



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Claes Andersson

En undersökning från ett
rättssäkerhetsperspektiv av
reglerna om uppgiftskontroll och
sekretess i förslaget till svensk
APA-lagstiftning.

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	8
1.1 Syfte	8
1.2 Frågeställningar och disposition	9
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och material	10
2 INTERNPRISSÄTTNING OCH APA:S	11
2.1 Problemet med oriktig internprissättning	11
2.1.1 Internprissättning som resultatutjämningsverktyg	12
2.1.2 Resultatutjämnning inom Sverige	12
2.2 Regler mot internprissättning	13
2.2.1 Armlängdsprincipen	13
2.2.2 Korrigeringsregeln	13
2.2.3 Internationell ekonomisk dubbelbeskattning	16
2.3 Prissättningsbeskedet	16
2.3.1 Unilaterala APA:s	17
2.3.2 Bi- och multilaterala APA:s	17
2.3.3 Formen för bilaterala APA:s	17
2.4 OECD:s modellavtal, bakgrund och struktur	18
2.4.1 Ömsesidiga överenskommelser enligt art. 25	18
2.4.2 Andra viktiga OECD artiklar	20
2.5 Skatteverkets möjlighet att agera som behörig myndighet	21
3 LAGEN OM PRISSÄTTNINGSBESKED VID INTERNATIONELLA TRANSAKTIONER	24
3.1 Lagens disposition	24
3.2 Lagens tillämpningsområde	25

3.3	Ansökan	25
3.3.1	Information nödvändig i ansökan	26
3.3.2	Prissättningsmetoder	27
3.4	Hinder mot meddelande av prissättningsbesked	28
3.5	Lämnade prissättningsbeskeds giltighet	29
3.6	Överklagande	29
3.7	Förändringar i Taxeringslagen till följd av APA-lagstiftningen	31
3.8	Sekretessbestämmelser i prissättningslagen	32
4	DET EUROPEISKA PERSPEKTIVET	34
4.1	Europeiska kommissionens rapport, KOM(2007) 71 slutlig av 26 feb 2007.	34
4.2	EU Transfer Pricing Guidelines EUTPG	35
4.3	Överensstämmelsen mellan lagförslaget och EUTPG	36
5	KONTROLL AV LÄMNAD UPPGIFTER ENLIGT PRISSÄTTNINGSLAGEN	37
5.1	Taxeringskontroll	37
5.2	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter	38
5.2.1	Uppgiftsskyldighetens förhållande till taxeringskontroll	38
5.2.2	Dokumentationskraven angående internprissättning i LSK 19 kap.	39
5.3	Taxeringslagen	40
5.4	Taxeringsrevision	41
5.4.1	Taxeringsrevisionens tvångsinslag	42
5.4.2	Definition av termen "lämnats" i svensk skattelagstiftning	45
5.4.3	Definition av termen "uppgift" i svensk skattelagstiftning	46
5.5	Sammanfattning	46
6	SEKRETESSASPEKTEN	48
6.1	Effekten av sekretess enligt 9 kap 1 § SekrL	48
6.2	Sekretess inom samma verksamhet	49
6.3	Något om den föreslagna förstärkningen av sekretesskyddet	50
6.4	Informationsutbyte med andra länders skattemyndigheter	51
6.5	Införande i beskattningsdatabasen	53
6.6	Sammanfattning	53

7 AVSLUTNING	56
7.1 SKV:s kontrollmöjligheter	56
7.2 Sekretessfrågor	57
7.3 Slutsatser	58
BILAGA 1	60
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	63
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	66

Summary

Skatteverket (The Swedish Tax Authority) has by order from the Swedish government investigated the possibility of instituting a national law to regulate Advance Pricing Agreements, APA:s or “Prissättningsbesked”. The investigation has led to a law proposal that will standardize the application and giving of such Advance Pricing Agreements. The reason for this initiative is the problems with internal pricing. A business person who utilises internal pricing not consistent with market prices could use this discrepancy to freely transfer income between different tax jurisdictions. In this way choosing in what country the income should be taxed and minimizing income tax by choosing a country with low income taxation. There are both national and international laws that aim to combat this form of tax evasion. Such legislation can lead to international economic double taxation which can impose significant costs for the business person concerned. Hence there are benefits for both the state and the tax payer in an APA. It guarantees that the prices utilized by the business person are at arms length while at the same time removes the risk for the tax payer of being targeted by legislative measures that could potentially lead to significant costs.

An APA could be described as an agreement between the business person and one or more national tax authority. By establishing a row of conditions regarding the business persons internal pricing policies, for example the price setting method used, the APA can guarantee that the internal prices of the business person are at arms length. As mentioned above there is a lot of international legislation, for example from the OECD and the European Commission, that advocate the usage of APA:s as a means for eliminating the problem with incorrect internal pricing. The presented Swedish law proposal has taken the international law sources into account and is in accordance with their recommendations. According to the proposal, Skatteverket will be the authority in charge of administering the APA-system. The administering will be conducted within the normal administration of the Swedish tax system.

The basis for the questions discussed in this thesis is that information concerning the applicants business, which will need to be disclosed to Skatteverket in the negotiations, must be handled in a way so that the disclosure does not place the applicant in a more burdensome position as a consequence of the application. There is a risk that this disclosure of information could lead to a more thorough inspection of the applicants business by the tax authority. The details regarding the applicants business that will be required for the creation of an APA will in no small part be such that they do not fall under any statutory information obligation. The law proposal suggests that Skatteverket, to be able to verify the information handed over by the applicant in APA proceedings, is given the mandate to carry out audits in the form of “taxeringsbesök” and “taxeringsrevision” as

laid down in chapter 3 Taxeringslagen. Out of these two control instruments, especially “taxeringsrevision” allows extensive inspection of the applicants business. “Taxeringsbesök” on the other hand is always carried out in collaboration with the audited party. Several of the parties to whom the law proposal has been referred for consideration has been critical of the suggestion that the law will allow “taxeringsrevision” for the control of gathered information. The suitability in the utilization of “taxeringsbesök” and “taxeringsrevision” are two of the issues examined in this thesis. The conclusion is that the needed level of control can be maintained even if the administrating authority is not given the right to conduct “taxeringsrevision”. This way the balance between the applicant and the administering authority will also be maintained.

Apart from the suitability questions regarding the suggested control instruments, the law proposal is also analysed with regards to its secrecy rules. Information that is handed over in the course of an APA-application shall, according to the proposal, be regarded as confidential just as all other information concerning the economic conditions of private individuals. The surrendered information is not confidential to the extent that it cannot be communicated within Skatteverket. Because of this there is a risk that the information could also be used within Skatteverket to establish and charge income tax. This fact is also criticized by the parties to which the proposal has been referred. These parties maintain that information handed over in APA proceedings should be classified to the extent that it can not be used for other purposes than establishing and maintaining the APA. A solution to this problem could be that the body within the tax authority in charge of handling the pricing agreements is organized in a way that would make it an independent branch (“självständig verksamhetsgren”). Doing this would bring intraorganizational confidentiality into play. This would prevent the communication of surrendered information to the branch of the tax authority in charge of the enforcement of other tax legislation.

The conclusion of this thesis is that there are elements of the suggested law that could deter business persons from applying for an APA. The usage of APA:s is in many ways favourable for society and business persons alike. Legislation regarding APA:s should with this in mind be shaped in a way that creates balance between the applying business person and the administering authority to maximize the efficiency of national legislation regarding Advance Pricing Agreements.

Sammanfattning

Skatteverket har på regeringens uppdrag utrett möjligheterna att instifta en nationell lagstiftning som ska reglera lämnandet av Advance Pricing Agreements. Så kallade APA:s eller Prissättningsbesked. Skatteverkets utredning har lett fram till ett lagförslag som standardiserar ansökandet och lämnandet av dessa prissättningsbesked. Bakgrunden till detta är den så kallade internprissättningsproblematiken. En näringsidkare som använder sig av internpriser som inte stämmer överens med marknadspriser kan använda detta för att flytta inkomster mellan olika skattejurisdiktioner. På så sätt välja i vilket land inkomsten ska beskattas och minimera skatten genom att välja ett land med låg inkomstskatt. Det finns både nationell och internationell lagstiftning som motverkar denna form av skatteflykt. Sådan lagstiftning kan leda till internationell ekonomisk dubbelbeskattning vilket kan medföra stora extrakostnader för den drabbade näringsidkaren. I och med detta så finns det fördelar för både staten och näringsidkaren med APA:s. Ett sådant kan garantera att näringsidkaren tillämpar armlängdsmässiga internpriser samtidigt som det undanröjer risken för näringsidkaren att drabbas av straffåtgärder som kan innebära stora kostnader. Ett APA kan beskrivas som en överenskommelse mellan en näringsidkare och en eller flera skattemyndigheter. Genom att fastslå en rad förutsättningar angående näringsidkarens internprissättningspolicy, bland annat prissättningsmetod, så ska ett prissättningsbesked garantera att näringsidkarens internpriser stämmer överens med armlängdsprincipen. Det finns en mängd internationell lagstiftning, från bland annat OECD och Europeiska kommissionen, som förespråkar användandet av prissättningsbesked för att undanröja problemet med oriktig internprissättning. Det framtagna lagförslaget har tagit hänsyn till de internationella rättskällorna och överensstämmer på alla avgörande punkter med deras rekommendationer. Skatteverket kommer enligt lagförslaget att bli den myndighet som administrerar lagen. Skatteverket menar att administrationen av detta system ska bedrivas inom verkets normala taxeringsarbete.

Utgångspunkten för de frågor som avhandlas i denna uppsats är att den information om den ansökandes verksamhet som kommer att behövas göras tillgänglig för Skatteverket i och med förhandlingarna måste hanteras så att den ansökande inte hamnar i en mer betungande situation i och med den gjorda ansökan. Detta då det finns en risk att lämnandet av information kan leda till mer ingående granskning av näringsidkarens verksamhet. Den information som krävs för framtagandet av ett prissättningsbesked kommer till stor del att vara sådan att den inte omfattas av någon form av lagstadgad informationsplikt. För att kunna kontrollera riktigheten i de uppgifter som lämnas i ärenden om prissättningsbesked så föreslår lagen att Skatteverket ges möjlighet att genomföra taxeringsbesök och taxeringsrevisioner enligt 3 kap Taxeringslagen. Av dessa två kontrollverktyg så präglas framförallt taxeringsrevision av att denna tillåter omfattande granskning av den

ansökandes verksamhet. Till skillnad från taxeringsbesök som alltid genomförs i samverkan med den skatteskyldige. Flera av de tillfrågade remissinstanserna har i och med detta kritiserat att taxeringsrevision ska kunna användas för uppgiftskontroll i ärenden enligt den föreslagna lagen om prissättningsbesked. Lämpligheten i användandet av taxeringsbesök och taxeringsrevision är två frågor som undersöks i denna uppsats. Slutsatsen är att det nödvändiga kontrollbehovet kan upprätthållas även om den administrerande myndigheten inte tillåts genomföra taxeringsrevisioner. Detta skulle också medföra att balansen mellan den ansökande och den administrerande myndigheten upprätthålls.

Förutom frågan om lämpligheten i de föreslagna kontrollverktygen så undersöks också lagförslaget från en sekretessynpunkt. Information som lämnas i ett APA-ärende ska enligt lagförslaget sekretessbeläggas i samma utsträckning som annan information om enskildas ekonomiska förhållande. Den utlämnade informationen sekretesskyddas inte i så stor utsträckning att den inte kan kommuniceras inom Skatteverket. Därmed finns det en risk att informationen också kan komma att användas i Skatteverkets normala arbete med att fastställa och ta ut skatt. Flera av remissinstanserna kritiserar detta och menar att information som lämnats i ett prissättningsärende ska sekretesskyddas så att annan användning än fastställandet och upprätthållandet av prissättningsbeskedet inte är möjlig. En lösning på detta problem är att handläggningen av prissättningsbesked organiseras så att den bedöms vara en självständig verksamhetsgren inom Skatteverket. På detta sätt så träder den intraorganisatoriska sekretessen in. Detta förhindrar att information som lämnats i ett prissättningsärende överförs till den del av Skatteverket som sköter taxering och skatteuttag.

Uppsatsens slutsats är att det finns inslag i den föreslagna lagen som kan avskräcka näringsidkare från att söka prissättningsbesked. Användningen av prissättningsbesked är på många sätt fördelaktigt för både samhället och den enskilde. Lagstiftning på området bör i och med detta utformas för att skapa balans i förhållandet mellan den ansökande näringsidkaren och den administrerande myndigheten för att maximera effektiviteten av nationell rätt angående prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

Förord

Till Helena.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
APA	Advance Pricing Agreement, Prissättningsbesked
CA	Competent Authority, Behörig myndighet
Cit	Citeras
EG	Europeiska Gemenskapen
EG-fördraget	Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionen (Romfördraget)
EU	Europeiska Unionen
EUJTPD	EU Joint Transfer Pricing Dokumentation
EUJTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum
EUTPG	EU Transfer Pricing Guidelines
FIS	Förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket
FL	Förvaltningslag (1986:223)
HMRC	HM Revenue & Customs
HovR	Hovrätt
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JTPF	(EU) Joint Transfer Pricing Forum
JO	Justitieombudsmannen.
LFS	Lagen (1989:189) om förhandsbesked i skattefrågor
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
MAP APA	Mutual Agreement Procedure Advance Pricing Agreement
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SekrL	Sekretesslag (1980:100)
SKV	Skatteverket
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SKV M	Skatteverkets Meddelanden
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Tryckfrihetsförordning (1949:105)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TvL	Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
UK	United Kingdom

ÅRL

Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

Skatteverket (verket/SKV) har på regeringens uppdrag utrett möjligheterna till en nationell lagstiftning som reglerar lämnandet av prissättningsbesked. Ett prissättningsbesked (Advance Pricing Agreement/APA) är en överenskommelse mellan en skatteskyldig och en eller flera skattejurisdiktioner angående hur den skatteskyldige internprissätter varor och tjänster inom sin intressegemenskap. Beskedet tas fram i samverkan med alla parter och är en bekräftelse på att den skatteskyldiges internpriser följer armlängdsprincipen. Tanken är att ett APA ska vara en möjlighet för näringsidkare att få klartecken från skattemyndigheterna för sin prissättning. Korrigeringsregeln i Inkomstskattelagen möjliggör en uppjustering av en näringsidkares beskattningsbara resultat om denne inte har upprätthållit armlängdspriser i sina koncerninterna transaktioner. En sådan justering kan leda till internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Risken för de kostnader som detta medför innebär en osäkerhet för näringsidkaren i dennes verksamhet. Bi- och multilaterala APA:s kan minska risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning. I SKV:s uppdrag ingick att utreda behovet av och formerna för en APA-lagstiftning samt att lämna ett förslag till lagtext.¹

Skatteverkets utredning (Utredningen) lämnades till Regeringen den 17 december 2007. I utredningen föreslår SKV att en ny lag som reglerar lämnandet av prissättningsbesked instiftas och att SKV får i uppdrag att administrera denna lag. Administrationen innebär bland annat att SKV sköter kontakt och förhandling både med den ansökande skatteskyldige och med utländska behöriga myndigheter. I lagförslaget föreslås också att SKV ges relativt omfattande möjligheter att kontrollera uppgifter som lämnas i ett APA-ärende av den ansökande. Bland annat ska SKV ges möjlighet att genomföra taxeringsbesök och taxeringsrevision hos den ansökande.

1.1 Syfte

Syftet är att redogöra för SKV:s utredning speciellt att utreda detaljerna kring de föreslagna kontrollverktygen; taxeringsbesök och taxeringsrevision samt att undersöka verktygens lämplighet i APA-ärenden. Uppsatsen kommer också att undersöka de sekretessbestämmelser som nämns i utredningen. Flera remissinstanser menar att de föreslagna sekretessreglerna, samma som de som gäller för annan information i skatteärende, inte är tillräckliga i ett APA-förfarande. Administrationen av ett APA-system skiljer sig enligt de kritiserande remissinstanserna för

¹Utredningen hittas på SKV:s hemsida. www.skv.se. Skatteverkets skrivelser. "Rapportering av uppdrag enligt regleringsbrevet för budgetåret 2007 avseende prissättningsbesked vid internationella transaktioner". 2007-12-17. Dnr. 131 724386-07/113. (cit. SKV:s utredning/Utredningen).

mycket från SKV:s löpande arbete med att administrera skattesystemet för att normal skatteselekretess ska vara tillräcklig.

Undersökningen kommer alltså främst att inrikta sig på frågorna om SKV:s kontroll och verkets hantering av känsliga uppgifter. Uppsatsen inriktar sig på förhållandet mellan den ansökande och SKV och tar sin utgångspunkt i en proportionalitetsprincip i den mening att avvägandet mellan kravet på rättssäkerhet och kravet på effektivitet i tillämpningen av den föreslagna lagen kommer att stå i centrum för problemformuleringarna.

1.2 Frågeställningar och disposition

Uppsatsen frågeställningar lyder enligt följande. Är de kontrollverktyg som SKV föreslår i lagförslaget lämpliga i ett APA-förfarande från en rättssäkerhetssynpunkt på det sätt att balansen mellan en effektiv skattekontroll och den enskildes integritetsskydd upprätthålls om de föreslagna kontrollverktygen tillåts? Kan de föreslagna sekretessreglerna garantera att lämnade, och inhämtade uppgifter om den ansökandes verksamhet inte röjs eller på annat sätt används på ett olämpligt sätt utanför arbetet med lämnandet eller upprätthållandet av ett APA? Finns det problem i de ovan nämnda områdena för lagens effektiva tillämpning och nytta?

Uppsatsen inleds med ett avsnitt som avhandlar bakgrunden till internprissättningsproblematiken. Det efterföljande avsnittet behandlar det av SKV framtagna förslaget till lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Avsnitt 4 behandlar det Europeiska perspektivet som jag anser är relevant med tanke på den europeiska rättens stora betydelse för svensk lagstiftning. Efter detta behandlas detaljerna kring SKV:s kontrollverktyg, taxeringsrevision och taxeringsbesök, i avsnitt 5 och detaljerna kring sekretessproblematiken i avsnitt 6. Uppsatsen avslutas av en sammanfattning av analysen i avsnitt 7 i vilket jag också sammanfattar mina personliga inställningar.

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen kommer att fokusera på huvudfrågorna om kontroll och sekretess som tas upp i remissvaren. Andra problemområden som kan tänkas uppkomma under analysens gång kommer att uppmärksammas men inte analyseras närmare på grund av uppsatsens ramar angående tid och utrymme. I de fall då exemplifiering krävs för att illustrera en internprissättningsfråga eller dylikt så använder jag mig genomgående av aktiebolag i koncernförhållande i mina exempel. Med andra ord moderbolag med helägt dotterbolag. Detta görs för att undvika eventuella missförstånd eller tvetydigheter om rättsliga och ekonomiska förhållanden mellan parterna i exemplet. Jag förutsätter att min läsare har viss grundläggande förståelse för både bolagsrätt och regler om nationell och internationell beskattning även om uppsatsen innehåller en del deskriptiva avsnitt som är

till för att klargöra begrepp, rättsliga situationer och kopplingar mellan olika rättsfigurer.

Som nämnt ovan i 1.2 så tar jag min utgångspunkt i en proportionalitetsprincip. Med detta menar jag att huvudfokus ligger på förhållandet mellan kravet på en effektiv skatteadministration och den skattskyldiges rätt att slippa alltför betungande intrång och kontroll. Då frågeställningarna bland annat rör SKV:s rätt att bedriva taxeringsrevision så menar jag att min utgångspunkt motiveras av Regeringsformen (RF) och de rättigheter som 2 kap i denna lag stadgar. Den enskilde är skyddad från intrång och husrannsakan enligt RF 2 kap 6 §. I de fall då denna rättighet är inskränkt, genom lag, så ska sådana rättsmedel inte ske i större utsträckning än vad som är nödvändigt, RF 2 kap 12 § 2 st. I och med detta menar jag att proportionalitetskravet är relevant i denna uppsats frågeställningar.²

1.4 Metod och material

Arbetet tar sin utgångspunkt i Skatteverkets utredning. För undersökningen av utredningen och lagförslaget kommer analysen att göras med stöd i källor inom svensk och internationell lagstiftning samt praxis och doktrin som berör och reglerar områdena internationellt skattesamarbete och nationell och internationell skatterätt. Bland dessa källor kan nämnas skrivelser från OECD angående dubbelbeskattning och internprissättning främst OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta, samt organisationens riktlinjer angående internprissättning. Båda dessa källor är av stor vikt i instiftandet av nya bilaterala dubbelbeskattningsavtal och också för länders agerande i arbetet med att bekämpa skatteflykt genom oriktig internprissättning. Den doktrin som specifikt behandlar uppsatsens problem är begränsad då det rör sig om ett nytt inslag i den svenska rätten. Den doktrin som används varierar från mer generella verk om internationell beskattning, exempelvis Pelin och Lodin m fl., till mer specifika om exempelvis rättssäkerhet vid taxeringsrevision av Mats Höglund. Läsaren hittar den föreslagna lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner i Bilaga 1 sist i uppsatsen.

² För ett närmare resonemang om proportionalitetsprincipen i skattekontroll se exempelvis, Höglund, Mats. Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv. 1:a uppl. Jure Förlag AB. Stockholm 2008. (cit. Höglund) sid. 72 f.

2 Internprissättning och APA:s

Detta kapitel kommer att redogöra för bakgrunden till internprissättning, de problem som kan uppstå för skatteskyldiga och stater samt vilka lösningar som det finns att tillgå.

2.1 Problemet med oriktig internprissättning

Ett prissättningsbesked enligt den föreslagna lagen kan kort beskrivas som: en bekräftelse för en näringsidkare att dennes prissättning av koncerninterna transaktioner överensstämmer med armlängdsprincipen. Sverige har lagstiftning som i vissa fall tillåter uppjustering av en näringsidkares beskattningsbara inkomst om denne har tillämpat felaktiga internpriser. Beskedet blir i och med detta en garanti för näringsidkaren mot att drabbas av en sådan uppjustering av den beskattningsbara inkomsten. En uppjustering som i sin tur kan innebära en ökning av den totala skatten, mer om detta nedan i avsnitt 2.2.

Målet med ett aktiebolags verksamhet om inte annat uttalat står i bolagsordningen är att gå med vinst.³ En förutsättning för detta är att ledningen kan hålla verksamhetens kostnader så låga som möjligt. Detta medför att också skatten bör hållas så låg som möjligt, något som givetvis påverkas av den nationella skattelagstiftningen. I Sverige är all inkomst som juridiska personer har hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet. På dessa inkomster är aktiebolag och andra juridiska personer skyldiga att betala statlig inkomstskatt.⁴ Skattesatsen är i skrivande stund, januari 2009, 26,3 %. Den främsta skillnaden mellan olika skattejurisdiktioner rörande bolagsskatt är skillnader i den skattesats som bolaget åläggs att betala. Bara inom Europa så varierar denna skattesats avsevärt; England: 30 %, Polen: 19 % och Cypern: 10 %.⁵ Ett lätt räkneexempel ger då vid handen att ett företag som i England betalar bolagsskatt för ett årsresultat på en miljon EUR betalar trehundrausen EUR i skatt medan ett företag i Cypern på samma resultat endast betalar hundrausen EUR.

För en svensk ägare till ett helägt dotterbolag i utlandet så medför detta att allt annat lika så är det bättre om detta företag är beläget på Cypern än i England. Kan den som kontrollerar verksamheten arrangera underlydande juridiska personer så att ett presumtivt överskott i den vinstbringande verksamheten lämnar det högs katteland som verksamheten bidrivs i, exv. England, och istället redovisas som vinst i en juridisk person som är

³ ABL 3 kap 3 §. Se närmare om grunderna i bolagsrätt, Sandström, Torsten. Svensk Aktiebolagsrätt. 2 uppl. Nordstedts Juridik Stockholm 2007. (cit Sandström) sid. 16

⁴ IL 1 kap 3 § 2 st.

⁵ Skattesatser tagna från Europeiska Kommissionens databas "Taxes in Europe"
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do

skatteskyldig i ett land med avsevärt lägre bolagsskatt, exv. Cypern, så kvarstår ett större nettoresultat som kan delas ut till ägaren. Internprissättning kan användas för att överföra vinstmedel mellan företag i intressegemenskap detta är grunden till det huvudsakliga problemet.

2.1.1 Internprissättning som resultatutjämningsverktyg

Termen interprissättning syftar på prissättningen av transaktioner mellan företag i intressegemenskap.⁶ En prissättning som inte nödvändigtvis följer regler om tillgång och efterfrågan då båda parter kontrolleras av samma personer. I en normal köpetransaktion är köpesumman att anse som en regelrätt avdragsgill kostnad för det köpande bolaget och en intäkt för det säljande.⁷ Om båda företagen kontrolleras av samma människor öppnar detta för resultatöverföring genom koncerninterna transaktioner som liknar regelrätta köp, lån eller andra ekonomiska konstruktioner men där köpesumman inte nödvändigtvis stämmer överens med marknadsvärdet. Exempelvis så kan ett tillverkande dotterbolag sälja sina varor till ett helägt återförsäljarmoderbolag i ett lågskatteland för ett självkostnadspris. Hela värdet av tillverkningen kommer då att tillfalla det återförsäljande moderbolaget då tillverkaren endast har prissatt för att täcka sina egna kostnader. På detta sätt har ”köpet” medfört att inkomsten för köparbolaget har blivit högre än vad som hade varit fallet om marknadsvärde hade betalats för den sålda varan. Samtidigt så har det säljande bolaget inte erhållit en så stor intäkt som skulle ha varit fallet om varorna hade sålts till marknadsvärde. Ligger köparbolaget i ett land med lägre bolagsskatt än det tillverkande landets så kommer överföringen att ha inneburit en minskning i koncernens erlagda nettoskatt.

2.1.2 Resultatutjämnin g inom Sverige

I och med koncernbidragsreglerna i IL 35 kap så får vinster fritt överföras mellan bolag i koncernförhållande. Ett lämnat koncernbidrag ska dras av som kostnad hos den lämnande parten och tas upp till beskattning som inkomst hos den part som erhåller bidraget enligt kapitlets 1 §. Reglerna om koncernbidrag medför inte att vinster kan överföras utanför svensk skattejurisdiktion. Från svensk skattepolitisk synpunkt är upplägget oproblematiskt då koncernbidrag endast tillåts då mottagaren är skatteskyldig för det lämnade bidraget i Sverige.⁸ I och med detta så är internprissättning inte heller ett inomstatligt problem. Även om vinster

⁶ Se IL 14 kap 20 § om definition av intressegemenskap i svensk rätt.

⁷ Se Årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL) 4 kap 3 §. Åtminstone i de fall då inte kostnaden periodiseras över ett antal år. Detta görs med investeringar som kommer att vara företaget till nytta även under åren efter att investeringen görs. För att undvika missförstånd så behandlar denna uppsats endast transaktioner som genomförs och bokförs fullt ut under ett enda bokföringsår.

⁸ Se IL 35 kap 2-3 §§.

flyttas mellan svenska företag så faller de ändå endast under svenskt skatteanspråk och ingen minskning av den erlagda skatten förekommer.

2.2 Regler mot internprissättning

Då internprissättning kan användas för att försöka undkomma ett lands beskattningsanspråk är det logiskt att länder inför lagstiftning för att bekämpa detta. Inom OECD förespråkas den så kallade armlängdsprincipen som ideologisk grund för regler med syfte att motverka skatteflykt genom internprissättning.⁹

2.2.1 Armlängdsprincipen

Armlängdsprincipen innebär att de avtal som sluts mellan företag i intressegemenskap ska slutas ”på armlängds avstånd”. Avtalsvillkoren ska med andra ord vara samma som om transaktionen företagits mellan två oberoende avtalsparter. Bedöms det att transaktionen inte hade företagits mellan två oberoende parter så bryter transaktionen mot armlängdsprincipen och är alltså otillåten. Armlängdsprincipen allmänt accepterad inom OECD och är exempelvis den grundprincip som den svenska korrigeringsregeln vilar på. Detta kan utläsas ur korrigeringsregelns lagparagraf i frasen: ”än vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare”.¹⁰

2.2.2 Korrigeringsregeln

IL 14 kap 19 § stadgar att; om ett företags resultat har blivit lägre på grund av ett avtal slutits enligt villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter så får SKV beräkna resultatet som om de aktuella avtalsvillkoren inte existerat. Detta medför att ett resultat som har pressats ner med hjälp av internprissättning kan korrigeras upp. Näringsidkaren kan i och med detta bli skyldig att betala inkomstskatt på det resultat som han borde ha haft om internttransaktionerna hade genomförts enligt armlängdsmässiga villkor.

Korrigeringsregeln är lex specialis för internationella förhållanden och har som sådan företräde framför generella beskattningsregler.¹¹ Regeln stadgar att ett resultat kan korrigeras om: Den som har erhållit det högre resultatet inte beskattas för detta i Sverige, sannolika skäl föreligger att anta att en intressegemenskap föreligger mellan de båda inblandade näringsidkarna, samt att det inte framgår att prissättningen beror på annat än en föreliggande intressegemenskap.

⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (cit. OECD/modellavtalet) art. 9.1. Se för mer ingående information om motiven bakom armlängdsprincipen exv. Pelin L. Internationell Skatterätt i ett Svenskt perspektiv. 4:e uppl. Prose Design & Grafik, Lund 2006. (cit. Pelin) sid. 141 f.

¹⁰ Citerat från korrigeringsregeln i IL 14 kap 19 § 1:a st.

¹¹ Detta fastslogs i RÅ 2004 ref. 13. Se även Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg Ch. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2. 11:e uppl. Studentlitteratur Lund 2007. (cit. Lodin) sid. 554.

Det krävs också för korrigeringsregelns tillämpning att det är fråga om ett avtal. Detta innebär att denna regel inte är tillämplig då medel flyttas mellan exempelvis ett svenskt huvudkontor och en utländsk filial. Detta är en ensidig rättshandling då medel rör sig inom samma juridiska person och i och med detta faller den utanför korrigeringsregelns tillämpningsområde.¹² Detta är intressant då man läser den föreslagna lagen om prissättningsbesked. Enligt lagförslaget så ska prissättningslagen också vara tillämplig i relationen mellan näringsidkare och dennes fasta driftsställen.¹³ Frågan är dock vilken anledning en näringsidkare har att söka ett prissättningsbesked i detta fall då den svenska inkomsten inte kan justeras upp med stöd i korrigeringsregeln.

Intressegemenskap mellan avtalsparterna är som nämnt ovan en förutsättning för korrigeringsregelns tillämpning.

Intressegemenskapsbegreppet definieras i den efterföljande 20:e paragrafen i 14 kap IL. Intressegemenskap föreligger enligt denna paragraf då en näringsidkare eller en eller flera personer direkt eller indirekt deltar i ledning eller övervakning av en annan näringsidkare eller äger kapital i denna. På grund av de svårigheter som kan finnas att få fram klara bevis för att intressegemenskap föreligger så är det tillräckligt att det allmänna gör en sådan gemenskap sannolik. Förekomsten av internpriser i sig är en indikation på intressegemenskap men är inte tillräcklig för att sannolikhetskravet ska vara uppfyllt.¹⁴ Internpriser som avviker från vad som är marknadsmässigt kan vara motiverade och är tillåtna i en rad olika situationer. Exempelvis nämns det att ett företag under introduktionsperioden för en ny produkt på grund av konkurrenssituationen kan motivera att inte begära full kostnadstäckning vid försäljning av denna produkt. Det faller dock på näringsidkaren att visa att prissättningen är marknadsmässig då denne bedöms ha bättre möjligheter att frambringa uppgifter som motiverar avvikelsen från marknadspriset.¹⁵ Förutom att det måste röra sig om företag som i intressegemenskap använder sig av ickemarknadsmässiga internpriser så krävs det också ett kausalförhållande mellan intressegemenskapen och internpriserna. Detta innebär att inkomsteffekten, den uteblivna vinsten, måste ha orsakats av prisavvikelsen samtidigt som den som nämnt ovan måste vara en direkt följd av intressegemenskapen mellan parterna.¹⁶ Korrigeringsregeln har testats i en rad rättsfall.

RÅ 1979 1:40 rörde ett svenskt moderbolag som på en fordran på ett utländskt dotterbolag inte begärde marknadsmässig ränta. Skattemyndigheten menade att detta var att anse som otillåten internprissättning. Regeringsrätten menade att då dotterbolaget sålde hela

¹² Närmare om korrigeringsregeln i Pelin sid. 130.

¹³ Stadgas i förslaget till lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner (lagförslaget) 1 §. Se Bilaga 1.

¹⁴ Lagstiftarens tankar bakom korrigeringsregeln se Prop. 1982/83:73 s 12.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Pelins redogörelse för regelns tillämpning se Pelin sid. 132.

sin produktion till det svenska moderbolaget så hade en marknadsmässig ränta på det aktuella lånet medfört att dotterbolaget hade behövt ta mer betalt för den produktion som man sålde för att täcka sina kostnader. Detta hade i sin tur dragit ner det svenska bolagets resultat i lika stor grad som en marknadsmässig ränta hade höjt det samma då hela produktionen såldes just till moderbolaget. Internprissättningen innebar i och med detta ingen nettoeffekt för den svenska skattebasen. Korrigeringsregeln ansågs inte tillämplig.

RÅ 1984 1:16 rörde också avsaknaden av marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån. I detta fall så ansåg Regeringsrätten att avsaknaden av ränta kunde motiveras av att moderbolaget försökte slå sig in på en ny marknad och i och med detta subsidierade dotterbolagets verksamhet av strikt marknadsmässiga skäl. Korrigeringsregeln var i och med detta inte tillämplig. Detta ska dock inte tolkas som att avsaknad av ränta på koncerninterna lån alltid är tillåtet. I RÅ 1970 Fi 923 bedömdes korrigeringsregeln som tillämplig i ett fall där det svenska moderbolaget förfrågade om möjligheterna att underlåta marknadsmässig ränta på ett lån till utländskt dotterbolag då sådan ränta skulle medföra att det utländska dotterbolaget skulle gå med förlust. Detta bedömdes vara ett fall då internpriset endast berodde på intressegemenskapen. Att underlåta att ta ut ränta eller att skjuta upp ränta tillåts endast då detta skulle ha skett mellan näringsidkare på armlängds avstånd något som inte sågs som troligt i detta fall. Skulle RegR ha tillåtit upplägget så hade detta medfört att ett svenskt företag hade kunnat utnyttja utländska förluster för att kvitta inhemska vinster.

I RÅ 1991 ref. 107, Shell-målet, stadgas att det är möjligt för näringsidkare att använda sig av icke-marknadsmässiga priser så länge som nettoeffekten under en längre tidsperiod inte blir att skatter undandras den svenska skattebasen. Frågan gällde Svenska Shell AB som under ett antal år hade betalt ett för högt pris för råolja vid jämförelse med aktuella världsmarknadspriser vilket på ett negativt sätt inverkade på företagets resultat och i och med detta minskade den svenska skattebasen. I detta fall diskuterade RegR frågan om beskattningsårets slutenhet. RegR slutsats var att även då det kunde visas att icke-armlängdsmässiga priser hade använts så framgick det också att Svenska Shell AB i lika stor utsträckning andra år hade betalat lägre priser än det vid köpetillfället gällande världsmarknadspriset. Svenska Shell AB:s resultat hade i och med detta vissa år påverkats positivt av internpriserna och andra år negativt. Detta gjorde att RegR menade att internprissättningen inte hade haft någon nettoeffekt på vad Svenska Shell AB hade betalat i bolagsskatt utslaget över ett antal år. Korrigeringsregeln skulle i och med detta inte tillämpas.

Tillämpning av korrigeringsregeln sker med andra ord med relativt stor försiktighet något som kan bero på de stora konsekvenser för skatteskyldiga som en tillämpning av regeln kan få. Korrigeringsregeln har sin grund i

tanken om armlängdsmässighet och mer specifikt i OECD:s modellavtal.¹⁷ Art. 9 i detta avtal stadgar att nationell lagstiftning som medför korrigeringar av näringsidkares inkomster får förekomma för att motverka att felaktig internprissättning används för skatteflykt. Artikelns påbjuder också en motsvarande nedkorrigering av mottagarens resultat av dennes nationella skattemyndighet för att undvika att en dubbelbeskattningsituation ska uppstå.¹⁸

2.2.3 Internationell ekonomisk dubbelbeskattning

Uppjustering av en näringsidkares resultat med stöd i korrigeringsregeln kan leda till ett fenomen som kallas internationell ekonomisk dubbelbeskattning. I ett fall där en internprissättningstransaktion företas så minskar det inländska moderbolagets resultat samtidigt som det utländska dotterbolagets resultat ökar. Båda bolagen är underkastade nationell bolagsskatt som beräknas på deras respektive resultat. Anta att transaktionen innebär att moderns resultat minskade med 1 miljon SEK och dotterns resultat ökade med motsvarande summa. Dottern betalar enligt sin nationella skattesats, 1 miljon SEK gånger den gällande bolagsskatten. Om Sverige justerar upp moderns resultat med 1 miljon medför detta att modern får betala 263 tusen SEK mer i svensk bolagsskatt. Finns det samtidigt inte någon garanti för att den utländska dotterns resultat justeras ned med motsvarande miljon så kan en situation uppkomma i vilken båda företagen har beskattats för samma miljon i sina respektive skattejurisdiktioner. OECD:s modellavtal föreskriver i art. 9.2 att den andra staten ska företa en korresponderande nedjustering om ett resultat justeras upp enligt en nationell korrigeringsregel. Modellavtalet är dock inte en rättskälla som stadgar direkta rättigheter för den enskilde skattebetalaren utöver möjligheten i art. 25 att klaga på en uppkommen dubbelbeskattningsituation vilket gör att art. 9.2 inte fullt ut garanterar en korresponderande justering.¹⁹ Effekten av att som näringsidkare få sitt resultat uppjusterat kan alltså innebära kostsamma konsekvenser för intressegemenskapen som helhet. Möjligheten att få sina prissättningsmetoder bekräftade i ett prissättningsbesked skulle kunna innebära en värdefull garanti mot sådana kostnader.

2.3 Prissättningsbeskedet

Ett prissättningsbesked eller APA är dels en överenskommelse mellan den skatteskyldige och SKV. Det är dock också ofta en överenskommelse mellan Sverige och det andra land som den aktuella internprissättningsproblematiken berör. Prissättningsbesked kan vara uni-, bi- eller multilaterala i den mening att det kan vara slutit mellan den

¹⁷ Omnämnt ovan under not 9. ”The Model Tax Convention on Income and Capital” Modellavtalet är en mall för stater att utgå ifrån under förhandlingar om bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Se närmare om Modellavtalet under avs. 2.4.1.

¹⁸ Se Modellavtalet art. 9.

¹⁹ Läs mer om modellavtalet i avs. 2.4.1.

skatteskyldige och ett lands skattemyndighet, mellan den skatteskyldige och båda de skatteadministrationer som berörs av den aktuella internprissättningsproblematiken. Eller mellan den skatteskyldige och flera skattejurisdiktioner som alla berörs av de gränsöverskridande transaktionerna.

2.3.1 Unilaterala APA:s

Unilaterala prissättningsbesked är endast en överenskommelse mellan den skatteskyldige med en gränsöverskridande verksamhet och dennes nationella skattemyndighet. Överenskommelsen ska garantera att ingen uppjustering av den skatteskyldiges inkomst kommer att göras så länge som denne håller sig till de godkända prissättningsmodeller och avgörande antaganden som stadgas i prissättningsbeskedet. Ett problem med de unilaterala prissättningsbeskederna är att de inte tar hänsyn till andra berörda skattejurisdiktioners syn på prissättningsfrågan.²⁰

2.3.2 Bi- och multilaterala APA:s

Bi- och multilaterala prissättningsbesked som sluts mellan två eller flera länder och har sin grund i överenskommelser enligt motsvarande art. 25 i OECD:s modellavtal kallas ”Mutual Agreement Procedure Advance Pricing Agreements”, eller MAP APA:s. Dessa besked innefattar utöver överenskommelsen mellan den nationella skattemyndigheten och den ansökande också en överenskommelse med skattemyndigheterna i andra berörda länder. Denna form av prissättningsbesked förespråkas av OECD då dessa prissättningsbesked samordnar synen på de aktuella internprissättningsfrågorna mellan samtliga inblandade parter. Detta medför att risken för att internationell ekonomisk dubbelbeskattning ska uppkomma minimeras.²¹ Det är också dessa besked som förordas i SKV:s utredning, SKV fäster stor vikt vid OECD:s inställning i denna fråga.²²

2.3.3 Formen för bilaterala APA:s

SKV:s utredning föreslår att verket ska ges behörighet att träffa överenskommelse med främmande stat angående en näringsidkares ansökan om ett APA. På grund av Sveriges omfattande användning av modellavtalet så finns det ofta en öppning för art. 25-överenskommelser i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med andra länder. Avtalens innehåll präglas givetvis av den aktuella relationen mellan de inblandade länderna och dessas intressen men liknar till stor del varandra. Detta underlättar då administrationsbördan för de olika ländernas skattemyndigheter annars hade blivit överväldigande. OECD har för detta ändamål tagit fram ett

²⁰ Se angående OECD:s inställning till rättsmedel för bemötande av oriktig internprissättning: OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* konsoliderad version 2001. (cit. Guidelines/OECD:s riktlinjer) sid. IV-42 ff.

²¹ OECD:s riktlinjer sid. G-1 & 6 samt IV-52 f.

²² Utredningen sid. 67 f.

modellavtal, en mall att utgå ifrån vid förhandlingar om och slutande av ett dubbelbeskattningsavtal mellan två länder.

2.4 OECD:s modellavtal, bakgrund och struktur

OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning fastlades första gången 1963. Avtalet ersattes sedan 1977 av det nya *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, hädanefter modellavtalet, vilket undergick en större revision 1992. Avtalet uppdateras numer årligen och utges därför i lösbladssystem. Avtalet är utformat som en mall att utgå ifrån vid förhandlingar om enskilda bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Utöver de faktiska artiklarna i modellavtalet som reglerar bl. a. definitioner av termer och metoder för undvikande av dubbelbeskattning så finns det också omfattande kommentarer till dessa artiklar. Dessa kommentarer är till för att skapa en enhetlig tolkning av modellavtalets artiklar genom att redogöra för OECD:s inställning i olika frågor som artiklarna berör. På detta sätt undvika eventuella konflikter mellan länder på grund av att en bestämmelse i ländernas dubbelbeskattningsavtal som baseras på modellavtalet tolkas på olika sätt av de två inblandade länderna. Både modellavtalet och de tillhörande kommentarerna är i Sverige en accepterad rättskälla för tolkning av Sveriges bilaterala dubbelbeskattningsavtal.²³ Modellavtalet har stor betydelse för länder inom OECD och för dessa länders slutande av dubbelbeskattningsavtal och andra förehavanden på det internationella skatteområdet. I den föreslagna lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner så förutsätts det exempelvis att den aktuella prissättningsfrågan berör ett land med vilket Sverige har ett dubbelbeskattningsavtal som på ett antal punkter, exempelvis angående ömsesidiga överenskommelser, överensstämmer med OECD:s modellavtal.²⁴

2.4.1 Ömsesidiga överenskommelser enligt art. 25

Artikel 25 OECD stadgar att då en person, enligt definitionen i art. 3.1 a OECD, anser att en eller båda de kontrakterande staternas handlande leder till beskattning som strider mot dubbelbeskattningsavtalet så har denna person rätt att framföra sina argument till den behöriga myndigheten i sin hemviststat. Gäller saken diskriminering enligt motsvarande art. 24 modellavtalet ska klagan framläggas i den stat där den enskilde är medborgare. Den behöriga myndigheten ska efter detta framläggande göra ansträngningar för att genom en ömsesidig överenskommelse med den andra statens behöriga myndighet lösa den aktuella situationen om den inte kan

²³ Närmare om bakgrunden till- och användningen av OECD:s modellavtal se: Pelin. sid. 229.

²⁴ Utredningen sid. 67 f.

lösa problemet själv.²⁵ Artikelns föreskriver inte ett krav att faktiskt komma fram till en överenskommelse som löser dubbelbeskattningssituationen utan enbart en skyldighet att försöka. Det aktuella problemet kan i och med detta kvarstå om de båda länderna inte anser det möjligt att komma fram till en godtagbar lösning. En lämnad ansökan om en ömsesidig överenskommelse påverkar för övrigt inte den skatteskyldiges möjligheter att använda sig av andra eventuella interna rättsmedel.²⁶

Nyligen så har ett femte stycke lagts till art. 25 OECD. Denna bestämmelse öppnar för möjligheten att överlämna frågan till en oberoende skiljenämnd om staternas myndigheter inte skulle nå en överenskommelse inom två år från det att frågan presenterades för den andra statens behöriga myndighet. Artikelns föreställer sig ett system där de behöriga myndigheternas misslyckande skall granskas av en oberoende part. Den oberoende partens, skiljedomstolens, beslut ska tas i akt av de behöriga myndigheterna och sedermera läggas till grund för en ömsesidig överenskommelse som löser det ursprungliga dubbelbeskattningsproblemet. Systemet är tänkt som en garanti för att ett beslut i den aktuella frågan faktiskt fattas.²⁷ Författarna till Modellavtalet nämner dock att detta system inte kommer att vara möjligt eller önskvärt i vissa länder på grund av intern rätt, policy eller administrativa överväganden. Dubbelbeskattningsavtal med denna utökade lydelse av art. 25 bör i och med detta endast slutas efter noggrant övervägande.²⁸

Detta nya tillägg till art. 25 kan också komma att påverka en framtida APA-lagstiftning i Sverige. Som nämnt ovan så vilar lagförslaget på många sätt på de ömsesidiga överenskommelser som kan fattas med tillämpning av de olika versionerna av art. 25. Skatteverkets skyldighet att som behörig myndighet att komma fram till en lösning på en APA-ansökan kan påverkas om avtalet med land två innehåller en sådan här artikel. Artikelns talar om en tidsgräns på två år efter att ärendet presenterats för land två. De tidsramar som SKV nämner i sin undersökning är i många fall längre än två år. Utöver detta så har SKV enligt det lämnade lagförslaget stora möjligheter att avvisa en lämnad ansökan.²⁹ En avvisning kan innebära att den ansökande inte får svar på frågan om hur dennes internprissättning ska bedömas. Om Sverige instiftar den föreslagna lagen och i och med detta en rättighet att ansöka om prissättningsbesked så kan detta få oförutsedda konsekvenser. Om det mellan Sverige och det andra berörda landet finns ett dubbelbeskattningsavtal med den nya art. 25 OECD så kan detta innebära att ärenden som avvisas av SKV enligt lagförslagets 11 § kan komma att överklagas till den oberoende skiljenämnden enligt den utökade lydelsen av art. 25. Detta problem berörs inte närmare av SKV:s utredning. I dagsläget har till min vetskap inga av Sveriges dubbelbeskattningsavtal denna utökade

²⁵ Art 25.1-2 OECD.

²⁶ Fastslaget i RÅ83 Aa 185.

²⁷ Art 25.5 OECD samt *Comentaries on the articles of the Model Tax Convention*, i sin lydelse den 17 juli 2008 (cit. Modellavtalets kommentar) till denna artikel.

²⁸ Fotnot 1 till art 25 OECD.

²⁹ Se lagförslagets 11 § som berör avvisningsgrunder.

artikel. Om Sverige i framtiden följer modellavtalet vid instiftandet av sina bilaterala dubbelbeskattningsavtal kan frågan komma att bli allt mer intressant. Denna problematik kommer av utrymmesskäl tyvärr inte att tas upp närmare i denna uppsats.

2.4.2 Andra viktiga OECD artiklar

Utöver möjligheten till ömsesidiga överenskommelser så innehåller modellavtalet två andra artiklar som bör nämnas i sammanhanget. En av dessa är art. 9 som är central för frågan om internprissättningsproblematiken. Artikelnen berör "Associated Enterprises", företag i intressegemenskap. Artikelnen stadgar att en kontrakterande stat får justera upp ett företags beskattningsbara vinst om "conditions are made or imposed" mellan detta företag och ett till företaget "associated enterprise" och dessa "conditions" skiljer sig från vad som hade avtalats mellan "independent enterprises". Art. 9 OECD kan i och med detta beskrivas som den internationella versionen av den svenska korrigeringsregeln. Förutom att tillåta uppjustering i den ena staten så föreskriver också art. 9.2 en motsvarande nedjustering i den mottagande staten vilket gör att internationell ekonomisk dubbelbeskattning inte ska uppstå.

För förståelsen av art. 9 OECD är termen "enterprise" central. Enterprise definieras i art. 3 OECD som "the carrying of any business" kommentaren till denna definition är försiktig med att vara allt för begränsande. I kommentaren stadgas att: "the performance of professional services or other activities of an independent character must be considered to constitute an enterprise"³⁰. Så som artikelnen ser ut så ställs det alltså inget krav på att det ska röra sig om två olika juridiska personer för att artikelnen ska kunna tillämpas. Avgörandet om det är fråga om ett "enterprise" i artikelns mening görs med hänsyn till rörelsens självständighet. Art. 9 OECD berör alla "associated enterprises" vilket gör att OECD:s "korrigeringsregel" inte har det avtalskrav som den svenska regeln har.³¹

Den andra artikelnen som är intressant är art. 26 som reglerar utbyte av information mellan de kontrakterande staternas behöriga myndigheter i arbetet med att administrera dubbelbeskattningsavtalet. Informationen som berörs av artikelnen är all information som är: "foreseeably relevant" för tillämpningen av avtalet.³² Artikelnen stadgar för det första att den behöriga myndigheten i stat 1 kan kontakta stat 2 och från stat 2 begär in information som stat 1 anser intressant i arbete med att tillämpa avtalet. Information kan för det andra överföras automatiskt i ett systematiskt utbyte av information som sker löpande. I tredje hand så kan intressant information överföras spontant från den ena staten till den andra. Spontant utbyte är till för att en behörig myndighet ska kunna kommunicera information som den får fram i sitt interna arbete till den andra staten om det kan antas att den aktuella

³⁰ Kommentaren till art 3.4 OECD.

³¹ Se kommentaren till art 9 OECD och OECD:s riktlinjer sid. G-2.

³² OECD art. 26.

informationen kan vara av intresse för denna andra stat i sitt arbete med att tillämpa avtalet.³³

Kommentaren till art. 26 talar om behovet av att underlätta för de administrerande myndigheterna samt om nyttan av ett löpande reciprokt informationsutbyte mellan de kontrakterande staterna. Något som författarna till kommentaren menar är viktigt även i de fall då det inte direkt gäller den faktiska tillämpningen av en enskild artikel i ett specifikt fall. Den ökade internationaliseringen av ekonomiska relationer gör att staternas intresse av ett löpande informationsutbyte i skattefrågor också ökar.³⁴ Förekomsten av en möjlighet att utbyta information i linje med art. 26 i modellavtalet är enligt SKV:s utredning en förutsättning för att ett prissättningsbesked ska kunna lämnas. SKV skriver dock också att om ingen art. 26 möjlighet finns så kan en överenskommelse om utbyte av information tas med i den ömsesidiga överenskommelsen som innehåller prissättningsbeskedet.³⁵ På detta sätt så kan behovet av informationsutbytesmöjligheter lösas på detta sätt i varje enskilt fall. Se mer om art. 26 i avsnitt 6.4 nedan. I detta avsnitt redogörs närmare för artikelns betydelse vid SKV:s kontroll av lämnad information i prissättningsbesked.

Kort sammanfattat kan det sägas att möjligheterna att på ett relativt enkelt sätt träffa standardiserade överenskommelser mellan Sverige och annan stat i en internprissättningsfråga är relativt goda. Sverige har i stor utsträckning baserat sina gällande bilaterala dubbelbeskattningsavtal på OECD:s modellavtal. Detta gör att det i regel finns möjligheter till ömsesidiga överenskommelser i och med de olika dubbelbeskattningsavtalens motsvarigheter till art. 25 i modellavtalet.

2.5 Skatteverkets möjlighet att agera som behörig myndighet

SKV menar att det är naturligt att administrationen av ett APA-system åläggs SKV. SKV påpekar att administrationen av den lagstadgade dokumentationsplikten rörande näringsidkares internprissättning i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter idag handhas av SKV.³⁶ Regleringen i LSK är sådan att den enligt verket kommer att vara betydelsefull även för det nya systemet med prissättningsbesked. Både i ett APA-system och i dokumentationsskyldighet enligt LSK så rör det sig om frågor om internprissättning och handhavande av uppgifter rörande näringsidkares internprissättningsmodeller. I och med detta och i och med behovet av enhetlighet i tillämpningen av armlängdspriskravet i IL 14 kap 19 § vilken SKV också administrerar så förordar SKV att verket får uppgiften att administrera det kommande APA-systemet.³⁷

³³ Refererat från Pelins redogörelse för användningen av art 26 OECD. Pelin, sid. 276.

³⁴ Kommentaren till art 26 OECD.

³⁵ Utredningen sid. 67.

³⁶ Se lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter (cit. LSK) 19 kap.

³⁷ Utredningen sid. 63 ff.

Då lagförslaget bygger på mellanstatliga överenskommelser med stöd i dubbelbeskattningsavtalen så krävs det att SKV har rätt att agera i Sveriges vägnar i dubbelbeskattningsavtalets mening för att sluta sådana överenskommelser. Art. 25 OECD stadgar som nämnt ovan att två länders behöriga myndigheter, ”competent authorities”, kan sluta ömsesidiga överenskommelser för att lösa en problematisk dubbelbeskattningsituation. Angående betydelsen av termen ”competent authority” så innehåller art. 3 OECD en definition av vilka organ som kan omfattas. Exakt vem eller vilka som ska falla under denna definition nämns dock inte uttryckligen i artikeln. OECD skriver kommentaren till artikeln att organisationen (OECD) är medveten om att ansvaret för administrationen av ett dubbelbeskattningsavtal inte i alla länder enbart innehas av den högsta beslutande skattemyndigheten. Den ovan nämnda öppna formuleringen av art. 3.1 f är också just till för att kontrakterande stater ska kunna delegera uppgifter till underlydande organ.³⁸ Denna möjlighet används också i Sveriges dubbelbeskattningsavtal. I avtalen definieras ofta ”behörig myndighet” som inte bara finansministern utan också ”dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken det uppdras att vara behörig myndighet”³⁹. Denna formulering öppnar för att delegera administrationen av aspekter av ett dubbelbeskattningsavtals administration. Det är i och med detta möjligt att exempelvis delegera möjligheten att sluta ömsesidiga överenskommelser till underlydande myndigheter som exempelvis SKV.

Frågan om behörig myndighet i just APA-ärenden behandlas också närmare i OECD:s internprissättningsriktlinjer. I dessa fastslås bland annat att tillämpningen av slutandet av ömsesidiga överenskommelser enligt art. 25 i frågor om tillämpning av motsvarigheter till art. 9 kan delegeras. Med andra ord en bekräftelse att OECD inte anser att det finns några hinder mot att ett till den behöriga myndigheten underlydande organ handlägger APA-frågor. OECD anser att denna delegation, i det fall den görs, bör göras till ”knowledgeable senior officials below the competent authority itself”. För att bibehålla en så hög grad av konformitet i tillämpningen av art. 9 som möjligt så bör delegation alltså endast ske till kompetenta högre tjänstemän under den behöriga myndigheten. Riktlinjerna nämner också att samma ”official” (tjänsteman) inte bör administrera ärenden angående ömsesidiga överenskommelser om internprissättning, och sköta eventuell korrigering av en näringsidkares inkomst. Detta kan läsas som att det rekommenderas att inte samma tjänstemän både fattar beslut om tillämpning av korrigeringsregeln och beslut om ömsesidiga överenskommelser för att lösa den internationella dubbelbeskattningen som kan följa på den gjorda justeringen.⁴⁰ SKV:s förslag medför att verket skulle bli den huvudsakliga administratören och beslutsfattaren i frågor om lämnande av

³⁸ Detta kan utläsas av: Modellavtalet art 3.1 samt kommentaren till denna i modellavtalet sid. 69.

³⁹ Se exempelvis dubbelbeskattningsavtalen mellan Sverige och Kanada, det nordiska dubbelbeskattningsavtalet eller avtalet med Tyskland eller Frankrike.

⁴⁰ OECD:s riktlinjer sid. IV-18 f.

prissättningsbesked. Samtidigt är SKV redan idag den myndighet som tillämpar korrigeringsregeln i IL 14 kap 19 §. Det kan tyckas att detta skulle kunna medföra en konflikt med OECD:s rekommendationer. Om man ser till andra länder så undanröjs dock dessa farhågor. Enligt engelsk lag administreras det engelska APA-systemet av "HM Revenue & Customs" (HMRC), tidigare "Board of Inland Revenue" (The Board) som slogs ihop med "HM Customs and Excise". HM Revenue & Customs är den engelska motsvarigheten till SKV.⁴¹ Det franska APA-systemet administreras av en specifik avdelning inom den franska skattemyndigheten ansvarig för internationella skattefrågor "Bureau CF3".⁴² I båda dessa fall så administreras lagstiftningen alltså av delar av skattemyndigheten. Ingen konflikt bör i och med detta föreligga angående SKV:s möjlighet att sköta handläggningen av prissättningsbesked och samtidigt vara den myndighet som beslutar om korrigeringsregeln. Att OECD rekommenderar att inte samma "official" handlägger båda frågor ska förmodligen läsas som att det rekommenderas att samma tjänsteman inte utför båda dessa uppgifter.

⁴¹ Engelsk rätt: Income and Corporations Taxes Act 1988 section 85. Samt <http://www.hmrc.gov.uk/menus/aboutmenu.htm>

⁴² Monsenego, Jérôme. *Launching an APA programme in Sweden: a look at the French practice* Skattenytt nr 9. 2007 (cit. Monsenego) sid. 506-517.

3 Lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner

I Skatteverkets uppdrag för 2007 ingick att utreda möjligheterna att instifta ett formaliserat förfarande för sökande och lämnande av bi- och multilaterala prissättningsbesked. För och nackdelar med olika organisatoriska modeller skulle undersökas och de kostnader som det slutliga förslaget innebar skulle beräknas. I arbetet med att ta fram detta formaliserade system skulle Skatteverket undersöka prissättningsbeskedens användande och konsekvenser både inom OECD och i andra länders nationella lagstiftning. Redovisning av verkets arbete skulle ske senast den sista december 2007. Uppdraget resulterade i en utredning och ett förslag till lagtext som lämnades till Regeringen den 17 december 2007.

Som vi sett så finns det mellan skatteskyldiga och skattemyndigheter möjliga konflikter med grund i internprissättning. En möjlig lösning på vissa av dessa konflikter, en lösning som förespråkas av OECD, är just användandet av prissättningsbesked. Ett sådant besked ska fastställa godkända modeller för hur näringsidkarens interntransaktioner ska prissättas för att denna prissättning ska överensstämma med den av OECD förespråkade armlängdsprincipen. Det mest påtagliga resultatet av SKV:s utredning är förslaget om instiftandet av den nya lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. I denna lag ska ansökandet, utredningen och lämnandet av prissättningsbesked regleras.⁴³ SKV anser att instiftandet av en lag om prissättningsbesked är en lämplig väg för att skapa förutsägbarhet och att förhindra internationell ekonomisk dubbelbeskattning.⁴⁴ Detta kapitel kommer att redogöra för lagförslagets innehåll och beskriva närmare eventuella problem i denna som kan komma att påverka den nytta som ett väl fungerande APA-system innebär.

3.1 Lagens disposition

Den föreslagna lagen inleds med att tillämpningsområdet fastställs i 1-5 §§. Det stadgas bland annat att lagen gäller lämnande av prissättningsbesked mellan personer i sådan intressegemenskap som stadgas i IL 14 kap 19-20 §§. I dessa paragrafer nämns också vem som har rätt att söka ett prissättningsbesked samt stadgar SKV:s befogenheter att inleda och lämna ett prissättningsbesked och nämner vissa fall då ett ärende ska lämnas över till regeringen för avgörande. 6 § har överskriften ”definitioner” och stadgar att lagförslagets användning av termer och uttryck överensstämmer med de definitioner som används i IL. 7-10 §§ behandlar formerna för ansökning

⁴³ Se lagförslaget i Bilaga 1.

⁴⁴ Utredningen avsnitt 6.2 sid. 61-62.

om ett prissättningsbesked och listar bland annat vilka uppgifter som en sådan ansökan ska innehålla. Paragraferna föreskriver också en möjlighet för SKV att anmoda den ansökande näringsidkaren att inkomma med ytterligare information om man bedömer att sådan behövs för utredningen. I 11 § regleras sedan vilka möjligheter som finns för SKV att avvisa en ansökan om prissättningsbesked. De efterföljande paragraferna reglerar det lämnade prissättningsbeskedets innehåll och den ansökandes rapporteringsskyldighet. Samt det lämnade beskedet giltighet, både rörande tidsgränser och rörande möjligheter för SKV att ompröva ett redan lämnat besked.⁴⁵

3.2 Lagens tillämpningsområde

Den föreslagna lagen ska användas för att SKV ska kunna lämna prissättningsbesked till en näringsidkare angående de transaktioner som näringsidkaren genomför mellan personer i sin intressegemenskap. Vid tillämpning av lagen så ska ett fast driftsställe ses som en självständig person om detta driftsställe ligger i ett annat land. Detta gör att en näringsidkare kommer att kunna ansöka om prissättningsbesked för transaktioner som formellt äger rum inom en juridisk person då ett fast driftsställe i ett annat land enligt denna lag räknas som ett självständigt subjekt.⁴⁶ Som nämnt ovan så kan den svenska korrigeringsregeln inte användas för att justera inkomster om inget avtal har ägt rum. Det finns dock möjlighet att utländska motsvarigheter till korrigeringsregeln inte har detta avtalskrav på grund av formuleringen i art. 9 OECD. I och med detta är det riktigt att i lagen utöka tillämpningsområdet snarare än att inskränka det på grund av annan svensk rätt. En inskränkning till att som korrigeringsregeln endast omfatta skilda juridiska personer skulle kunna leda till en situation där en näringsidkare inte kan erhålla ett svenskt APA trots att denne skulle kunna träffas av en utländsk korrigeringsregel som inte har det avtalskrav som den svenska korrigeringsregeln innehåller.

3.3 Ansökan

Ansökningsförfarandet ska inledas med förmöten som ska ge en första bild av den aktuella situationen och utreda möjligheterna till att kunna förhandla fram ett prissättningsbesked. Mötenas syfte är att underlätta det framtida lämnandet av ett besked och att spara tid.⁴⁷ Efter dessa förmöten ska en skriftlig ansökan lämnas till SKV. Denna ansökan ska innehålla samtliga de uppgifter som behövs för att ett prissättningsbesked ska kunna lämnas. Skulle SKV anse att ansökan är ofullständig kan SKV ålägga näringsidkaren att inkomma med kompletterande uppgifter.⁴⁸

⁴⁵ Lagförslaget 12-22 §§.

⁴⁶ Lagförslaget 1 §.

⁴⁷ Utredningen avs. 6.7 s 68-69.

⁴⁸ Lagförslaget 8 & 10 §§.

3.3.1 Information nödvändig i ansökan

Bestämmelsen om vilken information som ansökan ska innehålla anknyter till reglerna om dokumentationskrav vid internprissättning i 19 kap. LSK. En jämförelse med denna lag och den listade informationen i 8 § i SKV:s lagförslag visar att den information som ska upprättas enligt LSK också ingår i den information som ska lämnas vid en APA-ansökan.⁴⁹ För att skaffa sig full förståelse för vilken information som i och med detta ska ingå i en APA-ansökan måste alltså 8 § i lagförslaget läsas tillsammans med både LSK och SKV:s föreskrifter om den faktiska tillämpningen av dokumentationskraven i LSK. Detta då lagrummen angående detta är väldigt öppna i sin formulering.⁵⁰ SKV menar dock att det behov av information i en APA-ansökan bör ses som fristående från kraven i LSK.⁵¹ Informationskraven i prissättningslagen ska inte heller ses som en uttömmande uppräkningslista av vad som ska ingå i en ansökan. Vilken information som kan behövas utöver det som uttryckligen står i paragrafen får enligt SKV bedömas från fall till fall och bör utredas på de föreslagna förmötena.⁵²

SKV:s syn på informationsbehovet bygger på rekommendationer dels från OECD:s ”*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” men också på EU-kommissionens rapport KOM (2007) 71 slutlig av den 26 februari, 2007 (hädanefter: kommissionens rapport). Kommissionens rapport redogör för arbetet inom EU Joint Transfer Pricing Forum, EUJTPF:s, med internprissättningsproblematiken. Rapporten innehåller också kommissionens egen inställning och rekommendationer på området.⁵³ Angående informationsbehovet i en APA-ansökan så krävs det enligt kommissionen bland annat att de transaktioner och arrangemang som ska omfattas av det sökta beskedet ska beskrivas i ansökan. En redogörelse för de berörda närstående företagens inbördes förhållande och organisation krävs också. Dessutom bör en förteckning över dessa företags tillgångar och tidigare överenskommelser angående exempelvis licenser och FoU-avtal ingå i ansökan. Ansökningen måste också innehålla information om vilken prissättningsmetod som näringsidkaren vill använda för att beräkna priset på framtida interna transaktioner, en prissättningsmetod som näringsidkaren menar kommer att leda fram till armlängdsmässiga priser. Sammanfattningsvis så kommer informationskraven i APA-lagen med stor sannolikhet medföra att en relativt detaljerad bild av näringsidkarens verksamhet, metoder, tillgångar och risker kommer att göras tillgängligt för den administrerande myndigheten.

⁴⁹ Se 19 kap 2b § lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter, (cit. LSK) och 8 § lagförslaget.

⁵⁰ Se Skatteverkets meddelanden. SKV M 2007:25. ”*Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap*”.

⁵¹ Utredningen avs. 6.8 sid. 69-70.

⁵² Utredningen avs. 6.8 sid. 70-71.

⁵³ Utredningen avs. 6.8 s 70 f.

3.3.2 Prissättningsmetoder

En viktig information i en APA-ansökan är frågan om vilken prissättningsmetod som den ansökande vill tillämpa i sin internprissättning. Information om vald prissättningsmetod omfattas också av dokumentationskraven i LSK.⁵⁴ För att en prissättningsmetod ska godkännas så krävs det att denna anses leda fram till armlängdsmässiga internpriser. OECD förespråkar fyra olika beräkningsmetoder som anses leda fram till ett lämpligt pris på en viss specifik transaktion. Dessa metoder rekommenderades också av SKV (då Riksskatteverket) i en rapport år 1990.⁵⁵ Detta gör att det förmodligen kommer att vara dessa metoder som kommer att accepteras av en framtida APA-myndighet. De fyra beräkningsmetoderna är: marknadsprismodellen, cost-plus modellen, återförsäljningsmodellen och den så kallade fjärde metoden. Rangordningen mellan dessa är sådan att i första hand så ska marknadsprismodellen användas, är detta inte lämpligt eller möjligt så ska antingen cost-plus eller återförsäljningsmodellerna användas. I de fall då ingen av dessa är lämpliga på den aktuella situationen så ska ett armlängdsmässigt pris beräknas med hjälp av den fjärde metoden.⁵⁶

Enligt marknadsprismetoden så beräknas priset på transaktionen genom att man sätter internpriset i nivå med det pris som det berörda företaget tar ut till ett utomstående tredje företag på samma transaktion. Alternativt så undersöks vilket pris som gäller mellan två oberoende företag på samma transaktion. Vid jämförelsen ska hänsyn tas till en mängd olika variabler, exempelvis kvalitet, kvantitet, tidpunkt, risker och säkerheter. För att modellen ska vara tillämplig så måste det vara fråga om en identisk produkt, under identiska eller likartade omständigheter. Detta är det stora problemet med marknadsprismetoden då det i många fall är omöjligt att hitta en helt oberoende identisk transaktion med vilken man kan jämföra.

Cost-plus metoden utgår från marknadspriset i ett tidigare led. Till detta pris lägger man sedan efterföljande leds produktionskostnader samt ett skäligt vinstpålägg. Det armlängdsmässiga priset blir då summan av alla tidigare leds skäliga kostnader och vinstpålägg samt kostnaderna och vinstpålägg för säljaren. Cost-plus metodens problem är att denna kräver att man har ett känt marknadspris i botten på vilket man kan räkna.

Återförsäljningsmetoden utgår till skillnad från cost-plus inte från det ingående marknadspriset av något som tillförs värde utan istället från det slutliga försäljningspriset till en oberoende part. Från detta kända slutpris dras sedan en säljares kostnader samt skälig vinst för denne vilket gör att man kan komma fram till ett armlängdsmässigt pris för transaktionen mellan den ursprungliga överlåtaren och säljaren.

⁵⁴ LSK 19 kap. 2b §.

⁵⁵ SKV:s rapport 1990:1.

⁵⁶ Mer ingående redogörelse för OECD:s prissättningsmetoder finns exempelvis i: Pelin sid. 143.

Den fjärde metoden är inte som de övriga en enhetlig beräkningsmodell utan istället ett samlingsnamn för de metoder som ska användas då inget marknadspris kan fastställas i något led av transaktionskedjan. I dessa fall utgår man istället från koncernens totalvinst. Genom att sedan göra en funktionsanalys av koncernen delas så delas koncernvinsten upp mellan dessa. Denna ”profit split”, vinstdelning, ska då motsvara varje företags skäliga, ”armlängdsmässiga”, del av den totala koncernvinsten. Funktionsanalysen görs i tre steg. Först undersöks vad som görs av varje företag och till vilket värde och nytta. Detta görs genom att undersöka hur eventuell produktion går till, vilket företag som fattar produktions- eller ledningsbeslut, bestämmer val av underleverantörer och dylikt. Även detaljer rörande andra delar av verksamheten undersöks. Det andra steget innebär en riskanalys där de olika företagens risker fastställs, lagerrisker, marknadsrisker, kreditrisker osv. Bär en viss del av koncernen en stor risk så är det skäligt att detta företag också erhåller högre del av koncernvinsten på grund av detta. Det sista ledet i funktionsanalysen är att man undersöker var i koncernen som eventuella immateriella rättigheter ligger. Om exempelvis moderbolaget i koncernen äger samtliga patent och varumärken i verksamheten så ska detta också reflekteras i moderbolagets resultat. En genomförd funktionsanalys leder fram till ett antal nyckeltal som kan användas för att göra en profit split av koncernvinsten.⁵⁷

3.4 Hinder mot meddelande av prissättningsbesked

Lagförslaget ger den administrerande myndigheten stora möjligheter att avvisa en inlämnad ansökan.⁵⁸ Exempelvis då lagförslaget bygger på att ömsesidiga överenskommelser träffas med andra stater så ska en ansökan avvisas om en sådan ömsesidig överenskommelse inte kan träffas med den andra berörda staten.⁵⁹ Denna bestämmelse kan tillämpas både om det saknas utrymme i det aktuella skatteavtalet eller då den andra berörda staten inte enligt egen intern rätt kan lämna prissättningsbesked.⁶⁰

Ansökan kan också avvisas på grund av en rad andra skäl exempelvis om ansökan rör en rent teoretisk fråga, om transaktionerna redan är genomförda eller om näringsidkaren inte har lämnat all den information som begärts in enligt 8 eller 10 §§. SKV ges också möjlighet i 11 § att avvisa en ansökan i de fall då verket anser att det inte är lämpligt att ett prissättningsbesked lämnas, exempelvis om den prissättningsmetod som näringsidkaren har föreslagit enligt 8 § inte leder fram till ett armlängdspris.⁶¹ Även den ansökande har rätt att när som helst dra sig ur förhandlingarna.⁶²

⁵⁷ Pelin sid. 143 ff.

⁵⁸ Lagförslaget 11 §.

⁵⁹ Lagförslaget 11 § p1.

⁶⁰ Utredningen avs. 6.9 s 72.

⁶¹ Utredningen avs. 6.9 sid. 73.

⁶² Lagförslaget 12 §. Utredningen sid. 76 f. Ett APA lämnas endast om samtliga parter godkänner innehållet i beskedet.

3.5 Lämnade prissättningsbeskeds giltighet

Den föreslagna lagtexten stadgar att SKV binds gentemot den som beskedet avser.⁶³ Denna bundenhet innebär att SKV är skyldig att godkänna näringsidkarens internprissättning som varande armlängdsmässig om prissättningen följer det lämnade prissättningsbeskedet. Rent praktiskt menar SKV att också näringsidkaren binds av beskedet då avvikelser från det som godkänts i avtalet öppnar för att SKV omprövar eller återkallar beskedet.⁶⁴ Någon rättslig bundenhet mellan parterna som backas upp av sanktionsmöjligheter inträder dock inte förrän vid ett fattat taxeringsbeslut som vilar på det slutna prissättningsbeskedet. Prissättningsbeskedet innebär inte något speciellt avtals- eller liknande rättsförhållande mellan SKV och den skatteskyldige.

Enligt lagförslagets 16 § så är SKV som nämnt bunden gentemot den skatteskyldige i och med det lämnade beskedet. Detta innebär dock inte att något avtalsförhållande föreligger parterna emellan och det finns inte i lagen några sanktioner som den skatteskyldige kan utverka mot SKV om verket inte skulle leva upp till det som stadgas i beskedet. Då det är fråga om bi- och multilaterala besked så innebär en tillämpning av korrigeringsregeln av SKV i strid med prissättningsbeskedet att den andra staten enligt dubbelbeskattningsavtal med grund i OECD:s modellavtal ska göra en korresponderande nedjustering.⁶⁵ Då SKV ingått i ömsesidig överenskommelse med denna andra stat så innebär ett brott mot prissättningsbeskedet också ett brott mot denna ömsesidiga överenskommelse. Det finns dessutom möjligheter för SKV att ompröva eller återkalla besluten om verket anser att förutsättningarna som besluten vilar på har förändrats. Sådan omprövning kan dock inte jämföras med att SKV utan förvarning frångår ett lämnat beslut.

3.6 Överklagande

Utredningen föreskriver att beslut enligt prissättningslagen inte ska vara möjliga att överklaga.⁶⁶ De beslut som kan fattas med stöd av den föreslagna lagen är: överlämnande av ärende till regeringens avgörande, avvisande av ansökan, lämnande av prissättningsbesked och omprövningsbeslut.⁶⁷ Vad frånvaron av överklagandemöjligheter faktiskt innebär är olika för de olika besluten. Ett överlämnande av ärende till regeringen innebär enligt SKV endast att frågan flyttas från SKV till den högsta behöriga myndigheten. Regeringen har redan i dagsläget hand om förhandlingar och beslut rörande ömsesidiga överenskommelser med grund

⁶³ Lagförslaget 16 §.

⁶⁴ Lagförslaget 17-19 §§ samt Utredningen avs. 6.15 sid. 81.

⁶⁵ Enligt art 9.2 OECD. Se exempelvis dubbelbeskattningsavtalen med Tyskland, Kanada och Frankrike.

⁶⁶ Lagförslaget 22 §.

⁶⁷ Utredningen sid. 86 ff.

i art. 25 OECD. En möjlighet att överklaga ett sådant överlämnande uppåt i instansordningen skulle inte enligt SKV medföra någon nytta utan hade endast inneburit att handläggningen hade fördröjts.⁶⁸ Det finns inga invändningar mot denna slutsats i remissinstanserna. Ett överlämnande uppåt i instansordningen framstår inte som ett problem ur rättssäkerhetssynpunkt och frågan kommer inte att behandlas närmare i denna uppsats.

Avvisningsbeslut kan fattas på en rad grunder enligt 11 § i lagförslaget. Bland annat så kan en ansökan avvisas om det saknas dubbelbeskattningsavtal med den andra berörda staten med motsvarigheter till art. 25 och 26 OECD. Detta då det i sådant fall inte finns en praktisk möjlighet att tillämpa den föreslagna prissättningslagen bestämmelser. Avvisningar enligt ovan fattas alltså på objektiva grunder. Vissa av avvisningsgrunderna i 11 § är dock sådana att de möjliggör avvisning på rena bedömningsfrågor.⁶⁹ SKV skriver att i de fall då en ansökan avvisas på någon av dessa subjektiva grunder så kommer SKV att, under handläggningen före avvisningen, ha varit i kontakt med både näringsidkaren och de behöriga myndigheterna i berörda stater. SKV menar att dialogen mellan SKV, den ansökande och den andra statens behöriga myndighet gör att ett överklagandeinstitut inte är nödvändigt.⁷⁰ Tanken är att skiljaktiga meningar i frågan ska utredas här och i och med detta skulle de fattade avvisningsbesluten inte vara tvistiga.

Bland avvisningsgrunderna framstår exempelvis möjligheten att avvisa på grund av att frågan inte inrymmer svårighet i tolkningen eller på grund av att det ”av andra skäl inte är lämpligt att prova ansökan” som speciellt svårtolkade för den ansökande. Dessa avvisningsgrunder bygger helt på SKV:s bedömning av en situation. Avsaknaden av överklagandemöjligheter kritiserar också av vissa remissinstanser som menar att möjligheten att överklaga myndighetsbeslut är ”grundläggande inom svensk rättstradition”.⁷¹ Det ska dock tilläggas att alla beslut av denna art inte är överklagningsbara i den svenska rätten. Liknande lagstiftning kan exempelvis hittas i lagen (1989:189) om förhandsbesked i skattefrågor (LFS). Förhandsbesked enligt denna lag fattas av skatterättsnämnden (SRN) och det finns också möjligheter att överklaga ett lämnat förhandsbesked. Skatterättsnämnden har dock möjlighet att avvisa en lämnad ansökan på en rad grunder, ett sådant avvisningsbeslut kan inte överklagas. Bland avvisningsgrunderna så finns det möjlighet för SRN att avvisa en ansökan om den aktuella frågan ”är av utrednings-, bevis- eller värderingskaraktär” eller om ”angelägenhetskravet om vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning inte är uppfyllt”.⁷² Det finns med andra ord redan idag lagstiftning som tillåter att ett allmänt organ fattar beslut som

⁶⁸ Utredningen avs. 6.19 sid. 87.

⁶⁹ Lagförslaget 11 § p2, 4, 5 & 7.

⁷⁰ Utredningen avs. 6.19 sid. 87.

⁷¹ Remissvar från Svenskt näringsliv sid. 4. Se också remissvar från Svenska Bankföreningen sid. 2 vari liknande resonemang förs.

⁷² Engquist, Ingrid. Information om lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Kommentar till 12 §. KARNOV.

inte går att överklaga. Dessutom kan också SRN:s avvisningsbeslut baseras på rena bedömningsgrunder. Exempelvis om frågan är av tillräckligt stor vikt för den ansökande för att föranleda ett förhandsbesked.

Beslut om att faktiskt lämna ett prissättningsbesked kommer inte heller att kunna överklagas. Detta är i praktiken inte problematiskt då kravet på att alla parter är överens om beskedets innehåll finns med i 12 § i lagförslaget. Denna bestämmelse medför att om att en näringsidkare skulle motsätta sig lämnandet av ett besked så kan beskedet inte komma till stånd. SKV menar att överklagande av beslut att lämna ett prissättningsbesked inte heller är intressanta då dessa kommer att föregås av ingående förhandlingar och överläggningar med både näringsidkaren och utländska behöriga myndigheter.⁷³ Det finns också en möjlighet för SKV att fatta beslut om omprövning av prissättningsbeskedet, något som i förlängningen kan innebära att beskedet som helhet återkallas. Inte heller dessa beslut kommer att kunna överklagas.

Avsaknad av möjlighet att överklaga SKV:s beslut enligt den nya lagen är oproblematiske i vissa fall, exempelvis då besluten fattas på rent objektiva grunder. Men inte lämplig i flera fall då det rör beslut fattade på subjektiva grunder. Angående avsaknaden av möjligheter att överklaga beslut om avvisning så menar jag att SKV:s resonemang att dessa beslut inte kommer att vara tvistiga inte håller. Det faktum att en avvisning föregåtts av diskussioner mellan SKV och den ansökande medför inte enligt mig någon större rättssäkerhet än om beslutet fattas utan inhämtande av den ansökandes inställning i frågan. Den slutgiltiga rätten att fatta beslutet ligger hos SKV som inte enligt lagförslaget är skyldiga att ta speciell hänsyn till den ansökandes inställning i frågan. Angående möjligheterna att överklaga så kan en parallell dras till bestämmelserna om förhandsbesked enligt lagen om förhandsbesked i skattefrågor (LFS). Som nämnt ovan så har SRN möjlighet att avvisa ansökningar utan möjlighet för den ansökande att överklaga. Förhandsbeskeden från SRN är däremot utan prövningstillstånd möjliga att överklaga till Regeringsrätten enligt lagens 22 §.⁷⁴

3.7 Förändringar i Taxeringslagen till följd av APA-lagstiftningen

Utöver instiftandet av den nya lagen om prissättningsbesked så kommer instiftandet av en APA-regim i Sverige att innebära ändringar i befintlig lagstiftning. Bland annat så föreslås Taxeringslagen (TL) förändras för att tillåta att lagens tredje kapitel fullt ut kan användas vid utredningar rörande lämnade prissättningsbesked. Två av paragraferna i tredje kapitlet ska ändras för att möjliggöra detta.⁷⁵ SKV:s menar att ett prissättningsbesked

⁷³ Utredningen avs. 6.19 sid. 88.

⁷⁴ Närmare om detta i: Forssén, Björn. Taxeringsprocess – en läro- och handbok. 1:a uppl. Studentlitteratur. Stockholm 2006. (cit. Forssén) sid. 83 ff. Se även prop. 1997/98:65 sid. 54 ff.

⁷⁵ Förslag till ändringar i Taxeringslagens 3 kap 7 & 8 §§.

kommer att kräva en mer ingående utredning än den normala taxeringen vilket också kan komma att kräva kontroll av all information som lämnas i ett APA-ärende av den ansökande.⁷⁶ Jag anser att utvidgandet av taxeringsrevisionsinstitutet så att detta också kan användas för kontroll av information lämnad i APA-ansökningar är ur rättssäkerhetssynpunkt en så viktig fråga att den förtjänar att undersökas närmare. Denna föreslagna lagförändring kommer i och med detta att analyseras ingående nedan i kapitel 5.

3.8 Sekretessbestämmelser i prissättningslagen

Prissättningsbesked ska framarbetas bland annat genom att näringsidkaren och SKV tillsammans går igenom en mängd information angående näringsverksamhetens organisation. Det genomförs också en undersökning av ekonomiska förutsättningar, rådande marknadspriser för varor och tjänster. Parterna går även igenom gällande branschpraxis och övrig relevant information om den aktuella prissättningssituationen. Stora delar av den information som kommer att behövas angående den ansökandes verksamhet kommer att vara sådan som rör näringsverksamhetens interna detaljer. Samtidigt så är sådan information inte sällan känslig och i regel inte något som den ansökande vill göra allmänt känt.

Skatteverket anser att den information som inkommer i APA-ärenden är sådan att den faller under den generella skattesekretessen i Sekretesslagen (SkrL). 9 kap 1 § SkrL stadgar att sekretess gäller för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i myndighets verksamhet som består av bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt.⁷⁷ Även de färdiga beskeden menar SKV är sådan att de kan komma att innehålla känslig information om en näringsidkares verksamhet. I och med detta så föreslår SKV att ett nytt stycke införs i 9 kap 1 § 3:e stycket SkrL för att explicit reglera att beslut som fattas i APA-frågor är sekretesskyddade.⁷⁸

Frågan blir då om den föreslagna sekretessen kan anses vara tillräcklig för att skydda den lämnade informationen? Detta rör inte främst risken att informationen röjs för allmänheten utan snarare att informationen används inom SKV i frågor som inte berör prissättningsbeskedet. Denna fråga aktualiseras bland annat i Svenskt Näringslivs remissvar på utredningen.⁷⁹ Sveriges Advokatsamfund berör också detta problem i sitt remissvar.⁸⁰ Även flera andra remissinstanser är kritiska mot vad man ser som brister i sekretessen. Den generella inställningen hos dessa remissinstanser är att generell skattesekretess enligt 9 kap 1 § SkrL inte är en tillräcklig garanti

⁷⁶ Utredningen avs. 6.20.1 sid. 88-89.

⁷⁷ SkrL 9 kap 1 §.

⁷⁸ Utredningen sid. 92 f.

⁷⁹ Svenskt Näringslivs remissvar. Stockholm 2008-05-29. sid. 5 f.

⁸⁰ Sveriges Advokatsamfunds remissvar. Stockholm 2008-05-30. sid. 5.

för att lämnad information inte ska kunna användas till annat än det som den ansökande menade.⁸¹ Frågan om användningen av lämnade uppgifter i SKV:s övriga verksamhet kommer att analyseras närmare i avsnitt 6 nedan.

⁸¹ Se remissvar från Svenska Bankföreningen och Juridiska Fakulteten vid Stockholms universitet.

4 Det europeiska perspektivet

Denna uppsats har som huvudfokus att undersöka den föreslagna prissättningslagen. Detta kräver bland annat att förhållandet mellan lagförslaget och Europarätten utreds för att undersöka om lagens bestämmelser stämmer överens med europeisk lagstiftning. Sveriges medlemskap i EU medför att analysen måste ta hänsyn till hur detta tredje rättssystem påverkar instiftandet av nya svenska lagar. Angående skatterätten finns det exempelvis en rad europeiska direktiv för att harmonisera beskattningen i medlemsländerna rörande de indirekta skatterna, exempelvis moms och punktskatter.⁸² Utöver detta så har EG-domstolen i sitt arbete vid flera tillfällen yttrat sig om länders interna skattelagstiftning. Främst har yttrandena rört sådan lagstiftnings inverkan på den fria rörligheten inom unionen. I åtskilliga fall så har nationella regler av domstolen bedömts som i konflikt med den fria rörligheten. EG-domstolens behörighet är att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördraget.

EG-fördraget i sig innefattar inte några uttryckliga bestämmelser om harmoniseringar av skattelagstiftningen. EG-domstolens många avgöranden i frågor angående medlemsländernas interna rätt och dess inverkan på den gemensamma marknaden medför dock att all ny lagstiftning bör ses emot lagstiftningens effekt på den fria rörligheten, så även lagstiftning på skatteområdet. Detta även om stora delar av medlemsstaternas skattesuveränitet formellt fortfarande kvarstår hos staterna enligt EG-fördraget. Gemenskapsrättens inflytande har medfört att länder inom unionen i regel anpassar sin interna skatterätt för att denna inte ska bedömas som i konflikt med EG-fördraget.⁸³ Uppbyggnaden av gemenskapsrätten gör i och med detta att gemenskapsrätten är ett tredje system att ta hänsyn till vid sidan av den interna internationella skatterätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten då nationella lagar instiftas. Angående internprissättningsfrågor så kan Europeiska kommissionen syn på APA-institutet utläsas ur en rapport publicerad 2007.

4.1 Europeiska kommissionens rapport, KOM(2007) 71 slutlig av 26 feb 2007.

Det är kommissionens inställning att skillnader i reglerna angående internprissättning som existerar i unionens olika länder underminerar den gemensamma marknadens effektiva funktion. För att finna pragmatiska lösningar på detta problem instiftades ”the EU Joint Transfer Pricing

⁸² Se exempelvis Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁸³ Närmare om den Europeiska rätten, dess mekanismer och dess inverkan på Svensk lagstiftning: Pelin sid. 301.

Forum” (EUJTPF/JTPF).⁸⁴ Arbetet inom EUJTPF har bland annat lett fram till instiftandet av The Arbitration Convention. Denna behandlar konfliktlösning på dubbelbeskattningsområdet mellan de Europeiska staterna.⁸⁵ Arbetet har också resulterat i en ”code of conduct” angående dokumentationskrav för näringsidkare som använder sig av internprissättning.⁸⁶ Sådana dokumentationskrav är också en del av den svenska interna rätten.⁸⁷ Detaljer rörande EUJTPF:s arbete har löpande publicerats i rapporter från kommissionen. Rapporten: KOM(2007) 71 slutlig av den 26 februari 2007 redogör för arbetet angående just APA:s samt vad användandet av sådana kan medföra för den gemensamma marknadens effektiva funktion. Slutsatsen är att användandet av APA:s är ett effektivt sätt att undvika konflikter mellan skattejurisdiktioner. Instiftandet av EU-gemensamma APA-riktlinjer och nationell lagstiftning som följer dessa riktlinjer kommer att medföra minskade kostnader för kontroll av näringsidkares internprissättningsmetoder och främja en bättre fungerande inre marknad.⁸⁸

4.2 EU Transfer Pricing Guidelines EUTPG

“Guidelines for Advance Pricing Agreements (APAS) in the European Union”, (EU Transfer Pricing Guidelines, EUTPG) är en bilaga till kommissionens rapport (KOM(2007) 71). De är en modell av hur ett prissättningsbesked enligt EUJTPF bör se ut angående uppbyggnad av beskedet och ärendets gång. EUTPG förutsätter existensen av en bestämmelse lik art. 25 OECD. Förekomsten av en sådan ger staterna en möjlighet att sluta bi- och multilaterala prissättningsbesked inom ramen för ömsesidiga överenskommelser enligt OECD:s modellavtal.⁸⁹ I riktlinjerna föreskrivs bland annat att ett APA inte exakt ska fastställa ett beskattningsårs totala skatt, eller den totala inkomsten hänförlig till internprissättningstransaktioner för ett visst år. Ett APA ska istället fastställa principer för den interna prissättningen som ska garantera att prissättningen följer armlängdsprincipen. Det lämnade APA-beskedet måste också medföra en säkerhet för både den skatteskyldige och skatteadministrationen för att den eftersökta effektiviteten ska uppnås.⁹⁰

⁸⁴ KOM(2007) 71 slutlig av den 26 februari 2007. (cit. Kommissionens rapport) sid. 3.

⁸⁵ Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/436/EEC) (cit. The arbitration convention). Jfr. med avs. 2.4.1 ovan angående den utökade lydelsen av art. 25 OECD.

⁸⁶ “Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD)” (cit. EUTPD). Official Journal of the European Union. C/2006/176 av den 28 Juli 2006. sid 1. Informations nr: 2006/C 176/01

⁸⁷ Se Lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter. (LSK)

⁸⁸ Kommissionens rapport sid. 3.

⁸⁹ “Guidelines for Advance Pricing Agreements (APAS) in the European Union” (cit. EUTPG) art. 1.1. Bilaga till: KOM(2007) 71 slutlig av den 26 februari 2007.

⁹⁰ EUTPG art 1.2-1.4.

EUJTPF anser att det är centralt i ett nationellt APA-system att systemet är centralt koordinerat. Vidare anser de att ländernas respektive skatteadministrationer ska agera dels genom att ta emot och behandla ansökningar från näringsidkare. Samt att sköta förhandlingarna med andra berörda länders behöriga myndigheter (Competent Authorities/CAs).⁹¹ EUTPG gör här en åtskillnad mellan "tax authorities" och "Competent Authorities". I artikeln nämns att "CA" är ansvarig för att behandlingen av ansökan och genomförande av nödvändiga förhandlingar med övriga skattejurisdiktioner sker.⁹² Den tredje avdelningen av riktlinjerna beskriver i stora drag EUJTPF:s syn på hur behandlingen av ett APA-ärende ska gå till.

4.3 Överensstämmelsen mellan lagförslaget och EUTPG

Kommissionens rapport och de bifogade riktlinjerna, EUTPG, är inte bindande rättskällor jämförliga med till exempel direktiv. Riktlinjerna faller istället under kategorin "rekommendationer från kommissionen" vilka inte är bindande enligt EG-fördraget.⁹³ Likväl så representerar dessa dokument kommissionens inställning och bör i och med detta tas i akt i all ny nationell lagstiftning. Detta för att undvika eventuella framtida konflikter om sådana rekommendationer senare ligger till grund för mer påtaglig gemenskapslagstiftning.

EUTPG är relativt öppna och lämnar stort utrymme för medlemsländerna i sin nationella lagstiftning. Vissa aspekter framträder dock som viktiga i kommissionens rapport. Riktlinjerna förutsätter att dubbelbeskattningsavtal existerar mellan det lagstiftande landet och det andra land som berörs i en viss internprissättningsfråga. Detta kommer inte att medföra några problem i Sverige då SKV:s lagförslag också förutsätter förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal som öppnar för ömsesidiga överenskommelser. Riktlinjerna föreskriver också att den behöriga myndigheten är ansvarig för och sköter förhandlingarna med utländska skatteadministrationer. Det svenska lagförslaget i vilket SKV bemyndigas att administrera systemet är förmodligen också här överensstämmande med kommissionens riktlinjer. I både Frankrike och UK administreras APA-systemet av myndigheter som lyder under landets CA. Att instifta den föreslagna lagstiftningen i Sverige med SKV som administrerande myndighet bör i och med detta inte medföra att den kommer i konflikt med gemenskapsrätten.⁹⁴

⁹¹ EUTPG art 2.7-2.8.

⁹² EUTPG art 2.8.

⁹³ Se art 288 EG (före detta 249 EG).

⁹⁴ Se ovan avs. 2.5.1

5 Kontroll av lämnade uppgifter enligt prissättningslagen

Utredningen föreslår bland annat att SKV som administrerande myndighet ges revisionsbefogenheter för att kunna utföra kontroll av ”uppgifter som lämnas i ett ärende enligt lagen (2008:xxx) om prissättningsbesked”.⁹⁵ Taxeringslagen ska i och med detta ändras för att bemyndiga SKV att genomföra taxeringsbesök och taxeringsrevision för kontroll av uppgifter lämnade i APA-processer. Flera av remissinstanserna ser här ett problem angående dessa kontrollverktygs lämplighet i APA-processen.⁹⁶ Kritiken är förvisso inte total, Svea HovR anmärker inte mot detta förslag och detta gör inte heller Finansbolagens förening.⁹⁷ Detta kapitel kommer dels att undersöka vad kontroll enligt TL innebär men också vilka följder ett införande av denna möjlighet i prissättningslagen kan komma att få för de ansökande och för den föreslagna lagens effektivitet.

5.1 Taxeringskontroll

Förordningen med instruktion för Skatteverket (FIS) stadgar ramarna för SKV:s uppdrag. Skatteverket är ansvarigt för flera olika områden angående beskattning och informationshantering i frågor som berör statens finansiella intressen. Exempelvis skatter, socialavgifter, fastighetstaxering och folkbokföring.⁹⁸ Angående verkets organisation så stadgas det att Skatteverket ska ha ett huvudkontor och i övrigt vara indelat i regioner vilka alla ska ha minst ett skattekontor. Förordningen stadgar också att SKV ska inhysa vissa särskilda organ, exempelvis skattenämnderna och nämnden för dödförklaring. I övrigt är SKV fritt att själv reglera sin organisation.⁹⁹

SKV:s arbete med att administrera det svenska skattesystemet styrs främst av fyra olika lagar. Inkomstskattelagen (1999:1229, IL), Taxeringslagen (1990:324, TL), Skattebetalningslagen (1997:483, SBL) och Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227, LSK). Taxeringslagen och LSK är mest intressanta i detta fall. Dessa lagar behandlar i större utsträckning än de andra dels enskildas skyldigheter gentemot det allmänna och mot SKV som myndighet samt hanteringen av den information som enskilda lämnar till SKV och som verket använder i sitt beskattningsarbete.

⁹⁵ Detta är en av de lagändringar som föreslås i SKV:s utredning: Förslaget till ändring i Taxeringslagen (TL) 3 kap 7 & 8 §§. Passagen är citerad från SKV:s lagförslag i vilket prissättningslagen inte har sitt slutgiltiga SFS-nummer.

⁹⁶ Se exempelvis Remissvar från: Sveriges Advokatsamfund sid. 6., Svenska Bankföreningen sid. 2, Juridiska Fakulteten vid Stockholms universitet sid. 1 och Svenskt Näringsliv sid. 5.

⁹⁷ Se respektive remissvar.

⁹⁸ Förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket (FIS). 1-2 §§.

⁹⁹ FIS. 8 § ff.

5.2 Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter

Denna lag reglerar på vilket sätt som de skatteskyldiga ska agera i sin rapportering till Skatteverket, detta stadgas i lagens första paragraf. Lagens andra kapitel föreskriver skyldigheten att lämna allmän eller särskild självdeklaration. Allmän självdeklaration lämnas av fysiska personer enligt kapitlets andra paragraf och också av dödsbon i vissa fall enligt fjärde och femte paragraferna. Särskild självdeklaration lämnas av en rad skattesubjekt enligt sjunde paragrafen bland annat aktiebolag och ekonomiska föreningar.¹⁰⁰ Taxeringsbesök och taxeringsrevision kan idag enligt TL endast genomföras för kontroll av uppgifter som omfattas av denna lag. Det är i och med detta intressant att undersöka vilka uppgifter som omfattas av lagens uppgiftsskyldighet.

5.2.1 Uppgiftsskyldighetens förhållande till taxeringskontroll

Den information som omfattas av lagens uppgiftsskyldighet, innehållet i självdeklarationen, behandlas generellt i tredje kapitlets första paragraf. Enligt denna så ska en självdeklaration innehålla uppgifter om allt från att styrka den skatteskyldiges identitet till att redogöra för upptagna inkomster och yrkade avdrag. Utöver detta så innehåller också paragrafen en generell punkt. Denna föreskriver att en självdeklaration ska innehålla ”de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst”.¹⁰¹ Detta innebär att samtliga uppgifter som skatteverket kan behöva för att exempelvis medge avdrag för yrkade kostnader, eller erkänna en inkomst som skattefri ska tas med i deklARATIONEN enligt denna punkt. Formuleringen har kritiserats av Lagrådet då den ansågs som svårtolkad för den skatteskyldige. Lagrådet menade att det kan vara svårt för den skatteskyldige att i alla fall bedöma vilka ”övriga uppgifter som Skatteverket behöver”. En felbedömning i denna fråga kan i sådana fall föranleda både eftertaxering och i vissa fall skattetillegg. Regeringen ansåg dock att behovet av en väl fungerande skattekontroll överskred Lagrådets betänkligheter angående rättssäkerheten.¹⁰²

Angående tolkningssvårigheterna i denna generalklausul så kan vissa paralleller dras till SKV:s inställning angående innehållet i en APA-ansökan. SKV skriver att ansökan ska innehålla ”alla de uppgifter och den utredning som krävs för att kunna bedöma den aktuella prissättningsfrågan”.¹⁰³ Detta pekar på att också här skulle det finnas möjliga rättssäkerhetsproblem. I ett APA-förfarande så föregås dock

¹⁰⁰ Närmare om självdeklarationer och hur detta system är uppbyggt i: Forssén sid. 39 ff.

¹⁰¹ LSK 3 kap 1 § 6:e p.

¹⁰² Prop. 2001/02:25 sid. 162 f.

¹⁰³ Utredningen sid. 69.

ansökan av förmöten. I dessa kommer informationsbehovet i den aktuella ansökan förhoppningsvis att klargöras. Dessutom leder inte avsaknad av information i en APA-ansökan till något annat än att den ansökande uppmanas att inkomma med informationen för att processen ska fortskrida.

5.2.2 Dokumentationskraven angående internprissättning i LSK 19 kap.

Det har i LSK införts en skyldighet för näringsidkare som faller under definitionen om intressegemenskap i 14 kap 20 § IL att upprätta dokumentation angående sin internprissättning. Lagstiftningen är upplagd så att den ska överensstämma med kraven enligt den europeiska code of conduct som fastlades i EUTPD. Detta innebär bland annat att lagstiftaren anser att utländska företag vars internprissättningsdokumentation har upprättats enligt annan nationell lag, som överensstämmer med EUTPD, också uppfyller kraven i svensk lag.¹⁰⁴ Det har lämnats till SKV att utöver den lagstadgade informationen bestämma vad som ska ingå i denna uppgiftsskyldighet.¹⁰⁵ Informationen ska användas av SKV för kontroll av att företaget inte bryter mot armlängdsprincipen.¹⁰⁶ I och med detta så finns det redan idag en skyldighet för företag som ägnar sig åt gränsöverskridande internprissättning att hålla sig med dokumentation angående denna. Förekomsten av dokumentationskravsreglerna nämns också som en fördel med det föreslagna APA-systemet i utredningen. SKV menar dock att då ett APA inte bara gäller förfluten tid utan också hur framtida transaktioner ska prissättas så kräver en APA-ansökan ett utförligare utredningsarbete och mer information än enligt dokumentationsskyldigheten i LSK 19 kap 2a-b §§.¹⁰⁷ SKV menar att bland annat den längre gående utredningsskyldigheten talar för att innehållet i en ansökan bör regleras i den nya lagen fritt från dokumentationsskyldigheten i LSK.¹⁰⁸

Dokumentationsskyldigheten i LSK skiljer sig från uppgiftsskyldigheten i resten av lagen. Som nämnt ovan är näringsidkare endast skyldiga att upprätta och bevara sådan information, denna ska inte regelmässig inlämnas till SKV. Ett utlämnande av denna information till SKV i och med en APA-ansökan, även om informationen redan finns upprättad inom koncernen, går utöver de idag rådande skyldigheterna för näringsidkare. Enligt det ovan förda resonemanget menar jag att en APA-process ställer högre krav på den ansökande i fråga om informationsutlämning till SKV än vad dokumentationskraven i LSK medför.

¹⁰⁴ Prop. 2005/06:169 sid. 107.

¹⁰⁵ Prop. 2005/06:169 sid. 99 f. Samt LSK 19 kap 2b § och, Skatteverkets föreskrifter. SKVFS 2007:1 ”Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap”.

¹⁰⁶ Prop. 2005/06:169 sid. 112 f.

¹⁰⁷ Utredningen sid. 69 f.

¹⁰⁸ Ibid.

5.3 Taxeringslagen

TL reglerar fastställande av underlaget för att ta ut skatt enligt exempelvis inkomstskattelagen. Lagens regler gäller även för en rad andra skattelagar exempelvis lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift samt handläggningen av ärenden om särskilda avgifter.¹⁰⁹ För denna uppsats så är den mest intressanta delen av TL det tredje kapitlet. Tredje kapitlet reglerar utredningen i taxeringsärenden. SKV är enligt TL 3 kap 1 § skyldigt att se till att taxeringsärenden blir tillräckligt utredda. SKV har en rad möjliga verktyg till sin hjälp för detta uppdrag. Dessa sträcker sig från relativt lindriga som formlösa förfråganden riktade till den skatteskyldige till åtgärder med stöd i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (Tvångsåtgärdslagen/TvL). TvL kommer dock inte att behandlas närmare här då denna lag inte har någon anknytning till förslaget om införande av prissättningslagen. De två verktyg i TL som SKV föreslår ska göras tillgängliga för kontroll i APA-processen är taxeringsbesök och taxeringsrevision.

Taxeringsbesök regleras i 3 kap 7 § TL. Förfarandet innebär att SKV i sitt utredningsarbete i samverkan med den reviderade ges möjlighet att stämma av inlämnade uppgifter gentemot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar. Efter överenskommelse så kan också fastigheter och inventarier besiktigas under taxeringsrevisionen. En taxeringsrevision ska som regel genomföras tillsammans med den reviderade men den reviderade är i viss mån skyldig att samverka. Till skillnad från en taxeringsrevision så genomförs taxeringsbesök alltid efter överenskommelse med den skatteskyldige. Samverkan är en av de tre förutsättningarna för ett taxeringsbesök. De andra två är att ett taxeringsbesök inte får baseras på annat än det som framkommit i självdeklarationen. För det tredje så måste de uppkomna frågorna vara sådana att ett svar på dem i regel kan erhållas genom en avstämning eller besiktning.¹¹⁰

Angående samförståndskravet så skriver Almgren och Leidhammar att avstämningen vid ett taxeringsbesök är begränsad till vad den skatteskyldige vill visa för att styrka sina lämnade uppgifter. Detta blir en naturlig följd av kravet att taxeringsbesök ska genomföras i fullständig samverkan med den skatteskyldige. Taxeringsbesök kan i och med detta inte användas av SKV för att själva stämma av sina inhämtade kontrolluppgifter.¹¹¹ Kravet på frivillighet gör att som kontrollverktyg så ger taxeringsbesöket relativt begränsade möjligheter för SKV att i detalj kontrollera den skatteskyldiges verksamhet. Höglund menar trots detta att frivilligheten och den informella prägeln av ett taxeringsbesök medför att det är ett utredningsverktyg med åtskilliga fördelar ur rättssäkerhetssynpunkt.¹¹² Frågan är om

¹⁰⁹ TL 1 §.

¹¹⁰ Läs mer om kriterierna för taxeringskontroll i Höglund sid. 148 f.

¹¹¹ Almgren, Karin. Leidhammar, Börje. Skatteprocessen. 1:a uppl. Nordstedts Juridik AB. Stockholm 2004. (cit. Almgren/Leidhammar) sid. 77.

¹¹² Höglund sid. 149.

taxeringsbesök, som annars bara används för att upprätthålla regelrätt tvångslagstiftning, är praktiska i APA-ärenden där förhållandet mellan den ansökande och SKV av mer frivillig art.

Taxeringsbesök ska enligt förslaget till ändring i TL vara möjligt att användas för att kontrollera; ”uppgifter som lämnats i ett ärende enligt lagen (2008:xxx) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller för att kontrollera att i ett prissättningsbesked angivna förutsättningar föreligger”.¹¹³ Enligt paragrafens nuvarande lydelse så är taxeringsbesök endast möjliga för att kontrollera uppgifter som lämnats i självdeklarationen.¹¹⁴ Jag menar att den föreslagna ändringens formulering öppnar för ett användande av taxeringsbesök för att kontrollera samtliga *lämnade* uppgifter, läs närmare om detta nedan i avsnitt 5.4.2. Detta menar jag är en utvidgning av användningsområdet. Taxeringsbesök kommer dock fortfarande att kräva samtycke från den ansökande. Den frivillighetsaspekt som taxeringsbesök har kommer att kvarstå. Den ansökande kan om denne av någon anledning inte vill gå med på en närmare kontroll av lämnade uppgifter vägra att gå med på SKV:s förfrågan om taxeringsbesök. SKV har enligt den föreslagna lagstiftningen stora möjligheter att i så fall ompröva prissättningsbesked om en näringsidkare inte lämnar en efterfrågad uppgift. Ovilja eller oförmåga från den ansökandes sida att lämna en begärd uppgift bör enligt SKV kunna likställas med lämnande av oriktig uppgift. Detta kan föranleda att prissättningsbeskedet förklaras ogiltigt.¹¹⁵ Balansen mellan de båda parterna kvarstår i och med detta då båda har alternativet att frånträda APA-processen utan egentliga följder. Den ansökande kan både själv aktivt frånga processen efter en förfrågan om taxeringsbesök eller vägra taxeringsbesök vilket kan föranleda att SKV frånträder processen eller förklarar prissättningsbeskedet ogiltigt.¹¹⁶

5.4 Taxeringsrevision

Till skillnad från ett taxeringsbesök så kräver inte en taxeringsrevision fullständig samverkan med den skatteskyldige. Ett beslut om taxeringsrevision kan inte heller överklagas. Lagstiftaren har ansett att en möjlighet att överklaga skulle kunna användas för att skjuta upp revisionen med syfte att undanröja eventuella uppgifter som skulle medföra skattepålägg.

En taxeringsrevision får företas för tre olika ändamål. För det första att kontrollera att den skatteskyldige har uppfyllt sin egen uppgiftsskyldighet enligt LSK. För det andra får taxeringsrevisionen också användas för att kontrollera om uppgiftsskyldighet enligt LSK har uppkommit. För det tredje så företas taxeringsrevision enligt TL 3 kap 8 § 2 stycket för att inhämta information hos annan än den som revideras, så kallad

¹¹³ Förslag till ändring i taxeringslagens 3 kap 7 §.

¹¹⁴ Se TL 3 kap 7 § nuvarande lydelse, ”uppgifter i en självdeklaration”.

¹¹⁵ Utredningen sid. 84.

¹¹⁶ Utredningen sid. 83 f.

tredjemansrevision.¹¹⁷ Att SKV själva har rätt att besluta om en taxeringsrevision betyder dock inte att den reviderade är borttagen ur bilden. Taxeringsrevisioner ska i så stor utsträckning som möjligt, precis som taxeringsbesök, utföras i samverkan med den skatteskyldige.¹¹⁸ Detta märktes exempelvis då JO kritiserade ett fall där två taxeringsrevisorer hade berett sig tillträde till den skatteskyldiges lokal utan att den skatteskyldige var närvarande och gått igenom dennes telefonregister.¹¹⁹ Höglund menar att JO:s uttalande i detta fall pekar på betydelsen av att också revisioner bedrivs med den skatteskyldiges samverkan. Höglund menar också att om SKV misstänker oegentligheter så ska detta istället undersökas med hjälp av TvL, eller genom husrannsakan vid misstanke om brott.¹²⁰

Som huvudregel så ska den reviderade underrättas innan en revision genomförs. Det finns dock möjlighet att genomföra så kallade överraskningsrevisioner. I dessa fall så meddelas den reviderade först i och med genomförandet av revisionen.¹²¹ Lagstiftaren menar att även om det är viktigt att hålla isär tvångsåtgärder enligt TvL och kontroll enligt TL så skulle avsaknaden av möjligheten att genomföra överraskningsrevisioner väsentligen inskränka SKV:s möjligheter att utföra sitt kontrolluppdrag. Överraskningsrevision är endast menad att användas då ett underrättande skulle frånta revisionen sitt syfte. Lagstiftaren menar att då kontroll ska företas av exempelvis ett företags kassa så kan underrättelsen om den förestående revisionen ge den skatteskyldige möjlighet att undanröja eventuella bevis för oegentligheter, exempelvis genom att dryga ut kassan med egna medel. Denna risk undanröjs vid en överraskningsrevision.¹²²

5.4.1 Taxeringsrevisionens tvångsinslag

Resonemanget att det är problematiskt att utan närmare granskning utvidga användningen av taxeringsrevision bygger till viss del på en föresats att en taxeringsrevision är betungande för den som blir reviderad. Då revision enligt lag ska genomföras i samverkan med den reviderade som i och med detta har möjlighet att uttala sig i ärendet så förtjänar denna föresats en motivering. I och med ändringar i taxeringsrevisionsreglerna i början av 1990-talet så fördes en debatt i Svensk Skattetidning angående revisionsinstitutets tvångsinslag. Denna diskussion rörde främst överraskningsrevisionen. Arne Bækkevold menade att den nya lydelsen av lagen, enligt vilken taxeringskontroll skulle ske i samverkan med den skatteskyldige, medför en risk att kontrollen av beskattningen skulle ske ”på den skatteskyldiges villkor”. Att tidpunkten för revisionen skulle avtalas i förväg och att den reviderade i och med detta förvarnas kritiserades av

¹¹⁷ Närmare om möjligheterna att genomföra taxeringsrevision se Höglund sid. 150 ff.

¹¹⁸ Prop. 1993/94:151 sid. 166.

¹¹⁹ Se JO:s ämbetsberättelse 1982/83 sid. 305 med hänvisning till JO:s beslut 1981-05-05 (dnr 784-1979 m.fl.).

¹²⁰ Höglund sid. 154.

¹²¹ TL 3 kap 9 § 4 st.

¹²² Prop. 1996/97:100 sid. 481 ff.

Baekkevold.¹²³ Denna inställning mötte kritik från andra skribenter som menade att även om SKV ska kontakta den reviderade och att revision ska ske i samverkan med denne så medför detta inte att lagstiftningen är tandlös. Hultqvist skriver att ”Revision är ingalunda, som Baekkevold påstår en >>frivillig>> kontrollform”¹²⁴. Revision har i och med de då gjorda ändringarna i TL inslag av samverkan mellan kontrollanten och den kontrollerade. Detta är dock en balans och det finns inte någon möjlighet att undkomma eller genom att motsätta sig på annat sätt slippa att bli reviderad.¹²⁵ Baekkevolds resonemang kritiserades också av Bo Norrman, länsskattechef i Göteborg som menade att skattekontrollen inte skulle bli mindre effektiv i och med lagstiftarens vilja att samverka med den reviderade.¹²⁶

SKV skriver att revisionsreglerna i 3 kap TL fullt ut ska vara tillämpliga vid revision med anledning av en ansökan om ett prissättningsbesked. SKV skriver också att även då en ansökan om ett prissättningsbesked i högre grad än taxering i allmänhet bygger på samförstånd mellan SKV och den skatteskyldige så bör det finnas en möjlighet att genomföra revision för att kontrollera lämnade uppgifter. SKV menar att sådan kontroll först och främst ska genomföras i samförstånd med den ansökande. Kan en samförstånds lösning inte träffas så finns det möjlighet för den skatteskyldige att ansöka om att undanhålla viss information från revisionen genom 3 kap 13 § TL. Alternativt så finns det möjlighet att återkalla ansökan.¹²⁷

Oavsett möjligheten att återkalla sin ansökan så upplevs användandet av taxeringsrevision i APA-förfaranden som en frångång från neutraliteten mellan parterna. Taxeringsrevisionsinstitutet har flera inslag som ligger på gränsen till vad som får räknas som tvångslagstiftning. Speciellt problematiskt är att i och med att revision tillåts i APA-ärenden öppnas också dörren för att genomföra överraskningsrevisioner. Överraskningsrevisionerna har blivit kritiserade i doktrinen på grund av avsaknaden av frivillighet och det relativt omfattande intrånget i den enskildes rättsfär. Höglund går så långt som att mena att överraskningsrevisionens särprägel gör att den endast är berättigad vid misstanke om skattebrott. Då beslut om överraskningsrevisioner precis som vanliga revisioner inte kan överklagas så menar Höglund att detta ger SKV oproportionerligt stora maktbefogenheter då verket kan agera på eget bevåg utan utomstående granskning.¹²⁸ Det finns inte något i lagförslaget eller i

¹²³ Baekkevold, Arne. *Taxeringsrevision – på den skatteskyldiges villkor?* Svensk Skattetidning (SvSkT) nr 5 1994 sid. 366 f.

¹²⁴ Hultqvist, Anders. *Skilnaden mellan skattekontroll i samverkan och tvångsåtgärder* SvSkT nr 6-7 1994 sid. 463 ff.

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Norrman, Bo. *Stickprovskontroller* SvSkT nr 8 1994 sid. 604 f.

¹²⁷ Utredningen sid. 88 f.

¹²⁸ Höglund menar att den nuvarande lagstiftningen gör att taxeringsrevisioner liknar ett regelrätt tvångsmedel trots lagstiftarens föresats att revision ska genomföras i samverkan med den skatteskyldige Höglund sid. 164 ff.

utredningen som tyder på att överraskningsrevisioner inte kommer att kunna användas för att kontrollera lämnade uppgifter i ett APA-ärende.

Förutom överraskningsrevisioner så finns det en del andra eventuella problem med att använda sig av taxeringsrevisionsinstitutet i en annars frivillig process. En svårighet är frågan om förelägganden och den ansökandes rätt att avsluta ansökningsprocessen. Det finns möjlighet för SKV att förelägga den reviderade att vid vite fullgöra sin skyldighet att medverka vid revisionen och överlämna all information som SKV begär från honom.¹²⁹ Den reviderade vägrar dock att fullfölja dessa skyldigheter enligt 3 kap 12 § TL. Den reviderade föreläggs då vid vite att samarbeta. Istället för att göra detta så vill den ansökande avsluta APA-processen. Då det inte finns någon möjlighet att överklaga vare sig ett beslut om taxeringsrevision eller ett vitesföreläggande är frågan om den ansökande fortfarande är skyldig att inkomma med de efterfrågade uppgifterna även om han har dragit sig ur APA-processen.¹³⁰ Eller om den ansökandes rätt att begära omprövning av APA-beslutet undanröjs av en förestående taxeringsrevision.¹³¹ Det finns också en sekretessaspekt i denna problematik. Om revisionen avbryts i och med att näringsidkaren drar sig ur men information om att en revision har påbörjats kommer till kännedom för tjänstemän ansvariga för det allmänna beskattningsarbetet så kan det finnas en risk att den ansökande snart kommer att finna sig reviderad igen. Det finns som nämnt skydd mot att en revision genomförs då inga oegentligheter har framkommit i självdeklarationen men jag anser att det finns en inte försumbar risk att medvetenhet om en skatteskyldiges vilja att inte bli reviderad kan leda till att denne granskas mer noggrant än vad som annars hade varit fallet. Även om denna granskning inte nödvändigtvis innebär en taxeringsrevision.

Taxeringsrevision får göras för att kontrollera att uppgiftsskyldigheten enligt LSK har uppfyllts. Taxeringsrevisionen är på detta sätt idag begränsad till att beröra kontroll av de uppgifter som lämnats i självdeklarationen eller på annat sätt på grund av bestämmelser i LSK.¹³² Det material som får granskas omfattar i princip samtliga handlingar som rör den reviderades verksamhet.¹³³ Förutsättningen är dock alltid att dessa handlingar behöver granskas för att kontrollera något som omfattas av

¹²⁹ TL 3 kap 12 §.

¹³⁰ TL 6 kap 2 §.

¹³¹ Om näringsidkarens rätt att dra sig ur förhandlingar se utredningen sid. 76-77. Näringsidkaren har också möjlighet att begära omprövning av ett lämnat besked enligt lagförslaget 13-14 samt 17 §§. Enligt dessa paragrafer kan näringsidkaren begära omprövning av beskedet om någon av de förutsättningar som beskedet vilar på har ändrats. Ett besked får inte heller lämnas om inte parterna är överens enligt 12 §. SKV skriver också i utredningen att den bundenhet som gäller för näringsidkaren bygger på att om denne inte följer beskedet så kan det återkallas, någon bundenhet kopplad med sanktioner mot näringsidkaren finns inte. Det finns både under ansökningsprocessen och under giltighetstiden stora möjligheter för näringsidkaren att dra sig ur beskedet och i och med detta bryta förhållandet mellan sig och APA-myndigheten, SKV.

¹³² TL 3 kap 8 §.

¹³³ Det finns möjlighet för den reviderade att begära att viss information ska undantas från revisionen, se TL 3 kap 13 §.

uppgiftsskyldigheten i LSK. I den föreslagna lagändringen för att tillåta taxeringsrevision som ett medel för att granska uppgifter i ett APA-ärende så finns inte någon liknande begränsning. Taxeringsrevision ska vara möjlig för att kontrollera samtliga uppgifter ”som lämnats i ett ärende enligt lagen (2008:xxx) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller för att kontrollera att i ett prissättningsbesked angivna förutsättningar föreligger”. Lagförslaget innebär att samma informationsmassa som är öppen för normal revisionsgranskning är också öppen för APA-revisionsgranskning. En skillnad mellan dessa två fall är dock att grunden för granskningen av en viss handling inte behöver vara kontroll av en uppgift som lämnats på grund av uppgiftsskyldighet. Snarare så kan en taxeringsrevision inledas för kontroll av vilken *uppgift* som helst som *lämnats* i ärendet.

5.4.2 Definition av termen ”lämnats” i svensk skattelagstiftning

Termer som förekommer i TL ska i de fall inget annat är föreskrivet ha samma innebörd som de har i IL. Termen ”lämnats” definieras dock inte i någon av dessa lagar.¹³⁴ TL hänvisar förvisso också till LSK angående skyldigheten att lämna uppgifter till ledning för taxeringen men inte heller i denna lag definieras termen ”lämnats”.¹³⁵ Det närmaste man kan komma för att utreda termens betydelse är en definition som kan hittas i Tryckfrihetsförordningen (TF) angående när en uppgift ska anses inkommen till myndighet. Detta lagrum gäller dock endast uttryckligen handlingar och inte ”uppgifter” som det är fråga om i detta fall.¹³⁶ Angående handlingar så anses de inkomna (lämnade) till en myndighet då de har anlänt till myndigheten eller då de kommit behörig befattningshavare till handa. Även i Förvaltningslagens 10 § nämns termen ”lämnats” angående inkomna handlingar. Inte heller denna paragraf ger närmare vägledning, bestämmelsen överensstämmer i stor sett med offentlighetsregleringen i TF.¹³⁷ Genomgående är det så att den tidigaste tänkbara tiden räknas då man bedömer om en handling kan anses inkommen till en myndighet.¹³⁸

De definitioner om termen ”lämnats” som finns är skrivna för att främja offentlighetsprincipen på det sätt att en uppgift ska erhålla offentlighet vid ett så tidigt tillfälle som möjligt. Definitionerna gör det så lätt som möjligt för den enskilde att fullgöra en uppgiftsskyldighet mot det allmänna. En lämnad handling ska anses inkommen till myndigheten vid den tidigaste möjliga tidpunkten. Dessa definitioner är inte skrivna på ett sätt som ställer något krav på aktivt handlande från den lämnandes sida, en uppgift behöver inte nödvändigtvis vara lämnad av den som uppgiften berör för att anses som ”lämnad”. Det är svårt att dra några klara slutsatser från analysen om

¹³⁴ Se TL 1 kap 3 § samt IL 2 kap.

¹³⁵ Se TL 1 kap 4 § samt LSK 1 kap 5 §.

¹³⁶ TF 2 kap 6 §.

¹³⁷ Se FL 10 § samt Jermsten, Rikards kommentar till denna paragraf i KARNOV.

¹³⁸ Strömberg, Håkan. Lundell, Bengt. Handlingars offentlighet och sekretess. 10:e uppl. Studentlitteratur. Lund 2007. (cit. Strömberg) sid. 23 ff.

termen ”lämnats” betydelse i TL, det som dock kan sägas är att det inte enligt gällande rätt verkar finns några formella krav på hur ett lämnande ska gå till. I och med detta kan mycket väl all information som på något sätt har kommit fram i ett APA-ärende, muntlig eller skriftlig, anses som lämnad, all denna information kan i och med detta ligga till grund för ett beslut om taxeringsbesök eller revision.

5.4.3 Definition av termen ”uppgift” i svensk skattelagstiftning

”Uppgifter” i APA-ärende nämns på ett till ställe i utredningen förutom i avsnittet om taxeringsrevision, jag förutsätter att SKV använder termen ”uppgift” i samma betydelse igenom hela utredningen. Termen nämns i avsnittet angående sekretess inom ett APA-förfarande. I detta avsnitt stadgas det att ”uppgift” i APA-ärende bör omfattas av sekretessen i SekrL 9 kap 1 §.¹³⁹ Används termen ”uppgift” konsekvent så kan det finnas ledning om termens betydelse i SekrL 9 kap 1 §. Det framstår som om ”uppgift” enligt 9 kap 1 § bör definieras som att omfatta alla uppgifter som existerar i myndighetens verksamhet. Enligt förarbetena till SekrL så omfattas alla uppgifter som en myndighet innehar av sekretesskyddet. Det finns inget klart svar på om en uppgift kan finnas hos en myndighet utan att var lämnad till denna. Som nämnt ovan i 5.4.2 så verkar det inte finnas något krav på att en uppgift ska ha frivilligt överlämnats till myndigheten för att den ska kunna vara lämnad till myndigheten. På grund av detta drar jag slutsatsen att den föreslagna ändringen i TL 3 kap 7 och 8 §§ kan komma att innebära en utökning av vilka uppgifter som kan läggas till grund för en taxeringsrevision eller ett taxeringsbesök. Dessa instrument kan enligt den föreslagna lagändringen företas för kontroll av samtliga uppgifter som inkommit i ett APA-ärende utan krav på skriftlighet eller uppgiftsskyldighet enligt LSK.

5.5 Sammanfattning

Lagförslaget öppnar för att SKV ska ges revisionsmöjligheter för att kontrollera ”uppgifter lämnade” i ett APA-ärende. Detta ska göras genom att två paragrafer i TL utökas till att också omfatta den föreslagna prissättningslagen. Revisionsinstitutet är idag begränsat. Ett beslut om att genomföra en revision eller ett taxeringsbesök får endast fattas för att kontrollera en uppgift som omfattas av den i LSK lagstadgade uppgiftsskyldigheten. Den föreslagna lagkonstruktionen kommer att medföra att SKV får utökade möjligheter att genomföra revision. Detta då ett revisionsbeslut kan fattas för att utföra kontroll av samtliga uppgifter som lämnats i ett APA-ärende. Det finns enligt mig risk för att den föreslagna lagstiftningen kommer att avskräcka presumtiva ansökande från att söka prissättningsbesked. Det är självklart så att SKV måste ha möjlighet att kontrollera de uppgifter som lämnas av de ansökande jag menar dock att

¹³⁹ Utredningen sid. 92.

för att kraven på kontroll ska kunna upprätthållas så räcker det om taxeringsbesök tillåts och inte taxeringsrevision. Ett taxeringsbesök innebär ett mindre intrång i näringsidkarens rättsfär då ett taxeringsbesök alltid genomförs i samverkan med den skatteskyldige. Näringsidkaren sätter i och med detta själv gränserna för hur långt SKV får gå i sin kontroll. Om SKV inte anser att kontrollen har kunnat genomföras på ett fullgott sätt på grund av att näringsidkaren inte har tillåtet det så har SKV enligt lagförslaget stora möjligheter att återkalla ett lämnat prissättningsbesked.

6 Sekretessaspekten

Mycket av den information som SKV menar kommer att behövas i en utredning om ett prissättningsbesked är sådan att den inte idag omfattas av uppgiftsskyldighet eller dokumentationsskyldighet enligt LSK eller annan lag. Informationsbehovet i ett APA-ärende kommer alltså många gånger att gå utöver vad SKV idag normalt har rätt att inhämta från den skatteskyldige. I och med detta finns det anledning att inhämtad information är väl sekretesskyddad, inte bara från allmänhetens insyn utan också från användning i SKV:s övriga verksamhet. Vilket lagskydd finns för att lämnad information inte används utanför APA-förfarandet?

Det är också intressant att se på hur möjligheten till taxeringsrevision kan komma att påverka hanteringen av sekretesskyddade uppgifter. Till exempel om SKV anser att verket har behov av information om den ansökande som finns i utlandet, exempelvis under sekretess hos en utländsk skattemyndighet. Vilka regler gäller för inhämtande av sådan information? Detta är inte ett problem som är inskränkt till APA-problematiken. I samtliga fall då en taxeringsrevision genomförs så kan information som är sekretesskyddad enligt utländsk lag komma att vara intressant för utredningen. Denna andra fråga kan formuleras: på vilket sätt inverkar den mellanstatliga regleringen av informationsutbyte på en taxeringsrevision?

6.1 Effekten av sekretess enligt 9 kap 1 § SekrL

Effekten av sekretess regleras i 1 kap 2 § SekrL. Bestämmelsen innebär i stora drag ett förbud för en myndighet eller en anställd vid en myndighet att röja en uppgift som enligt SekrL, eller annan lag, är skyddad av sekretess för enskild eller för allmänheten. Angående termen ”uppgift” så bör denna term som en utgångspunkt kunna omfatta så gott som all information angående den enskildes ekonomiska situation som den aktuella myndigheten har tillgång till.¹⁴⁰ Enligt SekrL 1 kap 4 § får inte heller uppgiften användas utanför den verksamhet i vilken sekretessen gäller. Exempelvis får inte en tjänsteman på myndighet som i sin roll som detta har tillgång till sekretesskyddad använda denna för egen vinning.

Sekretessbestämmelser är ofta förenade med så kallade skaderekvisit. Ett rakt skaderekvisit medför att sekretess gäller om det kan antas att ett röjande av den skyddade uppgiften kan medföra en viss skada. Det raka skaderekvisitet har så att säga offentlighet som huvudregel, offentligheten får dock vika i de fall att den kan leda till skada. Omvänt så innebär ett omvänt skaderekvisit att sekretess är huvudregeln, uppgiften får endast röjas om detta kan göras utan att skada uppkommer. En sekretessbestämmelse med ett omvänt skaderekvisit ger i och med detta ett starkare sekretesskydd

¹⁴⁰ Prop. 1979/80:2 Del A sid. 119 & 258 f. Se även ovan avs. 5.4.3.

än det raka.¹⁴¹ Skattesekretessen i 9 kap 1 § är inte försedd med något skaderekvisit alls, detta kallas absolut sekretess. Denna form av sekretess innebär att oavsett vilken skada som objektivt kan följa ett röjande av uppgiften så är detta förbjudet.¹⁴² Sekretessen i dessa fall är särskilt stark då den kvarstår även om uppgiften bevisligen kan röjas utan att någon skada skulle uppkomma för någon.

Den viktigaste frågan i detta fall är dock inte om sekretessen kan upprätthållas gentemot det allmänna. Det som remissinstanserna uttrycker oro för är att informationen som lämnats i en APA-process kommer att användas till annat än att utreda och meddela prissättningsbesked, exempelvis för att utreda den ansökande närmare i det normala taxeringsarbetet än vad som annars hade gjorts.

6.2 Sekretess inom samma verksamhet

Grundförutsättningen är att om en uppgift ”förekommer” hos viss myndighet så medför sekretessen också att uppgiften inte ska lämnas till ”annan myndighet”.¹⁴³ Sekretesskyddad information får inte heller fritt överföras mellan en myndighets verksamhetsgrenar i de fall dessa kan anses vara självständiga verksamheter.¹⁴⁴ Självständighetskriteriet i denna paragraf ska bedömas på samma sätt som i TF 2 kap 8 § som behandlar frågan om handlingars offentlighet.¹⁴⁵ Offentlighet erhålls då handlingen anses som inkommen till en myndighet.¹⁴⁶ Som behandlat ovan i 5.4.2 så anses handlingar inkomna till myndighet då den anlänt till myndigheten eller kommit behörig befattningshavare till handa. I och med att handlingen har inkommit så får den också status som offentlig handling. En handling erhåller också offentlighet som allmän handling i vissa fall då den skickas inom en och samma myndighet, detta om avsändaren och mottagaren anses vara organ som agerar självständigt från varandra. Denna självständighetsbedömning görs främst med hänsyn till de olika organens mått av självständig beslutanderätt. Även om i fall då ingen egentlig självständig beslutanderätt finns så kan två delar av samma myndighet bedömas som självständiga på grund av en rad andra anledningar. Exempelvis så kan självständighet föreligga om det berörda organet har rätt att göra egna bedömningar i frågor eller avge yttranden till andra delar av myndigheten. Detta förutsätter att organet företräder viss sakkunskap eller särskilda intressen som inte finns representerade inom det andra organet.¹⁴⁷

¹⁴¹ Närmare om grundläggande sekretesslagstiftning se: Strömberg sid. 44 f.

¹⁴² Definition av ”absolut sekretess” i Holstad, Sigvard. Sekretess i allmän verksamhet: en introduktion till de grundläggande reglerna. 3:e uppl. Nordstedts Juridik. Stockholm. 2007. sid. 23 & 29.

¹⁴³ SekrL 1 kap 3 §.

¹⁴⁴ SekrL 1 kap 3 § 2:a st.

¹⁴⁵ Strömberg sid. 42.

¹⁴⁶ Se TF 2 kap 1,3 & 6 §§.

¹⁴⁷ Strömberg sid. 21.

Frågan i vårt fall är om sådan självständighet kan komma att föreligga mellan den delen av SKV som kommer att administrera APA-lagstiftningen och SKV i sin vanliga taxeringsverksamhet. Finns sådan självständighet så bör också sekretess gälla för uppgifter som lämnas till APA-organet gentemot resten av SKV. Angående SKV:s verksamhet så ska enligt JO olika skattekontor inte bedömas som självständiga organ. Detta gör att handlingar kan skickas fritt mellan olika skattekontor utan att de bedöms som allmänna handlingar hos mottagaren.¹⁴⁸ Detta gör i förlängningen att sekretess inte heller gäller mellan kontoren. Om APA-handläggningen sker inom det vanliga beskattningsarbetet på de lokala skattekontoren så kommer dessa inte att anses som självständiga från varandra. Detta gör att information inkommen i ett APA-ärende kommer att fritt kunna skickas mellan olika skattekontor utan skydd av intraorganisatorisk sekretess.

I propositionen ”Det nya skatteverket” skrivs det att SKV kan delas upp i en rad verksamhetsgrenar. Förutom den faktiska beskattningsverksamheten så har SKV hand om exempelvis folkbokföring, fastighetstaxering och brottsutredningar. Handlingar som lämnas mellan dessa grenar blir allmänna hos mottagaren, i och med detta så gäller också sekretess mellan dessa verksamhetsgrenar.¹⁴⁹ Enligt detta gäller att beskattningsverksamheten bedöms som en verksamhetsgren. SKV skriver i utredningen att verket anser att ärenden om prissättningsbesked ingår i verksamheten om för fastställande av underlag för bestämmande av skatt.¹⁵⁰ Denna passage i utredningen handlar om vilken sekretess som bör gälla för information i APA-ärenden. Om SKV med detta menar att APA-ärenden ska vara en del av verksamhetsgrenen ”beskattning” så kommer inte sekretessskyddet enligt SekrL 1 kap 3 § 2:a st. att ge skydd för uppgifter lämnade i APA-ärenden gentemot den övriga beskattningsverksamheten. Enbart en sådan sekretess kan komma att inskränka nyttan med den föreslagna lagen då risken för att känslig information används utanför APA-processen kan avskräcka presumtiva ansökande.

6.3 Något om den föreslagna förstärkningen av sekretesskyddet

SKV har föreslagit att en bestämmelse tas med i lagen om prissättningsbesked som begränsar användningen av lämnad information i andra delar av SKV:s verksamhet. 21 § i lagförslaget stadgar att: ”På begäran av en näringsidkare får uppgift som ges in i ett ärende om prissättningsbesked och som Skatteverket med stöd av annan lag inte har möjlighet att hämta in bara användas vid handläggning av detta ärende”.¹⁵¹ SKV skriver att avsaknad av detta skydd skulle kunna medföra att

¹⁴⁸ JO:s ämbetsberättelse 1999/2000 s 393.

¹⁴⁹ Prop. 2002/03:99 sid. 234 f.

¹⁵⁰ Utredningen sid. 92.

¹⁵¹ Lagförslaget 21 §.

näringsidkare avstår från att ansöka om prissättningsbesked vilket skulle skada APA-institutets nytta.¹⁵²

Remissinstanserna har en del invändningar angående den faktiska effekten av denna paragraf. Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet menar exempelvis att det hade varit att föredra att tillämpningsområdet av paragrafen utvidgas till att gälla samtliga uppgifter som lämnas i ärendet och inte endast de som SKV inte kan inhämta med stöd av annan lag.¹⁵³

Sveriges advokatsamfund är också kritiska och menar att regeln får så gott som ingen effekt alls enligt den föreslagna lydelsen. Detta då SKV:s möjligheter att inhämta information med stöd av annan lag är synnerligen långtgående om man ser till alla verkets befogenheter. Advokatsamfundet skriver att: ”inga uppgifter omfattas av det särskilda skyddet, eftersom Skatteverket vid en revision i praktiken har möjlighet att ta del av allt som rör en näringsidkare”.¹⁵⁴

6.4 Informationsutbyte med andra länders skattemyndigheter

Då prissättningsbeskeden inte bara berör inländska förhållanden så kan SKV i sin kontroll behöva ta del av information som finns i utlandet hos den andra nationella skattemyndigheten. En möjlighet att samverka med det andra landets skattemyndighet kommer i och med detta att vara viktig för en effektiv kontroll. Angående sådan information uppstår då frågan om hur denna information kan överföras mellan denna skattemyndighet och SKV. Informationen kan exempelvis vara sådan att den skyddas av det andra landets interna sekretessregler. Det kan röra sig om slutsatser av genomförda utländska revisioner eller detaljer kring tidigare års taxeringsbeslut. Det kan också röra information som SKV är intresserad av att införskaffa från näringsidkaren men som verket inte kan få direkt från den ansökande. Om utländsk sekretess gäller för den information som SKV begär från den utländska myndigheten så uppstår frågan om hur en sådan överlämning kan göras utan att detta strider mot de utländska sekretessreglerna. Formerna för sådant internationellt informationsutbyte regleras dels i de bilaterala dubbelbeskattningsavtalen och dels i nationell svensk rätt.

I OECD:s modellavtal art. 26 regleras möjligheten för behöriga myndigheter att utbyta information mellan varandra. Detta för att underlätta tillämpningen av det dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan de båda länderna. Förekomsten av denna artikel i modellavtalet medför att de allra flesta av Sveriges bilaterala dubbelbeskattningsavtal innehåller artiklar med motsvarande lydelse. Enligt modellavtalet så ska de behöriga myndigheterna utbyta den information som är ”foreseeably relevant” för att det aktuella avtalet ska tillämpas på rätt sätt. En begäran om handräckning kan lämnas

¹⁵² Utredningen sid. 85.

¹⁵³ Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet. Remissvar sid. 2.

¹⁵⁴ Sveriges Advokatsamfund. Remissvar sid. 5.

oavsett om den efterfrågade informationen är föremål för speciell granskning exempelvis en taxeringsrevision. Termen ska enligt kommentaren till art. 26 tolkas som att den omfattar ett vitt område av information om samtliga aspekter av de båda ländernas nationella regelsystem och policys i skatteadministrationen. Även information angående situationer som inte berör någon direkt tillämpning av en viss artikel i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet.¹⁵⁵ Även om den berörda informationsmängden är väldigt omfattande så finns det vissa inskränkningar. Enligt art. 26.3 b skall dock inte en begäran om handräckning genomföras i vidare mån än vad som hade kunnat göras enligt den efterfrågande statens nationella rätt. En kontrakterande stat får med andra ord inte större möjlighet att införskaffa information i den andra staten än vad den har i sitt eget land. Inte heller så kan en stat efterfråga information som inte kan införskaffas enligt den andra statens interna rätt. Det finns också möjligheter för kontrakterande länder i vissa fall undanta information för att skydda de skatteskyldigas intressen. Exempelvis ska inte information lämnas ut som innehåller någon affärshemlighet eller liknande, art. 26.3 c ”trade or other business secret”. Vid bedömningen angående om en viss information ska anses vara en affärshemlighet och i och med detta inte ska lämnas till den förfrågande staten så ska en kontrakterande stat bland annat ta hänsyn till den efterfrågande statens nationella sekretessregler samt de sekretessbestämmelser som finns i art. 26.2. Om denna bedömning visar att någon större risk för skada för den skatteskyldige inte föreligger så menar OECD att informationen i fråga inte bör undanhållas den efterfrågande staten. I kommentaren till art. 26.3 c föreskrivs det att denna bestämmelse är till för att ge de kontrakterande parterna en möjlighet att skydda de skatteskyldigas intressen. Denna möjlighet ska dock användas restriktivt då en alltför vid tolkning kommer att motverka effektiviteten i informationsutbytet. En förutsättning för att information ska lämnas är att den i mottagarlandet erhåller samma sekretesskydd som information inhämtad enligt mottagarlandets egna interna sekretessregler.

De svenska nationella lagar som reglerar handräckning i skatteärenden speglar i stort sett reglerna i OECD:s modellavtal.¹⁵⁶ Handräckning ska lämnas av den svenska behöriga myndigheten i den mån som överenskommelse om detta, förekomst av motsvarande art. 26 OECD, föreligger. På samma sätt så får handräckning begäras av den svenska behöriga myndigheten i den mån som överenskommelse om detta föreligger mellan Sverige och den andra inblandade staten. Handräckning får inte innebära att svensk myndighet agerar utöver sitt mandat enligt svensk rätt. Inte heller får handräckning begäras om inte den begärda åtgärden kan utföras i Sverige i ett likartat ärende. Handräckning får inte enligt svensk lag

¹⁵⁵ Se närmare om användningen av dylika artiklar Pelin L. Internationell Skatterätt i ett Svenskt perspektiv. 3:e uppl. Prose Design & Grafik, Lund 2004. (cit. Pelin 2) sid. 182 f.

¹⁵⁶ De lagar jag syftar till är: lag (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna, lag (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Innehållet i dessa lagar är i likartade men de riktar sig som namnen antyder till Sveriges förhållande med olika stater.

medföra att en svensk myndighet tvingas att lämna affärshemligheter eller annan känslig information om sådant lämnande kan leda till allvarligt förfång för en näringsidkare i dennes näringsverksamhet. Inte heller så får svensk myndighet begära handräckning om genomförandet av sådan skulle innebära att sådan hemlig information lämnas av den utländska myndigheten.¹⁵⁷

Som nämnt ovan så är informationsutbytesartiklarna i de olika dubbelbeskattningsavtalen skrivna för att tillåta utbyte av information mellan de kontrakterande parterna. Utbytet begränsas dock av vad som kan göras i likartade ärenden enligt nationell rätt. SKV har under en pågående taxeringsrevision större möjligheter att inhämta information om en skatteskyldig än vad verket har i sin normala verksamhet. Att införa taxeringsrevision som kontrollverktyg i lagen om prissättningsbesked påverkar i så fall direkt SKV:s möjlighet till insyn i den ansökandes utländska intressen. Revisionen utvidgar den informationsmassa som SKV har rätt att ta del av i Sverige och utvidgar då också den informationsmassa som SKV kan begära från en utländsk myndighet. Så som förslaget till ny lag om prissättningsbesked ser ut idag så kommer lagen att ge SKV stora möjligheter till insyn, inte bara i den del av den ansökandes verksamhet som är belägen i Sverige utan i lika stor grad den utländska delen av verksamheten.

6.5 Införande i beskattningsdatabasen

SKV skriver i utredningen att existensen av ett prissättningsbesked ska tas med i beskattningsdatabasen. Detta då det är nödvändigt att den som handhar den faktiska taxeringen av näringsidkaren vet om att det finns en överenskommelse angående näringsidkarens internprissättning.¹⁵⁸ Att existensen av ett prissättningsbesked medtas i beskattningsdatabasen medför inte några praktiska problem ur sekretessynpunkt. Detta är positivt då handläggaren på detta sätt inte behöver ta ställning till näringsidkarens internprissättningspolicy. Denne kan vara trygg i att prissättningsbeskedet garanterar att internpriserna följer armlängdsprincipen.

6.6 Sammanfattning

Den löpande svenska skatteadministrationen bygger i stora drag på information inlämnad i självdeklarationer. Lämnandet av sådan information omfattas av en uppgiftsskyldighet enligt LSK, något som inte är fallet med mycket av den information som kommer att krävas i utredningar om APA-besked. Utredningens förslag innebär att den sekretess som gäller vid normal beskattningsverksamhet också ska omfatta den information som lämnas eller inkommer i ett APA-ärende. Det finns enligt vissa remissinstanser tveksamheter angående om denna sekretessbestämmelse är

¹⁵⁷ Se angående detta exempelvis regleringen i Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden. (LÖHS) 6 samt 14-16 §§.

¹⁵⁸ Se SKV:s utredning sid. 93-94 för närmare redogörelse av SKV:s inställning i frågan.

tillräcklig. Ett APA-förfarande är i mycket högre grad är ett jämställt tvåpartsförhållande mellan det allmänna och den ansökande än den normala löpande beskattningsverksamheten. Det inleds på näringsidkarens frivilliga ansökan och präglas genomgående av frivillighet och samverkan, exempelvis så har både SKV och den ansökande stora möjligheter att dra sig ur pågående förhandlingar.

SKV har i och med gällande dubbelbeskattningsavtal och intern rätt möjlighet att införskaffa information om den ansökande även från utländska skattemyndigheter. En begäran om en handräckningsåtgärd får endast göras om samma åtgärd kan göras i Sverige i ett likartat ärende. En pågående taxeringsrevision kan påverka vad som bedöms vara ett "likartat ärende" och kan i och med detta inverka på vilken information som SKV kan begära in från utländska myndigheter.

Information som lämnas i ett APA-ärende behandlas inte på annat sätt än den information som SKV på annat sätt erhåller i sin roll som nationell skattemyndighet. Det finns dock tvivel framförda av remissinstanserna att sådan sekretess är tillräcklig. Den föreslagna inskränkningen i SKV:s rätt att använda lämnad information i 21 § i lagen om prissättningsbesked har brister. Formuleringen undantar alla uppgifter som SKV på något sätt skulle kunna inhämta med stöd i annan lag. En lösning på detta problem skulle kunna vara att en paragraf medtas i den föreslagna prissättningslagen som totalt förbjuder annan användning av lämnad information än utredning och lämnande av det sökta prissättningsbeskedet. En sådan paragraf skulle medföra att sekretessproblematiken lindras. Risken för att information lämnad i ett APA-ärende når ut till tjänstemän som arbetar med det normala beskattningsarbetet, och påverkar deras bedömningar, är dock fortfarande större än om APA-enheten hade varit en självstyrande del av SKV. Den främsta bristen i förslaget rörande sekretessen menar flera av remissinstanserna är nämligen inte risken att inlämnade uppgifter röjs för det allmänna eller andra enskilda. Problemet ligger i den interna hanteringen av den lämnade informationen som SKV inte hade haft omedelbar tillgång till om en APA-ansökan inte hade gjorts. Uppgifter som lämnas till SKV enligt uppgiftsskyldigheten i LSK används för att fastställa rätt skatt och för kontroll av inlämnade yrkanden om avdrag eller dylikt. Då det finns en möjlighet att information som lämnas i ett APA-ärende kan användas inom SKV:s normala verksamhet så kan detta innebära att en näringsidkare som ansöker om ett prissättningsbesked riskerar att bli mer ingående, mer betungande, granskad än den som inte har ansökt om ett prissättningsbesked. En lösning på detta problem är att en framtida APA-enhet inom SKV organiseras så att den bedöms som en egen verksamhetsgren, detta skulle medföra att sekretessen även gäller mellan APA-enheten och den normala beskattningsverksamheten. Det finns inte några rättsliga hinder för att SKV upprättar en självständig division som tar på sig rollen som administratör av ett APA-system.¹⁵⁹ SKV motsätter sig ett sådant upplägg då man menar att kontrollen av lämnade prissättningsbesked

¹⁵⁹ FIS 8 §.

kräver taxeringsbefogenheter. Att skilja APA-enheten från SKV, och ge APA-enheten självständiga taxeringsrevisionsbefogenheter, skulle i och med detta öka risken för att näringsidkaren blir reviderad två gånger i samma sakfråga.¹⁶⁰ Detta resonemang håller inte jag med om. En självständig myndighet alternativt en självständig enhet inom SKV menar jag behöver inte revisionsbefogenheter för att sköta administrationen av ett APA-institut. Befogenheter att genomföra taxeringsbesök är tillräckliga för att kontrollera lämnade prissättningsbesked.¹⁶¹ I och med detta så försvinner risken för att en näringsidkare riskerar att drabbas av dubbla taxeringsrevisioner.

¹⁶⁰ Utredningen sid. 65.

¹⁶¹ Se ovan avsnitt 6.3.4.

7 Avslutning

Enligt de lämnade remissvaren så är stora delar av instanserna positivt inställda till en svensk lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.¹⁶² Något som också återfinns i många av remissvaren är kritik mot detaljerna i det förslag till sådan lag som lämnats av Skatteverket. Jag har i denna uppsats undersökt detta lagförslag mot bakgrund av denna kritik. Jag har tittat på förhållandet mellan SKV som handläggande myndighet och den ansökande näringsidkaren, här finns enligt mig två stora problemområden.

7.1 SKV:s kontrollmöjligheter

Utredningen föreslår att taxeringsbesök ska kunna företas i och med en prissättningsbeskedsansökan. Taxeringsbesöket är på många sätt annorlunda från taxeringsrevisionen då det alltid företas i samverkan med den skatteskyldig. Skatteverket har stora möjligheter att underkänna en APA-ansökan om tillräcklig information om den aktuella prissättningssituationen inte kan tas fram. I och med detta så medför den ansökandes eventuella vägran att tillgodose verkets förfråganden om taxeringsbesök förmodligen att den lämnade ansökan avslås. Jag menar att APA-institutets effektivitet kan skadas av införandet av taxeringsrevisionen som ett kontrollverktyg. Likväl så finns ett behov av att kunna kontrollera de uppgifter som den ansökande lämnar. Taxeringsbesök kan här användas så att en fullgod kontroll kan upprätthållas samtidigt som frivilligheten i förfarandet kvarstår och balansen mellan den ansökande och den administrerande myndigheten bibehålls. Jag menar att tillståndet av taxeringsbesök som kontrollverktyg vid APA-ansökningar medför att samtliga fördelar som följer med att lämnad information kan kontrolleras bibehålls, samtidigt så undviks det problematiska med att införa ett kontrollverktyg med tvångsinslag i en annars frivillig process.

Skulle lagförslaget i sin nuvarande form bli verklighet så finns det en risk för att så långt gående kontrollmöjligheter som taxeringsrevision i ett annars frivilligt förfarande kommer att göra prissättningsbesked mindre attraktiva för de potentiella näringsidkarna. Oavsett hur regeln kommer att tillämpas i detaljerna så kommer möjligheten att utsättas för en så ingående granskning som en taxeringsrevision innebär att medföra att färre näringsidkare än vad som annars varit fallet kommer att ansöka om prissättningsbesked. Det föreligger också en reell möjlighet att ett införande av

¹⁶² Se dock NUTEK:s remissvar, verket menar att ett formaliserat förfarande är onödigt då det främst är större koncerner som kommer att vara intresserade av prissättningsbesked. Lämnandet av APA-besked för dessa större koncerner kan även i fortsättningen administreras av Regeringen. Arbetsbelastningen för regeringen i och med detta kommer inte att bli övermäktig då det endast kommer att vara ett fåtal som kommer att ansöka enligt NUTEK.

taxeringsrevisionsbefogenheter i APA-institutet kan ge andra oönskade konsekvenser och skapa lika många nya problem som det löser.

7.2 Sekretessfrågor

Sekretess gäller för uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden enligt SekrL 9 kap 1 §. SKV anser att denna paragraf kan användas direkt på alla uppgifter som inkommer angående en ansökande i ett APA-förfarande. Det finns dock betänkligheter angående möjligheterna att inkomna uppgifter också kan komma att användas i SKV:s normala verksamhet. Om APA-administrationen läggs inom samma verksamhetsgren av SKV som beskattningen så finns det inget sekretesskydd som gör att uppgifter, lämnade i ett APA-ärende, inte kan komma att användas inom SKV:s normala beskattningsverksamhet. Flera remissinstanser menar att information som lämnas i ett APA-ärende bör erhålla ett förstärkt skydd. Detta då en användning av sådana uppgifter i SKV:s kontrollverksamhet kan medföra att en ansökande granskas mer ingående även i den löpande verksamheten, än en näringsidkare som inte har ansökt om ett prissättningsbesked. SKV föreslår i utredningen att ett förstärkt skydd medtas i lagen om prissättningsbesked. Detta ska göras genom en paragraf i lagförslaget (21 §). Denna ska stadga att om den ansökande begär det så får informationen i ett APA-ärende inte användas av SKV i annan verksamhet, om inte SKV i och med stöd i annan lag hade kunnat erhålla informationen på annat sätt. Så som paragrafen är formulerad så finns det en risk att den inte får någon faktisk effekt. SKV har enligt TL möjlighet att ta del av så gott som all information som berör en näringsidkare vid en taxeringsrevision. Detta kan innebära att ingen, eller i alla fall väldigt en väldigt begränsad mängd information, bedöms vara sådan att SKV inte kan erhålla denna information med stöd i annan lag. Om nu SKV kan erhålla all så gott som all information med stöd i annan lag, exv. TL, så medför detta att ingen information rent praktiskt kan undantas med stöd i den föreslagna 21 §.

En möjlighet att bemöta de betänkligheter som finns angående sekretessfrågan är att organisera APA-administrationen så att den hamnar i en egen verksamhetsgren inom SKV. På detta sätt så träder sekretesskyddet mellan verksamhetsgrenar in, den intraorganisatoriska sekretessen. Detta hindrar att uppgifter används inom någon annan verksamhet än just administrationen av APA-systemet. Det faktum att en uppgift om att ett prissättningsbesked meddelas intas i beskattningsdatabasen behöver inte medföra något sekretessproblem i denna mening om endast meddelande ”att” ett prissättningsbesked meddelats tas med och inte närmare uppgifter om detaljerna i det lämnade beskedet. Den tjänsteman som ska sköta taxeringen av en näringsidkare för vilken det finns ett lämnat prissättningsbesked kan då förlita sig på att myndighetens APA-enhet sköter kontrollen av att detta besked följs. På så sätt kan denna tjänsteman sköta taxeringen utan att behöva ha insyn i detaljerna i prissättningsbeskedet.

7.3 Slutsatser

SKV:s utredning angående instiftandet av en lag som reglerar lämnandet av APA:s i Sverige har enligt många av de tillfrågade remissinstanserna varit ett steg i rätt riktning för att minska riskerna för internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Möjligheten att träffa gränsöverskridande överenskommelser finns redan idag. Som SKV skriver så kommer med all sannolikhet instiftandet av en nationell lag och en standardiserad ansökningsprocess att öka tillgängligheten för näringsidkare som efterfrågar en garanti mot att drabbas av dubbelbeskattning. Lagförslaget föreslår ett APA-förfarande som till stora delar bygger på samverkan och balans mellan SKV som administrerande myndighet och den ansökande. Det framtagna lagförslaget innehåller dock också en rad bestämmelser som förflyttar maktbalansen i förhållandet till SKV:s fördel. Det kan exempelvis finnas en risk att näringsidkare avskräcks från att ansöka om prissättningsbesked om de anser att detta medför en risk att bli utsatt för utökad granskning exempelvis i och med en möjlighet för SKV att genomföra taxeringsrevision. Jag menar att det framgår av denna uppsats att det finns åtgärder som kan medföra att kraven på effektiv kontroll uppfylls samtidigt som balansen mellan SKV och den ansökande inte blir lidande. Genom dessa åtgärder kan införandet av ett standardiserat APA-förfarande i svensk lag få de positiva effekter som riskerar att utebliva om potentiella ansökande inte anser att fördelarna med ett erhållt besked uppväger nackdelarna, nämligen den skärpta kontrollsituationen och risken att lämnad information används till den ansökandes nackdel i SKV:s beskattningsverksamhet.

Frågeställningarna i början av denna uppsats kan med bakgrund av den gjorda analysen besvaras enligt följande. Taxeringsrevision är ett kontrollverktyg som ger SKV långtgående befogenheter och möjlighet att utföra kontroll oavsett om den reviderade samverkar eller inte. Möjligheten att besluta om revision för kontroll av alla ”uppgifter lämnade” i ett APA-ärende medför att revisionsinstitutet kommer att kunna användas lättare i APA-ärenden än i det vanliga taxeringsarbetet. Ett APA-förfarande ska företas i samverkan med den ansökande, APA-processen präglas också i övrigt av en hög grad av frivillighet. Detta för att det ska vara fördelaktigt för näringsidkare att ansöka om ett prissättningsbesked, vilket också maximerar nyttan med och användningen av den föreslagna lagen. Att tillåta taxeringsrevision i APA-förfaranden kan komma att avskräcka näringsidkare från att söka prissättningsbesked och i och med detta inverka negativt på lagens effektivitet och nytta. Möjligheten att genomföra taxeringsbesök för att kontrollera lämnade uppgifter medför inte samma problem som taxeringsrevisionen. Taxeringsbesök får till skillnad från revision endast genomföras i samverkan med den skatteskyldige. Kontrollen är fullt tillräckligt då näringsidkarens ovilja att medverka vid ett taxeringsbesök ger SKV möjlighet att återkalla ett lämnat prissättningsbesked. På detta sätt bibehålls också balansen mellan parterna.

Den föreslagna lagen sekretessbelägger information inkommen i ett APA-ärende i samma utsträckning som annan information angående enskildas

beskattning. Detta löser inte problematiken med att lämnad information kan komma att användas i andra delar av SKV:s verksamhet. Om APA-enheten förläggs som en egen verksamhetsgren inom SKV så kommer gällande sekretessregler att skydda lämnade uppgifter från annan användning än processen med att ta fram ett prissättningsbesked. De problem som finns i den föreslagna lagen innebär inga stora problem för lagens tillämpning. De problem som finns är snarare sådana att balansen mellan SKV i den ansökande är förskjuten till SKV:s fördel något som kan komma att begränsa lagens effektivitet. Som nämnt ovan så kan dessa problem åtgärdas genom att lagförslaget justeras för att återställa balansen mellan SKV och den ansökande.

Bilaga 1

Förslag till lag om prissättningsbesked vid internationella transaktioner

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller besked om prissättning av internationella transaktioner (prissättningsbesked) mellan personer som är i sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i 14 kap. 19 och 20 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Vid tillämpningen av denna lag ska ett fast driftställe som en näringsidkare har i en annan stat än den där denne hör hemma anses som en självständig person i den stat där driftstället är beläget.

2 § Prissättningsbesked lämnas efter ansökan av en näringsidkare som är eller kan förväntas bli skattskyldig enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och omfattas av tillämpligt skatteavtal. Ansökan ska ges in till Skatteverket.

3 § Skatteverket får inleda ett förfarande om ömsesidig överenskommelse med annan i ansökan om prissättningsbesked angiven stat i syfte att komma överens i frågor som omfattas av denna lag. Detta får bara ske om Sverige ingått ett skatteavtal med denna stat och detta avtal innehåller bestämmelser om utbyte av upplysningar eller om motsvarande information kan lämnas på annat sätt av staten i fråga.

4 § Om ett ärende om prissättningsbesked är av särskild betydelse eller annars av sådan beskaffenhet att det bör prövas av regeringen, ska Skatteverket med eget yttrande överlämna till regeringen att handha förfarandet vid ömsesidig överenskommelse. Det som i 3 och 10 §§ sägs om Skatteverket ska därvid i stället avse regeringen.

Vad som sägs i första stycket gäller inte det avtal som avses i 6 § andra stycket.

5 § Prissättningsbesked lämnas av Skatteverket efter det att en ömsesidig överenskommelse träffats enligt 3 eller 4 §.

Definitioner

6 § Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse som i inkomstskattelagen (1999:1229). Med stat avses även annan jurisdiktion med vilken Sverige ingått ett skatteavtal.

Vad som i denna lag sägs om skatteavtal ska gälla också i fråga om det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exporråd och Taipeis delegation beträffande skatter på inkomst.

Ansökan om prissättningsbesked

7 § Näringsidkare som anmält intresse för ett prissättningsbesked ska beredas tillfälle att med Skatteverket muntligen diskutera förutsättningarna för ett prissättningsbesked innan en ansökan ges in.

8 § En ansökan om prissättningsbesked ska vara skriftlig.

I ansökan ska näringsidkaren lämna de uppgifter som behövs för att prissättningsbesked ska kunna lämnas. Detta innefattar särskilt

1. namn, adress och andra uppgifter för identifikation av berörda parter,
2. uppgift om vilka stater som är berörda av prissättningsfrågan,
3. en beskrivning av den aktuella prissättningsfrågan,
4. uppgift om vilket eller vilka beskattningsår ansökan avser,
5. en beskrivning av berörda näringsidkare samt deras organisation och verksamheter,
6. uppgift om redan existerande prissättningsbesked som någon av de berörda parterna omfattas av och som avser transaktioner av samma eller liknande slag som de i ansökan,
7. uppgift om andra aktörer på marknaden,
8. uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna,
9. en funktionsanalys,
10. en beskrivning av vald prissättningsmetod,
11. en redogörelse för varför den föreslagna metoden är lämplig,
12. utredning som visar på effekterna av den föreslagna metoden,
13. antaganden som ligger till grund för föreslagen prissättningsmetod och en analys av vilken effekt en förändring av dessa antaganden eller andra händelser kan få, och
14. en jämförbarhetsanalys.

9 § Ansökan ska vara avfattad på svenska eller engelska och ges in i fyra exemplar. Om en ansökan bara avser tillämpning av lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, får ansökan ges in på danska eller norska.

10 § Skatteverket får anmoda näringsidkaren att inom viss tid komma in med de ytterligare upplysningar som behövs för att pröva ansökan.

Hinder mot att pröva ansökan

11 § En ansökan om prissättningsbesked får avvisas om

1. en ömsesidig överenskommelse i frågor om prissättning med i ansökan angiven stat inte kan träffas,
2. den avser en teoretisk fråga utan anknytning till en faktisk transaktion,
3. ansökan inte uppfyller i 8 § uppställda krav eller sökanden inte efterföljer en anmodan enligt 10 §,
4. transaktionen i fråga hör så nära samman med annan transaktion att den inte kan bedömas fristående,
5. den avser en fråga som inte inrymmer svårigheter eller tvivelsmål i fråga om tolkningen eller tillämpningen av ett skatteavtal,
6. transaktionen redan har företagits och de ekonomiska effekterna av transaktionen har inträffat, eller
7. det av andra skäl inte är lämpligt att prissättningsbesked lämnas.

Prissättningsbeskedet

12 § I ett prissättningsbesked ska Skatteverket ange hur den fråga som beskedet avser ska bedömas. Ett prissättningsbesked får förenas med villkor som anger de förutsättningar som beskedet vilar på.

Prissättningsbesked lämnas bara om innehållet i den ömsesidiga överenskommelsen står i överensstämmelse med ansökan om

prissättningsbesked eller om näringsidkaren godtagit från ansökan gjorda avvikelser.

Rapporteringskyldighet

13 § Om någon av de förutsättningar på vilka ett prissättningsbesked vilar ändrats ska näringsidkare som omfattas av beskedet utan oskäligt dröjsmål anmäla detta till Skatteverket.

14 § Näringsidkare som fått ett prissättningsbesked är skyldig att årligen till självdeklarationen lämna en försäkran av innebörd att de förutsättningar som beskedet vilar på är riktiga och att dessa förutsättningar därefter inte ändrats eller om så är fallet, i vilket avseende ändring har skett.

Giltighet m.m.

15 § Ett prissättningsbesked ska inte gälla under längre tid än fem beskattningsår om inte särskilda skäl föreligger.

16 § Ett prissättningsbesked är, om inte annat följer av 17–19 §§, bindande för Skatteverket i förhållande till den som beskedet avser.

17 § Skatteverket får på eget eller berörd näringsidkares initiativ ompröva ett prissättningsbesked om

1. en författningsändring påverkar den fråga som beskedet avser, eller
2. någon av de förutsättningar på vilka beskedet vilar inte föreligger.

18 § Skatteverket får genom omprövning förklara att ett prissättningsbesked inte längre ska gälla från och med det beskattningsår för vilket

1. försäkran enligt 14 § inte lämnats, lämnats för sent eller innehåller sådan oriktig uppgift som avses i 5 kap. 1 § andra stycket taxeringslagen (1990:324),
2. näringsidkaren i sin deklaration avvikit från beskedet, eller
3. näringsidkaren begärt omprövning enligt 4 kap. taxeringslagen eller överklagat enligt 6 kap. samma lag i en prissättningsfråga som omfattas av beskedet.

Vad som sägs i första stycket 3 gäller inte om näringsidkarens begäran eller överklagande är en följd av prissättningsbeskedet eller om de behöriga myndigheterna kommit överens om annat.

19 § Skatteverket får genom omprövning förklara att ett prissättningsbesked är ogiltigt om näringsidkaren i de uppgifter som ligger till grund för prissättningsbeskedet lämnat sådan oriktig uppgift som avses i 5 kap. 1 § andra stycket taxeringslagen (1990:324).

Övrigt

20 § Vid handläggning av ett ärende enligt denna lag ska bestämmelserna i 3 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) tillämpas.

21 § På begäran av en näringsidkare får uppgift som ges in i ett ärende om prissättningsbesked och som Skatteverket med stöd av annan lag inte har möjlighet att hämta in bara användas vid handläggning av detta ärende.

Överklagande

22 § Beslut av Skatteverket enligt denna lag får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

Käll- och litteraturförteckning

Doktrin.

Almgren, Karin. Leidhammar, Börje. Skatteprocessen. 1:a uppl. Nordstedts Juridik AB. Stockholm. 2004.

Baekkevold, Arne. *Taxeringsrevision – på den skatteskyldiges villkor?* Svensk Skattetidning (SvSkT) nr 5 1994.

Engquist, Ingrid. KARNOV-kommentar till Information om lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

Forssén, Björn. Taxeringsprocess – en läro- och handbok. 1:a uppl. Studentlitteratur. Stockholm 2006.

Holstad, Sigvard. Sekretess i allmän verksamhet: en introduktion till de grundläggande reglerna. 3:e uppl. Nordstedts Juridik. Stockholm. 2007.

Hultqvist, Anders. *Skillnaden mellan skattekontroll i samverkan och tvångsåtgärder* SvSkT nr 6-7 1994.

Höglund, Mats. Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv. 1:a uppl. Jure Förlag AB. Stockholm 2008.

Jermsten, Rikard. KARNOV-kommentar till FL.

Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg Ch. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2. 11:e uppl. Studentlitteratur Lund 2007.

Monsenego, Jérôme. *Launching an APA programme in Sweden: a look at the French practice* Skattenytt nr 9 2007.

Norrman, Bo. *Stickprovskontroller* SvSkT nr 8 1994.

Pelin L. Internationell Skatterätt i ett Svenskt perspektiv. 4:e uppl. Prose Design & Grafik, Lund 2006.

Remissvar, Finansbolagens förening.

Remissvar, Juridiska Fakulteten vid Stockholms universitet.

Remissvar, NUTEK.

Remissvar, Svea Hovrätt.

Remissvar, Svenska Bankföreningen.

Remissvar, Svenskt Näringsliv.

Remissvar, Sveriges Advokatsamfund

Sandström, Torsten. Svensk Aktiebolagsrätt. 2 uppl. Nordstedts Juridik Stockholm 2007.

Strömberg, Håkan. Lundell, Bengt. Handlingars offentlighet och sekretess. 10:e uppl. Studentlitteratur. Lund 2007.

Skatteverkets föreskrifter. SKVFS 2007:1 ”Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap”.

www.skv.se.

Skatteverkets meddelanden. SKV M 2007:25. ”Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap”. www.skv.se.

Skatteverkets skrivelser. ”Rapportering av uppdrag enligt regleringsbrevet för budgetåret 2007 avseende prissättningsbesked vid internationella transaktioner”. 2007-12-17 Dnr. 131 724386-07/113. www.skv.se.

Offentligt tryck.

Dubbelbeskattningsavtal.

Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Amerikas förenta stater.

1994 års avtal.

Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. 1996 års avtal.

Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike. 1990 års avtal.

Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Kanada. 1996 års avtal.

Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland. 1992 års avtal.

Samtliga hämtade från Skatteverkets hemsida, www.skv.se.

EG-rätt.

Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/436/EEC), (cit. The arbitration convention). www.eur-lex.europa.eu.

Rådets Direktiv 2006/112 EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Konsoliderad version av Fördraget om Europeiska unionen.

Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet samt

Europeiska Ekonomiska och Sociala kommittén. KOM(2007) 71 slutlig av den 26 februari. (cit. Kommissionens rapport).

Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). (cit. EUTPD). Official Journal of the European Union. C/2006/176 av den 28 Juli 2006. sid. 1. Informations nr: 2006/C 176/01.

”Taxes in Europe” database. Europeiska Kommissionens hemsida:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/welcome.do.

EU Transfer Pricing Guidelines. Bilaga till Kommissionens rapport. (cit EUTPG).

Justiteombudsmannens ämbetsberättelse.

1982/83

1999/2000

OECD-lagstiftning.

“Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 17 July 2008”. The Council of the OECD.

“Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”. Godkända av: “the Council of the OECD” den 13 juli 1995.

Propositioner.

- Prop. 1979/80:2 med förslag till ny sekretesslag m.m.
Prop. 1982/83:73 om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.
Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen.
Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
Prop. 1997/98:65 Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.
Prop. 2001/02:25 En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.
Prop. 2002/03:99 Det nya skatteverket.
Prop. 2005/06:169 Effektivare skattekontroll m.m.

Utländska rättskällor.

Engelsk rätt. Income and Corporations Taxes Act 1988.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok.

RÅ 1970 Fi 923.

RÅ 1979 1:40.

RÅ 83 Aa 185.

RÅ 1984 1:16.

RÅ 1991 ref. 107.

RÅ 2004 ref. 13.