att alla sorters transaktioner kan omfattas.<sup>33</sup>

## 2.2 Armlängdsprincipen

Armlängdsprincipen har i svensk rätt givits uttryck för i 14 kap. IL, och där delats upp i två paragrafer. Den första utgörs av korrigeringsregeln, introducerad ovan i kapitel 2.1. Korrigeringsregeln i sig är det instrument som Skatteverket kan använda sig av då internprissättningstransaktioner felaktigt utförts. Den andra delen av armlängdsprincipen definierar de situationer då ekonomisk intressegemenskap föreligger.

### 2.2.1 Korrigeringsregeln

I 14 kap. 19 § IL finner vi huvudregeln, korrigeringsregeln, för armlängdsprincipen.

”19 § Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Lag (2003:224).”<sup>34</sup>

Första grundrekvisitet för att korrigeringsregeln skall tillämpas är att resultatet av näringsverksamheten har minskat. Skulle ett företag genomföra transaktioner, som i sig verkar misstänkta, utan att detta rekvisit är uppfyllt blir inte korrigeringsregeln tillämplig. Detta eftersom korrigeringsregelns syfte är att säkerställa den svenska skattebasen.<sup>35</sup> En transaktion där inte resultatet av näringsverksamheten har minskat utgör inget hot mot den svenska skattebasen och därmed gäller inte korrigeringsregeln.

Det andra grundrekvisitet för att tillämpa korrigeringsregeln är att minskningen av näringsverksamhetens resultat skall bero på avtalsvillkor som avtalats och avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Som tidigare redogjorts för i kap 2.1 har formuleringen om avtalsvillkor implementerats i

---

<sup>33</sup> Björnsson, Pia (2003) s. 11.

<sup>34</sup> 14 kap. 19 § IL.

<sup>35</sup> Pelin, Lars (2004) s. 74.



korrigeringsregeln vid införandet av inkomstskattelagen och borgar för en öppnare tolkning av vilka former av transaktioner som kan komma i fråga för regelns tillämpning i svensk rätt. Av största vikt är dock att avtalsvillkoren avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.

I fråga om transaktioner som avviker från korrigeringsregeln, skall resultatet för företaget räknas om till vad det skulle ha uppgått till om transaktionen genomförts med en marknadsmässig prissättning. Detta innebär att resultatet ökas med det belopp som den svenska näringsidkarens resultat har minskats med på grund av den oriktiga prissättningen. En sådan justering av resultatet kan bli mycket kostsam för den skatteskyldige.<sup>36</sup> Återigen speglar denna påföljd syftet med korrigeringsregeln, att säkerställa den svenska skattebasen.<sup>37</sup>

Korrigeringsregeln omfattar även tre övriga rekvisit<sup>38</sup> som måste vara uppfyllda för att den skall bli tillämplig. Det första av de övriga rekvisiten är ytterligare en bestämmelse som införts därför att korrigeringsregeln enbart har till syfte att säkerställa den svenska skattebasen.<sup>39</sup> Skulle det transaktionen innebära att den svenska skattebasen inte minskade därför att mottagande företag är beskattningsskyldigt i Sverige så är transaktionen även skatterättsligt giltig. Det andra av de övriga rekvisiten är att sannolika skäl måste kunna påvisas om att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. Mer om detta nedan i kapitel 2.2.2.

Det tredje och sista av de övriga rekvisiten för att korrigeringsregeln skall vara tillämplig är en form av friskrivningsrekvisit ifall det skulle visa sig att företaget faktiskt haft goda skäl att genomföra transaktionerna på grund av helt andra skäl än deras ekonomiska intressegemenskap och därmed också önskan att minska resultatet hos den ena parten.

## 2.2.2 Ekonomisk intressegemenskap

Den andra delen av armlängdsprincipen kompletterar korrigeringsregeln i 19 § genom att definiera vad som avses med ekonomisk intressegemenskap.

”20 § Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § 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.”<sup>40</sup>

---

<sup>36</sup> Pelin, Lars (2004) s. 75.

<sup>37</sup> Pelin, Lars (2004) s. 74.

<sup>38</sup> Övrigt rekvisit är författarens benämning för rekvisiten i punkterna 1-3.

<sup>39</sup> Pelin, Lars (2004) s. 74.

<sup>40</sup> 14 kap. 20 § IL.

Som framgår av lagregeln anses ekonomisk intressegemenskap kunna föreligga på ett direkt eller indirekt sätt antingen genom ägande eller kontroll av företaget. Noterbart är att inget krav ställs på storleken av andelen i företagets kapital.<sup>41</sup> Utan en uttrycklig gräns för hur stort kapitalinnehav som krävs måste slutsatsen dras att endast en krona skulle räcka för att domstolen skall anse att två företag ingår i ekonomisk gemenskap. Frågan huruvida det är skäligt att en obetydlig kapitalandel skulle vara tillräckligt för ekonomisk intressegemenskap skall föreligga aktualiseras och kommer diskuteras vidare i det avslutande kapitlet.

## 2.3 Sammanfattning

Redan i början av 1900-talets Sverige uppmärksammades problemet med internprissättning vid transaktioner till utlandet. Efter det tidigaste försöket att implementera en korrigeringsregel i svensk lagstiftning år 1919 kom regeln först 1928 att implementeras varaktigt i svensk rätt.

Sett ur ett bevisbördsperspektiv kom den viktigaste ändringen 1983, då man införde en omvänd bevisbörda. Denna ändring gav den tolkning som dagens domstolar får göra av korrigeringsregeln där Skatteverket endast behöver göra sannolikt att intressegemenskap föreligger mellan två företag. I dagens rätt återfinns regeln om vad som definieras som ekonomisk intressegemenskap i 14 kap. 20 § IL. Efter att en sådan sannolikhet presenterats är det upp till näringsidkaren att dels bevisa att intressegemenskap inte föreligger om så är fallet, dels att om intressegemenskap föreligger, bevisa att andra skäl ligger till grund för den oriktiga prissättningen än just intressegemenskapen. På denna punkt finns alltså en klar tolkning att följa av lagtextens förarbete.

Den nuvarande korrigeringsprincipen hittas i 14 kap. 19 § IL och kräver framför allt två rekvisit för att vara tillämplig. Resultatet för näringsverksamheten skall ha minskat på grund av den oriktiga prissättningen och avtalsvillkoren skall skilja sig från vad som hade överenskommits om ifall det var två oberoende näringsidkare. I bägge dessa fall uppkommer frågeställningen vem som har att bevisa att rekvisiten är uppfyllda. Av lagtexten kan man inte klart finna något svar på den frågan som blir en vital del av uppsatsens problemformulering när rättssäkerhetsperspektivet lyfts in i sammanhanget också.

---

<sup>41</sup> Riksskatteverket (2003) s. 10.

### 3 OECD:s armlängdsprincip

Detta kapitel avser att ge läsaren en kort inblick i vad OECD är för någon organisation och vad man arbetar med. Syftet är även att förklara för läsaren hur OECD:s arbete med internationellt gemensamma riktlinjer för internprissättning även kan tillämpas inom svensk rätt.

#### 3.1 Historik

Förkortningen OECD står för Organisation for Economic Co-operation and Development och är en internationell organisation som arbetar för att främja en positiv utveckling av världshandeln genom att underlätta för en fri handel mellan medlemsländerna. Ett av de områden OECD arbetar med för att främja världshandeln är det internationella skatteområdet. Den asymmetri som genom olika länders uppbyggnad av sina skattesystem kan ge upphov till olika former av dubbelbeskattning för internationellt verkade företag utgör ett hinder för fri rörlighet av varor, tjänster och kapital över landsgränserna. För att underlätta för medlemsländerna att sluta avtal mellan varandra, med syfte att minska problemen med dubbelbeskattning, har OECD utformat ett modellavtal för dubbelbeskattningsavtal länder emellan. Till modellavtalet har OECD även utformat kommentarer som skall spegla de olika medlemsländernas gemensamma tolkningar och principer man enats om.<sup>42</sup>

Redan 1979 kom OECD ut med sin första rapport om internprissättning under titeln ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises”<sup>43</sup>. 1995 antogs riktlinjerna i ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration”<sup>44</sup>. Riktlinjerna utgjorde internationellt överenskomna rekommendationer på hur internprissättningsfrågor bör lösas inom olika områden.<sup>45</sup>

#### 3.2 Armlängdsprincipen

I de i kapitel 3.1 nämnda riktlinjerna om interprissättning<sup>46</sup> utgår OECD från en princip medlemsstaterna gemensamt har accepterat. Principen kallas armlängdsprincipen, *the arm’s length principle*, och utgår från att varje företag skall behandlas som en särskild enhet oberoende på om det ingår i en grupp av företag med intressegemenskap eller inte. Den separata behandlingen av företag i intressegemenskap är också en vedertagen princip, *the separate entity approach*. Tanken bakom armlängdsprincipen är att transaktioner mellan företag som i intressegemenskap skall genomföras på samma villkor som skulle ha gällt om företagen inte varit i intressegemenskap. Re-

---

<sup>42</sup> Riksskatteverket (2003) s. 8.

<sup>43</sup> OECD (1979).

<sup>44</sup> OECD (1995).

<sup>45</sup> Björnsson, Pia (2003) s. 4.

<sup>46</sup> OECD (1995).

sultatet blir att transaktioner med oriktig prissättning som utförs endast i syfte att föra över den beskattningsbara vinsten från ett land till ett annat uteblir.<sup>47</sup>

I OECD:s modellavtal har en korrigeringsregel implementerats för händelser då armlängdsprincipen tillämpats felaktigt. I artikel 9 punkt 1 har korrigeringsregeln följande lydelse:

”I fall då

- ett företag i en avtalsslutande stat, direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller

- samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iaktas följande.

Om mellan företagen ifråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren ifråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överenskommelse därmed.”

Artikel 9 punkt 2 föreskriver vidare att den stat som först beskattat skall göra motsvarande justering för att lindra dubbelbeskattningen.<sup>48</sup>

### 3.3 OECD:s riktlinjer

Den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL korresponderar med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal<sup>49</sup>. I modellavtalet ges grunden för OECD:s rapporter och riktlinjer. Trots att dessa arbeten inte har implementerats i svensk rätt så kan de enligt RegR användas vid tolkningen av svensk rätt.<sup>50</sup> I RÅ 1991 ref. 107<sup>51</sup> uttalar RegR att de riktlinjer som OECD lagt fram i sin rapport<sup>52</sup> inte i sig är bindande för de svenska skattemyndigheterna, men att rapporten ändå ger en god och välbalanserad belysning av problematiken inom internprissättningen.<sup>53</sup>

### 3.4 Sammanfattning

Organisationen OECD arbetar för att underlätta för internationell handel. Ett av de tillvägagångssätt man använder för att uppnå detta är att försöka introducera gemen-

---

<sup>47</sup> Riksskatteverket (2003) s. 8.

<sup>48</sup> OECD (1995) Författarens översättning.

<sup>49</sup> OECD (2003).

<sup>50</sup> Pelin, Lars (2004) s. 75. Se även Riksskatteverket (2003) s. 10.

<sup>51</sup> RÅ 1991 ref. 107. Känt som ”Shell-målet”.

<sup>52</sup> 1979 års Modellavtal.

<sup>53</sup> Riksskatteverket (2003) s. 10-11.

## OECD:s armlängdsprincip

samma riktlinjer och principer för hur länder skall uppnå samarbetsavtal. Inom internprissättningens område har OECD:s armlängdsprincip och principen om separat behandling av företag i intressegemenskap satt en form av internationell standard. Armlängdsprincipen återfinns i Artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal och bygger på att transaktioner mellan företag i intressegemenskap genomförs på samma villkor som om företagen inte varit i den ekonomiska intressegemenskapen. Denna princip har direkt koppling till den korrigeringsregel som existerar i svensk lagstiftning i 14 kap. 19 § IL och presenterades i kapitel 2.2.1. Trots att den svenska korrigeringsregeln existerade före OECD:s modellavtal upprättades så har den svenska regeln bland annat 1965 korrigerats för att bättre överensstämma med modellavtalet vilket redogjordes för i kapitel 2.1.

Till följd av den närbesläktade naturen av OECD:s armlängdsprincip i Artikel 9 punkt 1 och den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL har RegR i praxis uttalat sig om att de rapporter och riktlinjer som OECD utfärdar till stöd för armlängdsprincipen även kan användas vid tolkningen av svensk rätt.

## 4 EU-harmonisering

Den Europeiska Unionen, EU, har till uppgift att främja handeln inom unionen. Detta kapitel syftar till att klargöra EU:s roll som harmoniserare av medlemsländernas lagstiftningar, introducera försöken till harmonisering inom internprissättningen, samt ge en bedömning av den tidshorisont som harmoniseringsarbetet kommer att ta i anspråk.

### 4.1 EU Joint Transfer Pricing Forum

Även inom EU har problemet med internprissättning mellan företag i intressegemenskap uppmärksammas. Enligt artikel 2 i EU-fördraget<sup>54</sup> skall unionen ha som mål att främja bland annat ekonomiska framsteg. Artikel 3 stadgar att EU skall harmonisera medlemsländernas lagstiftningar för att uppnå främjandet av de punkter som artikel 2 fastslagit.

EU:s ”Company Tax Study”<sup>55</sup> identifierade internprissättningen inom EU som ett växande problem för den interna marknaden. I enlighet med detta har EU:s råd beslutat att kommissionen skall upprätta ett forum, vid namn ”EU Joint Transfer Pricing Forum”, för harmoniseringen av internprissättningen inom EU. Forumet består av både företrädare för medlemsländerna såväl som för näringslivet. Syftet med forumet är att gå igenom de praktiska problemen med tillämpningen av skattereglerna för internprissättningen på den inre marknaden.<sup>56</sup> Hösten 2002 inledde forumet sitt arbete med att kartlägga harmoniseringen av internprissättningen inom EU. Större delen av arbetet är uppdelat på två grupper som utgörs av nationernas företrädare samt näringslivets företrädare och forumet samlas till tre till fyra möten per år.

### 4.2 Tidsperspektiv

Historiskt sett har det krävts relativt lång tids förhandlingar och förberedelser innan EU har lyckats med att utforma harmoniserande riktlinjer för hur medlemsländerna skall omforma sina nationella lagstiftningar. Ett exempel på detta är försöket till harmonisering av energiskatter inom EU vilket startade på allvar i början av 1990-talet och där man än idag inte kommit fram till en enhetlig ståndpunkt att implementera.<sup>57</sup>

Med de tre till fyra möten per år forumet har, kommer, enligt författarens mening, något färdigt resultat till förslag på harmonisering inte heller på detta område bli färdigställt under de närmaste åren. Processer inom EU för harmonisering tenderar att dra ut på tiden eftersom det är många medlemsländer som skall komma överens. Ut-

---

<sup>54</sup> Konsoliderad version av fördraget om europeiska unionen.

<sup>55</sup> SEC (2001) 1681 del III kap. 5 s. 255-284.

<sup>56</sup> COM (2001) 582.

<sup>57</sup> Dorigoni, Susanna & Gullí, Francesco (2002) s. 20.

ökandet av EU den första maj 2004 med tio nya medlemsländer kommer förmodligen inte heller bidra till en snabbare lösning av frågan. Även sedan forumets förslag ligger färdigt kommer ytterligare tid passera innan harmoniseringen är antagen och implementerad i medlemsländernas lagstiftningar.

Med de fakta som presenterats i åtanke uppstår frågan huruvida Sverige och övriga medlemsländer bör avvakta EU:s harmonisering innan man inför ny intern lagstiftning, alternativt omarbetar den gamla lagstiftningen. Enligt författarens mening bör Sverige utveckla sin lagstiftning, EU:s harmoniseringsprocess till trots, eftersom rättsläget ännu är så oklart att någon form av nya vägledande riktlinjer behövs redan idag för att underlätta för både näringslivet och Skatteverket.

### **4.3 Sammanfattning**

EU arbetar för att underlätta handel mellan medlemsländerna. Riskerna för oriktig prissättning vid internprissättningstransaktioner gör att medlemsländerna har implementerat egna regler för hur dylika situationer skall behandlas. För företagen utgör det ett problem att varje land har sin egen lagstiftning om internprissättning vilket kan anses hämma den fria handeln mellan medlemsländerna. Av den anledningen har EU tagit initiativet till att försöka harmonisera internprissättningslagstiftningen.

Harmoniseringen skall utarbetas genom ett forum där både medlemsländer och näringsliv deltar, "EU Joint Transfer Pricing Forum". Eftersom historien har visat att harmonisering inom EU tenderar att dra ut på tiden från initiering till implementering anser författaren att Sverige inte bör avvakta resultatet av harmoniseringen, utan redan nu försöka förbättra den svenska lagstiftningen på området.

## 5 Dokumentationsregler

Svensk lagstiftning innehåller diverse regelverk som är avsedda att reglera företagens antecknings-, redovisnings- och deklarationsskyldighet.<sup>58</sup> Tillsammans utgör dessa lagar de regler som företag har att rätta sig efter bland annat vid internprissättningstransaktioner. Författaren har i studien valt att benämna dessa typer av regelverk vid samlingsnamnet dokumentationsregler eftersom de syftar till att säkerställa att tillräcklig dokumentation finns vid kontroll av företagens förehavanden. Det följande kapitlet har till avsikt att påvisa den komplexitet som uppstår i mångfalden av lagar företag måste rätta sig efter för att följa de dokumentationskrav som de står inför i dagens lagstiftning.

### 5.1 Syftet med reglerna

Syftet med dokumentationsregler för internprissättningstransaktioner är att det skall kunna bevisas att armlängdsprincipen följts så att korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL icke behöver tillämpas.<sup>59</sup> Problemet är bara att de nuvarande dokumentationsreglerna i allt för liten utsträckning inriktar sig just på internprissättningstransaktioner. Inför översynen av LSK år 2001, yrkade Skatteverket att Regeringen skulle införa en skyldighet för näringsidkare att i deklARATIONEN lämna uppgifter om internprissättning gentemot utländska intresseföretag. Trots att Regeringen uttalade sitt medhåll till att dylika transaktioner kontrollerades för att undvika skatteflykt ansåg man sig inte beredd att lägga något förslag på sådan lagstiftning eftersom någon utredning i frågan inte gjorts.<sup>60</sup> Propositionens utelämnande av internprissättningens problemområde underlättar inte tolkningen av de regler som idag föreligger. Den utredning av frågan som man efterfrågade har nu genomförts av Skatteverket, mer om detta i kapitel 6.

### 5.2 Deklarationsskyldighet

En lämplig utgångspunkt för att utreda vilka dokumentationskrav som finns i svensk rätt fås genom att titta på de generella regler som gäller för samtliga deklarations- och kontrolluppgiftsskyldiga. Enligt 3 kap. 5 § LSK skall den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet lämna de uppgifter som kan behövas för taxeringen. Paragrafen innehåller även en icke uttömmande lista med exempel på uppgifter som lagstiftaren avser. En hänvisning till de föreskrifter som regeringen eller myndigheter utsedda av regeringen meddelar avslutar paragrafen. I praktiken innebär den avslutande hänvisningen till föreskrifter utsedda av regeringen meddelat att Skatteverket ges del av makten för tolkningen av lagstiftningen. En delegering av makt som eventuellt kan ifrågasättas ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

---

<sup>58</sup> Bokföringslagen - SFS 1999:1078. Lagen om Självdeklarationer och Kontrolluppgifter - SFS 2001:1227. Årsredovisningslagen - SFS 1995:1554.

<sup>59</sup> Riksskatteverket (2003) s. 43.

<sup>60</sup> Prop. 2001/02:25 s. 94.



För dotterbolag som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet tillkommer i 3 kap. 7 § LSK ett krav på att lämna uppgifter om moderbolaget. Uppgifterna i fråga rör identifikationen av moderbolaget, och om moderbolaget också är ett dotterbolag, identifikation av hela koncernens moderbolag samt vilket aktie- eller andels innehav och röstvärde som företaget innehar i moderbolaget. Uppgifterna om ägande skall avse det förhållande som gällde vid utgången av det senast avslutade beskattningssåret.

För fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag och enskilda näringsidkare finns ytterligare regler om deklarationsskyldigheten i 3 kap. 23 § LSK. Räkna, med undantag för dröjsmålsränta, samt betalningar för nyttjandet eller rätten att nyttja vissa immateriella royaltytillgångar som har tillgodoräknats mottagare i utlandet och skall göras avdrag för i deklARATIONEN måste styrkas med hjälp av dokumentation vid inkomsttaxeringen.

### 5.3 Anteckningsskyldighet

Enligt 19 kap. 2 § LSK är samtliga deklarations- och kontrolluppgiftsskyldiga skyldiga att i *skäligen omfattning* genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den. Denna anteckningsskyldighet syftar i att underlätta fördjupade kontroller av skatteverket.<sup>61</sup>

Det kan tyckas uppenbart att företag skall föra anteckningar/bokföring över sina transaktioner, men frågan uppstår huruvida denna anteckningsskyldighet även omfattar skyldighet att anteckna hur man kommit fram till ett visst pris vid en pris-sättningstransaktion. Skillnaden mellan att föra anteckning om eller bokföra att en transaktion har ägt rum är stor i jämförelse med att föra anteckning om varför ett visst pris har satts på en viss transaktion. Det senare alternativet skulle kräva av företaget att det på ett mycket utförligare sätt inte bara antecknar ett beslut, utan även rättfärdigar prissättningen. Rättfärdigandet torde kräva en arbetsinsats för varje enskild transaktion som överstiger vad som kan förväntas av företaget.

Uttrycket *skäligen omfattning* är högst osäkert. Varken praxis där domstolar tolkar uttrycket eller propositionen<sup>62</sup> till LSK ger någon vägledning för vad begreppet skall innefatta. Den påverkan en sådan vag tolkning kan ha för rättssäkerheten kommer analyseras närmare i det åttonde kapitlet.

### 5.4 Bokföringslagen

I BFL återfinns reglerna för företagens grundläggande bokföring. Bland de viktigaste bestämmelserna hittar man regler för vilka som är bokföringsskyldiga samt bestämmelsen om god redovisningssed.

---

<sup>61</sup> Cassne, Hedwig, et al (1999) s 31.

<sup>62</sup> Proposition 2001/02:25.

Av 4 kap. 1 § BFL framgår att företag löpande skall bokföra alla sina affärshändelser och bokslutsposter samt spara verifikationerna för dessa. Vidare definierar 5 kap. 7 § BFL vad verifikationerna skall innefatta. Varje verifikation skall innehålla uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat samt vilket belopp och vilken motpart den berör. Paragrafen stadgar vidare att företaget *i förekommande fall* även är skyldig att tillse att verifikationen innefattar upplysningar om handlingar eller andra uppgifter som legat till grund för affärshändelsen samt vart dessa handlingar finns tillgängliga.

Noterbart är här att uttrycket *i förekommande fall* har en vag betydelse och det är uppenbart att lagstiftaren avsett att lämna ett visst utrymme för domstolarna att avgöra vilka fall det avser. Är internprissättningstransaktioner att anse som förekommande fall innebär det att företagen har en direkt skyldighet enligt bokföringslagen att spara upplysande handlingar om grunderna för prissättningen.

## 5.5 Årsredovisningslagen

ÅRL innehåller bestämmelser om företags skyldigheter att upprätta och offentliggöra årsredovisning, koncernredovisning samt delårsrapport. Dessa regler är en del av dokumentationskravlagstiftningen. De koncernspecifika dokumentationskraven utgör en ytterligare börda på företagen men samtidigt en ökad insyn för Skatteverket vilket detta underkapitel visar.

### 5.5.1 Koncern- och intresseföretagsdefinitioner

I 1 kap. 4-5 §§ ÅRL återfinns koncern- och intresseföretagsdefinitionerna. Moder- och dotterföretags definitionerna finns i 1 kap. 4 § ÅRL. Paragrafen stadgar att ett företag är moderföretag och en juridisk person dotterföretag då ett av paragrafens rekvisit i första stycket 1-4 punkten är uppfyllt. Antingen skall företaget inneha mer än hälften av samtliga andelar i den juridiska personen, eller så skall företaget äga andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar. Företaget kan också äga andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller äga andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar, och även då är rekvisiten tillräckliga.

Vidare stadgas i andra stycket samma paragraf hur en juridisk person kan vara dotterföretag till ett moderföretag om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans uppfyller ett av de rekvisit som räknas upp i andra stycket 1-3 punkterna. Dessa rekvisit är att de skall inneha mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, eller äga andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller äga andelar i den juridiska personen och har rätt att utse el-

ler avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Paragrafens tredje stycke klargör att om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget. Vidare definieras i fjärde stycket enheten ett moderföretag och dess dotterföretag bildar, benämns koncern.

1 kap. 5 § ÅRL innehåller definitionen av intresseföretag. Det första stycket stadgar att om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till företaget. I andra stycket utökas definitionen av intresseföretag till att även omfatta företag som har minst 20 % av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, om inte annat framgår av omständigheterna. Det samma gäller då koncernen som helhet innehar 20 % av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

### 5.5.2 Koncernredovisning

Efter att en koncern har etablerats enligt 1 kap. 4-5 §§ ÅRL uppkommer vissa skyldigheter för de ingående företagen. 7 kap. 1 § ÅRL stadgar skyldigheten för moderföretag att för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning om inte undantagen i 7 kap. 2-3 §§ ÅRL är tillämpliga.

7 kap. 2 § ÅRL första stycket undantar företag som redan omfattas av en koncernredovisning utförd av ett överordnat moderföretag, har ett moderföretag som lyder lagstiftningen inom en EES-stat och moderföretagets koncernredovisning omfattas av EG:s direktiv om sammanställd redovisning<sup>63</sup>. Fjärde stycket reglerar två rekvisit som undantar undantagen i första stycket för att utöka minoritetsägares och fordringsägares rättigheter. Dessa rekvisit påtvingar koncernredovisning om delägare som har en kapitalandel i moderföretaget på minst 10 % senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att koncernredovisning skall upprättas, eller om andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom EES. Är företaget undantaget från att utföra en koncernredovisning enligt denna paragraf uppkommer ändå en upplysningsplikt enligt femte stycket innefattande att i en not till årsredovisningen lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, då det är fråga om en fysisk person, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar koncernredovisningen.

---

<sup>63</sup> (83/349/EEG).

Ytterligare undantag från koncernredovisningsplikten räknas upp i 7 kap. 3 § ÅRL och detta har att göra med intresset av koncernredovisningen i sig. Intresset från koncernföretags intressenter är oftast mindre ju mindre koncernen är. Av den anledningen har lagstiftaren funnit det befogat att undanta mindre koncerner från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning, vilket i sig leder till mindre administrativt arbete för de små koncernerna.<sup>64</sup>

I koncernredovisningen skall fordringar och skulder mellan företagen, liksom internvinster, elimineras enligt 7 kap. 13 § ÅRL. Det samma gäller även intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan företagen samt förändring av internvinst under räkenskapsåret. Är transaktionerna i fråga så små att de har ringa betydelse för en rättvisande bild enligt 7 kap. 6 § ÅRL behöver de ej elimineras.

En definition av internvinst görs i 7 kap. 13 § tredje stycket ÅRL där den avgränsas till att gälla antingen en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen eller den på moderföretaget belöpande andelen av en sådan vinst, i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången.

5 kap. 7 § ÅRL inför ett upplysningskrav för transaktioner mellan företagen i en koncern. Både moderföretag och dotterföretag skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. Detta krav är utformat just för att belysa ett av de områdena inom redovisningen där det finns störst risk för missbruk, de koncerninterna transaktionerna och deras resultat. Även om ett företag inte behöver göra någon koncernredovisning enligt undantagsreglerna för små koncerner i 7 kap. 3 § ÅRL kräver 5 kap. 7 § ÅRL ändå att moderföretaget skall lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen.<sup>65</sup>

För moderföretag finns en skyldighet att lämna uppgifter om sina andelar i dotterföretag och intresseföretag enligt 7 kap. 8 § ÅRL. Förutom andelsuppgifterna skall informationen även inkludera företagets namn, organisationsnummer, säte, eget kapital och resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats.

## 5.6 Riksbanksuppgifter

Utöver de uppgifter företag är skyliga att föra anteckning över, redovisa eller deklarerat, tillkommer i 12 kap. 1 § LSK en skyldighet att lämna kontrolluppgifter till Riksbanken vid direkta eller indirekta betalningar, till eller från utlandet, som överstiger 150 000 kronor eller utgör delbetalningar av en summa som överstiger 150 000 kronor. Kravet på uppgiftslämnandet uppkommer då transaktionen sker till en i Sverige obegränsat skattskyldig, från en i Sverige obegränsat skattskyldig eller inom landet mellan en begränsat och en obegränsat skattskyldig. Den som har förmedlat betal-

---

<sup>64</sup> Riksskatteverket (2003) s. 30.

<sup>65</sup> Riksskatteverket (2003) s. 30.

ningen är skyldig att lämna uppgifterna till riksbanken och de skall innehålla uppgifter om betalningens storlek, vad betalningen avser, vilket land betalningen gjorts till eller kommer ifrån samt vid betalningar från utlandet, betalningsmottagarens namn.

Bakgrunden till att riksbanksuppgifter skall lämnas enligt 12 kap. 1 § LSK är att Riksbanken för statistik över större betalningar till och från utlandet. Före 2003 var enbart fysiska personer och dödsbon skyldiga att sända in kontrolluppgift för större betalningar till Riksbanken. Inför 2003 införde Riksbanken ett s.k. BOK-system för dessa uppgifter och i och med detta upphörde bankernas skyldighet att sända in uppgifter om större utlandsbetalningar. Regeringen valde då att införa kontrolluppgiftsskyldigheten för större utlandsbetalningar även för juridiska personer. Detta mot bakgrunden att Skatteverket var de som de facto hade ett behov av uppgifterna för kontrollen av företagens deklarerationer. Riksbanken stödde Regeringens förslag att införa skyldigheten även för juridiska personer, medan departementspromemorians förslag inte gjorde det.<sup>66</sup>

## 5.7 Sammanfattning

Dokumentationsreglerna i lagstiftningen har till syfte att tillse att företagen har tillräckliga bevis om frågan skulle uppstå huruvida en justering enligt korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL behöver göras eller inte på en internprissättningstransaktion.

En generell deklarerationsskyldighet, lokaliserad i LSK, finns i svensk rätt och syftar till att ge Skattemyndigheten tillräckligt underlag för att beräkna den beskattning som företagen skall belastas med. Som ett komplement till deklarerationsskyldigheten finns även en anteckningsskyldighet. Denna anteckningsskyldighet stadgar att deklarerations- och kontrolluppgiftsskyldiga i *skälig omfattning* skall tillse att underlag finns till deklarerationen och kontrolluppgifterna och kontrollen därav. Vad som skall innefattas i begreppet *skälig omfattning* finns dock inte att hitta, varken i praxis eller i förarbeten. Denna punkt i lagstiftningen framkallar osäkerhet vid dess tolkning för näringslivet såväl som för Skatteverket.

BFL utökar dokumentationsskyldigheterna genom att stadga att företagen skall bokföra samtliga sina affärshändelser och spara verifikationer för dem. Verifikationerna skall i förekommande fall även innehålla uppgifter som kan styrka vad som legat till grund för affärshändelsen. Denna del av dokumentationsskyldigheten kan anses ge en grund för att företag skall anses skyldiga att spara bevis för att en korrekt prissättning har skett vid internprissättningstransaktioner.

Koncern och intresseföretagsdefinitioner i ÅRL tjänar till att definiera vilka företag som är subjekt för de ytterligare dokumentationskrav som åligger dylika företag. Eliminering av internttransaktioner vid koncernredovisningen ger en mer rättvis bild av koncernens resultat. Den omfattande extra dokumenteringen som upprättas av dessa företag utgör en ökad börda för företagen, men som samtidigt ger Skatteverket ökade möjligheter att kunna spåra oriktig internprissättning.

---

<sup>66</sup> Prop. 2001/02:25 s. 121.

## Dokumentationsregler

Riksbanksuppgifterna som också blivit en del av den dokumentationsskyldighet företag måste ålyda har en direkt koppling till internprissättningen. Skatteverket får genom dessa uppgifter en möjlighet att veta vilka större internationella transaktioner som gjorts och kan därmed avgöra från vilka företag man skall begära ytterligare information om transaktionernas natur.

## 6 Skatteverkets förslag

Detta kapitel avser att ge läsaren insikt i det förslag till ny lagstiftning avseende den dokumentationsskyldighet som gäller för juridiska personer vid internprissättningstransaktioner. Dels kommer kapitlet att redogöra för bakgrunden till förslaget, dels dess innebörd samt även de kommentarer de praktiska användarna av dokumentationsreglerna har lämnat till Skatteverket.

### 6.1 Bakgrund

I Skatteverkets rapport RSV 2003:5 har Skatteverket på uppdrag av regeringen, genom finansdepartementet, genomfört en utredning av behovet av ny lagstiftning om informations- och dokumentationsskyldigheten vid interna transaktioner inom internationella koncerner. Redan vid tidigare tillfällen har Skatteverket yrkat att den nuvarande korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL bör moderniseras. Främst är det en utökad medverkan från företagen som efterfrågas av Skatteverket. I rapporten RSV 1990:1<sup>67</sup> påvisade Skatteverket svårigheterna att med den bristfälliga informationen i deklARATIONEN avgöra vilka transaktioner som är mest kontrollvärda. Dessutom utgjorde sedan bristen på dokumentation hos de kontrollerade företagen ytterligare svårigheter med följd av att revisionerna fördröjdes. Sedan 1990 års rapport säger sig Skatteverket känna ännu större osäkerhet kring hur man skall förhålla sig vid internprissättningssituationer. En osäkerhet som innebär effektivitetsförluster i samband med de kontroller man utför.<sup>68</sup>

### 6.2 Definition av dokumentationsskyldiga

Det första förslaget till ändring i lagstiftningen som Skatteverket lägger fram är ett nytt stadgande i 3 kap. 9 c § LSK. Skatteverket vill att en utvidgad uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN skall drabba de skatteskyldiga näringsidkare som äger mer än 50 procent av rösterna i utländska näringsidkare. Detsamma vill man skall gälla vid det motsatta förhållandet, då en här i riket skattskyldig juridisk person ägs av en utländsk juridisk person. Den utvidgade uppgiftsskyldigheten är tänkt att omfatta de situationer då transaktioner mellan dessa juridiska personer genomförs.<sup>69</sup> Lagförslaget lyder som följer:

**”Transaktioner med utländska företag i intressegemenskap m.m.**

Den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet och som

- själv eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar mer än hälften av andelarna eller rösterna för samtliga andelar i en utländsk juridisk person, eller

<sup>67</sup> Numera upphävd genom RSV (1999).

<sup>68</sup> Riksskatteverket (2003) s. 8.

<sup>69</sup> Riksskatteverket (2003) s. 5.

- på annat sätt ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk person, eller
- direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till mer än hälften av en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person, eller
- innehar ett fast driftställe i utlandet, eller
- är en utländsk person som innehar ett fast driftställe i Sverige

skall lämna uppgifter om slag och omfattning av transaktioner med nämnda utländska personer och fasta driftställen.

Med koncernförhållande i andra stycket avses juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare.

Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav.<sup>70</sup>

Tillägget i 9 c § innebär en tydligare definition av de juridiska personer som är ålagda den nya strängare formen av skyldighet att spara och lämna uppgifter om interpris-sättningstransaktioner. Det närståendebegrepp i form av ekonomisk intressegemenskap som finns i 14 kap. 20 § IL lämnar egentligen inte någon uttryckligt besked om när ekonomisk intressegemenskap föreligger. Eftersom det är en förutsättning för företagen att de är medvetna om huruvida de är skyldiga att genomföra den utökade dokumentationsprocessen, måste någon form av tydlig definition i likhet med denna i 3 kap. 9 c § LSK finnas tillgänglig.<sup>71</sup>

### 6.3 Dokumentationsskyldigheten

Själva dokumentationsskyldighetsdelen i lagförslaget, föreslår Skatteverket, skall införas som en definition i 3 kap. 9 d § LSK. Givetvis bygger definitionsdelen av dokumentationsskyldigheten på den föreslagna definitionen av dokumentationsskyldiga i 3 kap. 9 c § LSK. Definitionen är avsedd att innehålla en form av formell skyldighet för de dokumentationsskyldiga företagen att de facto upprätta skriftlig bevisning om hur internpriset har värderats vid transaktionerna.<sup>72</sup> Definitionen yrkas införas enligt följande:

”Skattskyldiga, som avses i 9 c §, skall, vid transaktioner med i bestämmelsen nämnda utländska personer och fasta driftställen, upprätta en skriftlig dokumentation som kan användas vid en värdering av om priser och villkor vid transaktionerna överensstämmer med vad som skulle ha gällt om de företagits mellan oberoende parter.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som bör ingå i en skriftlig dokumentation enligt första stycket.”<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> Riksskatteverket (2003) s. 44.

<sup>71</sup> Riksskatteverket (2003) s. 33.

<sup>72</sup> Riksskatteverket (2003) s. 6

<sup>73</sup> RSV (2003) s. 45.



Skatteverket föreslår att närmare vägledning om vilka uppgifter som skall ingå i den skriftliga dokumentationen bör utges av just Skatteverket och bygga på de krav som OECD har fastställt i sina riktlinjer<sup>74</sup> på området. Vägledning från Skatteverket ses som en bättre informationskälla än att reglera dokumentationens exakta innehåll i lag eftersom företags olika former och verksamheter gör det svårt att fastslå vilken information som skulle passa i enskilda fall.

## 6.4 Bevisbördan i praktiken

Skatteverket redovisar i sin rapport om informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner<sup>75</sup>, en mindre utredning av olika företrädare för näringslivet och myndigheters syn på problematiken med bevisfrågan vid internprissättning.

Utredningen visar hur ett av Sveriges största företag försöker sträva efter en inom koncernen enhetlig dokumentation vid internprissättning baserad på moderbolagets riktlinjer. Att ha gemensamma riktlinjer för hela koncernen gör det enklare att argumentera med skattemyndigheter i olika länder, och flera av de ledande industrinationerna har redan idag utförligare krav på dokumentation.<sup>76</sup>

Skattekonserter från fyra av landets största revisionsbyråer ser dokumentation som en självklarhet för företag som verkar internationellt. Ofta ställer många andra länders skattemyndigheter krav på dokumentation så företagen måste redan upprätta denna. Större företag har utvecklat sådana rutiner för redovisning att dokumentation om företagets internttransaktioner är möjlig. Mindre företag genomför oftast ett mindre antal internttransaktioner så de känner oftast till dem utan att genomföra särskilda rutiner för dess dokumentering.<sup>77</sup>

Näringslivets Nämnd för Regelgranskning, Svenska Bankföreningen och Stockholms Handelskammare anser att lagstiftaren bör avvakta att införa ny lagstiftning om dokumentationskrav tills arbetet med EU:s harmonisering av internprissättning<sup>78</sup> färdigställts. Man anser även att de utökade dokumentationskraven på företagen kommer leda till ökade kostnader, och efterlyser en undersökning om huruvida kraven i det lagförslag som läggs står i proportion till behovet av kontroll. Man framhåller även att ett generellt utökande av uppgiftslämnandet bör ifrågasättas då det kan finnas mycket lämpligare sätt att skaffa fram informationen. Vidare tycker man att det informationskrav som Skatteverket framlägger i sin rapport är alldeles för detaljerat. Slutligen nämns att för filialer bör informations- och dokumentationskravet begrän-

---

<sup>74</sup> OECD (1995).

<sup>75</sup> Riksskatteverket (2003).

<sup>76</sup> Riksskatteverket (2003) s. 27.

<sup>77</sup> Riksskatteverket (2003) s. 27.

<sup>78</sup> Se kap. 2.3 ovan.

sas till att gälla dels transaktioner mellan utländska företag och deras svenska filialer, dels transaktioner mellan svenska företag och deras filialer i s.k. exempt-stater<sup>79, 80</sup>.

## 6.5 Sammanfattning

Skatteverkets förslag på ny lagstiftning för informations- och dokumentationsskyldigheterna vid internprissättningstransaktioner bygger på den osäkerhet verket självt känner för den lagstiftning som utgör gällande rätt. Även tidigare har man efterfrågat en modernisering av regleringen och osäkerheten på tillämpningen har ökat sedan dess. Rapportens undersökning av olika näringsidkares och myndigheters syn på problematiken visar att de däremot inte i samma utsträckning efterfrågar någon ny lagstiftning. En möjlig förklaring till detta kan vara att företagen anser sig veta hur lagen skall tolkas och därmed utför sin dokumentation med hjälp av interna rutiner enligt den tesen. Huruvida detta sätt är det rätta eller inte blir aldrig satt på sin spets förrän Skatteverket gör en kontroll och begär in uppgifterna.

Skatteverkets lagförslag är uppdelat på två paragrafer där den ena definierar vilka företag som omfattas av den utökade dokumentationsskyldigheten och den andra definierar vad den utökade dokumentationsskyldigheten innebär. Skatteverket gör också ett försök att ge sig själv utökad makt genom att införa en regel i lagförslaget som innebär att man som utsedd myndighet skall kunna utfärda föreskrifter för vilka exakta uppgifter som skall ingå i dokumentationskravet. Självklart uppstår frågan huruvida detta är förenligt med rättssäkerheten.

---

<sup>79</sup> Med uttrycket exempt-stat menas en stat där Sverige i enlighet med skatteavtalet staterna emellan inte beskattar en inkomst från Sverige som mottagits av en filial i den andra staten.

<sup>80</sup> Riksskatteverket (2003) s. 27.

## 7 Rättssäkerhet

Vad är rättssäkerhet och hur kommer den till uttryck i svensk rätt? Vi ställer oss inledningsvis dessa två frågor i detta kapitel för att få en grund att stå på för att göra bedömningen huruvida Skatteverkets förslag på ny lagstiftning stämmer överens med de krav på rättssäkerhet svensk rätt ställer. Därefter kommer kapitlet att försöka identifiera vilka rättssäkerhetsproblem som kan uppstå vid beskattning.

### 7.1 Definition

Att en entydig definition av begreppet rättssäkerhet skulle existera tvekar flera författare på idag. Detta innebär dock inte att man kan tolka in vad som helst i begreppet. Att rättssäkerheten står för vissa begrepp är oomstritt. Rättssäkerhet är ihopkopplat med rättsidealet att myndighetsutövning mot individer skall ha stöd i lag och att alla skall vara lika inför lagen. Detta innebär att rättstillämpningen inte får vara *godtycklig*. En godtycklig rättstillämpning gör att *förutsebarheten* i lagen försakas.<sup>81</sup>

Undvikandet av godtycklighet och möjliggörandet av förutsägbarhet är två centrala begrepp inom rättssäkerheten. En godtycklig bedömning av en domstol gör att rättstillämpningen inte blir förutsägbar och därmed förlorar en sådan dom den legitimitet som krävs för att medborgarna skall kunna känna tilltro till rättssystemet och framför allt till den dömande domstolen. Professor Gustaf Lindencrona uttryckte vikten av förutsägbarheten genom följande liknelse. ”*En skatt som drabbar plötsligt och oväntat får samma effekt som en naturkatastrof, bara med den skillnaden att den enskildes bitterhet kommer att vända sig mot samhället och dess organ.*”<sup>82</sup> För att undvika ett scenario där en dom präglas av godtycklighet och bristande förutsägbarhet krävs att rättsväsendet på förhand klargjort vilken prioritetshierarki som gäller mellan olika sorters rättskällor samt att de avgöranden som gjorts är väl motiverade, allt för att det skall finnas utrymme att kontrollera resonemangen i efterhand.<sup>83</sup>

En annan aspekt av rättssäkerheten är vem eller vilka den är avsedd för. Svaret på den frågan får bli att rättssäkerheten främst är avsedd för den enskilda människans behov framför statens, kommunens eller myndigheters. Som professor Kari Tikka påpekar finns det dock även en möjlighet att utreda rättssäkerhet ur fiskus synvinkel trots att det normalt avser den enskildes rättssäkerhet. Anledningen är att beskattningen är ett tvåpartsförhållande och att därför även fiskus rättssäkerhet kan komma i fråga.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> SOU 1993:62 s. 75.

<sup>82</sup> Anners, Erik et al (1988) s. 69.

<sup>83</sup> SOU 1993:62 s. 76.

<sup>84</sup> Tikka, Kari S (1982) s. 89-118.

## 7.2 Rättssäkerhet i lagstiftningen

I 1974 års regeringsform<sup>85</sup>, RF, återfinns större delen av Sveriges lagstiftning om rättssäkerheten. I det 1 kap. 1 § tredje stycket RF huserar uttrycket att den ”offentliga makten utövas under lagarna”, vilket tjänar som en grund för det svenska rättssystemet. Att det är Riksdagen som stiftar lagarna framgår av 1 kap. 4 § RF, samtidigt som 1 kap. 8 § RF stadgar att det är domstolarna som omhändertar rättsskipningen. Domstolarna och förvaltningsmyndigheterna, så som Skatteverket, måste beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saklighet och opartiskhet. Detta framgår av *likabehandlingsstadgandet* i 1 kap. 9 § RF.

### 7.2.1 Legalitetsprincipen

*Legalitetsprincipen* är en av hörnstenarna beträffande rättssäkerheten. Den kommer till uttryck genom RF, och innebär att all offentlig maktutövning måste ha stöd i lag eller i annan bindande föreskrift som utfärdats efter delegation.<sup>86</sup> Även i Brottsbalken<sup>87</sup>, BrB, finns ett straffrättsligt legalitetsprincipsstadgande där grunderna för vad ett brott skall definieras som återfinns i 1 kap 1 § BrB.<sup>88</sup>

Legalitetsprincipens funktion ur rättsäkerhetsaspekt är att det skall vara förutsägbart huruvida ett straff är att följa på ett visst handlande eller inte. Uttryckt annorlunda kan man säga att principen syftar till att skapa trygghet för medborgarna genom förutsebarheten.<sup>89</sup> Ett antal juridiska författare, såväl som en statlig offentlig utredning anser dock att denna form av trygghet åtminstone inte i första hand bör utgöras av en förutsägbarhet för gemene man utan snarare i en förutsägbarhet för jurister vilket bland annat ger viss möjlighet att kontrollera godtycke och kompetensöverskridande.<sup>90</sup>

Den skatterättsliga legalitetsprincipen, *nullum tributum sine lege*, ingen skatt utan lag,<sup>91</sup> styrks i fråga om statlig bolagsskatt i 8 kap. 3 § IL vilken stadgar att föreskrifter om skatt skall meddelas i lag.

---

<sup>85</sup> SFS 1974:152.

<sup>86</sup> 1 kap. 1 § RF. Se även Pahlsson, Robert (2001) s. 57.

<sup>87</sup> SFS 1962:700.

<sup>88</sup> Asp, Petter (1998) s. 9.

<sup>89</sup> Frände, Dan (1989) kap. VI.

<sup>90</sup> SOU 1993:62 s. 77, se även Frände, Dan (1989) kap VI, Jareborg (1974) s. 12 och (1975) s. 11, samt Thornstedt (1994) s. 68 f.

<sup>91</sup> Hultqvist, Anders (1995) s. 5.

## 7.2.2 Retoraktivitetsförbudet

Starkt sammankopplad med legalitetsprincipen är *retoraktivitetsförbudet*. Det återfinns i 2 kap. 10 § RF och innebär att föreskrifter inte bör tillämpas på tillfällen inträffade innan de blivit kända för de enskilda. Denna regel tenderar att bli problematisk vid ”tillbakavisade praxis”. Vid dylika domar har ingen retoraktiv tillämpning gjorts i egentlig mening eftersom lagstiftningen är den samma och redan fanns där när händelserna inträffade. Den enda skillnaden som inträffat är hur lagen tolkas. Trots att tillbakavisade praxis vid en första anblick kan tyckas strida mot retoraktivitetsförbudet och förutsägbarhetskravet, anses det icke göra så eftersom man vid en mycket grundlig och aktsam utredning borde ha kommit fram till samma tolkning som domstolen.<sup>92</sup>

## 7.3 Rättssäkerhet vid beskattning

Eftersom taxering av individer, fysiska såväl som juridiska, kan ha stora konsekvenser för deras ekonomiska förhållande, och för fysiska personer även deras personliga förhållande, är rättsäkerhetsintresset extra starkt vid just taxering. Skattelagstiftningens komplexitet och dess betydelse för den enskilde gör att det ur rättsäkerhetssynpunkt bör vara rimligt att bevisbördereglererna minimerar risken för att den skattskyldige taxeras för högt.<sup>93</sup>

Som redan nämnts i kapitel 4.2.1 stadgas det i 8 kap. 3 § RF att föreskrifter om skatt måste meddelas i lag. Detta innebär att beskattningen är ett s.k. obligatoriskt lagområde. Enligt 8 kap. 13 § andra stycket RF är utrymmet för verkställighetsföreskrifter väldigt begränsat på inkomstbeskattningens område, specifikt vid kommunal beskattning. Skatteverket skall i stort sett nöja sig med att endast försöka tolka och tillämpa lagen så gott det går samt utfärda rekommendationer. Är lagstiftningen allt för vag från Riksdagens sida finns risken att allt för mycket av tolkningen av lagen övergår till dels Skatteverket i form av sina rekommendationer och dels av domstolarna i form av praxis. Denna överlåtelse av beskattningskompetens från lagstiftaren till de rättstillämpande organen innebär att förutsägbarheten blir lidande. Det är därför av vikt att skattelagarna är så tydliga som möjligt.<sup>94</sup>

## 7.4 Sammanfattning

Som det framgår av detta kapitel finns det ingen entydig definition av begreppet rättsäkerhet. Den kan istället sägas vara uppbyggd av ett antal begrepp och principer som tillsammans utgör en form av demokratins skyddsnät i samhället. Ett avståndstagande från *godtycklighet* i bedömningar krävs för att kunna ingjuta *förutsägbarhet* i lagen. Utan förutsägbarhet vet vi att tilltron till rättsystemet kommer att undermineras. En utveckling i sig som är farlig för demokratin.

<sup>92</sup> SOU 1993:62 s. 78.

<sup>93</sup> Leidhammar, Börje (1995) s. 79 f.

<sup>94</sup> SOU 1993:62 s. 81.

Regeringsformen innehåller de flesta specifika rättssäkerhetsreglerna i svensk rätt. Bland annat *legalitetsprincipen*, att all offentlig maktutövning skall ha stöd i lag, och *retoraktivitetsförbudet*, att ingen regel skall tillämpas för en händelse som skett före regeln blivit känd för den enskilda, syftar till att uppnå en form av förutsägbarhet i den svenska rätten.

Vid beskattning är rättssäkerheten extra viktig på grund av de stora ekonomiska problem som skulle kunna drabba den enskilde vid en felaktig beskattning. Det är därför av extra vikt att skattelagstiftningen utformas så att den blir tillräckligt tydlig och inte lämnar allt för stor tolkningsfrihet till domstolarna och Skatteverket. Här uppkommer frågan huruvida den lagstiftning som dag gäller för internbeskattningstransaktioner uppfyller detta krav samt vad Skatteverkets förslag till ny lagstiftning på området skulle få för konsekvenser ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Att ha i åtanke vid dylikt resonemang är att beskattningen är ett tvåpartsförhållande som innebär att även Skatteverket skulle kunna anses omfattas av rättssäkerhetsskyddet. Dessa frågor är centrala för uppsatsen och diskuteras närmare i de avslutande kapitlen.

## 8 Analys

Det följande kapitlet i studien kommer att presentera analysverktyg av de fakta som framställts i de tidigare kapitlen. Analysverktygen kommer sedan att ligga till grund för de slutsatser författaren dragit av studien och som kommer presenteras i kapitel 9.

### 8.1 Nuvarande lagstiftning

Den lagstiftningen som rör internprissättningstransaktioner är både spridd och omfattande. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL får ses som utgångspunkten för den svenska internprissättningslagstiftningen. Regeln uttalar vilka situationer som är att anse som oriktiga internprissättningstransaktioner och ger därmed även den svenska armlängdsprincipen en bas. Trots att den svenska lagstiftningen har funnits över större delen av det senaste århundradet har den samtidigt utvecklats till att bli väldigt snarlik den armlängdsprincip som OECD tagit fram i sitt modellavtal<sup>95</sup>. En dom<sup>96</sup> i RegR har fastslagit att de ”förarbeten” eller riktlinjer som OECD tar fram till stöd för modellavtalet även kan användas vid tolkningen av den svenska korrigeringsregeln.

Dokumentationslagstiftningen på internprissättningsområdet har i syfte att verka som ett komplement till korrigeringsregeln. Så länge korrigeringsregeln inte blir, eller befaras bli tillämplig behövs inte heller dokumentationen. Först när en osäker situation uppstår fyller dokumentationen en funktion i och med att den kan styrka huruvida det påstådda inträffade har skett eller inte. Behovet av dokumentationslagstiftning finns alltså där.

Deklarationsskyldigheten innebär att samtliga deklarationsskyldiga skall lämna de uppgifter som kan behövas för taxeringen. I och med att den lista på uppgifter som medföljer paragrafen inte är uttömmande ges utrymme för att Skatteverket utfärda föreskrifter på.

Anteckningsskyldigheten kompletterar deklarationsskyldigheten genom att stadga att tillräckligt underlag skall finnas sparad till deklarationen.

Koncern och intresseföretagsdefinitioner i ÅRL tjänar till att definiera vilka företag som är subjekt för de ytterligare dokumentationskrav som åligger dylika företag. Definitionerna skiljer sig markant från den i korrigeringsregeln, 14 kap. 20 § IL, där ekonomisk intressegemenskap anses föreligga även med den minsta av kapitalinsatser. Många gånger är dock samma företag som enligt korrigeringsregeln ingår i ekonomisk intressegemenskap även att anses ingå i koncern eller intressegemenskapsförhållande enligt ÅRL. Dessa företag har därmed ett ytterligare krav på dokumentation som inte övriga företag i ekonomisk intressegemenskap enligt korrigeringsregeln har. Kraven på utökad dokumentation ger Skatteverket goda förutsättningar för att kunna

---

<sup>95</sup> OECD (2003).

<sup>96</sup> RÅ 1991 ref. 107.

spåra oriktig prissättning vid internpristransaktioner. Så länge det rör sig om större företag torde denna form av extra dokumentation vara hanterlig, men vid mindre företags ägande av intresse- eller dotterföretag kan kraven bli oproportionerliga mot nyttan för Skatteverket att ha dokumentationen väntande.

Riksbanksuppgifterna är ett ypperligt verktyg för Skattemyndigheten att få reda på vilka transaktioner som ser över landets gränser och därmed finns anledning att kontrollera ur internprissättningshänseende.

## 8.2 Skatteverkets förslag

Skatteverkets förslag till ny lagstiftning innebär utökade dokumentationskrav för vissa grupper av företag. Förslaget syftar även till att ge den egna myndigheten ytterligare makt i form av rättigheter att utfärda föreskrifter för vad som skall ingå i dokumentationskraven. Ett högst tveksamt drag av Skatteverket.

## 8.3 Rättssäkerheten

Den svenska rättssäkerheten bygger på förutsägbarheten i lagen. Utan förutsägbarheten har inte medborgarna någon tilltro till lagstiftningen och i förlängningen av det, inte heller till demokratin. Rättssäkerheten är därför en central del av den svenska rätten. Trots avsaknaden av en entydig definition av rättssäkerheten väljer författaren att göra sin tolkning av rättssäkerheten som en summa av ett antal vitala begrepp. Rättssäkerhet kräver avståndstagande från *godtycklighet*, vilket leder till *förutsägbarhet*. Vidare ger *legalitetsprincipen* och *retoraktivitetsförbudet* ytterligare assistans att tillgodose rättssäkerheten.

Ett område som förtjänar egen uppmärksamhet är rättssäkerheten i förhållande till den bevisbörda som idag föreligger för internprissättning. Eftersom det framgår av förarbetet till 1983 års ändring av den svenska korrigeringsregeln att Skatteverket enbart har att göra sannolikt att intressegemenskap ligger för att bevisbördan skall gå över till näringsidkaren uppfylls kravet på förutsägbarhet



## 9 Slutsatser

Den bevisbördsregel som får anses gälla vid internprissättningen är att Skatteverket initialt har att göra sannolikt att ekonomisk intressegemenskap föreligger vid internprissättningstransaktioner enligt förarbetet<sup>97</sup> till 1983 års ändring i korrigeringsregeln. Därefter går bevisbördan över till näringsidkaren att bevisa att så inte är fallet. Eftersom detta ställningstagande går att utläsa för en skolad jurist genom att titta i förarbetena till korrigeringsregeln måste det anses uppfylla rättsäkerhetskravet att förutsägbarhet av lagens tolkning skall råda.

Trots att både Skatteverk och till viss del även näringslivet efterfrågar tydligare regler för de bevisbörds- och dokumentationskrav som är lagstiftade uppnår de inte den nivå att de hotar rättsäkerheten. För att rättsäkerheten skall vara hotad måste förutsägbarheten, legalitetsprincipen och retoraktivitetsförbudet vara ur spel. Förutsägbarheten är i detta fall naggad i kanten med att gå så långt som att förklara den överspelad kan man inte göra.

Skatteverkets förslag på ny lagstiftning<sup>98</sup> skulle innebära att företag i intressegemenskap där innehavet översteg 50 procent i det andra företaget skulle drabbas av ytterligare krav på dokumentation. Däremot skulle förslaget inte få någon effekt på bevisbördan eftersom den inte behandlas av Skatteverkets förslag. En uppenbar risk finns dock att de utökade kraven på dokumentation för dessa företag skulle innebära en utökad börda på dessa företag som inte är motiverad av de fördelar i form av kontrollmöjligheter som uppkommer. Skatteverket är naturligtvis inte av den uppfattningen men man är även part i ärendet. De remissinstanser Skatteverket använde sig av i sin rapport yttrade sin skepsis och ansåg att de utökade kraven var tvungna att stå i proportion till nyttan för Skatteverket att få tillgång till materialet. Författaren av denna uppsats anser inte att Skatteverket gjort tillräckligt klart att denna proportionalitet föreligger och därför bör inte lagförslaget implementeras förrän detta är påvisat.

En ny lagstiftning på området behövs, både röster från näringslivet såväl som Skatteverket tyder på det. De tidsaspekter som EU:s harmoniseringsarbete normalt har gör det direkt olämpligt för Sverige att vänta till harmoniseringen är genomförd. En ny lagstiftning behövs tidigare än så.

En sista aspekt av Skatteverkets förslag till ny lagstiftning är huruvida förslaget på den utvidgade dokumentationsskyldigheten utgör en opartisk förbättring av lagstiftningen eller inte. Här anser författaren av uppsatsen bestämt att när Skatteverket föreslår

---

<sup>97</sup> Proposition 1982/83:73.

<sup>98</sup> RSV (2003).

## Slutsatser

att delar av tolkningsmakten indirekt skall överföras till den egna myndigheten utgör detta ett stort problem i fråga om opartiskhet. Ur ett rättsäkerhetsperspektiv är det uppseendeväckande att Skatteverket själv försöker ge sig ett mandat att framställa dokumentationskraven.

## Referenslista

### Lagrum

Bokföringslagen (1999:1078).

Brottsbalken (1962:700).

Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG).

Inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommunalskattelagen (1928:370).

Konsoliderad version av fördraget om europeiska unionen, Maastricht-fördraget av den 1 november 1993, Europeiska gemenskapens officiella tidning, C325/5, 2002.

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform.

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Lag (1983:123) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Årsredovisningslagen (1995:1554).

### Förarbeten och offentligt tryck

Brottsförebyggande rådet, *PM 1980:3, Utlandsbeskattning I*, 1980.

COM (2001) 582 final, *Communication from the commission to the council, the European parliament and the economic and social committee. Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities.*

Motion 1919 1:59.

Proposition 1982/83:73, *Om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.*

Proposition 2001/02:25, *En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.*

## Bilagor

- SEC (2001) 1681 final, *Commission staff working paper. Company Taxation in the Internal Market.*
- SOU 1962:59, *Internationella skattefrågor : betänkande av Dubbelbeskattningssakkunniga.*
- SOU 1993:62, *Rättssäkerheten vid beskattningen : betänkande av Rättssäkerhetskommittén.*
- OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital*, 2003.
- OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. 1979 Paris.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*. 1995.
- Riksskatteverket, *Skattestatistisk årsbok 2000*, Utgåva 3, 2003.
- Riksskatteverket, *RSV Ex Rapport 1990:1 – Utredning av arbetsgivaransvar*, 1990.
- Riksskatteverket, *RSV Ex Rapport 1999:1 – Upphävande av Riksskatteverkets rekommendationer (RSV Ex 1990:1) om utredning av arbetsgivaransvar*, 1999.
- Riksskatteverket, *RSV Rapport 2003:5- Uppgiftsskyldighet för Internationella företag*, 2003.
- Skatteverket, *Skatter i Sverige 2004 – Skattestatistisk årsbok*, Utgåva 7, 2004.

## Litteratur

- Anners, Erik (red), et al, *Demokratin, rättssäkerheten och beskattningen*, Norstedts Förlag AB, Stockholm 1988.
- Asp, Petter, *Bokföringsbrott och legalitet*, Bokföringsnämnden, Rapport 1998:1, Stockholm 1998.
- Björnsson, Pia, *Om korrigeringar vid transaktioner mellan ett bolag och dess filial*, Juridiska Fakulteten Lunds Universitet, Lund 2003.
- Bolding, Per Olof, *Bevisbördan och den juridiska tekniken*, Uppsala 1951.
- Cassne, Hedwig, Diesen, Christian, Hammarström, Fredrik, Schauman, Johan, *Bevis 3 - Prövning av skattemål*, Upplaga 1:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1999.
- Dorigoni, Susanna, Gullí, Francesco, *Energy tax harmonization in the european union: A proposal based on the internationalization of environmental external costs*,

## Bilagor

European Environment 12, John Wiley & Sons, Ltd, <http://www.foes-ev.de/downloads/taxharmonization.pdf>, lydelse 2005-04-25.

Ekelöf, Per Olof, Boman, Robert, *Rättegång*, Fjärde Häftet, Sjätte upplagan, Norstedts Juridik AB, Göteborg 1992.

Frände, Dan, *Den straffrättsliga legalitetsprincipen*, Juridiska Föreningen i Finlands Publikationsserie N:o 52, Ekenäs 1989.

Företagsförvärv 1993, *En sammanställning av genomförda förvärv Redovisade branschvis, svenska förvärv utomlands, utländska förvärv i Sverige och Management buy-outs*, Förvärv & Fusioner Förlag, Stockholm 1994.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1995.

Jareborg, Nils, *Begrepp och brottsbeskrivning. Semantik och läran om normativa rekvirit*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1974.

Jareborg, Nils, *Förmögenhetsbrotten*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1975.

Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Första upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1995.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt – i ett svenskt perspektiv*, Tredje omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund 2004.

Påhlsson, Robert, *Inledning till Skatterätten*, Iustus Förlag AB, Andra upplagan, Uppsala 2001.

Thornstedt, Hans, De Lege Juridiska fakulteten i Uppsala, *”Legalitet och teleologisk metod i straffrätten.” Metod och perspektiv*, Årsbok, Årgång 4, Iustus Förlag AB, Uppsala 1994.

Tikka, Kari S., *Vad avses med rättsäkerheten i beskattningen?*, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12, 1982.

## Rättsfall

RÅ 1991 ref. 107.