



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Dokumentationsskyldigheten och dess förenlighet med den fria etableringen i EU

-Behövs en harmonisering?

Mastersuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Ayse Uzun

Handledare: Anna Gerson

Framlägningsdatum 2012-05-14

Jönköping maj 2012

Mastersuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Dokumentationsskyldigheten och dess förenlighet med den fria etableringen i EU -Behövs en harmonisering?
Författare:	Ayse Uzun
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2012-05-14
Ämnesord:	Armlängdprincipen, internprissättning, dokumentation, korrigeringsregeln, OECD, etableringsfrihet, dokumentationskrav i EU, rättfärdigande grunder, danska dokumentationskrav, tyska dokumentationskrav, brittiska dokumentationskrav, harmonisering.

Sammanfattning

Internprissättningen mellan närstående företag har blivit en alltmer viktig fråga för företag och skattemyndigheterna världen över i och med den ökade gränsöverskridande handeln mellan koncerner. Detta beror på att prissättningen mellan företag påverkar det beskattningsbara resultatet och därmed de inblandade staternas skatteunderlag. I och med att internprissättningen har sådan inverkan på staternas skatteunderlag har många stater lagstadgat att företagen upplyser och dokumenterar om vald prissättningsmetod för att kunna kontrollera att dessa följer armlängdprincipen.

Rättsläget idag är att det saknas bindande enhetliga riktlinjer över dokumentation mellan medlemsstaterna inom EU. Detta har gett upphov till att regler om dokumentation skiljer sig mellan medlemsstaterna.

Enligt Kommissionen är ett enhetligt dokumentationskrav för internprissättning i EU det mest lämpliga och effektiva tillvägagångssättet för det ökade antalet koncerninterna och gränsöverskridande handeln inom EU. Vidare anser Kommissionen att det skulle minska skattehindren på den inre marknaden.

En av uppsatsens frågeställningar är om regler om dokumentation strider mot den fria etableringen i EU. EU-domstolen har inte prövat frågan. Det närmaste man kan komma diskussionen om dokumentation är i fallet SGI. Domstolen fastställde att vid transaktioner där det inte kan uteslutas att transaktionerna skett med vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden, ska den skatteskyldige ges möjlighet utan att utsättas för onödigt administrativa omgång, fram de uppgifter som föranlett den valda transaktionen. Vidare visar denna uppsats att det krävs ett harmoniserat dokumentationskrav inom EU. Detta visar sig vid jämförelse som gjorts mellan de svenska dokumentationsreglerna och tre medlemsstater.

Abstract

Internal pricing between associated enterprises have become an increasingly important issue for companies and tax authorities worldwide, with the increased cross-border trade between the groups. This is because the pricing between associated enterprises affects the taxable income and thus the involved states tax base. The fact that transfer pricing has such an impact on the tax base have led to that many states have legislated that companies have to inform and document the selected pricing methods in order to verify their compliance with the arm's length principle.

The legal position today is that there is lack of mandatory uniform guidelines on documentation between Member States within the European Union. This has given rise to internal legislation on documentation that differs between Member States.

According to the Commission a uniform documentation is the most appropriate and efficient approach to transfer pricing documentation for the increased number of intra-group and cross-border trade within the EU. The Commission also considers that this would reduce the tax obstacles on the internal market.

One of the questions for this essay is to answer whether the rules relating to documentation infringe the freedom of establishment. The Court of Justice of the European Union has not ruled on that question. However the closest you get to the discussion of documentation, is in the case of SGI. The Court of Justice of the European Union held that if there is a suspicion that a transaction goes beyond what companies would have agreed under fully competitive conditions, the taxpayer is given an opportunity, without being subject to undue administrative constraints, to provide evidence of any commercial justification that there may have been for that transaction.

Furthermore this essay concludes that there is a need for a harmonized documentation requirement within the European Union.

Förkortningslista

AO	Abgabenordnung
DKK	Danska kronor
EU	Europeiska Unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
GAAUFZV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
MS	Medlemsstat
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)

Innehållsförteckning

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsningar	2
1.4	Metod och material.....	3
1.5	Disposition.....	6
2	Internprissättning	7
2.1	Inledning.....	7
2.2	Armlängdsprincipen enligt OECD.....	7
	Marknadsprismetoden.....	9
	Kostnadsplusmetoden.....	9
	Återförsäljningsmetoden.....	9
	Vinstfördelningsmetoden.....	10
	Nettomarginalmetoden	10
2.3	Den svenska armlängdsprincipen	10
2.4	Sammanfattning och avslutande kommentarer	11
3	Dokumentationskravet	12
3.1	Inledning.....	12
3.2	Det svenska dokumentationskravet.....	12
3.3	Skatteverkets föreskrifters rättsliga bindande.....	15
3.4	Dokumentationskravet i EU.....	16
3.5	Översikt över dokumentationsregler mellan medlemsländer inom EU.....	18
	3.5.1 Det danska dokumentationskravet.....	18
	3.5.2 Det tyska dokumentationskravet.....	19
	3.5.3 Det brittiska dokumentationskravet.....	21
3.6	Sammanfattning och avslutande kommentarer	22
4	Fri etablering i EU	28
4.1	Inledning.....	28
4.2	Etableringsfrihet	29
4.3	Rättfärdigandegrunder	29
	4.3.1 Rättfärdigandegrunder som accepterats av EUD	30
4.4	Sammanfattning	33
5	Diskussion	34
5.1	Inledning.....	34
5.2	Utgör krav på dokumentation en inskränkning av den fria etableringen i EU?	34
	5.2.1 Kan medlemsstaterna rättfärdiga sina dokumentationskrav?	36
5.3	Är ett harmoniserat dokumentationskrav nödvändigt inom EU?	37
6	Slutsats	41
	Referenslista	43

I Inledning

I.1 Bakgrund

Den ökade globaliseringen har gjort att allt fler företag ingår gränsöverskridande handel med företag i intressegemenskap. Uppskattningsvis sker mer än 70 procent av världshandeln i intressegemenskap.¹ Gränsöverskridande handel har förutom frihet för företag att expandera över gränser även gett upphov till praktiska problem för multinationella företag och skattemyndigheter.² Det handlar om praktiska problem vid prissättningen av gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap.³ En lösning på denna problematik som antagits av de flesta länder är att internprissättningen i en intressegemenskap ska ske på armlängdsavstånd.⁴

Armlängdsprincipen är en internationell erkänd princip som innebär att prissättning på kommersiella och finansiella transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska ske på marknadsmässiga villkor.⁵ Med detta menas att priserna mellan företag i en intressegemenskap ska vara densamma som för företag utanför en intressegemenskap.⁶

Medlemsstaterna har ofta internrättslig lagstiftning som ställer krav på att företag ska upprätta någon form av dokumentation för att påvisa att armlängdsprincipen tillämpas i transaktioner med närstående företag. Detta har gett upphov till att de internrättsliga reglerna om dokumentation kan skilja sig mellan medlemsstaterna. Vidare kan tolkningen och tillämpningen av armlängdsprincipen skilja sig mellan medlemsstaterna.⁷

Kommissionen har uttryckt oro över att detta kan få en negativ inverkan på den inre marknadens funktion.⁸ Det har uttryckts att nationella regler om prissättning underminerar en väl fungerande marknad och medför betungande administration för företag.⁹ Det har

¹ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2011, s. 245.

² KOM(2011) 16 slutlig s. 2.

³ KOM(2011) 16 slutlig s. 2.

⁴ KOM(2011) 16 slutlig s. 2.

⁵ Artikel 9.1 Model tax convention on income and capital: condensed version 2010 och OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, s. 31.

⁶ KOM(2011) 16 slutlig s. 2.

⁷ KOM(2011) 16 slutlig s. 2.

⁸ KOM(2011) 16 slutlig s. 2.

⁹ KOM(2007) 71 slutlig s. 3.

därför på EU-nivå utvecklats gemensamma riktlinjer för dokumentation som medlemsstaterna frivilligt kan tillämpa.

Då internlagstiftningen om upprättande av dokumentation mellan medlemsstaterna kan skilja sig är detta ett område som är värt att studera.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda om regler om dokumentation är förenlig med den fria etableringen i EU. Utredningen kommer göras med fördjupning i de svenska reglerna parallellt med jämförelse mellan de brittiska, danska och tyska dokumentationsreglerna. Således är avsikten med denna uppsats att diskutera frågeställningar som;

- Utgör krav på dokumentation en inskränkning av den fria etableringen i EU och kan medlemsstaterna rättfärdiga dessa?
- Är ett harmoniserat dokumentationskrav nödvändigt inom EU?

1.3 Avgränsningar

Internprissättning och dokumentationskrav är ett stort skatterättsligt område. Detta innebär att avgränsningar behöver göras i uppsatsen så att uppsatsen endast syftar till att utreda dokumentationskravens förenlighet med EU och dess rättfärdigande grunder och om det krävs en harmonisering i EU.

I avsnitten för innehåll i en dokumentation¹⁰ kommer redogörelse av de mest relevanta och frekventa dokumentationskrav anges. Detaljerad beskrivning av innehållet i en dokumentation kommer inte göras då det inte är syftet med uppsatsen.

Uppsatsen är begränsad till att inte behandla relationen mellan OECD och EU vid en eventuell framtida harmonisering av dokumentationskrav inom EU. Detta eftersom det faller utanför uppsatsens syfte.

Vidare kommer uppsatsen huvudsakligen fördjupa sig i de svenska dokumentationsreglerna och svenska korrigeringsregeln medan jämförelse görs med tre andra medlemsstaters

¹⁰ Se t.ex. avsnitt 3.2., 3.4., 3.5.1., 3.5.2 och 3.5.3.

dokumentationsregler. Detta innebär att avgränsning kommer göras från fördjupad utredning om respektive länders regler om armlängdsprincip och korrigeringsregler. Detta görs i syfte att rikta uppsatsens fokus på innehållet i medlemsstaternas dokumentationsregler.

Uppsatsen kommer även avgränsas från jämförelser mellan fördelar och nackdelar med dokumentation då det faller utanför uppsatsens syfte.

Slutligen kommer denna uppsats att avgränsas från regler om prissättningsbesked eftersom det är ett eget område som kräver sin egen uppsats. Prissättningsbesked innebär att företag och skattemyndigheter i förväg kan komma överens om prissättning av internationella internttransaktioner.¹¹ Uppsatsen avgränsas från regler om prissättningsbesked eftersom ansökan om prissättningsbesked inte får göras av alla företag. Ansökan om prissättningsbesked får lämnas om ansökan inte avser en enkel fråga eller transaktioner av mindre omfattning.¹²

1.4 Metod och material

Till denna uppsats har en traditionell juridisk metod tillämpats. Detta innebär att lagtext, förarbeten, rättspraxis, doktrin samt relevanta artiklar på området studerats. Rättsområdet för regler om dokumentation är unikt på så sätt att skyldigheten att upprätta dokumentation är lagstadgat medan riktlinjer för innehållet i en dokumentation finns i en speciell föreskrift från Skatteverket (SKVFS 2007:1) Skatteverkets föreskrifter har studerats och om dess rättsliga bindande kommer redogöras i avsnitt 3.3.

Regleringen kring internationell internprissättning har sitt ursprung i OECD:s modellavtal som de flesta länder använder som vägledning för sina interna internprissättningsregler. Dessa är som antyder endast vägledningar, detta innebär att de inte är bindande för medlemsstaterna.¹³ Trots att modellavtalet inte är rättsligt bindande för medlemsstaterna har modellavtalet fått stor genomslagskraft i medlemsländerna då de flesta länder mer eller mindre tillämpar OECD:s vägledningar. Därför har dessa riktlinjer studerats. I och med

¹¹ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2011, s. 367.

¹² 12 § Lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

¹³ Detta konstaterades bl.a. för svensk rätt i RÅ 1991 ref. 107 s. 8.

att en del av syftet med uppsatsen är att besvara om en harmonisering är nödvändig inom EU har även unionens uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska unionen studerats.¹⁴ Det bör noteras att även dessa inte är rättsligt bindande för medlemsstaterna, då de utgör ett politiskt åtagande.¹⁵

Vidare har för frågeställningens besvarande en jämförelse gjorts mellan de brittiska, danska och tyska dokumentationsreglerna. En juridisk komparativ metod används vid jämförelse mellan dessa länders dokumentationsregler. Enligt Denk är valet av länder i komparativa studier ett kritiskt val.¹⁶ Detta innebär att även analysens utfall kan påverkas av valet av länder.¹⁷ Denk menar att valet av länder blir kritiskt vid komparativa studier då det saknas etablerade urvalsprinciper.¹⁸ Valet av de brittiska och tyska länderna har gjorts utifrån de olika rättstraditioner som länderna tillämpar. Med olika rättstraditioner menas, common law som tillämpas i Storbritannien och har sitt ursprung i sedvanerätten medan civil law som tillämpas i Tyskland har lagstiftningen som den främsta rättskällan. Vidare har Danmark valts för att få en jämförelse med ett annat skandinaviskt land. Respektive länders lagstiftning och riktlinjer har studerats.

Enligt Denk kan syftet och utformningen med den komparativa studien variera.¹⁹ Vidare menar Denk att utformningen av komparativa studier påverkas främst av studiens forskningsproblem och forskningsfråga.²⁰ Mängden tid och tillgängliga resurser påverkar utformningen.²¹

Det bör observeras att den juridiska komparativa metoden även kan medföra metod problem då jämförelse görs med utländsk rätt. De problem som kan uppstå vid jämförelse med utländsk rätt är språkliga tolkningsproblem då ingen av de jämförande ländernas språk är mitt förstahandsspråk. För att minimera de språkliga tolkningsproblem som kan uppstå har sekundära källor som behandlat ländernas dokumentations lagstiftning studerats. På

¹⁴ European Union Transfer Pricing Documentation, (EUTPD)

¹⁵ KOM (2005) 543 slutlig, s.14 och Hall M, Persson O., *Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s. 156.

¹⁶ Denk T, *Komparativ metod - förståelse genom jämförelse*, 2002, s. 47.

¹⁷ Denk T, *Komparativ metod - förståelse genom jämförelse*, 2002, s. 47.

¹⁸ Denk T, *Komparativ metod - förståelse genom jämförelse*, 2002, s. 47.

¹⁹ Denk T, *Komparativ metod - förståelse genom jämförelse*, 2002, s. 31.

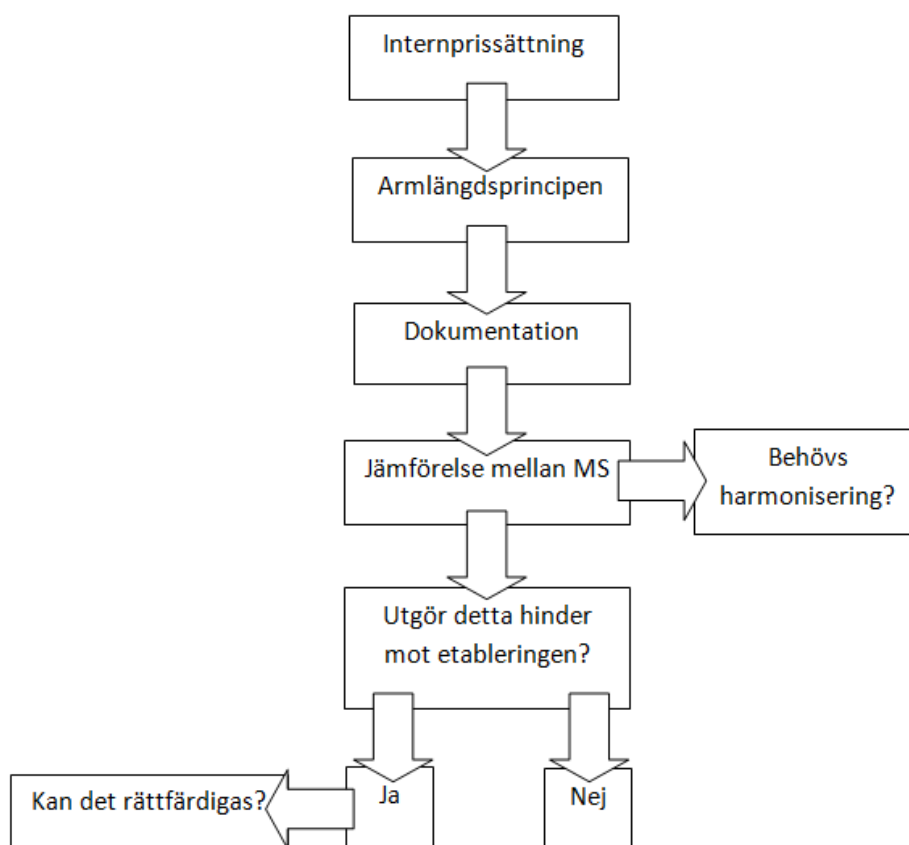
²⁰ Denk T, *Komparativ metod - förståelse genom jämförelse*, 2002, s. 31.

²¹ Denk T, *Komparativ metod - förståelse genom jämförelse*, 2002, s. 31.

avsnittet tyska dokumentationskrav har mycket vägledning hämtats från Dahlborg som studerat de tyska dokumentationskraven.²²

Uppsatsen behandlar även prejudicerande och relevant praxis från Europeiska unionens domstol som har studerats för att ha som grund för om en inskränkning kan rättfärdigas. Valet av praxis har gjorts utifrån påverkan från doktrin och publicerade artiklar.

Tillvägagångssättet för att besvara uppsatsens frågeställningar kan illustreras genom figur 1. Uppsatsen består av deskriptiva delar, (avsnitt 2-4) där det redogörs för olika begrepp och fakta som härrör till området internprissättning, armlängdsprincipen, dokumentation och EU-rätt. Syftet med dessa deskriptiva delar är att läsaren ska få förståelse för bakgrunden för att sedan kunna förstå analysen och besvarande om det behövs en harmonisering och om krav på dokumentation utgör hinder av den fria inre marknaden.



Figur 1 Schematisk bild över tillvägagångssättet för besvarande av frågeställningarna.

²² Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, skattenytt, nr 8, 2008, årgång 58.

1.5 Disposition

Avsnitt 2 syftar till att ge en deskriptiv redogörelse över reglerna kring internprissättning. Kapitlet behandlar armlängdsprincipen enligt OECD och dess vägledande prissättningsmetoder. Detta i syfte att läsaren får grundläggande kunskaper om armlängdsprincipen och de komplexa prissättningsmetoder som företag ska informera om i sin dokumentation. Vidare ges även redogörelse över den svenska armlängdsprincipen.

Avsnitt 3 behandlar gällande rätt avseende de svenska dokumentationsreglerna. Vidare redogörs de EU-rättsliga dokumentationskraven. Slutligen görs en komparativ studie över dokumentationsreglerna i tre olika medlemsstater. Detta görs i syfte att besvara uppsatsens frågeställningar om skillnader i dokumentation hindrar den fria etableringen och kan rättfärdigas och om det krävs en harmonisering inom EU.

Avsnitt 4 syftar till att redogöra över de EU-rättsliga reglerna om en fri inre marknad och hur denna frihet kan hindras och rättfärdigas. En genomgång av relevant och prejudicerande praxis kommer göras. Detta avsnitt ska användas som stöd för att kunna besvara om skillnader i dokumentation kan hindra den fria marknaden och om de kan rättfärdigas.

Avsnitt 5 syftar till att analytisk utreda uppsatsens frågeställningar. Avsnittet är uppdelat i besvarande av två frågeställningar. Första delen utreder om medlemsstaternas regler om dokumentation hindrar den fria inre marknaden och kan rättfärdigas. Andra delen utreder om det krävs ett harmoniserat dokumentationskrav inom EU.

Avsnitt 6 innehåller en samlad slutsats där uppsatsens frågeställningar besvaras.

2 Internprissättning

2.1 Inledning

Internprissättning mellan närstående företag blir en allt mer viktig fråga för företag och skattemyndigheterna världen över i och med den ökade gränsöverskridande handeln mellan koncerner.²³ Detta beror på att prissättningen mellan företag påverkar det beskattningsbara resultatet och därmed de inblandade staternas skatteunderlag.²⁴ I och med att internprissättningen har sådan inverkan på staternas skatteunderlag har många stater lagstadgat att företagen upplyser och dokumenterar om vald prissättningsmetod för att kunna kontrollera att dessa följer internationellt erkända principer.²⁵

Detta kapitel syftar till att redogöra för reglerna kring internprissättning. För att kunna besvara uppsatsens syfte om regler om dokumentation strider mot den fria inre marknaden och kan rättfärdigas och vidare om en harmoniserad dokumentation är nödvändig inom EU är det relevant att läsaren har kunskaper om internprissättning som är kärnan till dokumentationsskyldigheten.

2.2 Armlängdsprincipen enligt OECD

Inom den internationella skatterätten finns armlängdsprincipen som innebär att prissättning på kommersiella och finansiella transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska ske på marknadsmässiga villkor.²⁶ Med detta menas att priserna mellan företag i en intressegemenskap ska vara densamma som för företag utanför en intressegemenskap. Syftet med armlängdsprincipen är att företag i en intressegemenskap inte ska välja att flytta vinster från en stat till en annan stat genom att över- eller underprissätta sina transaktioner.²⁷ Staterna kan på så sätt skydda sin interna skattebas.

Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD har utvecklat riktlinjer för hur internprissättningen mellan företag ska prissättas. OECD är en

²³ Cottani G, *Transfer Pricing*, IBFD tax research platform, 2011, kapitel 2.

²⁴ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2011, s. 245.

²⁵ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2011, s. 245.

²⁶ Artikel 9.1 Model tax convention on income and capital: condensed version 2010 och OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, s. 31.

²⁷ Prop. 2005/06:169, s. 88.

organisation med 34 medlemsländer.²⁸ Syftet med organisationen är att arbeta för att främja fri handel och välbefinnande och ekonomisk tillväxt genom att bekämpa fattigdom.²⁹

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att OECD:s riktlinjer för internprissättning inte är rättsligt bindande för svenska skattemyndigheterna men ger en god och välbalanserad belysning av problematiken och kan tjäna till vägledning.³⁰

Armlängdsprincipen uttrycks i artikel 9.1 OECD:s modellavtal, som stadgar att;

”I fall då

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

Om mellan företagen i fråga 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 i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.”³¹

För att förhindra att företag drabbas av dubbelbeskattning vid tillämpning av armlängdsprincipen vid en justering enligt ovan stadgas i artikel 9.2 modellavtalet att motsvarande stat ska göra motsvarande justering. Med detta menas att om stat X valt att göra en uppjustering av företagets inkomst ska stat Y göra motsvarande nedjustering av inkomsten. Det bör observeras att stat Y är skyldig att göra denna nedjustering endast om justeringen speglar vad inkomsterna hade blivit på en armlängdsnivå.³²

²⁸ http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36761800_1_1_1_1_1,00.html 2012-02-11

²⁹ http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36761681_1_1_1_1_1,00.html 2012-02-11

³⁰ RÅ 1991 ref. 107 s. 8.

³¹ Artikel 9.1 Model tax convention on income and capital: condensed version 2010, jämför artikel 4 Lag om ändring i lagen (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.

³² Artikel 9 stycke 2, punkt 6, kommentarer till Model tax convention on income and capital: condensed version 2010, ISBN 978-92-64-08960-0.

OECD har utformat fem metoder för hur armlängdsprincipen kan tillämpas på prissättning mellan företag i intressegemenskap. De fem metoderna delas in i tre traditionella transaktionsbaserade metoder och två transaktionsbaserade vinstmetoder.³³

Det bör observeras att en förenklad och översiktlig redogörelse av dessa metoder kommer göras nedan eftersom företag ofta i sin dokumentation ska redogöra och motivera över vilka metoder de tillämpat för sin internprissättning. Fördjupning i metoderna kommer inte göras då det faller utanför uppsatsens syfte. Men läsaren bör känna till dessa metoder för att kunna förstå den problematik som företag kan uppleva då metoderna är komplexa och kräver special kunskap från företagen och skattemyndigheterna. För en pedagogisk beskrivning som möjligt, kommer metoderna inte skrivas i löpande text, utan delas upp var för sig, enligt nedan.

Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden jämför priset för varor och tjänster för transaktioner med närstående bolag och transaktioner mellan bolag som inte är närstående.³⁴ Om priset skiljer sig mellan två jämförbara transaktioner, kan detta indikera att transaktionerna inte skett på armlängdsnivå.³⁵

Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden innebär att priset på koncerngemensamma transaktioner grundar sig på att det läggs ett vinstpålägg på kostnaderna för att producera och tillhandahålla varorna och tjänsterna.³⁶ Detta vinstpålägg leder till att prissättningen överensstämmer med vad företag som inte är att anse som närstående tillämpar i sin prissättning.

Återförsäljningsmetoden

Denna metod innebär att det i priset för en produkt som köpts från ett närstående företag som säljs vidare till ett företag som inte är att anse som närstående sker en reduktion med bruttovinstmarginalen som uppstår mellan oberoende företag.³⁷ Detta innebär att den

³³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, ISBN 978-92-64-09018-7, s. 59.

³⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, ISBN 978-92-64-09018-7, s. 63 stycke 2.13.

³⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, ISBN 978-92-64-09018-7, s. 63 stycke 2.13.

³⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, ISBN 978-92-64-09018-7, s. 70-71 stycke 2.39.

³⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, ISBN 978-92-64-09018-7, s. 65 stycke 2.21.

vinstmarginalen som uppstår mellan ett oberoende företag ska reduceras från priset mellan närstående företag.

Vinstfördelningsmetoden

Denna metod innebär att den vinst som uppstår i en transaktion mellan närstående företag ska fördelas mellan de inblandade företagen beroende på hur mycket som inblandade företag tillfört transaktionen.³⁸

Nettomarginalmetoden

Nettomarginalmetoden innebär att en nettovinst mellan närstående företag relateras till en lämplig bas som t.ex. kostnader, försäljning och tillgångar.³⁹ En jämförelse görs med den nettovinstmarginal som företaget har erhållit från ett företag som inte är närstående.⁴⁰

Det bör observeras att OECD:s prissättningsmetoder inte är uttömmande för företag då företag kan använda sig av andra prissättningsmetoder så länge de påvisar att transaktionerna skett på armlängdsavstånd.

2.3 Den svenska armlängdsprincipen

Den svenska armlängdsprincipen uttrycks genom korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelag (1999:1229), II. Enligt korrigeringsregeln ska om resultatet i en näringsverksamhet blir lägre på grund av villkor som avtalats mellan närstående företag avviker från vad annars skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare, resultatet justeras till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits.⁴¹

Detta gäller dock bara om

”1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska 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,

³⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, ISBN 978-92-64-09018-7, s. 93 stycke 2.108

³⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, ISBN 978-92-64-09018-7, s. 77 stycke 2.58 och Skatteverkets meddelande SKV M 2007:25, s. 27.

⁴⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, ISBN 978-92-64-09018-7, s. 77 stycke 2.58 och Skatteverkets meddelande SKV M 2007:25, s. 27.

⁴¹ 14 kap. 19 § 1 st. II.

3. *det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.*⁴²

En ekonomisk intressegemenskap anses föreligga om

- *en näringsidkare, direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.*
- *samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.*⁴³

2.4 Sammanfattning och avslutande kommentarer

Armlängdsprincipen är en internationell erkänd princip som innebär att prissättningen mellan närstående bolag ska motsvara den prissättning som skulle ha tillämpats mellan bolag som inte är att anse som närstående.⁴⁴ Den svenska armlängdsprincipen uttrycks genom korrigeringsregeln som stadgar att, om en verksamhets resultat blir lägre på grund av avtal som avviker från vad annars skulle ha avtalats med oberoende näringsidkare så ska resultatet justeras till det resultat som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.⁴⁵

OECD har utvecklat fem prissättningsmetoder som närstående företag kan använda i sina interna transaktioner. Företag måste ofta i sin dokumentation motivera vald prissättningsmetod. OECD:s riktlinjer är inte tvingande men ger en god och välbalanserad belysning av problematiken och kan tjäna till vägledning.⁴⁶ I och med att OECD:s riktlinjer inte är bindande uppstår problematiken kring olika dokumentationskrav med olika mycket information om internprissättningen. Den här problematiken kommer diskuteras i avsnitt 5.3.

⁴² 14 kap. 19 § 1 st. II.

⁴³ 14 kap. 20 § II.

⁴⁴ Artikel 9.1 Model tax convention on income and capital: condensed version 2010.

⁴⁵ 14 kap. 19 § II.

⁴⁶ RÅ 1991 ref. 107 s. 8.

3 Dokumentationskravet

3.1 Inledning

Prissättningen på gränsöverskridande internttransaktioner ska uppfylla armlängdsprincipen.⁴⁷ OECD har utformat fem olika prissättningsmetoder som företagen kan tillämpa.⁴⁸ Detta har gett upphov till att staterna inrättat olika krav i sin interna lagstiftning på dokumentation där företagen ska informera om vald prissättningsmetod för att kunna visa att dessa följer armlängdsprincipen.⁴⁹

Idag finns betydande skillnader i dokumentation mellan medlemsstaterna inom EU.⁵⁰ Kommissionen har uttryckt att ett enhetligt dokumentationskrav för internprissättning i EU är det mest lämpliga och effektiva tillvägagångssättet för det ökade antalet koncerninterna och gränsöverskridande handeln inom EU.⁵¹ Enligt kommissionen kommer det att minska skattehindren på den inre marknaden.⁵²

Eftersom det saknas enhetliga dokumentationsregler inom EU, kan reglerna om dokumentation skilja sig mellan medlemsländerna.

Detta avsnitt syftar först och främst till att ge en översikt över de svenska dokumentationsreglerna. Därefter kommer för att besvara uppsatsens syfte om en harmonisering behövs, jämförelse görs mellan olika medlemsstaters dokumentationsregler och redogörelse över EU:s gemensamma riktlinjer för enhetliga dokumentationskrav.

3.2 Det svenska dokumentationskravet

*”Den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet ska dokumentera transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt, om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap.”*⁵³

Utländska juridiska personer anses begränsat skattskyldiga.⁵⁴ Dokumentationskyldigheten

⁴⁷ Artikel 9.1 Model tax convention on income and capital: condensed version 2010.

⁴⁸ Mer information se avsnitt 2.2.

⁴⁹ Prop. 2005/06:169, s. 88.

⁵⁰ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 9, s. 3. Mer information se avsnitt 3.4.

⁵¹ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 40, s. 9.

⁵² KOM (2005) 543 slutlig, stycke 40, s. 9.

⁵³ 39 kap. 15 § skatteförfarandelag (2011:1244), SFL.

⁵⁴ 6 kap. 7 § IL.

infördes för att effektivisera skattekontrollen och för att förtydliga reglerna om internprissättning.⁵⁵

1 januari 2007 tillkom skyldigheten att upprätta dokumentation kring internprissättning. Vidare tillkom samma år föreskrifter från Skatteverket för hur dokumentationsreglerna ska tillämpas.⁵⁶

Enligt föreskrifterna från Skatteverket ska i dokumentationen en beskrivning av företaget, organisationen eller verksamheten göras. En dokumentation kan vara i pappers eller elektronisk form och bevaras 7 år.⁵⁷ Dokumentationen kan upprättas på svenska, engelska, danska eller norska.⁵⁸

I dokumentationen ska en beskrivning av företagsgruppens juridiska och organisatoriska struktur med ägarförhållandena anges.⁵⁹ Det ska på så sätt framgå om företaget kontrollerar eller kontrolleras av andra företag. Dokumentationen ska innehålla finansiell information som är relevant för tillämpningen av den valda prissättningsmetoden.⁶⁰ Även information om branschspecifika förhållanden och verksamhetens inriktning som påverkat företagets internprissättning ska anges.⁶¹ Det ska även framgå vilka interna transaktioner som företaget har gjort.⁶² I beskrivningen ska bl.a. värde, mängd, kostnadsunderlag, vinstpålägg mm. anges.⁶³ Det ställs krav på att en funktionsanalys görs dvs. en kartläggning över företaget och dess närstående företag i en transaktion.⁶⁴ I beskrivningen ska företagens roller och funktioner, tillgångar, risker och ekonomiska betydelse anges.⁶⁵

Dokumentationen ska även innehålla information om vald prissättningsmetod.⁶⁶ OECD:s riktlinjer gällande olika prissättningsmetoder kan användas.⁶⁷ Den valda internprissättningen ska överstämja med armlängdsprincipen.⁶⁸ Slutligen ska en jämförelseanalys

⁵⁵ Prop. 2005/06:169 s. 102.

⁵⁶ Grive M, Carendi I., *Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter*, Skattenytt, nr 5 2007 årgång 57, s. 210.

⁵⁷ 12, 14 §§ SKVFS 2007:01 (observera att 14 § inte uppdaterats i föreskrifterna), och 7 kap. 2 § Bokföringslag (1999:1078).

⁵⁸ 13 § SKVFS 2007:01.

⁵⁹ 3 § SKVFS 2007:01.

⁶⁰ 4 § SKVFS 2007:01.

⁶¹ 4 § SKVFS 2007:01.

⁶² 5 § SKVFS 2007:01.

⁶³ 5 § SKVFS 2007:01.

⁶⁴ 7 § SKVFS 2007:01.

⁶⁵ 7 § SKVFS 2007:01.

⁶⁶ 8 § SKVFS 2007:01.

⁶⁷ Prop. 2005/06:169, s.106.

⁶⁸ 2 § SKVFS 2007:01.

göras vilket innebär en beskrivning av de interna och externa transaktioner som har tillämpats och hur urvalet av dessa har gjorts.⁶⁹

Enligt Skatteverkets föreskrifter behöver dokumentationen endast innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning dvs. inte mer information än nödvändigt.⁷⁰ Vid transaktioner av mindre värde får dokumentationen innehålla en förenklad redovisning.⁷¹ Transaktioner av mindre värde definieras som transaktioner med ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp (cirka 27 miljoner kronor) vid varor.⁷² Övriga transaktioner anses vara av mindre värde om de har ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp (cirka 5,5 miljoner kronor.)⁷³

Reglerna om lättnader för transaktioner av mindre värde gäller enligt den svenska lagstiftningen. Det är därför viktigt att ha i åtanke att andra länder kan sakna sådana lättnader.

Den skattskyldige är skyldig att lämna in dokumentationen när Skatteverket begär det.⁷⁴ En begäran att lämna in dokumentation får ske i samband med revision av ett företag men som tidigast efter deklarationsdagen för bolaget. Tidsfristen för när en dokumentation ska vara inne får bedömas utifrån omfattning av verksamheten och tidigare erfarenhet av dokumentation.⁷⁵ Tidsfrist på 30 dagar anses vara skäligt i normala fall.⁷⁶

I förarbeten har regeringen och Skatteverket bedömt att särskild sanktion i de fall dokumentation inte upprättats eller bristfällig inte behövs.⁷⁷ De vanliga skatterättsliga reglerna om skattetillegg vid oriktig uppgift i deklARATIONEN gäller.⁷⁸ En oriktig uppgift anses föreligga om det klart framgår att uppgiften som den skattskyldige lämnat är felaktig eller

⁶⁹ 9 § SKVFS 2007:01.

⁷⁰ 2 § SKVFS 2007:01.

⁷¹ 10 § SKVFS 2007:01.

⁷² 10 § SKVFS 2007:01.

⁷³ 10 § SKVFS 2007:01, prisbasbelopp för år 2012 är 44 000 kr.

http://www.scb.se/Pages/TableAndChart_33883.aspx hämtad 2012-05-12.

⁷⁴ 12 § SKVFS 2007:01.

⁷⁵ Skatteverkets meddelande SKV M 2007:25, s. 36.

⁷⁶ Skatteverkets meddelande SKV M 2007:25, s. 36.

⁷⁷ Prop. 2005/06:169, s. 114.

⁷⁸ Prop. 2005/06:169, s.115.

att den skattskyldige utelämnat en uppgift till ledning för beskattningen.⁷⁹ Det handlar om uppgifter i deklARATION som kan ligga till grund för Skatteverkets bedömning.⁸⁰

Reglerna om sköntaxering kan aktualiseras vid allvarliga brister i dokumentation.⁸¹ Skatteverket kan även förelägga den skattskyldige att vid vite lämna upplysningar eller visa upp handling.⁸² Ingen ytterligare fördjupning kommer göras av dessa regler då de faller utanför uppsatsens syfte.

3.3 Skatteverkets föreskrifters rättsliga bindande

Som tidigare nämnts tillkom år 2007 föreskrifter från Skatteverket gällande innehållet i dokumentation. Föreskrifter om skatt till staten ska enligt 8 kap. 3 § regeringsformen meddelas genom lag.⁸³ Regeringsformen ger ingen uttrycklig definition av begreppet skatt. Enligt förarbeten kan skatt vara ett tvångsbidrag till det allmänna utan direkt motprestation.⁸⁴

I lag (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter som idag är upphävd och ersatts av skatteförfarandelagen (2011:1244) stadgades att *”regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i dokumentationen.”*⁸⁵ Detta motiverades med att det inte ansågs vara möjligt att i lagtexten ha uttömmande regler om innehållet i en dokumentation.⁸⁶ Förutsättningen för att verkställighetsföreskrifter ska fylla ut en lag är att de kompletterade uppgifterna är så pass detaljerade så att inte något nytt tillförs.⁸⁷ Det bör observeras att i nya skatteförfarandelagen som ersatt lag om självdeklARATIONER och kontrolluppgift är denna bestämmelse borttagen. Effekten av att denna bestämmelse är borttagen kommer inte behandlas ytterligare, då det faller utanför uppsatsens syfte.

⁷⁹ 49 kap. 5 § SFL.

⁸⁰ Prop. 2005/06:169, s.115.

⁸¹ Prop. 2005/06:169, s.116.

⁸² Prop. 2005/06:169, s.116.

⁸³ Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform.

⁸⁴ Prop. 1973:90 s.213.

⁸⁵ 19 kap. 2b 2 st. lag (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter.

⁸⁶ Prop. 2005/06:169 s.135.

⁸⁷ Prop. 1973:90 s.211.

Det kan nämnas att flera stater som utarbetat dokumentationskrav i sin interna lagstiftning har överlåtit till skattemyndigheterna att utarbeta föreskrifter för innehållet i dokumentationen som t.ex. Storbritannien.⁸⁸

Det är värt att nämna att det faktum att verkställighetsföreskrifter används inom det obligatoriska lagområdet har kritiserats av Hultqvist. Enligt Hultqvist har Sverige inspirerats av andra länder genom att använda sig av föreskrifter som komplement till lagen utan att beakta den svenska rättsordningens avsaknande möjlighet att delegera skattelagstiftningen.⁸⁹ Hultqvist har även diskuterat huruvida Skatteverkets föreskrifter är för långtgående i förhållande till lagbestämmelsen och kan anses som riktlinjer.⁹⁰ Enligt Hultqvist har den vaga rättsliga reglering som regeringen och riksdagen valt i fråga om dokumentationskrav skapat rättsosäkerhet.⁹¹ Vidare framställer Hultqvist osäkerhet kring att kalla Skatteverkets föreskrifter för verkställighetsföreskrifter i rättslig mening.⁹²

3.4 Dokumentationskravet i EU

27 juni 2006 inrättade EU genom EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF unionens uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap. Trots att de flesta länder i EU följer OECD:s riktlinjer om dokumentationskrav och prissättning kan den interna lagstiftningen variera mellan medlemsstaterna.⁹³ Enligt forumet innebär skillnader i olika dokumentationskrav på den inre marknaden problem för företag som vill etablera eller utföra gränsöverskridande transaktioner med ett närstående bolag i annan medlemsstat.⁹⁴ Detta kan medföra dubbelbeskattning med skatteanspråk från flera skattemyndigheter och i sin tur administrativa kostnader för företag och skattemyndigheter som på sikt kan medföra en försvagning av den inre marknaden.⁹⁵ Syftet med JTPF är att förbättra samordningen

⁸⁸ Prop. 2005/06:169 s.111.

⁸⁹ Hultqvist A., *Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 6-7, 2007, årgång 74, s. 410.

⁹⁰ Hultqvist A., *Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 6-7, 2007, årgång 74, s.406.

⁹¹ Hultqvist A., *Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 6-7, 2007, årgång 74, s.406.

⁹² Hultqvist A., *Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 6-7, 2007, årgång 74, S.410.

⁹³ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 9, s. 3.

⁹⁴ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 10, s. 3.

⁹⁵ KOM (2011) 16 slutlig, s. 16.

mellan medlemsländerna och den gränsöverskridande handeln mellan företag inom koncerner.⁹⁶

Enligt Kommissionen är ett enhetligt dokumentationskrav för internprissättning i EU det mest lämpliga och effektiva tillvägagångssättet för det ökade antalet koncerninterna och gränsöverskridande handeln inom EU.⁹⁷ Vidare anser Kommissionen att det skulle minska skattehindren på den inre marknaden.⁹⁸

JTPF har utarbetat en uppförandekod för dokumentation inom internprissättning. Denna uppförandekod är en modell över hur dokumentation över prissättning för multinationella företag ska ske. Uppförandekoden består av en central och landsspecifik dokumentsamling. I den centrala dokumentsamlingen ska en allmän beskrivning av företaget och affärsstrategi beskrivas.⁹⁹ I detta ingår en beskrivning över i gruppen ingående företag och en beskrivning av moderbolagets ägarinflytande i dotterbolaget.¹⁰⁰ Vidare ska en allmän beskrivning av företagets transaktionsflöden, fakturaflöden och innehav av immateriella tillgångar anges.¹⁰¹ Dokumentationen ska innehålla uppgifter om vald prissättningsmetod och redogörelse över om den är i enlighet med armlängdsprincipen.¹⁰²

I den landsspecifika dokumentsamlingen ska en jämförbarhetsanalys upprättas.¹⁰³ Vidare ska en beskrivning av särskilda affärsstrategier göras.¹⁰⁴ Det ska även ges en beskrivning över varför företaget väljer ut och tillämpar metoder för internprissättning och hur prissättningen tillämpas.¹⁰⁵

Uppförandekoden har ingen rättsligt bindande verkan då det är ett politiskt åtagande.¹⁰⁶ Detta innebär att det är frivilligt för medlemsländer att följa uppförandekoden. Det bör noteras att om en dokumentation är upprättad enligt uppförandekoden, och uppfyller

⁹⁶ RSV:s Rapport 2003:5, s. 13.

⁹⁷ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 40, s. 9.

⁹⁸ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 40, s. 9.

⁹⁹ KOM (2005) 543 slutlig, Bilaga till uppförandekoden, s. 16 avsnitt 1, punkt 4.2 a.

¹⁰⁰ KOM (2005) 543 slutlig, Bilaga till uppförandekoden, s. 16 avsnitt 1, punkt 4.2 b.

¹⁰¹ KOM (2005) 543 slutlig, Bilaga till uppförandekoden, s. 17 avsnitt 1, punkt P 4.2 d, f.

¹⁰² KOM (2005) 543 slutlig, Bilaga till uppförandekoden, s. 17 avsnitt 1, punkt, 4.2 g.

¹⁰³ KOM (2005) 543 slutlig, Bilaga till uppförandekoden, s. 18 avsnitt 1, punkt, 5.2 c.

¹⁰⁴ KOM (2005) 543 slutlig, Bilaga till uppförandekoden, s. 18 avsnitt 1, punkt, 5.2 c.v.

¹⁰⁵ KOM (2005) 543 slutlig, Bilaga till uppförandekoden, s. 18 avsnitt 1, punkt, 5.2 d.

¹⁰⁶ KOM (2005) 543 slutlig, s.14 och Hall M, Persson O., *Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s. 156.

samtliga där angivna villkor, anses dokumentationen vara upprättad i enlighet med de svenska reglerna om dokumentation.¹⁰⁷

3.5 Översikt över dokumentationsregler mellan medlemsländer inom EU

Som tidigare nämnts följer de flesta EU:s medlemsländer OECD:s riktlinjer om dokumentationskrav och prissättning. Men i och med att de enbart är riktlinjer kan den interna lagstiftningen variera från land till land.¹⁰⁸

Nedan kommer en avgränsad komparation över dokumentationsregler för tre medlemsländer med olika rättstraditioner att göras.

3.5.1 Det danska dokumentationskravet

Danmark införde upplysnings- och dokumentationsskyldighet för gränsöverskridande koncerntransaktioner 1998. De danska reglerna om upplysnings- och dokumentation finns i skattekontrolloven, SKL.¹⁰⁹ Reglerna om innehållet i en dokumentation introducerades år 2006 och finns i bekendtgørelse¹¹⁰ som är den danska motsvarigheten till Skatteverkets föreskrifter. Upplysningsplikten innebär att en bilaga ska lämnas med dokumentationen och gäller för transaktioner som överstiger 5 miljoner DKK.¹¹¹ I upplysningen ska ägarstrukturen anges och om den skattskyldige omfattas av lättnader för företag av mindre värde.¹¹²

Dokumentationen kan beredas på danska, norska, svenska eller engelska.¹¹³ Den ska vara skattemyndigheten tillhanda inom 60 dagar från förfrågan.¹¹⁴

De danska reglerna kräver att dokumentationen ska innehålla en beskrivning över koncernen och affärsverksamheten. Beskrivningen ska innehålla information om koncernens organisatoriska struktur och kontrollerade transaktioner mellan närstående.¹¹⁵

¹⁰⁷ 15 § SKVFS 2007:01.

¹⁰⁸ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 9, s. 3.

¹⁰⁹ Skattekontrolloven, LBK nr 819 af 27/06/2011 Gældende.

¹¹⁰ Bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06.

¹¹¹ Ligningsvejledningen; Selskaber og aktionærer 2012-1, afsnitt S.I.2.4, Direkt link <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=104395> hämtad 2012-03-04.

¹¹² Ligningsvejledningen; Selskaber og aktionærer 2012-1, afsnitt S.I.2.4 tillsammans med § 3 B punkt 6 SKL.

¹¹³ 2 § 3 punkt, bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06.

¹¹⁴ 2 § 4 punkt, bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06.

¹¹⁵ 4 § 2 punkt, bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06.

Redovisning över de senaste tre årens intäkter och resultat för den skattskyldige och de transaktioner som gjorts med närstående ska upprättas.¹¹⁶ Till skillnad från de svenska reglerna ska en kort historisk beskrivning av koncernen och företaget göras.¹¹⁷ Vidare ska även de kontinuerliga förlusterna redovisas och en förklaring till underskotten ges.¹¹⁸ Dokumentationen ska även innehålla en jämförbarhetsanalys över prissättningen för att se om dessa är marknadsmässiga och följer armlängdsprincipen.¹¹⁹

Även de danska dokumentationsreglerna innehåller begränsad dokumentationskrav för mindre företag.¹²⁰ Mindre företag definieras som skattskyldig som ensam eller tillsammans med närstående bolag har färre än 250 anställda och antingen en årlig balansomslutning under 125 miljoner DKK eller en årlig omsättning under 250 miljoner DKK.¹²¹

Den som inte uppfyller upplysnings- och dokumentationsskyldigheten kan påföras skattetillägg eller böter.¹²² Dokumentation som lämnas in för sent påför en avgift på 200 DKK för varje hel dag efter förfallodagen, men högst 5 000 DKK.¹²³

3.5.2 Det tyska dokumentationskravet

Tyskland införde dokumentationsskyldighet för multinationella företag med internationella intertransaktioner år 2003. Dokumentationskravet infördes i Abgabenordnung, AO¹²⁴ den tyska motsvarigheten till inkomstskattelagen.¹²⁵ AO kompletteras med detaljerade regler om dokumentationsskyldighet i en förordning, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, GaaufzV.¹²⁶

Enligt tysk lagstiftning ska gränsöverskridande transaktioner inom en ekonomisk intressegemenskap omfattas av dokumentationsskyldighet.¹²⁷ En ekonomisk intressegemenskap anses föreligga när ett företag självständigt eller genom annat närstående

¹¹⁶ 4 § 3 punkt, bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06.

¹¹⁷ 4 § punkt, 4. bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06.

¹¹⁸ 4 § punkt 4, bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06.

¹¹⁹ 6 § bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06.

¹²⁰ 3 § B punkt 6 SKL.

¹²¹ 3 § B punkt 6 SKL.

¹²² 5 § 1 och 2 stycke. SKL.

¹²³ 5 § 1 st. SKL.

¹²⁴ Abgabenordnung, AO, v. 1.10.2002 I 3866; 2003 I 61.

¹²⁵ Prop. 2005/06:169, s. 95 jämför Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, Skattenytt nr 9, 2008, årgång 58, s. 545.

¹²⁶ Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, Skattenytt nr 9, 2008, årgång 58, s. 545.

¹²⁷ 90 § 3 st. AO och 1 § 2 punkt Außensteuergesetzes (Foreign Tax Act, engelsk översättning enligt AO).

bolag, direkt eller indirekt innehar 25 procent av ett bolags kapital eller kontroll av bolaget.¹²⁸

Transaktioner av mindre värde har enligt tysk rätt lättnader i dokumentationsskyldigheten.¹²⁹ Transaktioner av mindre värde definieras som transaktioner med ett sammanlagt värde av högst 5 miljoner euro vid varor.¹³⁰ Övriga tjänstetransaktioner anses vara av mindre värde vid försäljningsinkomst under ett år till ett värde av 500 000 euro.¹³¹

Dokumentationen ska enligt huvudregeln upprättas på tyska.¹³² Dokumentationen ska innehålla allmän information om ägarförhållanden, verksamhet och organisationsstruktur.¹³³ Vidare ska dokumentationen specificera vald prissättningsmetod och motivering till valda metoden.¹³⁴ Syftet med dokumentationen är att informationen ska klargöra om en viss transaktion gjorts på armlängdsnivå. Dokumentationen ska även innehålla information och bakgrunden till uppkomna kontinuerliga förluster.¹³⁵

De tyska reglerna om innehållet i en funktions- och riskanalys påminner mycket om de svenska reglerna. Till skillnad från de svenska reglerna ska dokumentation även upprättas för närstående bolags transaktioner med sina närstående bolag.¹³⁶

Om en skattskyldig inte lämnar uppgifter enligt dokumentationsskyldigheten eller om dokumentationen inte är användbar för skattemyndigheten ska skattetillägg på 5 000 euro betalas.¹³⁷ Dokumentation som lämnas in för sent ska även påföras en förseningsavgift på

¹²⁸ 1 § 2 st. Außensteuergesetz, jämför Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, Skattenytt nr 9, 2008, årgång 58, s. 546.

¹²⁹ 6 § GAaufzV, jämför Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, Skattenytt nr 9, 2008, årgång 58, s. 547.

¹³⁰ 6 punkt 2 § GAaufzV, jämför Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, Skattenytt nr 9, 2008, årgång 58, s. 547.

¹³¹ 6 punkt 2 § GAaufzV.

¹³² 2 § 5 st GAaufzV.

¹³³ 4 § 1 st. GAaufzV, jämför Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, Skattenytt nr 9, 2008, årgång 58, s. 547.

¹³⁴ 4 § 4 stycke GAaufzV.

¹³⁵ 5 § 2 st. GAaufzV, jämför Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, Skattenytt nr 9, 2008, årgång 58, s. 548.

¹³⁶ 4 § 3 st GAaufzV, jämför Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, Skattenytt nr 9, 2008, årgång 58, s. 549.

¹³⁷ 162 § 4 stycke AO, jämför Dahlborg K, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, Skattenytt nr 9, 2008, årgång 58, s. 553.

100 euro för varje hel dag efter förfallodagen men kan maximalt uppgå till 1 000 000 euro.¹³⁸

3.5.3 Det brittiska dokumentationskravet

I Storbritannien finns inga särskilda lag bestämmelser på området för internprissättning som specifikt reglerar dokumentation för gränsöverskridande koncerntransaktioner.¹³⁹ Kravet på dokumentation uttrycks istället genom allmänna krav på att företag ska upprätta och bevara deklarerationer och andra stödjande dokument som uppvisar att prissättningen uppfyller armlängdsprincipen. Detta måste företagen göra för att få en korrekt och fullständig skatteåterbetalning.¹⁴⁰ Dessa handlingar ska bevaras i sex år.¹⁴¹

Internprissättningsreglerna i Storbritannien har anpassats till att överensstämma med OECD:s artikel 9.1 som reglerar armlängdsprincipen. Företagen ska i deklarerationer och andra dokument intyga om att den redovisade inkomsten beräknats med armlängdsprincipen som utgångspunkt.¹⁴² I fall då transaktioner inte skett på armlängdsavstånd till nackdel för den brittiska skattebasen ska lämplig skattejustering göras.¹⁴³

Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC¹⁴⁴ har i riktlinjer, (Tax Bulletin 37) kompletterat med regler där det stadgas vad företagen ska upprätta och bevara i dokumentationshänseende.¹⁴⁵ HMRC anser inte att företagen ska drabbas av oproportionerliga kostnader, genom att vara skyldiga att upprätta och bevara dokumentation.¹⁴⁶ Men HMRC är tydliga med att i sina riktlinjer poängtera att företagen måste kunna påvisa och rättfärdiga att interna transaktioner uppfyller armlängdsprincipen.¹⁴⁷

¹³⁸ 162 § 4 stycke AO, jämför Prop. 2005/06:169, s. 95.

¹³⁹ Casley A.J , *United Kingdom - Transfer Pricing*, IBFD tax research platform, 2011, kapitel 8.1 och Prop. 2005/06:169, s. 96.

¹⁴⁰ Finance Act 1998 Sch. 18 Paragraph. Part 3 21(1).

¹⁴¹ Finance Act 1998 Sch. 18 Paragraph. Part 3 21(2).

¹⁴² Taxation (International and other provisions) act 2010, part 4, 147.1a, 147.1d och 151.2. jämför Prop. 2005/06:169 s. 96.

¹⁴³ Tax bulletin 37 s.579.

¹⁴⁴ Den brittiska motsvarigheten till Skatteverket.

¹⁴⁵ Prop. 2005/06:169 s. 96.

¹⁴⁶ Tax bulletin 37 s.580.

¹⁴⁷ Tax bulletin 37 s.580.

Detta anser HMRC att skattskyldiga företag bör göra genom att förbereda och bevara sådan dokumentation som är rimlig i proportion till komplexiteten.¹⁴⁸ Företagen bör identifiera väsentlig information över närstående företags kommersiella och finansiella relationer.¹⁴⁹ Vidare bör information om villkoren och vald prissättningsmetod mellan närstående bolag ges.¹⁵⁰ HMRC rekommenderar vidare att funktionsanalyser och jämförelseanalyser bör göras.¹⁵¹ Även affärsvillkor mellan oberoende och närstående företag bör framgå.¹⁵² Med detta menas att dokumentationen ska innehålla avtal, budgetar med mera som motiverar vald prissättningsmetod som är på armlängdsavstånd. Dokumentationen bör upprättas senast vid deklarationstillfället.¹⁵³

Även Storbritannien har lättnadsregler för transaktioner som genomförs av små eller medelstora företag. Ett företag med mindre än 50 anställda och antingen en årlig omsättning eller balansomslutning på mindre än 10 miljoner euro anses utgöra litet företag. Ett medelstort företag definieras som ett företag som inte har mer än 250 anställda och antingen en årlig omsättning på mindre än 50 miljoner euro eller en balansomslutning på mindre än 43 miljoner euro.¹⁵⁴

Underlåtenhet att förbereda och bevara dokumentation om vald internprissättning kan leda till sanktionsavgift på 3 000 pund.¹⁵⁵

3.6 Sammanfattning och avslutande kommentarer

De svenska reglerna om dokumentation är reglerade i inkomstskattelagen. Vidare finns föreskrifter från Skatteverket över innehållet i dokumentationen. I förarbeten har regeringen och Skatteverket bedömt att särskild sanktion i de fall dokumentation inte upprättats eller bristfällig inte behövs.¹⁵⁶ De vanliga skatterättsliga reglerna om skattetillägg

¹⁴⁸ Tax bulletin 37 s.580.

¹⁴⁹ Tax bulletin 37 s.580 jämför Prop. 2005/06:169 s. 96.

¹⁵⁰ Tax bulletin 37 s.580 jämför Prop. 2005/06:169 s. 96.

¹⁵¹ Tax bulletin 37 s.580 jämför Prop. 2005/06:169 s. 96.

¹⁵² Tax bulletin 37 s.580 jämför Prop. 2005/06:169 s. 96.

¹⁵³ Tax bulletin 37 s.580 jämför Prop. 2005/06:169 s. 96.

¹⁵⁴ International Manual - INTM432112 - TIOPA10 Part 4: how it works - Exemptions: small and medium sized enterprises

¹⁵⁵ Finance Act 1998 Sch. 18 Paragraph, Part 3 23(1) jämför Prop. 2005/06:169 s. 96.

¹⁵⁶ Prop. 2005/06:169, s. 114.

vid oriktig uppgift i deklARATIONEN och föreläggande att vid vite lämna upplysningar gäller.¹⁵⁷

De danska reglerna innehåller utöver skyldighet att upprätta dokumentation även en upplysningsplikt. De danska reglerna om skyldighet att upprätta upplysnings- och dokumentation finns i skattekontrollloven. Reglerna om innehållet i en dokumentation finns stadgade i en särskild föreskrift från den danska skattemyndigheten. Den som inte uppfyller upplysnings- och dokumentationsskyldigheten kan påföras skattetillägg eller böter.¹⁵⁸

Det tyska dokumentationskravet finns stadgat i abgabenordnun den tyska motsvarigheten till inkomstskattelagen. Vidare kompletteras abgabenordnun med detaljerade regler om innehållet i dokumentation i en special förordning, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung. Om ett företag inte lämnar uppgifter enligt dokumentationsskyldigheten eller om dokumentationen inte är användbar för skattemyndigheten kan skattetillägg påföras företaget.¹⁵⁹

I Storbritannien finns inga särskilda lag bestämmelser på området för internprissättning som specifikt reglerar dokumentation för gränsöverskridande koncerntransaktioner.¹⁶⁰ Företagen ska istället upprätta och bevara deklARATIONER och andra stödjande dokument som uppvisar att prissättningen uppfyller armlängdsprincipen.¹⁶¹ Den brittiska skattemyndigheten har kompletterat med riktlinjer där det stadgas vad företagen ska upprätta och bevara i dokumentationshänseende.¹⁶² Underlåtenhet att förbereda och bevara dokumentation för vald internprissättning kan leda till sanktionsavgift.¹⁶³

Jämförelse mellan innehållet i en dokumentation mellan dessa medlemsstater kan enklast illustreras genom en tabell (se figur 2). Det som kan utläsas av tabellen är att det dessa länder har gemensamt är att alla dessa länder har någon form av dokumentationskrav antingen lagstadgat eller i riktlinjer från respektive länders skattemyndigheter. Dessa jämförande länder har liknande grundkrav som t.ex. krav på funktionsanalys, jämförelseanalys, beskrivning av vald prissättningsmetod osv.

¹⁵⁷ Prop. 2005/06:169, s.115.

¹⁵⁸ § 1 och 2 stycke. SKL.

¹⁵⁹ 162 § 4 stycke AO.

¹⁶⁰ Casley A.J , *United Kingdom - Transfer Pricing*, IBFD tax research platform, 2011, kapitel 8.1 och Prop. 2005/06:169, s. 96.

¹⁶¹ Finance Act 1998 Sch. 18 Paragraph Part 3 21(1).

¹⁶² Prop. 2005/06:169 s. 96.

¹⁶³ Finance Act 1998 Sch. 18 Paragraph Part 3 23(1) jämför Prop. 2005/06:169 s. 96.

Skillnaderna ligger i hur långtgående dessa grundkrav är. Detta kan man se genom t.ex. att alla dessa jämförande medlemsstater har någon form av sanktion vid underlåtenhet att upprätta dokumentation eller deklARATION. Skillnaden mellan dessa medlemsstater är storleken på sanktionen.

Annat exempel kan man se genom att dessa länder har någon form av lättnad för transaktioner av mindre värde. Skillnaden mellan dessa medlemsstater är definitionen på transaktioner av mindre värde.

Danmark medger lättnader för företag av mindre värde.¹⁶⁴ Mindre företag definieras som skattskyldig som ensam eller tillsammans med närstående bolag har färre än 250 anställda och antingen en årlig balansomslutning under 125 miljoner DKK eller en årlig omsättning under 250 miljoner DKK.¹⁶⁵

Transaktioner av mindre värde enligt de svenska reglerna anses föreligga vid transaktioner med ett sammanlagt marknadsvärde av högst cirka 27 miljoner kronor vid varor och vid övriga transaktioner om de har ett sammanlagt marknadsvärde på cirka 5,5 miljoner kronor. Medan de tyska reglerna medger lättnader för transaktioner som har ett sammanlagt värde av högst 5 miljoner euro vid varor och vid övriga tjänstetransaktioner som har ett sammanlagt värde av 500 000 euro.

En annan skillnad är att Danmark är det enda land i denna komparation som även kräver att företagen förutom dokumentation har upplysningsplikt. Denna upplysningsplikt gäller för transaktioner som överstiger 5 miljoner DKK. Detta innebär ytterligare administrativ börda för företag i Danmark som genomför gränsöverskridande transaktioner jämfört med de andra jämförande länderna. Att införa ytterligare krav på upplysningsplikt ger enligt min åsikt inte företag incitament att genomföra gränsöverskridande transaktioner.

¹⁶⁴ Ligningsvejledningen; Selskaber og aktionærer 2012-1, avsnitt S.I.2.4 tillsammans med § 3 B punkt 6 SKL.

¹⁶⁵ § 3 B punkt 6 SKL.

Innehållet i dokumentation	Sverige	Danmark	Tyskland	Storbritannien
Upprätta dokumentation enligt lagstiftning	x	x	x	
Upprätta dokumentation enligt riktlinjer eller rekommendationer från skattemyndigheten	x	x	x	x
Upplyningsplikt		x		
Internpriser och övriga villkor mellan närstående överensstämmer med armlängdsprincipen	x	x	x	x
Beskrivning av företagsgruppens juridiska struktur med information om ägarförhållandena	x	x	x	
Historisk beskrivning av koncernen och företaget		x		
Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna	x			
Funktionsanalys	x		x	x
Beskrivning av vald prissättningsmetod	x	x	x	x
Jämförbarhetsanalys	x	x		x
Lättnader för transaktioner av mindre värde	x	x	x	x
Sanktioner vid bristfällig eller underlåtenhet att dokumentera	x	x	x	x
Redovisning av kontinuerliga förluster och bakgrunden till de kontinuerliga förluster		x	x	

Figur 2 Sammanställning över innehållet i dokumentationen för de jämförande medlemsstaterna.

I och med att det finns skillnader i dokumentation mellan medlemsstaterna har EU inrättat en gemensam uppförandekod för enhetligt dokumentationskrav. Uppförandekoden är inte rättsligt bindande då det är ett politiskt åtagande.¹⁶⁶ Enligt Kommissionen är ett enhetligt dokumentationskrav för internprissättning i EU det mest lämpliga och effektiva tillvägagångssättet för det ökade antalet koncerninterna och gränsöverskridande handeln inom EU.¹⁶⁷ Detta skulle enligt Kommissionen minska skattehindren på den inre marknaden.¹⁶⁸

EU:s uppförandekod har fått blandad effekt bland medlemsländerna då det i Sverige t.ex. skett en positiv utveckling då dokumentation som är upprättad enligt uppförandekoden, och uppfyller samtliga där angivna villkor anses upprättad i enlighet med de svenska reglerna om dokumentation.¹⁶⁹ I länder som Polen och Portugal anses inte dokumentation som är upprättad enligt EU:s uppförandekod nödvändigtvis uppfylla de lokala dokumentationskraven.¹⁷⁰

Genom att det inte finns bindande enhetliga dokumentationskrav inom EU anser jag att skillnaderna i dokumentation kan avskräcka företag från gränsöverskridande transaktioner då det kan ge upphov till högre revisionskostnader och administrativ börda.

¹⁶⁶ KOM (2005) 543 slutlig, s.14 och Hall M, Persson O., *Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s. 156.

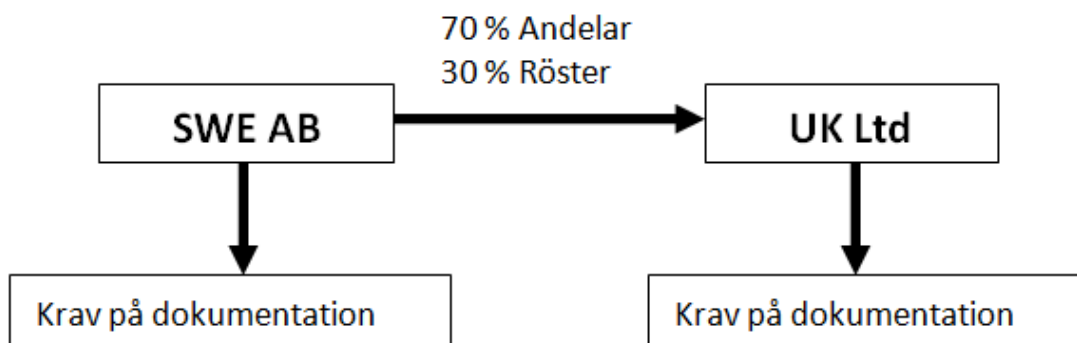
¹⁶⁷ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 40, s. 9.

¹⁶⁸ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 40, s. 9.

¹⁶⁹ 15 § SKVFS 2007:01.

¹⁷⁰ Hall M, Persson O., *Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s. 156.

Detta kan enklast illustreras genom ett exempel:



Figur 3 Fiktivt illustration över en koncerns skyldighet att upprätta dokumentationer enligt två lagstiftningar

Den som är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet ska upprätta en skriftlig dokumentation avseende transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldig om det finns ekonomisk intressegemenskap. SWE AB innehar 70 procent av andelarna och 30 procent av rösterna i UK Ltd, detta innebär att sådan ekonomisk intressegemenskap anses föreligga.¹⁷¹ Skatteverket kan kräva att SWE AB upprättar en dokumentation enligt de svenska reglerna. Om UK Ltd vill få en korrekt och fullständig skatteåterbäring så kan den brittiska skattemyndigheten kräva att UK Ltd upprättar dokumentation enligt de brittiska reglerna.¹⁷²

Detta leder till att denna koncern¹⁷³ måste upprätta två olika dokumentationer med olika mycket krav på innehåll i dokumentationen i och med att den interna lagstiftningen gällande dokumentation kan skilja sig. Sverige medger t.ex. lättnader för transaktioner av mindre värde, motsvarande regel saknas i de brittiska reglerna.

Det bör observeras att även om det finns enhetliga dokumentationsregler inom EU kan denna koncern bli tvungen att upprätta två dokumentationer. Skillnaden är att den administrativ bördan inte blir lika omfattande då kravet på innehållet i båda dokumentationerna kommer vara samma. Detta innebär i sin tur att det räcker att anlita

¹⁷¹ Se avsnitt 2.3.

¹⁷² Information om de brittiska dokumentationsreglerna se avsnitt 3.5.3.

¹⁷³ 1 kap. 11 § 4 stycke Aktiebolagslagens (2005:551) definition på koncern. ”Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.”

t.ex. en svensk revisionsbyrå eller brittisk som kan göra båda dokumentationerna istället för som i nuläget antingen anlita en revisionsbyrå som både kan de svenska och brittiska reglerna eller en svensk respektive brittisk revisionsbyrå.

Om företag väljer att avstå från att etablera dotterbolag i annan medlemsstat på grund av att dokumentationsreglerna anses för betungande, anser jag vara tillräcklig grund för att anse att dessa inte möjligen är förenliga med den fria etableringsrätten i EU. Det är därför viktigt att utreda hur regler om dokumentation kan vara hindrande och om medlemsstaterna kan rättfärdiga sina dokumentationskrav.

4 Fri etablering i EU

4.1 Inledning

I dagens globaliserade värld där allt fler europeiska länder ansluter sig till den Europeiska Unionen, EU har gränserna mellan länderna suddats ut. Idag består EU av 27 medlemsländer och fler länder väntas ansluta sig till EU. EU består av en fri inre marknad där det råder fri rörlighet för personer, varor, tjänster, kapital och etablering av näringsverksamhet.¹⁷⁴

Genom att ansluta sig till EU accepterar medlemsländerna EU-rättens företräde framför nationell rätt.¹⁷⁵ Detta innebär att om en konflikt skulle uppstå mellan nationell rätt och EU-rätt, har EU-rätten företräde. Principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt gäller inte på den direkta beskattningsrättens område.¹⁷⁶ Internprissättning tillhör medlemsstaterna suveränitet eftersom det tillhör det direkta beskattningsområdet. För att skapa ett harmoniserat direktiv inom det direkta beskattningsområdet måste det råda enhetlighet mellan medlemsländerna.¹⁷⁷

Idag saknas bindande enhetliga riktlinjer över dokumentation mellan medlemsländerna.¹⁷⁸ Kommissionen har uttryckt att ett enhetligt dokumentationskrav för internprissättning inom EU är det mest lämpliga och effektiva tillvägagångssättet för det ökade antalet koncerninterna och gränsöverskridande handeln inom EU.¹⁷⁹ Enligt kommissionen kommer det minska skattehindren på den inre marknaden.¹⁸⁰

Innan en analys och slutsats kan göras över huruvida medlemsstaternas dokumentationskrav strider mot den fria etableringen och kan rättfärdigas och om det behövs en harmoniserad dokumentationslagstiftning inom EU ska en redogörelse över EU-rätten med fokus på medlemsstaternas rätt att rättfärdiga inskränkning av den fria etableringsrätten göras.

¹⁷⁴ Artikel 26.2 tillsammans med artikel 49 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).

¹⁷⁵ Mål 6/64 Costa vs. ENEL.

¹⁷⁶ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 29.

¹⁷⁷ Artikel 115 FEUF.

¹⁷⁸ Se avsnitt 3.4.

¹⁷⁹ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 40, s. 9.

¹⁸⁰ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 40, s. 9.

4.2 Etableringsfrihet

Inom EU råder en fri inre marknad. Detta innebär att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på annan medlemsstats territorium är förbjudet.¹⁸¹ Denna frihet omfattar även medborgare att fritt upprätta kontor, filialer eller dotterbolag i annan medlemsstat.¹⁸² Etableringsfriheten innefattar rätten att starta och utöva verksamhet på samma villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för sina egna medborgare.¹⁸³

Även regler som indirekt har diskriminerande effekt är förbudet inom EU.¹⁸⁴ Med indirekt diskriminering menas *”diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.”*¹⁸⁵

Inom EU råder förutom diskrimineringsförbud även restriktionsförbud. Detta innebär att ursprungslandet inte får hindra eller avskräcka sina medborgare eller bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig eller genomföra gränsöverskridande transaktioner.¹⁸⁶

All diskriminering på grund av nationalitet är således förbjudet inom unionen.¹⁸⁷ Detta innebär att fysiska och juridiska personer ska behandlas på samma villkor som egna landets medborgare. Medlemsländerna har i vissa fall kunnat rättfärdiga hinder mot den fria inre marknaden.

4.3 Rättfärdigande grunder

Inhemska regler som direkt diskriminerar företag från etablering på grund av deras nationalitet kan endast rättfärdigas genom grunderna hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.¹⁸⁸ Detta innebär att en åtgärd som har diskriminerande effekt kan rättfärdigas enligt ovan givna grunderna.

Nationella regler som utgör indirekt diskriminering kan rättfärdigas om medlemsstaten visar att den särskilda handlingen är objektiv i förhållande till sitt ändamål och inte grundar

¹⁸¹ Artikel 49 1 stycke. FEUF.

¹⁸² Artikel 49 1 stycke FEUF.

¹⁸³ Artikel 49 2 stycke FEUF.

¹⁸⁴ Mål C-330/91 Commerzbank punkt 14.

¹⁸⁵ Mål C-330/91 Commerzbank punkt 14.

¹⁸⁶ Mål C-18/95 Gerechthof punkt 39 jämför Mål 81/87 Daily Mail punk. 16.

¹⁸⁷ Artikel 18.1 FEUF.

¹⁸⁸ Artikel 52.1 FEUF.

sig på direkt diskriminering.¹⁸⁹ Ytterligare rättfärdigande grunder utvecklades av EU-domstolen i målet *Cassis de Dijon*¹⁹⁰ där domstolen konstaterade att ” [...]effektiv skattekontroll, skydd för folkhälsan, god handelssed och konsumentskydd”¹⁹¹ kan åberopas som rättfärdigande grund.

EU-domstolen har vidare i målet *Gebhard*¹⁹² utvecklat ett proportionalitetstest som måste vara uppfyllt för att en medlemsstat ska kunna rättfärdiga ”nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget”¹⁹³

Proportionalitetsprincipen innebär att medlemsstaternas åtgärder till innehåll och form inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att nå unionens mål.¹⁹⁴ Proportionalitetstestet, består av fyra rekvisit som måste vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses vara proportionell. Åtgärden ska vara;

1. ”tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
2. de skall framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
3. de skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom de
4. och skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning”¹⁹⁵

Nedan redogörs för praxis från EU-domstolen där medlemsstater har försökt rättfärdiga inskränkning av fria rörligheten inom EU. Detta görs i syfte att kunna besvara uppsatsens frågeställning om dokumentation strider mot den fria inre marknaden och om medlemsstaterna kan rättfärdiga sina regler om dokumentation.

4.3.1 Rättfärdigandegrunder som accepterats av EUD

Fallet *Futura*¹⁹⁶ gällde de luxemburgska reglerna om förlustavdrag förenlighet med den inre marknaden. Enligt de luxemburgska reglerna tilläts förlustavdrag för begränsad skattskyldiga med filial i Luxemburg endast om förlusterna hade ”ekonomisk samband med inkomsterna i den beskattande medlemsstaten, så att endast förluster kan överföras som uppkommer i en sådan skattskyldigs verksamhet som inte har bemvist inom denna stats territorium.”¹⁹⁷ Domstolen

¹⁸⁹ Mål C-49/98 mfl Finalarte punkterna 71-74.

¹⁹⁰ Mål 120/78 Cassis de Dijon.

¹⁹¹ Mål 120/78 Cassis de Dijon punkt 8.

¹⁹² Mål C-55/94 Gebhard.

¹⁹³ Mål C-55/94 Gebhard punkt 37.

¹⁹⁴ Artikel 5.4 Fördraget om Europeiska Unionen (FEU).

¹⁹⁵ Mål C-55/94 Gebhard punkt, 37.

¹⁹⁶ Mål C-250/95 Futura.

¹⁹⁷ Mål C-250/95 Futura punkt 18.

konstaterade att ett system som stämmer överens med den skatterättsliga territorialitetsprincipen inte ska anses utgöra öppen eller dold diskriminering.¹⁹⁸

Fallet *Marks & Spencer*¹⁹⁹ hädanefter M&S, gällde Storbritanniens regler om gränsöverskridande förlustutjämnningar. M&S var ett brittiskt moderbolag med dotterbolag i Storbritannien och andra medlemsstater.²⁰⁰ Efter många år av förluster i sina dotterbolag beslöt sig moderbolaget för att överlåta och avveckla verksamheten på den europeiska kontinenten.²⁰¹ M&S yrkade att få göra koncernavdrag avseende förlusterna som uppkommit i dotterbolagen.²⁰² Yrkandet avsågs med motiveringen att koncernavdrag endast beviljades för förluster som uppkommit i Storbritannien.²⁰³

Enligt domstolen utgjorde de brittiska reglerna en inskränkning av etableringsfriheten eftersom förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i Storbritannien ur skattesynpunkt behandlades annorlunda än förluster som uppkommit i ett dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat.²⁰⁴ Sådan behandling kan leda till att moderbolaget avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater, vilket är en grundläggande frihet inom unionen.²⁰⁵

Domstolen konstaterade tre accepterade rättfärdigande grunder. Rättfärdigande grunderna var, en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna,²⁰⁶ förhindrande av att förlusterna beaktas två gånger,²⁰⁷ och hindrande av skatteflykt.²⁰⁸ Sådan inskränkning är endast tillåten om syftet är legitimt och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.²⁰⁹ Dessa rättfärdigande grunder accepteras så länge inskränkningen inte går utöver vad som är nödvändigt, dvs. uttryck för proportionalitetsprincipen.²¹⁰

¹⁹⁸ Mål C-250/95 Futura punkt 22.

¹⁹⁹ Mål C-446/03 Marks & Spencer.

²⁰⁰ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 18.

²⁰¹ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 21.

²⁰² Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 22.

²⁰³ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 24.

²⁰⁴ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 34.

²⁰⁵ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 33.

²⁰⁶ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 43, samma sak fastställdes i mål C-231/05 Oy AA punkt 60, där domstolen fastslog att behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, och är ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnås.

²⁰⁷ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 47.

²⁰⁸ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 49 tillsammans med punkt 57.

²⁰⁹ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 51.

²¹⁰ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 53.

Det bör noteras att domstolen erinrade om att det redan av fast rättspraxis följer att medlemsstaterna är skyldiga att iaktta gemenskapsrätten trots att det direkta beskattningsområdet faller under medlemsstaterna egna suveränitet.²¹¹

I fallet *SGI*²¹² behandlades reglerna om internpriser inom unionsrätten. Målet gällde de belgiska reglerna om justering vid transaktioner som inte ansågs utgöra armlängdsavstånd. Ett belgiskt moderbolag hade beviljat ett räntefritt lån till sitt franska dotterbolag.²¹³ Skattemyndigheten i Belgien justerade moderbolagets resultat enligt nationell skattelagstiftning genom att höja resultatet med fem procent.²¹⁴ Detta gjordes då nämnda lån inte ansågs vara affärsmässigt motiverat.²¹⁵ Det bör observeras att hade denna transaktion skett mellan belgiska närstående bolag hade denna räntejustering inte skett.²¹⁶

Enligt EU-domstolen kan skillnad i skattemässig behandling av inhemska bolag och bolag med hemvist i annan stat utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.²¹⁷ Sådan behandling kan avhålla belgiska bolag från att förvärva dotterbolag med hemvist i annan medlemsstat eller omvänt pga. den extra skattebörda som tillkommer genom den belgiska lagstiftningen.²¹⁸

Domstolen konstaterade att de belgiska reglerna kunde rättfärdigas med behovet av en *”väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna”* om syftet är att förebygga ageranden som äventyrar en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet.²¹⁹ Vidare konstaterade domstolen vidare att det kunde motiveras av behovet att förebygga skatteundandragande.²²⁰

Domstolen konstaterade att vid transaktioner där det inte kan uteslutas att transaktionen överensstämmer med vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden, ska den skattskyldige ges möjlighet utan att utsättas för onödig administrativa omgång, lägga fram de uppgifter som föranlett den valda transaktionen.²²¹ Slutsatsen av *SGI* är att

²¹¹ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 29.

²¹² Mål C-311/08 Société de Gestion Industrielle, SGI.

²¹³ Mål C-311/08 SGI punkt. 12.

²¹⁴ Mål C-311/08 SGI punkt. 12.

²¹⁵ Mål C-311/08 SGI punkt. 15.

²¹⁶ Mål C-311/08 SGI punkt. 17.

²¹⁷ Mål C-311/08 SGI punkt. 44.

²¹⁸ Mål C-311/08 SGI punkterna. 44-45

²¹⁹ Mål C-311/08 SGI punkt. 60.

²²⁰ Mål C-311/08 SGI punkt. 65.

²²¹ Mål C-311/08 SGI punkt. 71.

nationella åtgärder som inskränker den fria etableringen kan rättfärdigas med motiveringen att bekämpa skatteflykt och säkerställandet av en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Vidare ska skattskyldiga vid transaktioner mellan närstående som inte anses utgöra marknadsmässiga förhållanden ges möjlighet att dokumentera och motivera valda transaktioner mellan närstående företag.

4.4 Sammanfattning

Inom EU råder en fri inre marknad. Detta innebär att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på annan medlemsstats territorium är förbjudet.²²² Denna frihet omfattar även medborgare att fritt upprätta kontor, filialer eller dotterbolag i annan medlemsstat.²²³ Etableringsfriheten innefattar rätten att starta och utöva verksamhet på samma villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för sina egna medborgare.²²⁴ Medlemsstater som hindrar den fria etableringen kan rättfärdiga dessa på grunderna hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.²²⁵ Ytterligare rättfärdigande grunder har utvecklats av EU-domstolen i målet *Cassis de Dijon*. Vidare har EU-domstolen utvecklat ett proportionalitetstest som måste vara uppfyllt för att en medlemsstat ska kunna rättfärdiga sina handlingar.

Rättfärdigande grunder som accepterats av EU-domstolen är en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²²⁶ Även åtgärder för att förhindra att förluster beaktas två gånger och hindrande av skatteflykt kan rättfärdigas.²²⁷ Sådan inskränkning är endast tillåten om syftet är legitimt och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.²²⁸ Dessa rättfärdigandegrunder accepteras så länge inskränkningen inte går utöver vad som är nödvändigt, dvs. uttryck för proportionalitetsprincipen.²²⁹

²²² Artikel 49 1 stycke FEUF.

²²³ Artikel 49 1 stycke FEUF.

²²⁴ Artikel 49 2 stycke FEUF.

²²⁵ Artikel 52.1 FEUF.

²²⁶ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 43, Mål C-311/08 SGI punkt. 60. Samma slutsats fastställdes i mål C-231/05 Oy AA punkt 60, där domstolen fastslog att behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, och är ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnås.

²²⁷ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 47 och 49 och Mål C-311/08 SGI punkt. 65.

²²⁸ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 51.

²²⁹ Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 35.

5 Diskussion

5.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att utifrån den deskriptiva delen analysera och besvara uppsatsens frågeställningar om krav på dokumentation utgör inskränkning av den fria etableringen i EU och om medlemsstaterna kan rättfärdiga dessa. Det bör noteras att medlemsstaternas dokumentation sammantaget kommer analyseras för besvarande. Vidare ska även frågeställningen om ett harmoniserat dokumentationskrav är nödvändigt inom EU besvaras.

5.2 Utgör krav på dokumentation en inskränkning av den fria etableringen i EU?

Inom EU råder en fri inre marknad där det råder fri rörlighet för personer, varor, tjänster, kapital och etablering av näringsverksamhet.²³⁰ Detta innebär att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på annan medlemsstats territorium är förbjudet.²³¹ Etableringsfriheten sträcker sig även till att ursprungslandet inte får hindra sina medborgare eller bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i annan medlemsstat.²³² Även regler som inte nödvändigtvis innebär diskriminering men innebär att utländska företag särskiljs genom att de missgynnas är förbjudet.

Förarbetena har kort diskuterat de svenska dokumentationsreglernas förenlighet med EU-rätten.²³³ Det bör observeras att flertalet remissinstanser inte yttrade sig i frågan.²³⁴ Juridiska fakulteten vid Uppsala uttalade att *”behovet av skattekontroll kan vara ett sådant tvingande allmänintresse att kravet på dokumentation bör kunna godtas.”*²³⁵ Vidare uttalade de att det är viktigt att peka på att åtgärderna ska vara proportionella.²³⁶

Enligt regeringen är det inte möjligt att uppfylla krav på armlängdsprincip i transaktioner utan att upprätta någon form av dokumentation.²³⁷ Vidare menar regeringen att vid

²³⁰ Artikel 26.2 och artikel 49 FEUF.

²³¹ Artikel 49 1 stycke FEUF.

²³² Mål 81/87 Daily Mail punk. 16.

²³³ Prop. 2005/06:169 s. 113.

²³⁴ Prop. 2005/06:169 s. 113.

²³⁵ Prop. 2005/06:169 s. 113.

²³⁶ Prop. 2005/06:169 s. 113.

²³⁷ Prop. 2005/06:169 s. 113.

utformandet av dokumentationsskyldigheten har hänsyn tagits till existerande internationella överenskommelser mellan OECD och EU.²³⁸ Regeringen anser därför att dokumentationsreglerna är förenliga med de krav som EU-rätten ställer på svensk lagstiftning.²³⁹

Kravet på dokumentation i relation till dess förenlighet med den fria etableringen har inte prövats av EU-domstolen. Det närmaste man kan komma diskussion om dokumentation i EU hänseende är fallet SGI²⁴⁰ I fallet SGI konstaterade domstolen att vid transaktioner där det inte kan uteslutas att transaktionen överensstämmer med vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden, ska den skattskyldige ges möjlighet utan att utsättas för onödig administrativa omgång, fram de uppgifter som föranlett den valda transaktionen.²⁴¹ Det bör observeras att detta är möjligt så länge lagstiftningen inte går utöver vad som anses nödvändigt för att uppnå de eftersträvande målen (proportionalitetsprincipen).²⁴²

Enligt min mening uppvisar fallet SGI att dokumentationskrav inom EU är förenlig med EU-rätten då domen förespråkar för att företag utan onödig administrativ omgång ska lägga fram de uppgifter som föranlett en viss transaktion på armlängdsnivå. Så länge detta uppfyller proportionalitetsprincipen är kraven i enlighet med EU-rätten.

Det kan efter genomgång av praxis och EU-rätt konstateras att regler om dokumentation inte strider mot den fria etableringsrätten inom EU i den bemärkelsen att reglerna har direkt diskriminerande effekt. Detta då utländska juridiska personer inte blir negativt särbehandlande på grund av sin nationalitet. Vidare kan det även konstateras att det inte är fråga om indirekt diskriminering då regler om dokumentation inte leder till *”diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.”*²⁴³

Regler om dokumentation kan enligt min mening anses utgöra restriktionshinder om reglerna är för långtgående för företagen i den bemärkelsen att de går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå kravets målsättning.²⁴⁴ Detta då ursprungslandet genom för

²³⁸ Prop. 2005/06:169 s. 114.

²³⁹ Prop. 2005/06:169 s. 114.

²⁴⁰ För omständigheterna se avsnitt 4.3.1.

²⁴¹ Mål C-311/08 SGI punkt 71.

²⁴² Mål C-311/08 SGI punkt 70.

²⁴³ Mål C-330/91 Commerzbank punkt 14.

²⁴⁴ Observera att detta även är ett av rekvisiten i proportionalitetstestet som utvecklades i mål C-55/94 Gebhard, se avsnitt 4.3.

betungande krav på upprättande av dokumentation kan hindra eller avskräcka inhemska juridiska personer från att etablera eller genomföra gränsöverskridande transaktioner då reglerna innebär ökade administrativa krav och kostnader för företagen jämfört med att inleda transaktioner med ett inhemsk företag då krav på dokumentation inte finns mellan inhemska bolag.

Enligt Leijonhufvud har krav på att till självdeklaration bifoga med information rörande internprissättning internationellt ökat företagets administrativ börda och skapat onödiga gränsdragningsproblem.²⁴⁵ Det är därför viktigt att utreda om medlemsstaterna sammantaget kan rättfärdiga hinder av den fria inre marknaden.

5.2.1 Kan medlemsstaterna rättfärdiga sina dokumentationskrav?

EU-domstolen har prövat olika rättfärdigandegrunder som medlemsstaterna har åberopat vid åtgärder som ansetts utgöra hinder av den fria inre marknaden.²⁴⁶ Vad gäller rättfärdigandegrunderna i praxis från EU-domstolen kan det konstateras att medlemsstaterna kan rättfärdiga hinder av den fria inre marknaden. Att åberopa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan enligt genomgång av praxis åberopas och rättfärdigas.

I *Futura* konstaterade domstolen att ett system som stämmer överens med den skatterättsliga territorialitetsprincipen inte kan antas utgöra öppen eller dold diskriminering.²⁴⁷ I målen *SGI* och *M&S* fastställde domstolen att behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kunde åberopas som rättfärdigande grund.²⁴⁸

Enligt armlängdsprincipen kan en inkomst justeras om det mellan närstående företag kan antas att priser eller villkor avviker från de som skulle avtalats mellan oberoende företag. För att förhindra att företag drabbas av dubbelbeskattning vid en justering ska motsvarande stat göra motsvarande justering.²⁴⁹ Detta är ett uttryck för fördelningen av skatten mellan medlemsstaterna. Enligt förarbetena är det inte möjligt att uppfylla krav på armlängdsprincip i transaktioner utan att upprätta någon form av dokumentation.²⁵⁰ Därför kan medlemsstaterna enligt min mening rättfärdiga sina dokumentationskrav genom att

²⁴⁵ Leijonhufvud M., *Dokumentationskrav vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s.138.

²⁴⁶ Se avsnitt 4.3.

²⁴⁷ Mål C-250/95 *Futura* punkt 22.

²⁴⁸ Mål C-311/08 *SGI* punkt 60 och Mål C-446/03 *Marks & Spencer* punkt 43.

²⁴⁹ Artikel 9.2 Model tax convention on income and capital: condensed version 2010.

²⁵⁰ Prop. 2005/06:169 s. 113.

åberopa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som rättfärdigande grund.

Vidare kan förebyggande av skatteflykt åberopas som rättfärdigande grund vid en nationell bestämmelse som inskränker etableringsfriheten.²⁵¹ Genom att företag måste dokumentera om vald prissättningsmetod och påvisa att transaktioner mellan närstående skett på armlängdsavstånd kan många fiktiva upplägg undvikas.

Medlemsstaterna kan åberopa dessa rättfärdigandegrunder så länge dessa uppfyller proportionalitetsprincipen.²⁵² Detta innebär att medlemsstaternas åtgärder till innehåll och form inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att nå unionens mål.²⁵³

5.3 Är ett harmoniserat dokumentationskrav nödvändigt inom EU?

Idag saknas bindande enhetliga riktlinjer över dokumentation mellan medlemsstaterna inom EU. Kommissionen har uttryckt att ett enhetligt dokumentationskrav för internprissättning i EU är det mest lämpliga och effektiva tillvägagångssättet för det ökade antalet koncerninterna och gränsöverskridande handeln inom EU.²⁵⁴

Kommissionen anser vidare att tolkningen och tillämpningen av armlängdsprincipen skiljer sig mellan skatteförvaltningarna och företag.²⁵⁵ Detta kan enligt kommissionen leda till osäkerhet, ökade kostnader och eventuell dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.²⁵⁶ Denna osäkerhet menar kommissionen kan få en negativ inverkan på den inre marknadens funktion.²⁵⁷ Det är värt att nämna att armlängdsprincipen och dokumentation hör ihop då det är svårt för företag att visa på armlängdsavstånd i interntransaktioner utan att upprätta någon form av skriftligt dokumentation.²⁵⁸

OECD har upprättat riktlinjer för internprissättning som inte är rättsligt bindande för medlemsländerna. Dessa är som namnet antyder endast riktlinjer. Detta konstaterades även av Högsta förvaltningsdomstolen som fastslog att OECD:s riktlinjer för internprissättning

²⁵¹ Mål C-311/08 SGI punkt 65 och Mål C-446/03 Marks & Spencer punkt 49 tillsammans med punkt 57.

²⁵² Mål C-55/94 Gebhard, punkt, 37.

²⁵³ Artikel 5.4 FEU.

²⁵⁴ KOM (2005) 543 slutlig, stycke 40, s.9.

²⁵⁵ KOM(2011) 16 slutlig, s. 2.

²⁵⁶ KOM(2011) 16 slutlig, s.2.

²⁵⁷ KOM(2011) 16 slutlig, s.2.

²⁵⁸ Prop. 2005/06:169 s. 113.

inte är rättsligt bindande för svenska skattemyndigheter men ger en god och balanserad belysning av problematiken och kan tjäna till vägledning.²⁵⁹

I dokumentationen kan OECD:s prissättningsmetoder användas vid prissättning av transaktioner mellan närstående.²⁶⁰ Dessa prissättningsmetoder är inte uttömmande och hindrar inte företag från att använda andra prissättningsmetoder så länge de påvisar att transaktionerna skett på armlängdsavstånd. Detta bidrar enligt min mening till osäkerhet för skattemyndigheterna då bred kunskap krävs från skattemyndigheterna för att kunna avgöra om annan prissättningsmetod än OECD:s rekommendationer uppfyller armlängdsprincipen.

Eftersom dokumentation krävs vid gränsöverskridande transaktioner anser jag att en harmonisering med enhetliga dokumentationsregler bör ske. Detta för att underlätta för skattemyndigheterna och företagen. Enligt Leijonhufvud som allmänt diskuterar dokumentationsreglerna anser hon att dokumentation med krav på att till självdeklaration bifoga med information rörande internprissättning internationellt ökat företagens administrativa börda, det har även skapat onödiga gränsdragningsproblem.²⁶¹ Vidare menar Leijonhufvud att om de lokala dokumentationskraven utvecklas till att innehålla långtgående krav på sammanställningar med detaljerad upplysning blir det omöjligt för företagen att efterleva dokumentationskraven.²⁶² Detaljerade dokumentationskrav ökar även kostnader för företag med gränsöverskridande transaktioner med närstående företag.²⁶³ Leijonhufvud förutspår att löpande revisionskostnader kommer öka för företagen.²⁶⁴

Medlemsstaternas interna lagstiftning kring dokumentation är redan komplicerade och detaljerade. Att koncerner ska behöva ta hänsyn till andra länders dokumentation anser jag skapar ännu mer osäkerhet på den inre marknaden då de inte är enhetliga och indirekt kan avskräcka företag från gränsöverskridande transaktioner vilket inte är grundtanken med den fria inre marknaden.²⁶⁵ Om företag väljer att avstå från att etablera dotterbolag i annan medlemsstat på grund av att dokumentationsreglerna är för betungande anser jag vara tillräcklig grund för att anse att det krävs ett harmoniserat dokumentationskrav inom EU.

²⁵⁹ RÅ 1991 ref. 107 s. 8.

²⁶⁰ Prop. 2005/06:169, s.106.

²⁶¹ Leijonhufvud M., *Dokumentationskrav vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s. 138.

²⁶² Leijonhufvud M., *Dokumentationskrav vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s.140.

²⁶³ Leijonhufvud M., *Dokumentationskrav vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s.140.

²⁶⁴ Leijonhufvud M., *Dokumentationskrav vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s.140.

²⁶⁵ För exempel se figur 3, avsnitt 3.6.

Som tidigare nämnts i denna uppsats förespråkar fallet SGI för att företag utan onödig administrativ omfång ska lägga fram de uppgifter som föranlett en viss transaktion på armlängdsnivå så länge kraven är proportionella. Detta leder enligt min mening till att det uppstår en gränsdragningsproblematik över hur långtgående en medlemsstats lagstiftning kan vara och ändå anses uppfylla proportionalitet.

Denna problematik visar sig tydligt vid jämförelse mellan de svenska dokumentationsreglerna parallellt med de brittiska, danska och tyska dokumentationsreglerna. Jämförelsen visar att dessa länder har någon form av dokumentationskrav antingen lagstadgat eller genom riktlinjer från ländernas skattemyndigheter. Vidare har dessa länder grundkrav som t.ex. krav på att upprätta funktionsanalys, jämförelseanalys osv. Men skillnaderna finns i hur långtgående dessa grundkrav är.

Problematiken visar sig tydligast på området för lättnader med dokumentation för transaktioner eller företag av mindre värde. Alla dessa länder har någon form av lättnader för transaktioner eller företag av mindre värde. Skillnaderna mellan dessa länder är hur generösa de är i sin definition av mindre företag eller transaktion. Detta innebär att även om en medlemsstat medger lättnader för transaktioner av mindre värde kan koncerner indirekt behöva upprätta fullständig dokumentation för att möta kraven i andra länder som de har interna transaktioner med.²⁶⁶

Enligt min mening är nästa led för en starkare och konkurrenskraftig gemensam inre marknad enhetliga dokumentationskrav. EU:s uppförandekod har fått blandad effekt bland medlemsländerna då det i Sverige t.ex. skett en positiv utveckling då dokumentation som är upprättad enligt uppförandekoden, och uppfyller samtliga där angivna villkor anses upprättad i enlighet med de svenska reglerna om dokumentation.²⁶⁷ I länder som Polen och Portugal anses inte dokumentation som är upprättad enligt EU:s uppförandekod nödvändigtvis uppfylla de lokala dokumentationskraven.²⁶⁸

²⁶⁶ Carendi, I Grive M., *Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter*, Skattenytt nr 5, 2007, årgång 57, s. 212.

²⁶⁷ 15 § SKVFS 2007:01.

²⁶⁸ Hall M, Persson O., *Dokumentationskyldighet avseende internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74, s. 156.

Jag delar kommissionens åsikt om att EU:s arbete beträffande dokumentationskrav utgör en pragmatisk lösning på de problem som uppstår av skillnaderna i dokumentationskraven mellan medlemsstaterna.²⁶⁹

Enligt min åsikt bör EU satsa på att främja den inre marknaden med konkurrenskraftiga ekonomier mellan medlemsstaterna. För att få en fungerande marknad krävs att hindren och osäkerhet mellan medlemsstaterna försvinner. Företag ska inte tveka att inleda gränsöverskridande transaktioner på grund av att det kan anses som betungande på grund av skillnader i behandling beroende på hemviststaten.

Om företag avskräcks från att bilda utländska dotterbolag och därmed koncerner på grund av att de anser att dokumentation blir för betungande genom att en koncern indirekt kan behöva upprätta olika dokumentation för att tillfredsställa de olika krav på dokumentation som medlemsstaterna kan ställa, får det enligt min mening negativa konsekvenser för hela unionen. De europeiska ekonomiska kriserna visar tydligt att medlemsstaterna är beroende av varandras ekonomier.²⁷⁰ Det är enligt min åsikt därför viktigt att företag inte avskräcks från att inleda gränsöverskridande transaktioner inom unionen.

Jag tror att ett harmoniserat dokumentationskrav inom EU skulle gynna företagen som skattemyndigheterna.

²⁶⁹ KOM(2005) 543 slutlig, s. 9 punkt 39.

²⁷⁰ KOM(2011) 712 slutlig, s. 3.

6 Slutsats

Syftet med denna uppsats är att utreda om regler om dokumentation är förenlig med den fria etableringen i EU och om medlemsstaterna kan rättfärdiga sina dokumentationskrav. Vidare är syftet även att utreda om ett harmoniserat dokumentationskrav är nödvändigt inom EU. Detta har gjorts med fördjupning i de svenska dokumentationsreglerna parallellt med komparation med tre medlemsstater för att påvisa på dagens rättsläge med skillnader medlemsstaterna emellan.

På första frågan om regler om dokumentation strider mot den fria etableringen kan det konstateras att denna fråga inte prövats av EUD. Det närmaste man kan komma diskussionen om dokumentation är i fallet SGI där domstolen fastställde att vid transaktioner där det inte kan uteslutas att transaktionerna skett med vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden, ska den skatteskyldige ges möjlighet utan att utsättas för onödig administrativa omgång, de uppgifter som föranlett den valda transaktionen. Detta är enligt min åsikt ett uttryck för att upprättande av dokumentation är förenlig med den fria etableringsrätten i EU.

Det kan efter genomgång av praxis och EU-rätt konstateras att regler om dokumentation inte strider mot den fria etableringsrätten inom EU i den bemärkelsen att reglerna har direkt diskriminerande effekt. Detta då utländska juridiska personer inte blir negativt särbehandlande på grund av sin nationalitet. Vidare kan det även konstateras att det inte är fråga om indirekt diskriminering då regler om dokumentation inte leder till *”diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.”*

Däremot kan regler om dokumentation enligt min mening anses utgöra restriktionshinder om reglerna är för långtgående för företagen i den bemärkelsen att de går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå kravets målsättning, detta då ursprungslandet genom krav på upprättande av dokumentation kan hindra eller avskräcka inhemska juridiska personer från att etablera eller genomföra gränsöverskridande transaktioner då reglerna innebär ökad administrativ börda och kostnader för företagen jämfört med att inleda transaktioner med ett inhemsk företag då krav på dokumentation inte finns mellan inhemska bolag.

Enligt genomgång av praxis från EUD kan det konstateras att medlemsstaterna kan rättfärdiga regler om dokumentation genom att åberopa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och skatteflykt så länge dessa uppfyller proportionalitetsprincipen.

På andra frågan om ett harmoniserat dokumentationskrav i EU, är det enligt min mening nödvändigt med sådan harmonisering. Idag saknas bindande enhetliga riktlinjer över dokumentation mellan medlemsstaterna. Jämförelsen mellan de svenska dokumentationsreglerna och de tre jämförande medlemsstaterna uppvisar tydligt på behovet av ett enhetligt dokumentationssystem.

Enligt min mening kommer ett harmoniserat dokumentationskrav inom EU gynna både företagen som skattemyndigheterna. Jag delar Kommissionens åsikt om att EU:s arbete beträffande dokumentationskrav utgör en pragmatisk lösning på de problem som uppstår av skillnaderna i dokumentationskraven mellan medlemsstaterna.

Avslutningsvis anser jag, för att EU och dess medlemsstater ska kunna konkurrera med andra växande ekonomier i omvärlden måste det först och främst råda bra företagsklimat på den inre marknaden med möjlighet till tillväxt utan att avskräckas från etablering på grund av betungande administrativa krav från ursprungslandet.

Referenslista

Fördrag

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

Fördraget om Europeiska Unionen

Lagstiftning

Sverige

Skatteförfarandelag (2011:1244)

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Bokföringslag (1999:1078)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag om ändring i lagen (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform

Danmark

Skattekontrollloven LBK nr 819 af 27/06/2011 Gældende

Tyskland

Abgabenordnung , v. 1.10.2002 I 3866; 2003 I 61.

Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung v. 2003.11.13 BGBl I S. 2296

Storbritannien

Taxation, International and other provisions act 2010

Finance Act 1998

31st July 1998

Propositioner

Prop. 2005/06:169 Effektivare skattekontroll m.m.

Prop. 1973:90 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.

Myndighetstryck

Sverige

Skatteverkets handledning för internationell beskattning, SKV 352 utgåva 15 Elanders Sverige 2011

Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap Dnr/målnr/löpnr: SKVFS 2007:01

Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap Dnr/målnr/löpnr: SKV M 2007:25

Riksskatteverkets rapport 2003:5 Dnr 5824-02/151

Danmark

Ligningsvejledningen; Selskaber og aktionærer 2012-1

Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner nr 42 af 24/01/06

Tyskland

Außensteuergesetz 1972.09.08, BGBl I, s. 1713

Storbritannien

Tax bulletin 37 Published on 24-Sep-2007

OECD

Model tax convention on income and capital: condensed version 2010

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010, ISBN 978-92-64-09018-7

Förberedande rättsakter

KOM(2011) 16 slutlig
Bryssel den 25.1.2011

KOM(2011) 712 slutlig
Bryssel den 11.11.2011

KOM(2007) 71 slutlig
Bryssel den 26.2.2007

KOM (2005) 543 slutlig
Bryssel den 07.11.2005

Praxis

Mål C-311/08 SGI

Mål C-231/05 Oy AA [REG 2007,s. I-6373]

Mål C-446/03 Marks & Spencer plc [REG 2005, S I-10837]
Mål C-49/98 mfl. Finalarte [REG 2001, S I-7831]
Mål C-250/95 Futura [REG 1997, s I-2471]
Mål C-18/95 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch [REG 1999, s. I-345]
Mål C-55/94 Gebhard [REG 1995, S I-4165]
Mål C-330/91 Commerzbank [REG 1993, s I-4017]
Mål 81/87 Daily Mail [REG 1988, s 5483]
Mål 120/78 Cassis de Dijon [REG1979, s. 649]
Mål 6/64 Costa vs. ENEL [REG 1964, s 585]
RÅ 1991 ref. 107

Litteratur

Thomas Denk, *Komparativ metod - förståelse genom jämförelse*, Lund, Studentlitteratur, 2002

Artiklar

Anders Hultqvist, *Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 6-7, 2007, årgång 74
Giammarco Cottani, *Transfer Pricing*, IBFD tax research platform, 2011
Katarina Dahlborg, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, skattenytt, nr 8, 2008, årgång 58
Magnus Grive och Isabel Carendi, *Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter*, Skattenytt, nr 5, 2007, årgång 57
Margareta Leijonhufvud, *Dokumentationskrav vid internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74
Mikael Hall och Olov Persson, *Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning*, svensk skattetidning, nr 2, 2007, årgång 74

Internet

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36761800_1_1_1_1_1,00.html

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=104395>