



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jonas Fagerhäll

Förslag på informations- och
dokumentationsplikt vid
närståendetransaktioner

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
9

Innehåll

| | |
|--|-----------|
| SAMMANFATTNING | 1 |
| FÖRKORTNINGAR | 2 |
| 1 INLEDNING | 4 |
| 1.1 Bakgrund | 4 |
| 1.2 Ämnesval | 5 |
| 1.3 Syfte | 6 |
| 1.4 Metod | 7 |
| 1.5 Disposition | 7 |
| 2 OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES | 9 |
| 2.1 Armlängdsprincipen | 9 |
| 2.2 Armlängdspriset enligt Transfer Pricing Guidelines | 10 |
| 2.2.1 Faktorer | 10 |
| 2.2.2 Metoder | 11 |
| 2.3 OECDs riktlinjer för internprissättning - dokumentation | 11 |
| 2.3.1 Inledning | 11 |
| 2.3.2 Del 1 | 12 |
| 2.3.3 Del 2 | 12 |
| 2.3.3.1 Inledning | 12 |
| 2.3.3.2 Skattebetalarens skyldigheter | 12 |
| 2.3.3.3 Skattemyndighetens skyldigheter | 13 |
| 2.3.4 Del 3 | 14 |
| 2.3.4.1 Information rörande transaktionen | 14 |
| 2.3.4.2 Information rörande de inblandade företagen | 15 |
| 2.3.4.3 Information rörande prissättningen | 15 |
| 2.3.4.4 Information rörande utförda funktioner | 16 |
| 2.3.4.5 Information rörande de ekonomiska förhållandena | 16 |
| 3 DOKUMENTATION I SVERIGE, NUVARANDE LAGSTIFTNING OCH FÖRSLAGET | 17 |
| 3.1 Nuvarande lagstiftning | 17 |
| 3.1.1 Inledning | 17 |
| 3.1.2 Skattelagstiftning | 17 |
| 3.1.3 Civillagstiftning | 18 |
| 3.1.4 Sammanfattning nuvarande lagstiftning | 20 |
| 3.2 Det svenska dokumentationsförslaget | 21 |

| | | |
|-----------|--|----|
| 3.2.1 | Omfattning | 21 |
| 3.2.2 | Informationskrav | 21 |
| 3.2.3 | Dokumentationskrav | 22 |
| 3.2.3.1 | Förslag till lagtext samt tidpunkt | 22 |
| 3.2.3.2 | Föreslagen utformning av dokumentationen | 23 |
| 3.2.3.2.1 | Beskrivning av organisation och verksamhet | 23 |
| 3.2.3.2.2 | Beskrivning av art och omfattning av närståendetransaktionen | 23 |
| 3.2.3.2.3 | Funktionsanalys | 24 |
| 3.2.3.2.4 | Ekonomisk analys | 25 |
| 3.2.3.2.5 | Jämförbarhetsanalys | 25 |
| 3.2.3.2.6 | Val av prissättningsmetod | 25 |
| 3.2.4 | Förvaring, sekretess samt sanktioner | 25 |

4 DISKREPANS MELLAN SKATTEVERKETS FÖRSLAG OCH OECDs RIKTLINJER 27

| | | |
|-----|--|----|
| 4.1 | Inledning | 27 |
| 4.2 | Material som ej är under skattebetalarens kontroll | 27 |
| 4.3 | Tidpunkten för dokumentationens färdigställande | 28 |
| 4.4 | Förvaringen av dokumentationsmaterialet | 29 |
| 4.5 | Proportionalitetshänsyn | 30 |

5 NÅGOT OM VERKSTÄLLIGHETSFÖRESKRIFTER PÅ SKATTEOMRÅDET 32

| | | |
|-----|---|----|
| 5.1 | Bakgrund | 32 |
| 5.2 | Verkställighetsföreskrifter, innebörd | 33 |
| 5.3 | Kritik mot bruket av verkställighetsföreskrifter | 35 |
| 5.4 | Förslaget i ljuset av verkställighetsföreskrifter | 35 |

6 EG-RÄTTENS KRAV PÅ RÄTTEN TILL FRI RÖRLIGHET OCH DÅ SÄRSKILT FRI ETABLERINGSFRIHET 37

| | | |
|---------|---|----|
| 6.1 | Bakgrund | 37 |
| 6.2 | Fri rörlighet | 38 |
| 6.3 | Öppen diskriminering, dold diskriminering och övriga restriktioner | 40 |
| 6.3.1 | Rättfärdigande av den fria rörlighetens inskränkning | 40 |
| 6.3.2 | Rättfärdigande av dolt diskriminerande lagar och övriga restriktioner | 41 |
| 6.3.2.1 | Skattesystemets inre sammanhang | 41 |
| 6.3.2.2 | Effektiv skattekontroll | 42 |
| 6.3.2.3 | Övriga omständigheter | 43 |
| 6.4 | Sammanfattning | 44 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 7 | FÖRSLAGETS FÖRENLIGHET MED ETABLERINGSFRIHETEN | 45 |
| 7.1 | Öppen diskriminering, dold diskriminering eller övrig restriktion? | 45 |
| 7.2 | Rättfärdigande av Skatteverkets förslag | 46 |
| 7.2.1 | Rule of Reason | 46 |
| 7.2.1.1 | Fasta driftställen | 47 |
| 7.2.1.1.1 | Korrigeringsregeln | 48 |
| 7.2.1.1.2 | Uttagsbeskattning | 49 |
| 7.2.1.1.3 | Fasta driftställen och proportionalitet | 49 |
| 7.2.1.2 | Proportionalitet mot bakgrund av skillnaderna mot OECDs förslag | 49 |
| 7.3 | Den danska situationen | 50 |
| 8 | UPPFÖRANDEKOD FÖR DOKUMENTATION | 52 |
| 8.1 | Uppförandekodens innehåll | 52 |
| 8.1.1 | Ingress | 52 |
| 8.2 | Uppförandekoden | 53 |
| 8.2.1 | EUTPD | 53 |
| 8.2.1.1 | Masterfile | 53 |
| 8.2.1.2 | Nationsspecifik dokumentering | 53 |
| 8.2.1.3 | Förhållningsregler | 54 |
| 8.3 | Sammanfattning uppförandekoden | 55 |
| 9 | LAGRÅDSREMISS | 56 |
| 9.1 | Inledning | 56 |
| 9.2 | Skillnader från Skatteverkets förslag | 56 |
| 9.2.1 | Annan definition av vilka som omfattas | 56 |
| 9.2.2 | Filialer omfattas ej | 57 |
| 9.2.3 | Kravet på information slopas | 57 |
| 9.2.4 | Tidpunkten för dokumentationens färdigställande | 57 |
| 9.2.5 | Dokumentationens innehåll | 57 |
| 9.2.6 | Balans mellan den skattskyldiges och skattemyndighetens bördor | 58 |
| 9.2.7 | Hänsyn till EUTPD | 58 |
| 9.3 | Skillnaderna jämförda i ljuset av tidigare riktad kritik | 59 |
| 9.3.1 | Skillnaderna mot OECDs riktlinjer | 59 |
| 9.3.1.1 | Material som ej är under skattebetalarens kontroll | 59 |
| 9.3.1.2 | Tidpunkten för dokumentationens färdigställande | 59 |
| 9.3.1.3 | Förvaring av dokumentationsmaterialet | 59 |
| 9.3.1.4 | Balans mellan dokumentationsskyldig och skattemyndighet | 60 |
| 9.3.2 | Verkställighetskriftsbruket | 60 |
| 9.3.3 | Risk för begränsande av etableringsfriheten | 60 |
| 10 | SAMMANFATTANDE SLUTSATSER | 62 |
| | LITTERATURFÖRTECKNING | 64 |

| | |
|------------------------------|-----------|
| OFFENTLIGT TRYCK | 66 |
| RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | 68 |

Sammanfattning

Dokumentation av internprissättning har uppmärksammats allt mer sedan OECD utgav sina riktlinjer för internprissättning 1995. Ett av dessa riktlinjers kapitel behandlar just informations- och dokumentationsplikt vid internttransaktioner. Inspirerat av detta kapitel, och andra staters tidigare införda dokumentationsregelverk, lämnade Skatteverket under 2003 en rapport i vilken ett svenskt införande av regler om information och dokumentation vid gränsöverskridande internttransaktioner föreslogs. I februari 2006 lämnades en lagrådsremiss baserad på detta förslag om än innehållande vissa förändringar. Dessutom har kommissionen lagt ett förslag på en uppförandekod vars antagande skulle medföra möjlighet till ett EU-gemensamt dokumentationskrav.

Förevarande uppsats utgår främst från Skatteverkets förslag och OECDs riktlinjer. Jämförelser görs mellan dessa två skrifter och skillnaderna dem emellan belyses. Lämpligheten i ett genomförande av Skatteverkets förslag granskas därefter utifrån dels ett svenskt perspektiv och dels ett gemenskapsrättsligt. Ur den svenska aspekten riktas särskilt kritik mot det föreslagna bruket av verkställighetsföreskrifter, när infallsvinkeln istället blir EG-rättslig uppställs frågetecken kring förslaget förenlighet med etableringsfriheten.

I uppsatsen behandlas även kommissionens uppförandekod samt den svenska lagrådsremissen. Innehållet i dessa beskrivs och de punkter på vilka avvikelser från Skatteverkets förslag eller OECDs riktlinjer föreligger lyfts fram. Slutligen görs en bedömning huruvida de skillnader som finns medför att den kritik som riktats mot Skatteverkets förslag även kan riktas mot lagrådsremissen.

Förkortningar

| | |
|--------|--|
| BL | Bokföringslag (SFS 1999:1078) |
| BrB | Brottsbalk (SFS 1962:700) |
| Depch. | Departementschef |
| EES | Europeiska ekonomiska samarbetsområdet |
| EG | Europeiska gemenskapen |
| EU | Europeiska unionen |
| EUJTPF | European Union Joint Transfer Pricing Forum |
| EUTPD | European Union Transfer Pricing Documentation |
| FSK | Förordning (SFS 2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter |
| FL | Fastighetstaxeringslag (SFS 1979:1152) |
| IL | Inkomstskattelag (SFS 1999:1229) |
| LSK | Lag (SFS 2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| Prop. | Proposition |
| RF | Regeringsform (SFS 1974:152, omtryckt SFS 1994:1483) |
| RSFS | Riksskatteverkets föreskrifter |
| RSV | Riksskatteverket |
| RÅ | Regeringsrättens Årsbok |
| SFS | Svensk författningssamling |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SkbrL | Skattebrottslag (1971:69) |

TL Taxeringslag (SFS 1990:324)

ÅRL Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Att multinationella koncerner både blir fler till antalet och ökar i storlek torde ej vara omtvistat. I den svenska skattebasutredningen från 2002 framkommer att en knapp majoritet av de i Sverige gränsöverskridande transaktionerna sker mellan närstående företag.¹ Detta kan jämföras med situationen 1975 då blott 29 % av den svenska exporten härrörde från koncerninterna transaktioner.² Som en följd av denna utveckling har diskussionen kring prissättningen av internt vidtagna transaktioner ur skatterättslig aspekt intensifierats.

Påståendet att priset på en transaktion företagen inom en koncern kan skilja sig från en som vidtagits mellan oberoende kontrahenter torde inte höja många ögonbryn. Det ter sig snarare fullt naturligt att två närstående parter ser till det gemensamma bästa vid en prisöverkommelse. Detta till skillnad från en förhandling mellan två parter utan gemensam koppling där båda sannolikt främst strävar efter att maximera den egna vinsten.

Vid en förhandling mellan två oberoende parter torde främst omständigheter såsom exempelvis tillgång och efterfrågan samt parternas inbördes styrkeförhållanden påverka priset på den aktuella transaktionen. Det är emellertid föga troligt att samma premisser i lika hög grad styr bestämmandet av priset på en transaktion företagen inom en koncern, varken inomstatlig eller multinationell. Sven Warbrandt menar att det inom en koncern alltid finns två betydande målsättningar för verksamheten.³ Den ena är att kunna mäta och kontrollera de olika enheternas lönsamhet, den andra är att skapa ett så stort totalt överskott som möjligt för koncernen. Internprissättningen kan fungera som ett viktigt instrument för att uppnå båda dessa målsättningar. Det som främst är av intresse ur ett skatteperspektiv är emellertid när prissättningen av interntransaktionerna används som medel för att maximera koncerners vinst.

För att nå högsta möjliga överskott måste en koncern inte bara maximera intäkterna utan även minimera sina kostnader. Till kostnadsposten hör givetvis de skatter som koncernen är skyldiga att betala. Genom att på sina vidtagna interntransaktioner sätta ett pris som avviker från marknadsvärdet kan en koncern göra dolda vinstöverföringar mellan sina olika enheter.

I undersökningen *Internationella företags beskattning* menar Sven-Olof Lodin att det är främst två omständigheter som skulle kunna föranleda en

¹ SOU 2002:47, *Våra skatter? Del 2*, s. 363.

² Wiman (1987), *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 15.

³ Warbrandt (1986), *Transferprissättning i svenska multinationella företag*, s. 5.

koncern att genomföra sådana vinstöverföringar.⁴ Det första angivna skälet är att ett behov av resultatutjämning finns inom koncernen. Om koncernen omfattar såväl inkomst- som förlustbringande företag kan den totala skattepliktiga inkomsten beskäras genom att vinstmedel förs från företag med positivt resultat till de med negativt.⁵ Utöver resultatutjämningen anger Lodin även stater olika skattesatser som bakomliggande motiv för dolda vinstöverföringar. För koncernen är det givetvis fördelaktigt om så stor del av dess totala vinst som möjligt kan allokeras till det bolag som är lägst beskattat.

Emellertid är staterna måna om att skydda sina respektive skattebaser och ser ogärna att dessa eroderas. Att inkomster som härrör från verksamhet i en stat genom marknadsprisavvikande internprissättning överförs till en annan, och därmed undandras från beskattning i den förra staten, är ett uppmärksammat problem. I anledning av detta har OECD utgivit riktlinjer för hur dess medlemsstater bör behandla frågor relaterade till internprissättning.⁶ Ett av dessa riktlinjers kapitel behandlar dokumentation av vidtagna internttransaktioner.

1.2 Ämnesval

Internprissättningsfrågor har under senare år ägnats allt större uppmärksamhet. På uppdrag av regeringen lämnade Skatteverket 2003 en rapport i vilken föreslogs tillvägagångssätt för att skapa en bättre kontroll av vidtagna svenska internttransaktioner.⁷ Den i rapporten föreslagna vägen var att ålägga svenska bolag och filialer med internationell anknytning såväl en utökad informationsplikt som ett dokumentationskrav av dess utförda gränsöverskridande närstående transaktioner. Rent lagtekniskt föreslogs regelverket få sin väsentliga form genom utfärdandet av verkställighetsföreskrifter. I februari 2006 resulterade Skatteverkets förslag i en lagrådsremiss. Det regelverk som föreslås däri överensstämmer i stora delar med Skatteverkets förslag, dock har informationsplikten bortfallit varför endast dokumentationsplikt återstår.

I svensk lagstiftning finns sedan tidigare bestämmelser som till viss del innehåller krav på att de skattskyldiga ska informera om samt dokumentera genomförda internttransaktioner. De föreslagna regelverken innebär emellertid en betydlig utökning av dessa åligganden. Även om dessa

⁴ Lodin (1979). *Internationella företags beskattning*, 11f.

⁵ För svenskt vidkommande ger koncernbidragsreglerna i IL 35:1-2 svenska bolag rätt att resultatutjämna med svenska, i princip helägda, närstående bolag. Någon möjlighet att vidta sådana åtgärder med utländska närstående bolag finns dock ej varför det i internationella förhållanden skulle kunna vara fördelaktigt att istället resultatutjämna medelst interprissättning.

⁶ OECD (1995), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*.

⁷ RSV Rapport 2003:5, *Uppgiftsskyldighet för internationella företag, skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser*.

element sedan tidigare funnits i den svenska lagstiftningen har inspirationen till förslaget främst hämtats från utlandet. Störst påverkan på såväl Skatteverkets som lagrådsremissens förslag har OECDs riktlinjer för internprissättning haft. Detta arbete, som tvivelsutan får anses vara det mest genomarbetade på området, hänvisas det ständigt till i rapporten. Ett antagande av de i rapporten föreslagna lagarna skulle emellertid inte medföra att Sverige intar positionen av pionjärer. USA har under en längre period tillämpat liknande regler och även europeiska länder som Storbritannien samt än mer närliggande Danmark har infört ett sådant regelverk.⁸ Dessutom pågår inom den europeiska unionen en diskussion om hur medlemsstaternas anteciperade utökning av dokumentationskraven ska kunna samordnas.

Ett resultat av det föreslagna regelverken är att Skatteverket kommer ges ett betydligt mer omfattande granskningsunderlag vid kontrollen av internprissättningen. Något som torde leda till en mer korrekt beskattning av de subjekt som vidtagit sådana transaktioner. En annan följd är emellertid att de som kommer omfattas av lagstiftningen tvingas utföra än mer administrativt arbete, något som i förlängningen givetvis medför ökade kostnader. Detta leder till flertalet tänkvärda frågor. Utöver den proportionalitetsproblematik som kan uppstå kan även diskuteras lämpligheten i att Skatteverket ges en så pass framträdande roll vid skapandet av bestämmelserna. Slutligen finns det även skäl till att ifrågasätta huruvida det svenska förslaget är förenligt med gemenskapsrätten eller ej.

1.3 Syfte

Syftet med förevarande uppsats är att kritiskt granska dels det av Skatteverket lagda förslaget om informations- och dokumentationsplikt och dels den efterföljande lagrådsremissen. Granskningen kommer att genomföras med avstamp i såväl svensk rätt som gemenskapsrätt och kommer även att luta sig mot de av OECD utgivna riktlinjerna på området.

Vad gäller förslaget och remissens eventuella konflikt med den inhemska rättsordningen kommer fokus främst att läggas på det faktum att så pass väsentliga delar av det tänkta regelverket föreslås få sin egentliga form genom av Skatteverket utfärdade verkställighetsföreskrifter. Något som, särskilt med tanke på vilka åligganden förslaget innebär för det enskilda subjektet, starkt kan ifrågasättas ur en konstitutionsrättslig aspekt.

I fråga om OECDs riktlinjer har dessa framtagits för att skapa en balans mellan å ena sidan staters behov av att skydda sin skattebas och å den andra skattesubjekts intresse av att kunna idka gränsöverskridande handel. Även om det i Skatteverkets förslag anges att riktlinjerna är en viktig

⁸ RSV Rapport 2003:5, *Uppgiftsskyldighet för internationella företag, skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser*, s. 17ff.

inspirationskälla skiljer sig de två verken åt på ett antal punkter och då alltid till den skattskyldiges nackdel, vad gäller lagrådsremissen är denna inte fullt så nitisk gentemot skattebetalaren men skillnader finns likväl jämfört med riktlinjerna. Lämpligheten i detta kan ifrågasättas utifrån det av OECD angivna syftet med riktlinjerna och kan även komma att ha betydelse utifrån en gemenskapsrättslig synvinkel.

När perspektivet väl ändras till ett EG-rättsligt är det främst kring lagförslagets förenlighet med den av gemenskapsrätten givna rätten till fri etablering som tveksamhet råder. På denna punkt kan även, som ovan nämnts, överensstämmigheten med OECDs riktlinjer vara av vikt.

1.4 Metod

Det föresatta syftet är tänkt att uppnås genom nyttjandet av sedvanlig rättsdogmatisk metod, dvs. genom en studie av lagar, förarbeten, praxis och doktrin. Till grund för uppsatsen ligger själva granskningsobjektet, det vill säga Skatteverkets förslag om informations- och dokumentationsplikt för internationellt verksamma företag. Därutöver kommer stor vikt att fästas vid OECDs riktlinjer för internprissättning, och då främst dess femte kapitel om dokumentation av vidtagna internttransaktioner. Detta kommer sig naturligt då riktlinjerna inte bara är de mest genomarbetade på området utan även fungerar som en inspirationskälla för det regelverk som föreslagits.

Uppsatsen behandlar ett ämne som får sägas vara relativt färskt, såväl ur en internationell som en nationell synvinkel. Som kommer att visas finns det förvisso redan regler i Sverige om införskaffande och förvarande av transaktionsinformation. Dessa är emellertid varken lika heltäckande eller ingripande som det föreslagna regelverket. Troligtvis till följd av detta är doktrinen på området något sparsam. De texter som funnits att tillgå består av antingen kortare översiktliga avsnitt i vad som kan betecknas som allmän internationell skattelitteratur eller något mer djuplodande artiklar i tidsskrifter med inriktning mot skattejuridik.

Då frågorna som uppkommer i anledning av Skatteverkets förslag påverkar skattesubjekts internationella handelsförhållanden berörs även de regelverk som medföljt Sveriges inträde i den Europeiska Unionen. Dessa, och då särskilt reglerna om fri rörlighet, har därför beretts mycket utrymme i förevarande uppsats.

1.5 Disposition

Uppsatsen inledande kapitel behandlar OECDs riktlinjer och då främst de avseende dokumentation som ingående beskrivs. Nästföljande kapitel ägnas åt det svenska regelverket, såväl nuvarande som det som Skatteverket föreslagit. Kapitlet inleds med en översikt av den lagstiftning som gäller för närvarande, detta främst för att tydligare kunna visa de skillnader som

Skatteverkets förslag innebär. Efter denna kortare presentation går det föreslagna regelverket, vilket är föremålet för uppsatsen, igenom.

Som tidigare angetts är uppsatsens syfte att granska Skatteverkets förslag utifrån både svensk och internationell rätt. En grundläggande del för detta är att se hur pass väl Skatteverkets förslag stämmer överens med sin internationella föregångare och angivna förebild, OECDs riktlinjer för dokumentation. Denna jämförelse görs i kapitel fyra. Emellertid är det inte enkom utifrån skillnaderna mot de utländska regelverken som förslaget kan angripas, en relevant fråga är även hur pass väl den stämmer överens med inhemsk lagstiftning. I nästföljande kapitel behandlas informations- och dokumentationsförslaget utifrån den svenska lagstiftningen kring verkställighetsföreskrifter.

Efter detta nedslag i svensk rätt vänds blicken återigen utanför detta lands gränser. I kapitel fem presenteras de av EG-rätten komna reglerna om fri rörlighet. Därefter behandlas frågan om huruvida det svenska förslaget verkligen är i överensstämmelse med detta.

Utrymme ägnas även åt EU-kommissionens nyligen givna förslag på en uppförandekod vad gäller just dokumentationsregler samt den av regeringen nyligen lämnade lagrådsremissen om effektiv skattekontroll i vilken ett dokumentationsregelverk utgör en viktig del innan uppsatsen avslutas med ett antal sammanfattande slutsatser.

2 OECD Transfer Pricing Guidelines

2.1 Armlängdsprincipen

Utgångspunkten för riktlinjerna är hur beskattningsrätten till multinationella koncerners intäkter skall fördelas mellan de olika staterna. Det finns två huvudalternativ för att genomföra detta, antingen betraktas hela koncernen som en enhet eller så ses var och en av koncernens enheter som ett självständigt subjekt.⁹ Vid tillämpningen av den förra metoden, s.k. *global formula appointment*, bestäms först vilka enheter som ingår i koncernen samt dess totala inkomster. Därpå skapas en matematisk formel efter vilken inkomsterna fördelas på de olika enheterna.¹⁰ I riktlinjerna avfärdas dock detta tillvägagångssätt.¹¹ Istället förordas användandet av den senare metoden, s.k. *separate entity approach*, där de olika enheterna beskattas för sina respektive faktiska inkomster.

Som ovan, i 1.1, diskuterats existerar det dock incitament för företag som ingår i multinationella koncerner att via prissättningen på internttransaktioner manipulera sin faktiska inkomst. I anledning av detta, med avsikten att nå en rättvisande fördelning av inkomsterna, förespråkar riktlinjerna tillämpningen av armlängdsprincipen vid transaktioner företagna mellan närstående bolag. Med denna princip avses att priserna på internttransaktionerna ska sättas som om de inblandade parterna befann sig på armlängds avstånd, dvs. priset skall vara marknadsmässigt. Skulle ett företags inkomst vara lägre till följd av ett från marknadspriset avvikande internpris förespråkas att dess inkomst justeras.

Emellertid är det inte alltid, för att inte säga sällan, enkelt att avgöra vilket belopp marknadspriset uppgår till. Till hjälp för att lösa detta problem innehåller riktlinjerna både en omfattande analys av de faktorer som kan tänkas ha betydelse för armlängdspriset och en beskrivning av de metoder som lämpligast används för att framtaga detta.

⁹ Wiman, *Utvecklingen på internprissättningsområdet*, Skattenytt 1997, s. 503

¹⁰ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 3 p. 59. Formeln tar i regel hänsyn till de olika enheternas försäljning, kostnader, tillgångar etc.

¹¹ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 1 p. 13-14.

2.2 Armlängdspriset enligt Transfer Pricing Guidelines

2.2.1 Faktorer

I riktlinjerna räknas ett flertal armlängdsprispåverkande faktorer upp varav samtliga behandlas utförligt. Inledningsvis betonas vikten av att de koncerninterna transaktionerna som är uppe för bedömning är jämförbara med de transaktioner som vidtas mellan oberoende parter. Om så ej är fallet anges att justeringar bör göras för de skillnader som finns. Exempel på omständigheter som påverkar jämförbarheten är varans karaktär samt parternas funktioner såsom vem som burit kostnader för marknadsföring eller forskning och utveckling. Till de jämförbarhetspåverkande faktorerna anges vidare även transaktionsvillkor, affärsstrategier och ekonomiska omständigheter såsom marknadsvillkor höra.

Andra faktorer som uppges kunna påverka prissättningen och således även bör tas hänsyn till är förekomsten av set-off transaktioner och huruvida en vidtagen transaktion är en del av en större paketöverkommelse. Till den rika floran av prispåverkande omständigheter anges vidare även politiska åtgärder höra. Ytterligare faktorer som kan verka betydande framhålls vara de värden som vid import angivits till tullmyndighet samt data från tidigare års verksamhet.

En indikator på att satta internpriser ej stämmer överens med armlängdsprincipen uppges i riktlinjerna vidare vara det förhållande att ett företag ingående i en annars med vinst gående koncern visar på upprepande förluster, något som skulle kunna ha sin grund i att företaget får för lite betalt vid de koncerninterna transaktionerna. Vidare betonas att då armlängdspriset svårligen kan bestämmas exakt det naturligen återfinns inom ett intervall beroende på vilken metod som använts för dess framtagande, siffror som tydligt avviker från detta intervall torde dock ej vara korrekta. Slutligen anges att även metoderna för framtagandet av armlängdspriset är av betydelse samt att det ej finns någon som är den enda rätta.

Som synes innehåller OECDs riktlinjer en diger lista över de faktorer som påverkar armlängdspriset. Ovanstående är en enkom en kortare uppräkningslista av dessa ämnad till att lämna en viss belysning över de svårigheter som finns med att få fram ett armlängdspris. För ytterligare förkovran rekommenderas läsning av riktlinjerna eller Nils von Kochs sammanfattning ”OECDs nya riktlinjer för internprissättning”.¹²

¹² Von Koch, *OECDs nya riktlinjer för internprissättning*, Skattenytt 1996

2.2.2 Metoder

Riktlinjerna innehåller utöver en utförlig analys av de armlängdsprispåverkande faktorerna även en beskrivning av de metoder som lämpligen används för framtagandet av armlängdspriset. Dessa är fem till antalet och delas in i två huvudgrupper, de traditionella transaktionsbaserade metoderna och de transaktionsbaserade vinstmetoderna. Den förstnämnda huvudgruppen är den vars användande främst rekommenderas.

Till de traditionella transaktionsbaserade metoderna hör marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden. Kortfattat fungerar de som följer. Vid tillämpningen av marknadsprismetoden jämförs priset på en jämförbar transaktion vidtagen mellan två närstående bolag och mellan två oberoende. Återförsäljningsprismetoden tar däremot avstamp i det pris ett koncernföretag sätter på en vara, som köpts från ett närstående företag, vid försäljningen av denna till oberoende part. Armlängdspriset befins här vara detta pris subtraherat med det uppskattade tillägget för kostnader och en rimlig vinst. Kostnadsplusmetoden, slutligen, utgår från de kostnader den säljande parten vid en internttransaktion haft för den försålda varan eller tjänsten. Armlängdspriset befins vid bruket av denna metod vara summan av dessa kostnader och ett lämpligt vinstpåslag.

I gruppen transaktionsbaserade vinstmetoder återfinns vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden. Den förstnämnda metoden har som utgångspunkt den eventuella vinst som två oberoende företag skulle förvänta sig vid en dylik transaktion. Armlängdspriset bestäms sedan i överensstämmelse med en vinstfördelning som görs med ledning av de inblandade företagens utförda funktioner.

2.3 OECDs riktlinjer för internprissättning - dokumentation

2.3.1 Inledning

OECDs riktlinjer kapitel 5 behandlar dokumentationskrav i internprisfrågor. Kapitlet är uppdelat i fyra delar där den första kortfattat presenterar syftet med dokumentationsriktlinjerna.¹³ Den andra behandlar mer ingående vissa övervägningar vid bedömningen av vilken information som rimligen kan begäras.¹⁴ I del tre anges information som kan vara till nytta vid

¹³ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 1-2.

¹⁴ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 3-15.

bestämningen av armlängdspriset.¹⁵ Slutligen sammanfattar den fjärde delen vad som tidigare framkommit.¹⁶

2.3.2 Del 1

I den inledande delen anges att syftet med riktlinjerna för dokumentation är tudelat. Förutom att fungera som en allmän vägledning för hur de olika skattemyndigheterna kan utforma sina dokumentationskrav är de även tänkta att hjälpa de skattskyldiga att urskilja den information som är av betydelse vid visandet av att de följt armlängdsprincipen. Utöver detta syfte understryks att de nationella reglerna för bevisbördans placering ej ska påverkas av dokumentationsriktlinjerna.

2.3.3 Del 2

2.3.3.1 Inledning

Den andra delen innehåller, som ovan sagts, ett antal vägledande synpunkter på vad som kan tänkas ingå i en dokumentation. Någon specificering av vad en dokumentation bör innehålla ges ej. Istället anges ett antal grundläggande principer för hur dokumentationskravet bör utformas. En klar majoritet av punkterna behandlar hur långt skattemyndighetens krav på information rimligen kan sträckas. De resterande riktar sig mot skattebetalaren och då främst grunden till dennes dokumentationsskyldighet. Hela avsnittet genomsyras av ett proportionalitetstänkande där skattemyndighetens nytta av information vägs mot skattebetalarens kostnader för att ta fram denna. Det är mot bakgrund av denna del som den mer specifika beskrivningen av dokumentationsinnehållet ska läsas.

2.3.3.2 Skattebetalarens skyldigheter

Skälen till kravet på dokumentation anges i riktlinjerna botts i att skattskyldiga bör sträva efter att fastställa armlängdspriset vid internttransaktioner, något som i förlängningen antas innebära att en övervägning vidtas innan priset sätts.¹⁷ Vidare anges att skattebetalaren vid internprissättningsfrågor bör följa samma *prudent business management principles* som gäller för övriga beslut i verksamheten av liknande komplexitet och betydelse.¹⁸ Detta skulle enligt riktlinjerna medföra att skattebetalaren förbereder eller refererar till skriftligt underlag som styrker armlängdspriset.¹⁹ Slutligen erinras det även om att oavsett vilken information skattemyndigheten har tillgänglig måste denna likväl fatta

¹⁵ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 16-27.

¹⁶ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 28-29.

¹⁷ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 3. I punkten anges vidare att denna övervägning bör innebära att den skattskyldige har införskaffat kunskap om såväl prisnivån på oberoende transaktioner som ändringar av prissättningspåverkande förhållanden.

¹⁸ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 4.

¹⁹ Innehållet i det skriftliga materialet exemplifieras i riktlinjerna som bakomliggande information, faktorer som hänsyn tagits till samt vald prissättningsmetod

beslut om internprissättningen varför det skulle ligga i den skattskyldiges intresse att medelst en utförlig dokumentation undanröja eventuella frågetecken.²⁰

2.3.3.3 Skattemyndighetens skyldigheter

I riktlinjerna uttrycks ett behov av dokumentation vid genomförandet av internttransaktioner. Vad en fullständig sådan skulle kunna innehålla exemplifieras utförligt. Dock innehåller riktlinjerna även ett antal punkter som begränsar skattemyndighetens möjligheter att kräva material från de skattskyldiga. Samtliga kommer av proportionalitetshänsyn och syftar till att skapa en balans mellan skattemyndighetens nytta av information och skattebetalarens börda att ta fram denna.

En grundläggande begränsning är att de skattskyldiga ej behöver färdigställa dokumentationen vid vare sig transaktionstillfället eller deklARATIONSTIDPUNKTEN.²¹ I riktlinjerna anges att skattemyndighetens krav vid dessa tillfällen bör inskränkas till det material som behövs för att skapa ett underlag till bedömningen av vilka skattskyldiga som bör kontrolleras närmare.²²

Vidare anges att det är upp till skattebetalarens skön att avgöra hur dennes dokumentationsunderlag ska förvaras fram till att skattemyndigheten efterfrågar den.²³

Vad gäller det underlag som den skattskyldige framtar inkom av skattemässiga skäl, dvs. information som ej framtas i den vanliga verksamheten, uppställs i riktlinjerna hårda proportionalitetskrav. Det anges specifikt att skattemyndigheten endast bör efterfråga sådant material om granskningen av internttransaktionen är absolut avhängig denna information samt att kostnaden för framtagandet ej är oproportionerligt hög.²⁴

Även vid efterfrågandet av material som ej kontrolleras av den skattskyldige förespråkar riktlinjerna en försiktigare inställning från skattemyndighetens sida. Det rekommenderas att hänsyn bör tas till de svårigheter som är

²⁰ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 14.

²¹ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 4 och 15.

²² I riktlinjerna punkt 5:15 anges specifikt att något längre gående krav än detta ej bör förekomma vid deklARATIONSTIDPUNKTEN. Detta har sin grund i åsikten att en striktare tillämpning skulle medföra en betydlig risk för ett kraftigt hämmande av internationell handel.

²³ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 5. Detta motiveras med att det viktigaste intresset för skattemyndigheten, att erhålla dokumentationen vid tiden för granskningen, är tillfredsställt och att något krav utöver detta ej är nödvändigt.

²⁴ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 6-7. Det erinras vidare om att skattemyndigheten endast ska efterfråga det minsta som behövs för att göra en rimlig bedömning.

förknippade med att utfå den önskade informationen om denna endast innehas av ett i utlandet beläget närstående bolag.²⁵

Ytterligare ansvar åläggs skattemyndigheten gällande information som berör skattebetalarens affärshemligheter eller andra konfidentiella uppgifter. Sådan information förordas endast efterfrågas till den del skattemyndigheten kan säkerställa att sekretessen kring uppgifterna består.²⁶

2.3.4 Del 3

Den tredje delen innehåller en utförlig beskrivning av vad som lämpligen bör ingå i en dokumentation. Uppräkningen av den information som tänkbart kan efterfrågas skall emellertid ej ses som vare sig uttömmande eller ett minimikrav. I riktlinjerna anges det uttryckligen att den information som behövs är beroende av de för det aktuella fallet relevanta omständigheterna.²⁷ Dock menas att rent generellt torde var dokumentation åtminstone innehålla information om de inblandade företagen, själva transaktionen samt de grundläggande principerna för prissättningen.

Den i avsnittet mer fördjupande beskrivningen av dokumentationsinnehållet kan delas upp i ett antal huvudgrupper av information. Dessa avser upplysningar rörande transaktionerna, de inblandande företagen, prissättningsprinciperna, de utförda funktionerna samt de ekonomiska förhållandena.

2.3.4.1 Information rörande transaktionen

Vad gäller den aktuella transaktionen lämnar riktlinjerna ett flertal exempel på vad som skulle kunna vara aktuellt att medta i en dokumentation.²⁸ Inledningsvis anges att upplysningar om vad transaktionen avser samt villkoren för denna skulle vara av relevans. Utöver detta framkommer även att information om huruvida handelsförhållandena eller villkoren för transaktionen ändrats kan vara av betydelse. Ytterligare omständigheter som skulle kunna föranleda en dokumentering är om företaget vidtar liknande transaktioner med oberoende företag. Om dessa är jämförbara med närstående transaktionerna bör det enligt riktlinjerna vara rimligt att efterfråga en beskrivning av dem. Vidare anges det att information skulle kunna lämnas om huruvida ett oberoende företag under samma förhållanden hade vidtagit den utförda transaktionen. Slutligen omnämns även liknande företag som vidtar jämförbara transaktioner. Såvida vetskap om dessa finns skulle en lista på vilka dessa är kunna ingå i dokumentationen.

²⁵ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 11. Problem som uppmärksammas är bl.a. det andra landets lagstiftning eller det faktum att det utländska företaget skulle vara moderföretag.

²⁶ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 13. Från detta undantas dock de fall då information offentliggörs i samband med att de tas upp i domstol. Likväl förespråkas att uppgifterna bör hållas hemliga till den grad det är möjligt.

²⁷ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 16.

²⁸ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 17.

2.3.4.2 Information rörande de inblandade företagen

Av riktlinjerna framkommer att upplysningar om de i den aktuella transaktionen inblandade företagen bör kunna ingå i en dokumentation. Som exempel på vad denna information skulle kunna bestå av anges en beskrivning av företagets verksamhet, organisation och ägarförhållanden.²⁹ Vidare uttrycks även att upplysningar om storleken på företagets försäljning samt resultat skulle kunna vara av värde. Till detta anges att information om i vilken utsträckning transaktioner med utländska närstående företag vidtas bör kunna efterfrågas.

2.3.4.3 Information rörande prissättningen

Upplysningarna om prissättningen delas i riktlinjerna upp i två huvudgrupper. Den ena består av information om företagets principer för prissättningen medan den andra avser uppgifter om särskilda omständigheter som kan tänkas påverka priset.

Vad gäller information om prissättningsprinciperna anges i riktlinjerna att dessa, såsom pålägg för tillverkningskostnader, samt faktorerna de beror på bör beskrivas.³⁰ Vidare uttrycks att upplysningar även skulle kunna lämnas om vilken internprissättningsmetod som valts, varför denna valts och huruvida valet av denna medför att det slutgiltiga priset överensstämmer med armlängdspriset.

I riktlinjerna beskrivs ett antal, utöver ovan nämnda, prispåverkande omständigheter som skulle kunna ingå i dokumentationen. Till dessa hör set-off transaktioner. I de fall sådana existerar anges att en beskrivning av vilka de är, sambandet dem emellan samt i vilken utsträckning de förekommer skulle vara av relevans.³¹ En annan omständighet som det enligt riktlinjerna bör kunna upplysas om är den att priset sätts lägre av affärsstrategiska skäl.³² Som exempel härpå anges de fall då priset påverkas av att företag vill underlätta lanserandet av en ny produkt eller bemöta uppkommen konkurrens. Vidare omnämns även upplysningar om företagets allmänna marknads- och industriförhållanden.³³ Enligt riktlinjerna skulle det kunna vara av betydelse att i dokumentationen bifoga en beskrivning av dessa samt vilket inflytande de har på företagets prissättning. För de fall prognoser finns om förändringar i dessa förhållanden uttrycks det att även dessa, liksom deras förväntade påverkan, torde kunna ingå i dokumentationsmaterialet.

²⁹ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 18.

³⁰ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 19.

³¹ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 20. Med set-off transaktioner avses de fall där priset blir lägre än normalt p.g.a. en motprestation från den andra parten. I riktlinjerna exemplifieras detta med bl.a. att köparen betalar en lägre summa mot att han erbjuder säljaren service kostnadsfritt.

³² OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 21.

³³ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 22.

2.3.4.4 Information rörande utförda funktioner

Upplysningar om de funktioner företagen utför i transaktionen är av betydelse för bestämmandet av armlängdspriset. I riktlinjerna uttrycks att en dokumentation bör innehålla uppgifter om såväl de inblandade tillgångarna som riskfördelningen.³⁴ Vad gäller de överförda tillgångarna omnämns att den efterfrågade informationen skulle kunna avse vem som ombesörjer bl.a. tillverkning, marknadsundersökningar, marknadsföring samt logistik. Även i fråga om riskfördelningen ges exempel på flertalet områden där uppgifter skulle vara av betydelse. I riktlinjerna anges att information om exempelvis riskfördelningen vid forskning och utveckling samt vid förändringar av priser, valutakurser och räntegrader skulle vara av relevans.

2.3.4.5 Information rörande de ekonomiska förhållandena

I riktlinjerna anges det även att upplysningar om de i den aktuella transaktionen inblandade företagens finansiella situation kan vara av betydelse.³⁵ Skälet till detta är främst att skapa en möjlighet för att bedöma internpriset i ljuset utav företagens resultat. Vid utformandet av ett dokumentationskrav skulle det enligt riktlinjerna kunna krävas att tillräckligt med information lämnas för att möjliggöra en sådan bedömning. I samband med detta uttrycks det även att relevant information skulle kunna finnas i det utländska närstående företags ägo.³⁶ Slutligen anges även att uppgifter som visar priset förhandlingsprocessen skulle kunna ingå i en dokumentation.³⁷ Dessa upplysningar skulle bl.a. kunna bestå av de kalkylerade intäkter och kostnader som låg till grund för bestämmandet av priset.

³⁴ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 23-24.

³⁵ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 25.

³⁶ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 26.

³⁷ OECD Transfer pricing guidelines, kap. 5 p. 27.

3 Dokumentation i Sverige, nuvarande lagstiftning och förslaget

3.1 Nuvarande lagstiftning

3.1.1 Inledning

Lagstiftning som uttryckligen avser information och dokumentation kring internprissättningsfrågor med internationell anknytning saknas i dagsläget. Emellertid finns ett antal regler där den skattskyldige åläggs att införskaffa och förvara information av betydelse för beskattningen. Majoriteten av dessa bestämmelser återfinns i LSK och TL men lagregler med liknande innebörd står även att finna i BL och ÅRL, till detta har även Redovisningsrådet utfärdat rekommendationer på området.

3.1.2 Skattelagstiftning

Av TL 3:5 1st. framgår det att skattemyndigheten får ålägga skattskyldiga att lämna uppgifter eller handlingar som behövs för att antingen kontrollera riktigheten av den skattskyldiges självdeklaration eller på annat sätt är av vikt för taxeringen. Enligt det andra stycket samma paragraf får denna uppgiftsskyldighet förenas med vite.

I LSK återfinns föreskrifter om vilka och vid vilka tillfällen uppgifter efterfrågas av den skattskyldige. Enligt 3:5 1st. skall den som är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet lämna de uppgifter som behövs för taxeringen. Av den exempellista som återfinns i andra stycket framkommer dock att de avsedda uppgifterna främst är knutna till den skattskyldiges årsresultat samt tillgångar och skulder. Även i de föreskrifter som Skatteverket utfärdat i anslutning till paragrafen efterfrågas inkom uppgifter, om än mer detaljerade, ur den skattskyldiges bokföring.³⁸ Av detta kommer att lagregeln varken belyser belopp härrörande från gränsöverskridande verksamhet eller distinktionen mellan närstående och oberoende företag.

Fler lagstadganden om uppgiftsskyldighet förekommer emellertid i LSK, enligt 3:7 skall dotterföretaget i sin deklaration ange sitt moderföretag samt, i förekommande fall, även hela koncernens moderföretag. Vidare är, vilket kommer av 3:23, fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och enskilda

³⁸ RSFS 1990:27, *Riksskatteverkets föreskrifter om näringsidkares uppgiftslämnande i självdeklaration*, ändringar företagna i och med RSFS 1991:35 och RSFS 1997:18.

näringsidkare skyldiga att lämna uppgifter om vissa räntor och royalties som erlagts till utlandet. Till detta ställer 12:1 samma lag ett krav på uppgiftslämnande för den som förmedlar, vilka i praktiken främst är banker, vissa betalningar till och från utlandet. Den uppgiftsskyldige åläggs att ange betalningar från eller till obegränsat skattskyldiga till eller från utlandet såvida dessa överstiger 150 000 kr, detsamma gäller delbetalningar som tillsammans minst uppgår till nämnda belopp samt betalningar inom riket mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Den lämnade uppgiften skall innehålla det aktuella beloppet, vad betalningen avser, vilket land betalningen gjorts till eller kommer ifrån samt, om betalning görs till utlandet, betalningsmottagarens namn. Lagregeln tar således inte någon hänsyn till huruvida betalningen utförts mellan närstående företag ej. Vidare kan frågetecken ställas kring hur pass väl de uppgifter som inkommer stämmer överens med verkligheten. På denna punkt har emellertid Skatteverket dragit en erfarenhetsgrundad slutsats att informationen rörande betalningar som lämnar landet är mer exakt än den som avser inkommande betalningar.³⁹

Slutligen skall den som på grund utav någon av ovanstående paragrafer är uppgiftsskyldig även ombesörja att underlag finns för genomförande samt kontroll av denna. Detta kommer av LSK 19:2 och skall enligt lagtexten ske genom anteckningar, räkenskaper eller annat lämpligt sätt. Den uppgiftsskyldige skall dessutom, enligt FSK 12:1, bevara detta underlag i minst sex år efter utgången av det år underlaget avser.⁴⁰

3.1.3 Civillagstiftning

Utöver de ovan nämnda skattereglerna finns det även inslag i civillagstiftningen som ålägger subjekt uppgiftsskyldighet.

Enligt BL 5:6 skall det för varje affärshändelse finnas en verifikation.⁴¹ Såvida den bokföringsskyldige mottagit uppgifter utifrån skall dessa användas, om så inte är fallet, eller uppgifterna ej är tillräckliga, lämnas dock denne utrymme att upprätta eller komplettera verifikationen på egen hand.⁴² De uppgifter som verifikationen skall innehålla anges i BL 5:7 vara när den sammanställts, när affärshändelsen ägt rum, vad denna avser, vilket belopp den uppgår till samt vilken motpart som berörs. Ett visst undantag från angivandet av dessa uppgifter ges av BL 5:8 vilken stadgar att uppgifterna kan utelämnas om det är förenat med svårigheter att bifoga dem och detta ej strider mot god redovisningssed. Denna paragraf torde dock ej

³⁹ RSV Rapport 2003:5, s. 29.

⁴⁰ Förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

⁴¹ En affärshändelse definieras i BL 2:2 2p. som förändringar i storlek eller sammansättning av ett företags förmögenhet till följd av ekonomiska relationer med omvärlden

⁴² Majoriteten av de utifrån erhållna uppgifterna torde bestå av vanliga fakturor, i propositionen betonas dock att även andra uppgifter avses, exempelvis anges att en översänd prislista lagrad i en datafil även är att räkna som uppgifter, prop. 1998/99:130, *Ny bokföringslag m.m.*, sid. 395.

inverka på verifikationer rörande interntransaktioner, detta då det av den bakomliggande propositionen framkommer att de affärshändelser som främst avses kunna omfattas är de som rör mindre, kontanta belopp från anonyma kunder.⁴³ Även om lagstiftaren i propositionen inte utesluter att paragrafen är tillämplig på andra affärshändelser skulle det säkerligen strida mot god redovisningssed att utelämna uppgifter vid en interntransaktion, detta särskilt i ljuset av Redovisningsrådets rekommendation nr. 23.⁴⁴ Verifikationerna skall slutligen enligt BL 7:2 förvaras i Sverige i tio år efter utgången av det kalenderår räkenskapsåret avslutades.

I ÅRL återfinns ett antal lagregler där den redovisningsskyldige åläggs att lämna uppgifter om närstående företag och relationen till dessa. Enligt ÅRL 7:1 skall moderföretag upprätta koncernredovisning.⁴⁵ I de nästföljande paragraferna stadgas emellertid undantag från denna huvudregel. Av ÅRL 7:2 framgår att moderföretag ej behöver upprätta koncernredovisning om det i sin tur omfattas av ett moderföretags koncernredovisning, detta under förutsättning att moderföretaget lyder under någon EES-stats lagstiftning samt att koncernredovisningen är i överensstämmelse med EGs direktiv om sammanställd redovisning.⁴⁶ ÅRL 7:3 ger en storleksrelaterad begränsning av kravet på koncernredovisning. Detta bortfaller om koncernföretagens anställda under de senaste två åren i medeltal uppgått till högst 10 personer samt nettovärdet på koncernföretagens tillgångar uppgår till högst 24 miljoner kronor. Vid genomförandet av en koncernredovisning elimineras, enligt ÅRL 7:13, vissa poster som rör förhållanden koncernföretagen emellan. Dessa är fordringar och skulder mellan koncernföretagen, intäkter och kostnader härrörande från transaktioner företagen emellan samt internvinster och förändringarna av dem under räkenskapsåret. Övriga lagregler av betydelse i ÅRL är kravet i 5:7 på att moder- och dotterföretag skall ange hur stor del av årets inköp och försäljning som avser andra koncernföretag samt kraven på uppgifter om dotterföretag och moderföretag i ÅRL 5:8 respektive 5:26.

Redovisningsrådets rekommendation 23 trädde ikraft för de finansiella rapporter som behandlar räkenskapsår påbörjade efter den 1 januari 2002. I rekommendationen förespråkas att företag i sina finansiella rapporter skall

⁴³ Prop. 1998/1999:130, *Ny bokföringslag m.m.*, sid. 396.

⁴⁴ Begreppet god redovisningssed definieras i prop. 1998/1999:130 sid. 178 som ej lagstadgade normer baserade på redovisningspraxis samt rekommendationer och uttalanden från vissa myndigheter och organisationer såsom Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet. Vad gäller den senares rekommendation 23 beskrivs den närmare nedan.

⁴⁵ En utförlig definition av moderföretag återfinns i ÅRL 1:4. Kortfattat är ett företag moderföretag om det innehar mer än hälften av rösterna i en juridisk person alternativt äger andelar i en juridisk person och kontrollerar mer än hälften av rösterna, har rätt att utse/avsätta mer än hälften av dess styrelse eller på annat sätt ensamt innehar ett bestämmande inflytande i den juridiska personen. Ett företag är även moderföretag om dessa förutsättningar uppfylls av ett dotterföretag till moderföretaget eller dessa tillsammans.

⁴⁶ Direktiv 83/349/EEG. *Rådets sjunde direktiv av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning.* EGT L 193 1983 s.1.

lämna information om både företagets relationer till och transaktioner företagna med närstående företag och fysiska personer. Med närstående företag och fysiska personer avses de som har möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över ett annats företags finansiella och operativa verksamhet. Vid bedömningen av om någon är närstående tas hänsyn inte enkom till den juridiska formen utan även ekonomiska förhållanden beaktas.⁴⁷ Som transaktioner räknas överföringar av resurser eller förpliktelser oavsett om ersättning utgår.⁴⁸ Upplysningar om närstående företag och fysiska personer skall enligt Redovisningsrådet alltid lämnas, oavsett om några transaktioner förekommit med den närstående eller ej.⁴⁹ Vad gäller informationen om transaktioner företagna med närstående menar Redovisningsrådet att denna ska omfatta närståenderelationens karaktär, transaktionstypen samt övriga element av betydelse för transaktionen.⁵⁰

3.1.4 Sammanfattning nuvarande lagstiftning

Som ovan visat innehåller den nu gällande lagstiftningen regleringar om uppgiftslämnande. Med hjälp av de uppgifter som utifrån dessa regler finns att tillgå kan vissa delar av vikt för bedömningen av gränsöverskridande transaktioner belysas. Kännedom om företagens ägarförhållanden tillförsäkras genom såväl skatterättslig som civilrättslig lagstiftning. En överblick av storleken på vidtagna närståendetransaktioner kan erhållas med hjälp av den lagstadgade uppgiftsplikten i ÅRL 5:7. Dessutom ges, i och med de krav på upplysningar som kommer av Redovisningsrådets rekommendation 23, även möjlighet till en än skarpare bild av närståendetransaktionernas vidd.⁵¹ Däremot ger nuvarande lagstiftning inga större möjligheter till att urskilja de närståendetransaktioner som är gränsöverskridande. Lite ledning kan förvisso ges av upplysningsplikterna för dels fåmansföretag om vissa royalty- och räntebetalningar och dels förmedlarna av betalningar till och från utlandet. Dock är den information som här utvinns långtifrån uttömmande.

⁴⁷ Redovisningsrådets rekommendation 23 p. 3 och 5.

⁴⁸ Redovisningsrådets rekommendation 23 p. 5.

⁴⁹ Redovisningsrådets rekommendation 23 p. 20-21.

⁵⁰ Redovisningsrådets rekommendation 23 p. 22. Vad detta konkret skulle innebära förtydligas något i nästföljande punkt. Där anges att den efterfrågade informationen normalt innehåller uppgift om ungefärlig transaktionsvolym, storlek på fordringar/skulder samt prissättningsprinciper.

⁵¹ De upplysningar som inkommer till följd av rekommendationen torde endast innebära en något mer detaljerad redogörelse för närståendetransaktionerna, såsom mellan vilka närstående de olika transaktionerna har vidtagits. Förvisso efterfrågas även uppgift om principerna för prissättningen, men denna del kommer förmodligen endast bestå av ett omnämnande av vald metod samt att priset är marknadsmässigt.

3.2 Det svenska dokumentationsförslaget

3.2.1 Omfattning

Som ovan sagts är den angivna avsikten med de föreslagna reglerna om informations- och dokumentationsplikt att underlätta upprätthållandet av armlängdsprincipen vid närståendetransaktioner över Sveriges gränser. Av detta skäl begränsas den krets som är tänkt att omfattas till de med betydande anknytning till utlandet. I rapporten föreslås ett antal omständigheter som bör föranleda att en informations- och dokumentationsskyldighet uppkommer vid gränsöverskridande närståendetransaktioner.⁵² En grundläggande förutsättning för att träffas av de föreslagna reglerna är att skattskyldighet i inkomstslaget näringsverksamhet föreligger. Utifall att detta villkor är uppfyllt omfattas den skattskyldige om denne, själv eller tillsammans med närstående, innehar eller kontrollerar, direkt eller indirekt, mer än 50 % av rösterna eller andelarna i en utländsk juridisk person. Vidare omfattas även skattskyldiga som kontrolleras eller ägs av den förra kretsen. Utöver dessa omfattas likväl skattskyldig som, direkt eller indirekt, till mer än hälften innehas eller kontrolleras av en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person. Slutligen träffas även skattskyldiga med fasta driftställen i utlandet samt utländska juridiska personer med fasta driftställen i Sverige av den utökade uppgiftsskyldigheten.

3.2.2 Informationskrav

I rapporten framläggs ett förslag på vilken information den skattskyldige, såvida denne är ålagd en informations- och dokumentationsplikt, skall ta med i sin deklaration. Enligt detta skall den skattskyldige inledningsvis uppge om några transaktioner med utländska närstående företag överhuvudtaget har företagits under det aktuella beskattningsåret.⁵³ Om så är fallet skall även antalet sådana företag som transaktioner har vidtagits med anges. Därefter erfordras det av den skattskyldige att denne redovisar beloppen de företagna transaktionerna uppgått till. Redovisningen bör innehålla det sammanlagda periodiserade beloppet de aktuella transaktionerna uppgått till fördelat på de fem olika transaktionsslagen varor, tjänster, immateriella tillgångar, finansiella transaktioner samt övriga transaktioner.⁵⁴ Vid beloppsredovisningen föreslås den skattskyldige få

⁵² RSV Rapport 2003:5, sid. 5f.

⁵³ Med närstående företag avses de utländska företag som omnämns i *del omfattning*.

⁵⁴ Till transaktionsslaget varor hänförs köp och försäljning av varor samt tjänster i form av garantier och service som uppkommer därav. Med tjänster avses de tjänster som ej är hänförliga till transaktionsslaget varor. De immateriella tillgångarna består av ersättningar för upplåtelsen av dessa, ex. royaltys. Till transaktionsslaget finansiella transaktioner hänförs samtliga transaktioner som innebär att ett skuld- eller fordringsförhållande uppstår., däribland lån. Slutligen finns transaktionsslaget övrigt som avser transaktioner som ej kan placeras in i någon av de övriga kategorierna. Dessa exemplifieras med bl.a.

välja mellan att antingen ange beloppen i tusen kr eller i beloppsintervall.⁵⁵ Slutligen skall även anges om tjänster eller tillgångar lämnats eller erhållits utan att vederlag utgått.

Skatteverkets uppfattning om vilken information som bör ingå i deklARATIONEN grundar sig främst på proportionalitetshänsyn. Utgångspunkten är således att försöka nå jämvikt mellan skattemyndighetens nytta av de efterfrågade uppgifterna och bördan för den skattskyldige att ta fram dessa. Då det angivna syftet med informationsplikten blott är att skapa en ungefärlig bild av vilka företag som kan behöva granskas närmare finner Skatteverket ingen anledning att kräva en alltför utförlig information. Ytterligare en aspekt som talar emot för omfattande informationskrav framförs i förslaget.⁵⁶ Här avses den risk att en skattskyldig till följd av en för komplex deklARATION lämnar missledande uppgifter. Sammantaget leder detta till att de föreslagna kraven på information ställs relativt lågt, särskilt i jämförelse med dem som ställs på själva dokumentationen.

3.2.3 Dokumentationskrav

3.2.3.1 Förslag till lagtext samt tidpunkt

Skatteverket framför i rapporten ståndpunkten att de uppgiftsskyldiga under verksamhetsåret löpande skall dokumentera sina företagna transaktioner så att en dokumentation föreligger vid tidpunkten för deklARATIONEN.⁵⁷ De eventuella besvär som skulle kunna uppstå för den dokumentationsskyldige, i och med att, som det ska visa sig, omfattande förpliktelser åläggs på ett tidigt stadium, medges förvisso av Skatteverket. Emellertid är de av uppfattningen att denna olägenhet skulle kompenseras då de kostnader som skulle uppstå i samband med försöken att utreda de transaktioner som skett längre bak i tiden uteblir.⁵⁸ Vidare anser Skatteverket att även ändamålet med den utökade uppgiftsskyldigheten torde motivera det tidigt placerade dokumentationskravet. Detta motiveras med antagandet att ju närmare transaktionen dokumentationen sker, desto sannolikare är det att den ger en rättvisande bild.

Det grundläggande syftet med dokumentationen anges i rapporten vara att det med hjälp av denna ska vara möjligt att utröna huruvida armlängdsprincipen har följts vid vidtagna transaktioner.⁵⁹ Av detta skäl anges att storleken och detaljrikedomen på den dokumentation som erfordras kan skilja sig från fall till fall beroende på transaktionernas

köp/försäljning av immateriella tillgångar, överlåtelser/anskaffningar av anläggningstillgångar samt olika typer av stöd och bidrag. RSV Rapport 2003:5, sid. 36.

⁵⁵ Beloppsintervallen som förslagsvis anges är 0-10 milj., 10-50 milj., 50 milj.-, RSV Rapport 2003:5, sid. 35.

⁵⁶ RSV Rapport 2003:5, sid. 35.

⁵⁷ RSV Rapport 2003:5, sid. 37.

⁵⁸ RSV Rapport 2003:5, sid. 37.

⁵⁹ RSV Rapport 2003:5, sid. 37.

omfattning och komplexitet. Som en följd härav uttrycks det i rapporten att lagtexten ej bör innehålla någon definiering av innehållet i en dokumentation. Istället föreslås att Skatteverket ska lämna vägledningar till hur utformningen av dokumentationen ska se ut för olika situationer.⁶⁰

3.2.3.2 Föreslagna utformning av dokumentationen

Den av Skatteverket föreslagna utformningen av dokumentationskravet bygger i stor utsträckning på OECDs riktlinjer för internprissättning. Ur riktlinjerna har Skatteverket destillerat fram sex huvudområden som de menar normalt bör ingå i en dokumentation. Dessa är beskrivning av företagets organisation och verksamhet, beskrivning av arten och omfattningen av närståendetransaktionerna, en funktionsanalys, en ekonomisk analys, en jämförbarhetsanalys samt val av prissättningsmetod.

3.2.3.2.1 Beskrivning av organisation och verksamhet

Denna del bör enligt Skatteverket behandla de, i den aktuella transaktionen, inblandade företagens organisation ur såväl juridiskt som operationellt perspektiv.⁶¹ Syftet med det förra perspektivet är att redogöra för vilket företag som kontrollerar vilket. Avsikten med det senare är att visa på hur företagen sinsemellan organiserat sin verksamhet samt vilken marknad de är verksamma på. Vid beskrivningen av den aktuella marknaden är Skatteverket av uppfattningen att företagen inte bara bör redogöra för vilka produkter och aktiviteter de tillhandahåller utan även bör framhålla de konkurrensmässiga aspekter som kan vara av betydelse. Slutligen menar Skatteverket att det av beskrivningen bör framgå huruvida den aktuella verksamheten är ny, expanderande eller väletablerad.

3.2.3.2.2 Beskrivning av art och omfattning av närståendetransaktionen

Syftet med denna del är att redovisa för hur varor och tjänster rör sig mellan de inblandade företagen.⁶² Det grundläggande för den information som framkommer är, enligt Skatteverket, att den ska kunna användas för att bestämma huruvida armlängdsprincipen följts. Här menar Skatteverket att en framställning av parternas inbördes avtal, såväl skriftliga som muntliga, liksom de ändringar eller omförhandlingar som dessa utsatts för bör ingå. Slutligen efterlyser de även en redogörelse för de jämförbara transaktioner som vidtagits med oberoende parter, detta under förutsättning att sådana transaktioner existerar. Beroende på om den aktuella transaktionen avser varor, tjänster eller immateriella rättigheter lämnar Skatteverket olika förslag på vad en dokumentation bör innehålla.⁶³

⁶⁰ RSV Rapport 2003:5, sid. 37.

⁶¹ RSV Rapport 2003:5, sid. 37f.

⁶² RSV Rapport 2003:5, sid. 38f.

⁶³ Förslag för varor återfinns i RSV Rapport 2003:5 sid. 38, tjänster sid. 38f., immateriella rättigheter sid. 39.

Vad gäller varutransaktioner anger Skatteverket inledningsvis en mängd förhållanden som kan påverka bedömningen av armlängdspriset.⁶⁴ Som viktigast vid denna dokumentation framhålls dock vara en generell redogörelse av företagets tillvägagångssätt vid prissättningen än en detaljerad specifikation av varje utförd transaktion. I förslaget anger Skatteverket att en sådan generell beskrivning torde innehålla bl.a. företagets påläggsmetoder, internprissättningsmetod samt motiv till valet av denna.

Dokumentationen av utförda tjänster syftar enligt Skatteverket främst till att besvara tre frågor, har tjänst utförts? Har nytta erhållits? Har rätt pris satts? Det bästa underlaget för besvarandet av dessa frågor anges i förslaget vara själva fakturan. Dock lämnas det en öppning för ett användande av en schablonmässig uppskattning av de utförda tjänsterna om dessa är omfattande. En sådan uppskattning skulle baseras på fördelningsnycklar såsom omsättning och antal anställda. Dokumentationen för dessa fall skall enligt Skatteverket bestå av ett visande av att det valda fördelnings sättet är rättvisande. För att påvisa fördelningsmetodens lämplighet anges att dokumentationen bör innehålla en beskrivning av de utförda tjänsterna, uppgift om samt skäl till vald fördelningsnyckel, kostnadsunderlaget vid fördelningen samt angivelse av eventuella vinstpåslag. Vidare menar även Skatteverket att det av dokumentationen ska framgå att tjänsten inneburit nytta som en oberoende part skulle ha varit beredd att betala för. Slutligen uttrycker Skatteverket ståndpunkten att avsaknaden av uppgifter som blott den utländska motparten besitter innebär en ofullständig dokumentation.

I förslaget ger ej Skatteverket någon närmare vägledning för hur dokumentationen av transaktioner av immateriella rättigheter skall utformas. De framhåller endast att transaktionsslaget, på grund av sin speciella karaktär, skall dokumenteras annorlunda än de övriga. En viss ledning till vad detta kan tänkas innebära torde dock gå att finna i vad Skatteverket anser bestämma priset för exempelvis royalties. I förslaget anges att dessa är beroende av bl.a. graden av utvecklingsarbete, om ensamrätt föreligger eller vidareupplåtelsemöjligheter. Möjligtvis är det sådan information som skall infogas i dokumentationen.

3.2.3.2.3 Funktionsanalys

Ändamålet med denna del anges i förslaget vara att skapa en möjlighet för att identifiera och bedöma jämförbara transaktioner och verksamheter.⁶⁵ För att uppnå detta syfte anser Skatteverket att den dokumentationsskyldige ska klargöra de funktioner, risker och resursinsatser som är relaterade till de aktuella transaktionerna. Detta bör ske genom ett insamlade och systematiserande av uppgifter som rör dessa områden. Slutligen skall även

⁶⁴ Förhållanden som kan vara av betydelse anges bl.a. vara generella bransch- och affärsförhållanden, verksamhetsslag, geografiskt skilda marknader, kvantitets- och kvalitetsskillnader samt kontraktsvillkor såsom kredittid och valuta. RSV Rapport 2003:5, sid. 38

⁶⁵ RSV Rapport 2003:5, sid. 39.

uppgifter lämnas om någon förändring har inträffat under de senaste två åren.

3.2.3.2.4 Ekonomisk analys

I syfte att uppskatta resultatet av närståendetransaktionerna efterfrågar Skatteverket även en analys de av enskilda företagens ekonomiska förhållanden med utgångspunkt i de vidtagna transaktionerna.⁶⁶

Skatteverket anger i förslaget att den ekonomiska analysen bör inbegripa en genomgång av de enskilda företagens budgetberäkningar för intäkter och kostnader samt resultaten av de olika transaktionerna mellan företagen. Vidare föreslås även att analysen bör omfatta för- och efterkalkyler över de intäkter och kostnader som härrör från närståendetransaktionerna.

3.2.3.2.5 Jämförbarhetsanalys

Avsikten med denna analys anges vara att ta fram ekonomiska uppgifter om de förekommande jämförbara transaktionerna och verksamheterna.⁶⁷

Utifrån dessa uppgifter kan ett intervall inom vilket armlängdspriset finns sedan uttydas. Den framtagna informationen bör enligt Skatteverket helst härröra från de transaktioner som företaget vidtagit med oberoende parter, dock godtas ett bruk av information från andra källor. I förslaget framkommer det att uppgifter även kan hämtas från exempelvis statistik eller transaktioner mellan närstående och oberoende företag.

3.2.3.2.6 Val av prissättningsmetod

Vid valet av prissättningsmetod är Skatteverket av åsikten att det i första hand faller på företaget att välja den metod som de finner lämpligast.⁶⁸ Den valda metoden skall dock överensstämma med någon av dem som återfinns i OECDs riktlinjer för internprissättning. Prissättningsmetoden bör vara någon av de transaktionsbaserade men i vissa fall kan även vinstbaserade metoder godtas.

3.2.4 Förvaring, sekretess samt sanktioner

I förslaget förespråkar även Skatteverket att informations- och dokumentationsplikten bör förenas med ett krav på förvaringen av det aktuella materialet.⁶⁹ Detta föreslås ske i enlighet med antingen LSK 19 kap 2 § eller BL 7 kap 2 §. I den förra anges att den uppgiftsskyldige i skälighetsomfattning har skyldighet att ombesörja ett underlag för fullgörandet av uppgiftsskyldigheten och kontrollen av denna. Själva underlaget kan enligt lagtexten bestå av räkenskaper eller anteckningar, men utrymme lämnas även för att skapa detta på andra lämpliga sätt. Enligt bokföringslagen skall det aktuella materialet förvaras varaktigt och lätt åtkomligt. Vidare anges

⁶⁶ RSV Rapport 2003:5, sid. 39f.

⁶⁷ RSV Rapport 2003:5, sid. 40.

⁶⁸ RSV Rapport 2003:5, sid. 40.

⁶⁹ RSV Rapport 2003:5, sid. 41.

det att det skall bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då det ifrågavarande räkenskapsåret avslutades. Slutligen skall det förvaras i Sverige, i ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt.

De material som inkommer till Skatteverket föreslås beredas skydd enligt Sekretesslagen 9 kap. 1-3 §§.⁷⁰

För att upprätthålla efterföljandet av informations- och dokumentationskravet är Skatteverket av åsikten att de sanktioner som återfinns i taxeringslagen skall kopplas till den föreslagna lagstiftningen.⁷¹ Detta skulle kunna innebära avgifter vid försenad inlämning av självdeklarationen enligt 5:5, vitesföreläggande för utlämnande av uppgifter enligt 3:5, skattetillägg vid lämnandet av oriktig uppgift enligt 5:1 och slutligen, enligt 4:3, skönstaxering vid bristande deklarationsunderlag.

⁷⁰ RSV Rapport 2003:5, sid. 37.

⁷¹ RSV Rapport 2003:5, sid. 41f.

4 Diskrepans mellan Skatteverkets förslag och OECDs riktlinjer

4.1 Inledning

Skatteverkets förslag på utformandet av ett informations- och dokumentationskrav vid gränsöverskridande interntransaktioner bygger på OECDs riktlinjer och överensstämmer i stort med dessa. Vid en närmare jämförelse dem emellan går det dock att finna skillnader på vissa punkter. Dessa avser material som ej kontrolleras av skattebetalaren, tidpunkten för när dokumentationen ska vara färdigställd samt förvaringen av densamma. I samtliga dessa fall uttrycker det svenska förslaget en strängare uppfattning om vilka krav som bör ställas på skattebetalaren. Till detta genomsyras riktlinjerna av en strävan att uppnå proportionalitet mellan skattemyndighetens nytta och skattebetalarens börda, denna aspekt förefaller ej vara lika tongivande i det svenska förslaget.

4.2 Material som ej är under skattebetalarens kontroll

En skillnad mellan riktlinjerna och Skatteverkets förslag föreligger som ovan sagts i inställningen till material som skattebetalaren ej kontrollerar. Om den aktuella informationen innehas av ett utlandsbeläget koncernföretag kan det innebära svårigheter för det dokumentationsskyldiga företaget att utfå denna. Detta kan bero på flertalet omständigheter. I riktlinjerna omnämns förhållandet att det utländska företaget skulle vara moderbolag.⁷² Att detta skulle vara ovilligt att lämna ut information gällande koncernens principer för internprissättning kan inte uteslutas. För det dokumentationsskyldiga företaget uppstår då problem eftersom det på grund av ägarförhållandena ej kan kräva att utfå den aktuella informationen. En annan omständighet som kan försvåra, eller till och med omöjliggöra, för ett företag att erhålla material från ett utlandsbeläget koncernföretag anges av Bertil Wiman i artikeln *utvecklingen på internprissättningsområdet*.⁷³ Där framkommer att även den andra statens lagstiftning kan innebära ett hinder för att materialet utlämnas.

I riktlinjerna rekommenderas att skattemyndigheten vid utformandet av sina dokumentationsbestämmelser tar hänsyn till de besvär som kan uppstå för den dokumentationsskyldige till följd av att denne ej kontrollerar

⁷² OECD Transfer Pricing Guidelines, Kap 5, p. 11.

⁷³ Wiman (1997), *Utvecklingen på internprissättningsområdet*, Skattenytt 1997, s. 516.

materialet.⁷⁴ Vidare uttrycks åsikten att skattebetalaren ej bör vara tvungen att införskaffa information om denne finner att betydelsen av denna är oproportionell mot kostnaden för framtagandet.⁷⁵ Till detta erinrar även riktlinjerna om möjligheten för skattemyndigheten att, via artikel 26 i OECDs modellavtal för dubbelbeskattning som avser informationsutbyte, själva införskaffa information från den andra staten.⁷⁶ Av detta bör kunna uttydas att uppfattningen i riktlinjerna är att skattemyndigheten, trots den för granskningen av internprissättningen obestridda betydelsen av det efterfrågade materialet, åtminstone inte alltid kan kräva att sådan information ska ingå i en dokumentation.

Inställningen i det svenska förslaget är dock en annan. Själva definitionen av problemet är att skattskyldiga vid internprisutredningar befaras uppge att information som innehas av utländsk part är oåtkomlig för dem. Om dokumentationen under dessa omständigheter saknar de aktuella uppgifterna menas det i förslaget att fullständigheten av denna kan ifrågasättas. Detta skulle i förlängningen innebära att den dokumentationsskyldige, för de fall denne ej kan komma över efterfrågat material, riskerar att drabbas av någon av de i förslaget angivna sanktionerna såsom exempelvis vitesföreläggande eller skönstaxering. I förslaget vidhålls denna uppfattning även om omständigheterna skulle vara sådana att möjlighet finns för skattemyndigheten att själv, via dubbelbeskattningsavtal, inhämta informationen från den andra staten.⁷⁷

4.3 Tidpunkten för dokumentationens färdigställande

Även vad gäller uppfattningen om tidpunkten för när dokumentationen skall vara färdigställd finns det skillnader mellan riktlinjerna och det svenska förslaget. Frågan grundar sig på omständigheten att det vid dokumentationsförfarandet finns två tillfällen för upplysningslämnande. Vid det första, informationstillfället, lämnas översiktliga uppgifter om vidtagna närståendetransaktioner. Detta bör enligt både riktlinjerna och förslaget ske i samband med deklarationen. Utifrån den inlämnade informationen bestämmer sedan skattemyndigheten vilka transaktioner som bör kontrolleras närmare. De företag som vidtagit dessa ombeds därefter inlämna betydligt mer detaljerade uppgifter, dokumentation, om internprissättningen.

I riktlinjerna betonas att varken transaktions- eller deklarationstillfället bör medföra ett krav på skattebetalaren att färdigställa en dokumentation.⁷⁸ Detta motiveras med att ett sådant krav skulle vara alltför betungande och i

⁷⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines, Kap 5, p. 11.

⁷⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, Kap 5, p. 6.

⁷⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, Kap 5, p. 6.

⁷⁷ RSV Rapport 2003:5, s. 39.

⁷⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, Kap 5, p. 4.

förlängningen även riskera att medföra en avtagande internationell handel. Förvisso innebär detta ej att skattebetalaren helt kan bortse från sina dokumentationsförpliktelser fram till dess att en förfrågan inkommer från skattemyndigheten. Emellertid ger det uttryck för åsikten att samtliga uppgifter av vikt för utredningen av proportionalitetsskäl varken behöver framtagas eller iordningställas förrän skattemyndigheten efterfrågar dokumentationen.

I det svenska förslaget förefaller dock kravet på en färdigställd dokumentation vara förlagd till senast tidpunkten för deklarationen. Något annat kan svårigen härledas ur uttalandet om att dokumentationen ska ske fortlöpande och föreligga vid deklarationstillfället.⁷⁹ Förvisso skulle uttalandet kunna avse någon form av obearbetat utkast till den slutgiltiga dokumentationen. Detta är dock föga sannolikt, särskilt med tanke på att det i nästföljande mening framkommer att dokumentationen ska vara tillräckligt utförlig för att utifrån denna en bedömning om huruvida armlängdsprincipen följts eller ej ska vara möjlig att genomföra. Antagandet att det är den fullständiga dokumentationen som avses stärks ytterligare av att Skatteverket, liksom riktlinjerna, uppmärksammar den eventuellt betungande effekt som ett tidigt placerat dokumentationskrav kan medföra. Denna effekt anses, som tidigare sagts, dock kompenseras av att den dokumentationsskyldige ej behöver vidta någon kostsam undersökning om vad som skett längre bak i tiden. Sammantaget bör med all sannolikhet detta innebära att avsikten i det svenska förslaget är att tidpunkten för kravet på en färdigställd dokumentation senast ska sammanfalla med deklarationstillfället.⁸⁰

4.4 Förvaringen av dokumentationsmaterialet

En annan skillnad mellan riktlinjerna och det svenska förslaget står att finna i inställningen till hur förvaringen av dokumentationsmaterialet ska ombesörjas. Här råder diskrepans mellan inte bara uppfattningen om var förvaringen skall ske utan även kring formen för denna. Dessutom kan det diskuteras huruvida den föreslagna tiden för bevarandet av materialet överensstämmer med den av riktlinjerna förespråkade.

I riktlinjernas inställning till förvaringen av dokumentationsmaterialet ges proportionalitetshänsynen stort utrymme. Där anges att några särskilda regler om förvaringen ej bör behövas, något som motiveras med att skattemyndigheternas egentliga intresse av dokumentationen först uppstår i samband med att materialet ska insändas.⁸¹ För tiden dessförinnan menas att

⁷⁹ RSV Rapport 2003:5, s. 37.

⁸⁰ Samma bedömning tycks Sören Bjarnås och Ann-Cathrin Svensson göra i artikeln *Transfer pricing report issued by national tax board*, *International Transfer Pricing Journal* 2003, s. 102. Där skriver de att ”The documentation should be assembled and maintained continuously during the financial year and be available at the time of the self-assessment” (min kursivering).

⁸¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, Kap 5, p. 5.

materialet är av mindre betydelse för skattemyndigheten varför någon extra börda ej bör åläggas de dokumentationsskyldiga. Således lämnas det i riktlinjerna stora friheter för skattebetalarna att bestämma såväl var som hur dokumentationen ska förvaras. Emellertid finns vissa naturliga begränsningar i denna frihet. I riktlinjerna anges exempelvis att språket materialet är nedtecknat på förvisso ej bör ha någon betydelse men att skattemyndigheten likväl, om så rimligen skulle behövas, bör kunna begära översättning av detta. I frågan om hur länge materialet bör bevaras menas i riktlinjerna att tiden för detta ej bör sträcka sig längre än den möjliga eftertaxeringsperioden.⁸²

Till skillnad från riktlinjerna lämnas i det svenska förslaget inte mycket utrymme för de dokumentationsskyldiga att själva besluta om formen för dokumentationens förvaring. Istället anges att denna bör genomföras i enlighet med motsvarande regler i BL. Detta innebär, som ovan sagts, att materialet måste förvaras i Sverige, under ordnat skick på ett betryggande och överskådligt sätt samt bevaras i 10 år efter utgången av det aktuella räkenskapsåret. Att förvaringen ska pågå under så lång tid kan vid första anblick tyckas märkligt, detta då eftertaxering enligt huvudregeln i TL 4:19 endast kan ske inom fem år efter utgången av det aktuella beskattningsåret. Emellertid finns det undantag från nämnda regel. Av TL 4:21-22 framgår att eftertaxering kan ske även efter denna period om skattebrott har begåtts. För dessa fall får eftertaxering genomföras fram till senast det kalenderår då misstanke om skattebrott delges eller åtal för detta väcks. Preskriptionstiden för grovt skattebrott uppgår enligt SkbrL 4 § och BrB 35:1 till 10 år varför eftertaxeringsperioden kan komma att förlängas betydligt. Det är bl.a. med hänsyn till detta som material enligt BL skall bevaras i 10 år efter räkenskapsåret.⁸³ Eftersom det ej kan uteslutas att oriktiga uppgifter i en dokumentation skulle kunna föranleda skattebrott av den grövre graden framstår den föreslagna tiden för bevaring som överensstämmande med riktlinjerna.

4.5 Proportionalitetshänsyn

Som tidigare nämnts genomsyras riktlinjerna av en avvägning mellan å ena sidan skattemyndighetens nytta av information och å andra sidan skattebetalarens börda för att ta fram denna. Detta gestaltar sig i de ovan redovisade resonemangen kring material som den skattskyldige ej kontrollerar, dokumentationens färdigställande samt förvaringen av denna. Liknande övervägningar står att finna på åtskilliga fler punkter i riktlinjerna och är den grund på vilken majoriteten av rekommendationerna vilar på.

Dessa resonemang är emellertid närmast obefintliga i det svenska förslaget, de enda tillfällen där de omnämns är när det föreslagna regelverket är längre gående än riktlinjerna. Detta behöver dock inte innebära att

⁸² OECD Transfer Pricing Guidelines, Kap 5, p. 8.

⁸³ Prop: 1998/99:130 *Ny bokföringslag m.m.*, s. 265f.

proportionalitetshänsynen helt förbises. Det torde kunna finnas andra skäl till varför dessa ej bereds så stor plats i det svenska förslaget. Ett kan möjligtvis härledas till att Skatteverket är en myndighet. Det bör kunna förväntas att de i utövandet av denna roll beaktar såväl proportionalitetsprincipen som behovsprincipen.⁸⁴ Mot denna bakgrund kan det ha ansetts vara för detaljerat att i förslaget bifoga flertalet sidor som styrker tillämpandet av dessa principer, efterlevandet av dessa kan snarare ha tagits för givet. Ytterligare en orsak kan vara att bakgrunden till förslaget är så pass påtaglig, det framhålls tydligt att det bygger på riktlinjerna. Även av denna anledning, att resonemangen finns tillgängliga på annan plats, kan det ha befunnits vara överflödigt att i förslaget utförligt beskriva vilka proportionalitetsaspekter hänsyn tagits till. Det senare skälet framstår som extra sannolikt i ljuset av att de överväganden som bifogas är de där Skatteverket kommer till en annan slutsats än riktlinjerna. Dessa skäl till trots består dock intrycket av att riktlinjerna i högre grad än förslaget tar hänsyn till proportionalitet. Där de förra uttryckligen strävar efter att uppnå en balans mellan skattemyndighetens och skattebetalarens intressen tycks Skatteverket främst fokusera på säkerställandet av att en så omfattande dokumentation som möjligt inlämnas. Någon hänsyn till de kostnader och svårigheter som detta kan medföra för den dokumentationsskyldige visas i mycket låg utsträckning, dessa problem är, som ovan sagts, knappt ens omnämnda i det svenska förslaget.

⁸⁴ Med proportionalitetsprincipen avses att jämvikt ska råda mellan det allmännas nytta och den enskildes börda, behovsprincipen å sin sida innebär att de ingrepp som görs i den enskildes frihet ej bör vara mer omfattande än vad som behövs för att nå den önskade effekten. Enligt Håkan Strömberg bör båda dessa principer vara allmängiltiga i den svenska förvaltningsrätten. Strömberg (1998), *Allmän förvaltningsrätt*, s. 69.

5 Något om verkställighetsföreskrifter på skatteområdet

5.1 Bakgrund

Den svenska normgivningsmaktens fördelning är grundlagsreglerad i Regeringsformen. Med normgivningsmakt avses möjligheten att utfärda föreskrifter, något som kan tillfalla riksdagen, regeringen eller förvaltningsmyndigheter. En grov uppdelning av normgivningsmakten kan göras mellan å ena sidan det primära lagområdet och å andra sidan regeringens primärområde.⁸⁵ Till det primära lagområdet hänförs de områden inom vilka föreskriftsrätten tillfaller riksdagen. Det primära lagområdet kan i sin tur styckas upp i två delar, det obligatoriska samt det fakultativa lagområdet. Med det fakultativa lagområdet avses de områden inom vilka riksdagen innehar föreskriftsrätten, men har möjligheten att via lagstadganden delegera denna till regeringen eller andra myndigheter.⁸⁶ Vilka dessa områden är framgår av RF 8:7-9. Till det obligatoriska lagområdet hänförs de områden inom vilka föreskrifter endast får utfärdas av riksdagen och denna således saknar delegationsmöjlighet.⁸⁷

De bakomliggande tankarna till den uppdelade normgivningsmakten står att finna i grundlagsberedningens förslag till dagens regeringsform. Där angavs ett flertal omständigheter som motiv till att riksdagen inom vissa områden ska ges en exklusiv rätt att utfärda föreskrifter. Det tyngst vägande skälet uppgavs vara att riksdagen bäst avspeglar den rådande folkopinionen, något som går i linje med den i RF 1:1 1st återopade folksuveräniteten. Vidare framförde grundlagsberedningen att uppdelningen främjade en önskvärd öppenhet och offentlig debatt kring de planerade lagarna, något som befarades kunna äventyras om regeringen allena ombesörjde föreskriftsgivningen. Till detta angavs även en förhoppning om att de antagna lagarna skulle bli tekniskt bättre såtillvida de tillkom i offentlighetens ljus.⁸⁸ Departementschefen angav i propositionen att han anslöt sig till dessa åsikter.⁸⁹

⁸⁵ Se Prop. 1973:90 s. 206.

⁸⁶ Termen "fakultativa lagområdet" är lånat av Håkan Strömberg som bl.a. använder denna i sin bok *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, 1999. Termen saknas i propositionen men tycks vara den gängse.

⁸⁷ Se prop. 1973:90 s. 206.

⁸⁸ Övervägningen återfinns i sin helhet i SOU 1972:15, *Ny regeringsform, Ny riksdagsordning*, s. 102.

⁸⁹ Prop. 1973:90, s. 205.

Vad gäller föreskrifter rörande skatt kan dessa, vilket framgår av RF 8:3 och RF 8:7, endast beslutas genom lag och, följaktligen, hör sådana till det obligatoriska lagområdet.⁹⁰ Av motiven till RF framkommer även att med föreskrifter om skatt inte enkom avses bestämmelser som ”direkt reglerar skattens tyngd och fördelning utan även de regler som gäller grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet”.⁹¹

Emellertid existerar det en möjlighet att göra vissa avsteg från huvudprincipen att endast riksdagen kan utfärda föreskrifter avseende skatt. Detta kommer av RF 8:13 enligt vilken regeringen, och efter delegation från denna, förvaltningsmyndigheter ges rätt att inom samtliga lagområden, såväl det obligatoriska som det fakultativa, meddela så kallade verkställighetsföreskrifter.⁹²

5.2 Verkställighetsföreskrifter, innebörd

Regeringen och förvaltningsmyndigheter kan således utfärda regleringar i form av verkställighetsföreskrifter även inom det obligatoriska lagområdet. Vad som exakt avses med föreskrifter om verkställighet av lag kan svårligen bestämmas med hjälp av lagtexten. Viss ledning vid uttolkningen av betydelsen kan emellertid utvinnas ur förarbetena.

När grundlagsberedningens förslag på ny regeringsform remissbehandlades framfördes kritik från ett antal instanser som menade att förekomsten av verkställighetsföreskrifter skulle kunna möjliggöra ett äventyrande av den föreslagna normgivningsfördelningen.⁹³ I anledning av detta fann depch. Geijer sig nödgad att närmare precisera användningsområdet för verkställighetsföreskrifterna. I propositionen uttalar han att med verkställighetsföreskrifter främst ska förstås tillämpningsföreskrifter av administrativ karaktär.⁹⁴ Emellertid var han vidare av uppfattningen att verkställighetsföreskrifter till en viss utsträckning skulle kunna användas för att fylla ut en lag, oavsett om lagen ifråga befann sig inom det obligatoriska lagområdet eller ej.⁹⁵ Detta dock med förbehållet att den utfyllda lagen var så pass detaljerad att något väsentligt nytt ej tillfördes denna i och med utfärdandet av verkställighetsföreskriften samt, med en tydlig återanknytning till RF 8:3, att verkställighetsföreskriften ej fick innebära vare sig ett nytt åliggande för enskild eller ett ej tidigare föreliggande

⁹⁰ RF 8:3 behandlar föreskrifter gällande förhållandet mellan enskilda och det allmänna avseende ingrepp i den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden. Dit hör enligt andra stycket samma paragraf föreskrifter avseende skatt. Möjligheten för riksdagen att delegera normgivningsmakt avseende beskattning beskärs genom RF 8:7 där delegationsrätten avseende skatteföreskrifter uttryckligen utesluts.

⁹¹ Prop. 1973:90 s. 302.

⁹² Se Prop. 1975:8 s. 39 avseende rätten att utfärda verkställighetsföreskrifter även inom de obligatoriska lagområdena.

⁹³ Se exempelvis HDs och RRs kommentarer, prop. 1973:90 bilaga 3 sid. 141f.

⁹⁴ Prop. 1973:90 s.211.

⁹⁵ Prop. 1973:90 sid. 211.

ingrepp i enskilda ekonomiska eller personliga förhållanden.⁹⁶ I sammanhanget bör nämnas att Geijer i såväl prop. 1973:90 som prop. 1975:8 å det bestämdaste framfört åsikten att möjligheten att utfärda verkställighetsföreskrifter ej bör resultera i ramlagstiftning där lagreglerna är mycket löst hållna och deras egentliga innehåll fås genom verkställighetsföreskrifterna.⁹⁷

Departementschefens uppfattning av verkställighetsföreskrifternas egentliga innebörd har ländats till viss efterrättelse i praxis. Regeringsrätten har i flertalet fall, via normprövning i enlighet med RF 11:4, underkänt verkställighetsföreskrifter då dessa befunnits innebära nya åligganden eller ingrepp i enskilda ekonomiska förhållanden.⁹⁸ Departementschefens andra åber för verkställighetsföreskrifter som fyller ut en lag, att lagen skall vara så pass detaljerad att något väsentligt nytt ej tillförs, har emellertid inte tilldömts lika stor vikt. Av betydelse här är RÅ 1985 ref. 1:5

Målet rörde bedömningen av taxeringsvärdet för ett småhus. Enligt FL 7:3 skall taxeringsvärdet bestämmas utifrån ett antal riktvärden. Riktvärdena fås i sin tur genom kombinationer av olika värdefaktorer, för småhus är en sådan värdefaktor storlek. Denna värdefaktor skulle enligt 8:3 fastighetstaxeringslagen dåvarande lydelse bestämmas ”med hänsyn till småhusets bostadsyta och dennas fördelning på olika våningar”, något som i praktiken får anses vara en tämligen intetsägande bestämmelse. RSV hade emellertid utfärdat verkställighetsföreskrifter för hur storleken skulle beräknas.⁹⁹ Grunden för beräkningen av värdefaktorn storlek angav RSV här vara värdearean. Denna bestod av summan av bostadens yta, ytan av bostadsrum och kök ovan mark som på grund av rumshöjd ej befanns vara bostadsyta samt tillägg för biutrymmenas yta. Termerna bostadsyta och biutrymmen anknöts till svensk standard 021050s uppdelning mellan primär sekundär boarea. Enligt denna standard var primär boarea att anse som de delar av som var avsedda för boende och hade en takhöjd på minst 2,1m., sekundär boarea avsåg delar som var avsedda för förvaring, garage och dylikt. Till detta fanns även i standarden beteckningen övriga delar som åsyftade sådana utrymmen som ej kunde sorteras in under vare sig primär eller sekundär boarea men likväl befanns vara mätvärda. I målet hade ett småhus vindsvåning, vars takhöjd understeg 2,1m., i enlighet med RSVs verkställighetsföreskrifter till fullo inräknats i småhusets värdearea. Ågaren till småhuset menade att verkställighetsföreskrifterna, troligtvis i och med att de avvek från svensk standard, gick utöver vad som stadgats i FL 8:3 och att de således ej skulle vara giltiga. Regeringsrätten var emellertid av en annan uppfattning. De framhöll att det varken av lagtexten eller av förarbeten framgick vad som menades med termen bostadsyta, något som de ansåg leda till att bestämmelsen var i behov av en precisering. Då preciseringen, i form av RSVs verkställighetsföreskrifter, enligt

⁹⁶ Prop. 1973:90 sid. 211.

⁹⁷ Prop. 1973:90 s. 211, Prop. 1975:8 s. 39.

⁹⁸ Se exempelvis RÅ 1980 ref. 1 35 och RÅ 1988 ref. 1 51.

⁹⁹ RSV, Värdering småhus, del 1, värderingsregler 1981 års AFT, s. 20f.

Regeringsrätten inte heller befanns stå i strid med lagtexten var de av åsikten att RSV ej gått utöver sina befogenheter vid utfärdandet av dem. Verkställighetsföreskrifterna befanns således ej vara olagliga och småhusägarens talan ogillades.

Att via verkställighetsföreskrifter utvidga bestämmelser inom det obligatoriska lagområdet är som ovan visat ej tillåtet. Av såväl departementschefens uttalande i propositionen till regeringsformen som Regeringsrättens avgörande i RÅ 1985 ref. 1 5. är det emellertid möjligt att dra slutsatsen att på detta sätt fylla ut en lagtext till viss mån är genomförbart. Lämpligheten med denna normgivningsteknik både kan och har ifrågasatts.

5.3 Kritik mot bruket av verkställighetsföreskrifter

I doktrinen har många röster höjts emot bruket av verkställighetsföreskrifter inom det obligatoriska lagområdet. Sture Bergström presenterar i artikeln ”RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel” en utvärdering av verkställighetsföreskrifters förekomst inom fastighetstaxeringen samt avseende reglerna om standardiserade räkenskapsutdrag.¹⁰⁰ Han finner att lagregler inom båda dessa områden inte får sitt materiella innehåll i lagtexten utan via tillhörande verkställighetsföreskrifter. Något som han finner vara direkt olämpligt på den grunden att det grundlagsstadgade delegationsförbudet avseende skattelagstiftningen indirekt frångås.¹⁰¹ Ytterligare kritik framförs även mot att ifrågavarande normgivningsteknik är så pass vanligt förekommande inom dessa områden. Likaså Håkan Strömberg ställer sig tveksam till att verkställighetsföreskrifterna används i så stor utsträckning. Han är av uppfattningen att det är synnerligen dubiöst huruvida detta tillvägagångssätt är i överensstämmelse med grundlagen, om så skulle vara fallet menar Strömberg vidare att möjligheterna handla på detta vis är dragen till sin yttersta gräns.¹⁰²

5.4 Förslaget i ljust av verkställighetsföreskrifter

I Skatteverkets förslag om en utökad uppgiftsskyldighet och dokumentationsplikt förordas ett användande av en allmänt hållen lagregel som ska få sitt mer exakta innehåll via av Skatteverket utfärdade verkställighetsföreskrifter. Lämpligheten i detta kan skäligen ifrågasättas.

¹⁰⁰ Bergström, *RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel*, Skattenytt 1995, sid. 418-438.

¹⁰¹ Bergström, *RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel*, Skattenytt 1995, sid. 436.

¹⁰² Strömberg (1999), *normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, sid. 140, 180.

Det föreslagna regelverket faller inom det obligatoriska lagområdet och bör således meddelas genom lag.

En förklaring till att Skatteverket föreslagit denna normgivningsteknik kan förvisso spåras i förarbetet till ovan nämnda LSK. Här menade RSV att de aktuella posterna skulle räknas upp i lagtexten, departementschefen delade emellertid ej denna uppfattning.¹⁰³ Den senares åsikt hörsammades och i den slutliga lagtexten anges blott några generella vägledande punkter för vilka uppgiftslämning kan vara aktuellt. Resterande förtydligande regleringar ges, som ovan sagts, via av Skatteverket utfärdade verkställighetsföreskrifter. Det framstår som sannolikt att inställningen till lagstiftningen från departementshåll på detta närliggande område har påverkat Skatteverket vid utformningen av förslaget och att därför ett bruk av verkställighetsföreskrifter har valts framför en mer utförlig lagtext.

Detta förfarandesätt har som tidigare redovisats kritiserats. Just ovan nämnda LSK menade Bergström ej vara tillräckligt detaljerad för att kunna fyllas ut med verkställighetsföreskrifter.¹⁰⁴ Tänkvärt är att denna lag ändå är betydligt mer preciserad än den föreslagna lagen om uppgiftsskyldighet och dokumentationsplikt.

Grundlagsenligheten i att utfärda regleringar på denna väg kan med fog ifrågasättas. Detta då den befinner sig i ett skugglandskap mellan det tillåtna och det otillåtna. Det må så vara att tekniken i vissa fall accepterats tidigare men detta kan inte per automatik innebära att den alltid är användbar, särskilt som dess förenlighet med det i förarbetena angivna syftet med verkställighetsföreskrifter är långtifrån säker.

Ytterligare en aspekt av vikt är den funktion som normgivare inom det obligatoriska lagområdet som på detta sätt ges till Skatteverket. Förslaget kommer från Skatteverket och då lagtexten saknar all egentlig form av precision faller det på Skatteverket att förtydliga vad denna ska innehålla. Även förarbetena är i all väsentlighet en spegling av Skatteverkets åsikter. Det skulle förvisso kunna invändas att Skatteverket vid utformandet av detta stöder sig på OECDs riktlinjer, men som tidigare visats finns på vissa punkter avvikelser från dessa, och då alltid till nackdel för den skattskyldige. Framst mot bakgrund av skälen till att regler om normgivningsmakt överhuvudtaget föreligger framstår detta som ytterst olämpligt. Skatteverket intar på detta sätt inte bara rollen som part i de till förslaget anhängiga skattemål utan är även den som de facto bestämmer hur den mycket diffusa lagtexten faktiskt ska uttolkas.

¹⁰³ Prop. 1990/91:5, *Om en modernisering av företagens självdeklarationer och förfarandefrågor i anslutning till skattreformer*, m.m. s. 84.

¹⁰⁴ Bergström, *RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel*, Skattenytt 1995, sid. 435. I artikeln menar Bergström att lagtextens krav på uppgifter om intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, skatter och skattemässiga tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital inte säger mer än att standardiserade räkenskapsutdrag skall lämnas om alla poster i räkenskaperna.

6 EG-rättens krav på rätten till fri rörlighet och då särskilt fri etableringsfrihet

6.1 Bakgrund

Inom den europeiska unionen krävs enhällighet för att utfärda direktiv avseende medlemsstaternas direkta beskattning. Detta kommer av fördragets artikel 92 och 94. Grundtanken är således att medlemsstaterna har en suverän rätt att besluta om sina egna direkta beskattningsfrågor, en rätt som medlemsstaterna om man ser till fåtalet antagna direktiv antagna på detta område värnar.¹⁰⁵ Denna suveränitet har emellertid kommit att uppluckras i och med ett antal domar från EG-domstolen.

Enligt EG-fördraget artikel 2 är ett av EUs mål att upprätta en gemensam marknad, ett steg mot detta mål är enligt artikel 3 första stycket punkt c i samma fördrag ett avskaffande av hinder för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital, även kallade de fyra friheterna. Av fördragets artikel 10 andra stycket framgår vidare att medlemsstaterna skall avstå från åtgärder som kan äventyra ett uppnående av gemenskapens mål. Det är på den grunden att nationell skattelagstiftning kommit att begränsa någon av de fyra friheterna som EG-domstolen funnit att dessa strider mot gemenskapsrätten.

EG-domstolens uppgift är enligt artikel 220 EG-fördraget att säkerställa att lag och rätt följs vid tillämpningen och tolkningen av fördraget. En fråga rörande detta kan hänföras till EG-domstolen via tre olika vägar. Om i en nationell domstol fråga om tolkningen av EG-fördraget uppkommer har denna möjlighet att inhämta ett förhandsbesked från EG-domstolen, detta kommer av artikel 234. Om frågan däremot fortfarande är öppen när den når den nationella domstolens högsta instans ska, enligt samma artikel tredje stycket, ett förhandsbesked inhämtas. Vidare kan, enligt artikel 226 och 227, såväl kommissionen som medlemsstaterna anhängiggöra talan om att medlemsstater underlåtit att uppfylla fördragsskyldigheter hos EG-domstolen.

EG-domstolens avgöranden har kommit att få stor inverkan på det nationella planet. I målet *Costa mot E.N.E.L.* fastslog domstolen att gemenskapsrätten är överordnad nationell rätt.¹⁰⁶ Med stöd i denna dom har EG-domstolen

¹⁰⁵ Om att medlemsstaterna ogärna frånhänder sig sin exklusiva rätt att beskatta se bl.a. Tjernberg (2003), *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en skatteregel*, Skattenytt 2003, sid. 230 och Pelin (2004) *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, sid. 226.

¹⁰⁶ 6/64 *Flamingo Costa v. E.N.E.L.* [1964] ECR 585.

sedan i flertalet avgöranden underkänt medlemsstaters lagstiftning som befunnits strida mot EG-rätten, utgången i dessa avgöranden har också följts av medlemsstaterna. Det bör i sammanhanget påpekas att vidden av gemenskapsrättens företrädare inte är helt klar, frågan huruvida även nationell grundlag kan begränsas har ännu ej prövats. Att nationella författningar av lägre rang är underordnade gemenskapsrätten torde emellertid vara allmänt accepterat.¹⁰⁷

6.2 Fri rörlighet

Som ovan nämnts är den fria rörligheten för personer en viktig del av gemenskapsrätten. Till denna frihet hör även rätten till fri etablering, detta innebär enligt artikel 43 och 48 att såväl fysiska som juridiska personer har rätt att i andra medlemsländer starta och driva företag på samma villkor som den nationens medborgare. Första gången EG-domstolen fann att ett medlemslands skattelagstiftning stod i strid med gemenskapsrätten var mot bakgrund av ifrågasättande rätt till fri etablering, i ”Avoir fiscal”-målet.¹⁰⁸

Målet avsåg en fransk skattelagstiftning som i vissa fall medgav avräkning av skatt på aktieutdelningar från franska bolag, detta då det utdelande bolaget redan varit föremål för beskattning i Frankrike. Rätten till avräkningen var emellertid avhängigt huruvida mottagaren av utdelningen var ett bolag registrerat i Frankrike eller en filial till ett utlandsregistrerat bolag. För det fall mottagaren blott var en i Frankrike belägen filial medgavs ej avräkning. Bortsett från just denna lagregel förelåg inga beskattningsskillnader mellan bolag registrerade i Frankrike eller utländska filialer. Denna skillnad föranledde kommissionen att hos EG-domstolen väcka talan om fördragsbrott. I sin dom argumenterade domstolen att den omständighet att medlemsstaternas bolagsskatter ännu ej harmoniserats inte rättfärdigar skattelagar som hindrar ett etablerande i en annan medlemsstat.¹⁰⁹ Ett sådant etableringshinder menade domstolen vidare att den franska skatteregeln utgjorde varför de fann den ej vara överensstämmande med gemenskapsrätten.

Emellertid har EG-domstolen inte bara funnit skatteregler som innebär ett försvårande för utländska fysiska och juridiska personer att etablera sig i en medlemsstat strida mot etableringsfriheten. Genom domstolens avgöranden har även framkommit att en medlemsstats lagstiftning som innebär ett hinder för de hos denna hemmahörande subjekten att etablera sig i en annan medlemsstat kan vara oförenlig med gemenskapsrätten. Exempel härpå är ICI- och Daily Mail-målen.¹¹⁰

¹⁰⁷ Se ex. Ståhl, Persson-Österman (2002) *EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen*, Svensk skattetidning 2002 sid. 39 och Pelin (2004) *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, sid. 217.

¹⁰⁸ 270/83 *Commission of the European Communities v. French Republic* [1986] ECR 273.

¹⁰⁹ 270/83 *Commission of the European Communities v. French Republic* [1986] ECR 273 p. 24.

¹¹⁰ C-264/96 *Imperial Chemicals Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* REG 1998 s. I-4695 och 81/87 *The Queen v. H.M. Treasury*

Bakgrunden till Daily Mail-målet var att ett brittiskt holdingbolag, Daily Mail and General Trust plc., var i stånd att realisera en del av sitt aktieinnehav, något som skulle innebära en skattepliktig intäkt i Storbritannien. I anledning av detta hade bolaget för avsikt att flytta sitt huvudkontor till Nederländerna, där en dylik realisationsvinst ej skulle vara föremål för beskattning. Om huvudkontoret flyttades till Nederländerna var, enligt brittisk lag, vinsten inte heller skattepliktig i Storbritannien. Emellertid krävde den brittiska lagstiftningen att tillstånd för en sådan flytt av den brittiska skattemyndigheten, ett tillstånd som i det aktuella fallet förvägrades såvida inte holdingbolaget sålde åtminstone en del av sitt aktieinnehav medan de fortfarande hade huvudkontoret i Storbritannien, något som holdingbolaget inte hade för avsikt att göra. Av denna anledning hänställdes frågan till EG-domstolen om det var förenligt med etableringsfriheten att på detta sätt ej tillåta en flytt av bolagets säte från en medlemsstat till en annan. Domstolen argumenterade inledningsvis i sitt avgörande att etableringsfriheten inte bara innebär ett förbud för medlemsstater att försvåra för utländska subjekt att etablera sig i deras stat utan även att ett hindrande av de egna subjekten att etablera sig i en annan medlemsstat var otillåtet.¹¹¹ Likväl fann domstolen att rätten till att flytta ett bolags säte från en medlemsstat till en annan på gemenskapsrättens dåvarande stadium ej skulle bestämmas utifrån fördragets regler om fri etablering. Domstolen menade istället att det av fördraget kom att just denna fråga skulle lösas via antingen nationell lagstiftning eller avtal staterna emellan varför det brittiska tillståndskravet ej befanns vara stridig med etableringsfriheten.

I ICI-målet fann emellertid domstolen att etableringsfriheten kränktes av en medlemsstats lagstiftning. Även denna gång var det en brittisk lag som var föremål för domstolens prövning. Lagen gav, under vissa förutsättningar, koncernbolag rätten att utnyttja varandras förluster. En av dessa förutsättningar avsåg förluster uppkomna i holdingbolag, dessa kunde endast utnyttjas såtillvida majoriteten av de bolag holdingbolaget ägde var hemmahörande i Storbritannien. I det aktuella fallet förvägrades ett bolag, Imperial Chemical Industries plc., rätten att utnyttja ett i dess koncerns ingående holdingbolags förlust på denna grund. Frågan om detta var i överensstämmelse med gemenskapsrätten hänställdes till EG-domstolen. Domstolen uttryckte återigen, med hänvisning till Daily Mail-målet, att med etableringsfrihet förstås inte bara att utländska subjekt skall behandlas på samma sätt som de inhemska i en medlemsstat utan att den även innebär ett förbud mot att försvåra för de egna subjekten att etablera sig i en annan medlemsstat.¹¹² Det senare ansåg domstolen vara för handen då ett innehav av bolag i andra medlemsstater, på grund av den aktuella lagregeln,

and Commissioners of Inland Revenue ex parte Daily Mail and General Trust plc. [1988] ECR 5483.

¹¹¹ 81/87 *The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue ex parte Daily Mail and General Trust plc.* [1988] ECR 5483. p. 16.

¹¹² C-264/96 *Imperial Chemicals Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* REG 1998 s. I-4695, p. 21.

riskerade medföra skattemässiga nackdelar. Av detta skäl befanns den ifrågavarande regeln strida mot gemenskapsrätten.

6.3 Öppen diskriminering, dold diskriminering och övriga restriktioner

EG-domstolen har i sin praxis rörande den fria rörligheten gjort åtskillnad mellan diskriminering och övriga restriktioner. Diskriminering har karaktäriserats som att olika regler används för jämförbara situationer eller att lika regler tillämpas vid ojämförbara situationer.¹¹³ Vidare har skillnad gjorts mellan öppen respektive dold diskriminering. Med öppen diskriminering avses sådana fall där det aktuella subjektets nationalitet ligger till grund för att en i övrigt jämförbar situation behandlas annorlunda. En dold diskriminering är för handen när det förvisso inte klart uttrycks att nationaliteten är orsaken till särbehandlingen men då de uppställda kriterierna i den aktuella regleringen likväl är av sådan art att de främst träffar utländska subjekt. Båda dessa former av diskriminering har i EG-domstolen funnits vara oförenlig med fördragets regler om fri rörlighet.¹¹⁴ I kategorin restriktioner återfinns de fall där medlemsstater uppställer hinder för de egna medborgarna att utnyttja den fria rörligheten inom unionen, något som i bl.a. ovan redovisade ICI-målet funnits vara icke överensstämmande med gemenskapsrätten.

Emellertid föreligger inte ett absolut förbud mot att medlemsstaterna begränsar medborgarnas fria rörlighet. Av såväl fördraget som EG-domstolens praxis framkommer att vissa omständigheter kan rättfärdiga en sådan inskränkning. Det är i detta sammanhang uppdelningen mellan öppen diskriminering, dold diskriminering och andra restriktioner är av betydelse då olika rättfärdigande grunder är applicerbara beroende på vilket sätt den fria rörligheten har kränkts.

6.3.1 Rättfärdigande av den fria rörlighetens inskränkning

Vad gäller fall av öppen diskriminering framkommer av EG-domstolens praxis att sådan endast kan rättfärdigas av de skäl som uttryckligen återges i fördraget. Denna princip fastslogs i målet *Royal Bank of Scotland*. Där fann domstolen att en öppet diskriminerande grekisk skatteregel, den innebar att inkomster härrörande från verksamhet i Grekland beskattades lägre hos bolag med säte i Grekland än hos dem med säte i andra länder enkom av den anledningen att sätet var beläget utomlands, endast kunde rättfärdigas på i fördraget angivna grunder.¹¹⁵

¹¹³ Se exempelvis *C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacher* REG 1995 I-225 p. 30.

¹¹⁴ Se exempelvis *152/73 Giovanni Maria Sotgiu v. Deutsche Bundespost* [1974] ECR 153 p. 11.

¹¹⁵ *C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio* REG 1999 I-2651, p. 32.

De omständigheter som fördraget anger kunna begränsa den fria etableringsrätten står att finna i artikel 46. Av denna framgår att hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa kan motivera särbehandling av utländska subjekt. I sammanhanget bör nämnas att domstolen redan i ovan redovisade Avoir Fiscal-målet konstaterade att risk för skatteflykt ej ska inräknas i någon av dessa kategorier.¹¹⁶

6.3.2 Rättfärdigande av dolt diskriminerande lagar och övriga restriktioner

Vad gäller regleringar som innebär dolda diskrimineringar och andra restriktioner har dock EG-domstolen medgivit ytterligare omständigheter som kan rättfärdiga dessa. Av detta kommer att en i övrigt rörlighetsinskränkande nationell regel likväl anses vara förenlig med gemenskapsrätten såtillvida den uppfyller fyra rekvisit.¹¹⁷ Inledningsvis får regeln ej vara öppet diskriminerande, därtill måste den syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, vidare ska den vara ägnad till att säkerställa det eftersträlvade syftet samt, slutligen, vara proportionerlig i förhållande till det intresse den ska tillgodose.¹¹⁸

Inför EG-domstolen har flertalet omständigheter åberopats utgöra tungt vägande allmänintressen. Domstolen har emellertid inte bara varit sparsam vid medgivandet av sådana skäl utan även så gott som genomgående underkänt regler som, förvisso, funnits vara av tungt vägande allmänintresse, detta då den ansett att proportionalitetskravet ej uppnåtts.

6.3.2.1 Skattesystemets inre sammanhang

Den enda gången ett rule of reason-test utfallit med verkan att en rörlighetsinskränkning rättfärdigats var i Bachmann-målet.¹¹⁹ Det avsåg en i Belgien arbetande tysk medborgares, Bachmann, rätt till avdrag på sina belgiska arbetsinkomster för i Tyskland inbetalade försäkringspremier. Enligt belgisk lag var dessa inbetalningar ej avdragsgilla, något som de däremot hade varit såvida de inbetalats till belgiska försäkringsbolag. Domstolen fann att denna regel var dolt diskriminerande då den med all sannolikhet främst skulle drabba utländska medborgare och därmed riskerade avhålla dem från att utnyttja sin rätt till fri rörlighet. Lagen befanns således stå i strid med gemenskapsrätten. Emellertid argumenterade den belgiska staten för att behovet av dess skattesystems inre sammanhang var av ett så pass tungt vägande allmänintresse att lagen likväl skulle

¹¹⁶ 270/83 *Commission of the european communities v. French Republic* [1986] ECR 273. p. 25.

¹¹⁷ Domstolens prövning av om dessa rekvisit är uppfyllda benämns i doktrin ”rule of reason”. Se bl.a. Pelin (2004) *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, sid. 228 och Ståhl, Persson-Österman (2000) *EG-skatterätt*, sid. 124.

¹¹⁸ Se exempelvis C-55/95 *Gebhard mot Consiglio Dell’ordine Degli avvocati e procuratori di Milano* [1995] ECR I-4165, p. 37 och C-250/95 *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions REG* 1997 s. I-2471 p. 26.

¹¹⁹ C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State* [1992] ECR I-249.

accepteras. De byggde sitt resonemang på det faktum att endast inbetalningar till de försäkringar vars utbetalningar var skattepliktiga omfattades av avdragsrätt. Då de tyska försäkringsutbetalningarna sannolikt ej skulle beskattas i Belgien kunde någon avdragsrätt ej heller medges för inbetalningarna. Domstolen accepterade att skattesystemets inre sammanhang var ett tungt vägande allmänintresse och ansåg vidare att möjliga andra vägar för att försäkra sig om att de utländska utbetalningarna också beskattades i Belgien, på grund av de kostnader detta i förlängningen skulle medföra för försäkringstagaren, innebar en minst lika stor begränsning av rörelsefriheten som det aktuella regelverket. Den belgiska lagen befanns således, trots sin rörelsefrihetsinskränkande karaktär, vara förenlig med gemenskapsrätten.

I senare mål har EG-domstolen vidhållit att skattesystemets inre sammanhang är en möjlig rättfärdigande grund, emellertid har de regler som varit föremål för bedömning underkänts då det återopade sammanhanget antingen ej varit tillräckligt tydligt eller att den aktuella lagregeln inneburit en oproportionerlig begränsning.

6.3.2.2 Effektiv skattekontroll

En annan omständighet som EG-domstolen uttryckt kunna utgöra ett tungt vägande allmänintresse är att medlemsstaten strävar efter att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Så var fallet i Baxter-målet.¹²⁰ Upp till prövning var här en fransk skattelag som riktade sig mot vissa medicinska produkter. Enligt denna lag skulle företag som i Frankrike tillverkade eller sålde dessa i skatt betala en viss procentsats av de aktuella produkternas franska omsättning. Dock medgavs även en avdragsrätt för produkternas, i Frankrike uppkomna, forskningskostnader. Klaganden, vilka bestod av ett antal internationella bolag med etableringar i Frankrike, ansåg att denna lag begränsade etableringsfriheten. Domstolen delade denna åsikt. Detta med motiveringen att en dold diskriminering förelåg då det med all sannolikhet var så att etableringar med utländska moderbolag i större utsträckning än franska bolag förlade utvecklingen av de ifrågavarande produkterna utomlands, vilket medförde att en mindre andel av deras utvecklingskostnader var avdragsgilla, vilket i förlängningen även innebar ett etableringshinder. Den franska staten anförde i anledning av detta att etableringshindret var rättfärdigat av det skäl att lagen säkerställde att återopade avdrag verkligen stämde, något som kunde kontrolleras så länge avdragen avsåg forskning utförd i Frankrike. Domstolen delade uppfattningen att en önskan om att upprätthålla en effektiv skattekontroll var ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan rättfärdiga ett hinder av rörelsefriheten. Emellertid menade den vidare att den aktuella lagen var för restriktiv då den helt förvägrade avdrag för utländska kostnader och inte heller medgav någon möjlighet att visa att kostnader för forskning i andra

¹²⁰ C-254/97 *Société Baxter, B Braun médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires Sociales, Ministère de l'Economie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation* REG 1999 s. I-4809.

länder verkligen förekommit. Då den ifrågavarande lagregeln av denna anledning befanns vara oproportionell gentemot det eftersträlvade syftet blev den i detta fall ej rättfärdigad och bedömdes således vara oförenlig med etableringsfriheten.

EG-domstolen har i flertalet andra mål bedömt regler som försvarats med att de behövs för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Att detta skulle kunna vara en giltig rättfärdighetsgrund har stått oemotsagt. Däremot har de aktuella regelverken underkänts då de antingen, likt Baxter-målet, befunnits vara alltför rigorösa eller att de ej ansetts vara ämnade för just detta syfte.

6.3.2.3 Övriga omständigheter

Fram till slutet av 2005 har andra anförda omständigheter, som menats innebära tungt vägande allmänintresse, än de två ovan redovisade ej mötts av EG-domstolens bifall. Bland de skäl domstolen ej funnit utgöra sådana märks syften som att gynna medlemsstatens ekonomi, att hålla administreringen enkel samt att bibehålla nivån på skatteintäkterna.¹²¹ Den 13 december 2005 kom emellertid domstolens dom i målet Marks & Spencer i vilken ett antal nya grunder befanns kunna rättfärdiga en rörlighetsinskränkning.¹²²

Bakgrunden var att det brittiska bolaget Marks & Spencer avsåg att låta ett antal dotterbolag upphöra med sin verksamhet då dessa gick med förlust. Samtliga dessa dotterbolag hade sitt säte och sin verksamhet i andra EU-länder än Storbritannien. Marks & Spencer ansökte därefter om att få dra av de förluster som uppkommit i dotterbolagen mot de vinster andra koncernbolag gjort i Storbritannien. Den nationella domstolen medgav inte dessa avdrag med motiveringen att koncernavdrag endast kunde göras för förluster som uppkommit i Storbritannien. Bolaget menade att ett sådant förbud stred mot etableringsfriheten och frågan hänsköts därför till EG-domstolen.

I sin dom konstaterade EG-domstolen inledningsvis att lagstiftningen ifråga inskränker etableringsfriheten och prövade därefter om denna inskränkning likväl kunde rättfärdigas. Storbritannien anförde tre skäl som de menade var av tungt vägande allmänintresse. Det första att målet var att nå en symmetrisk beskattning av vinster och förluster vilket skulle medföra en mer välfördelad beskattningsrätt mellan medlemsstaterna.¹²³ Som grund nummer två anfördes syftet att minska risken för att förluster kunde dras av två gånger.¹²⁴ Slutligen menade även medlemsstaten att intresset av att

¹²¹ Ståhl, Persson-Österman (2000) *EG-skatte rätt*, sid. 127f.

¹²² C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*.

¹²³ C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, p. 43.

¹²⁴ C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, p. 47.

förhindra skatteundandragande är ett tungt vägande allmänintresse.¹²⁵ EG-domstolen fann inte bara att samtliga anförda skäl utgjorde tungt vägande allmänintressen utan även att den prövade lagstiftningen var ägnad att säkerställa uppnåendet av dessa syften.¹²⁶ Däremot ansåg domstolen att ifrågakvarande lag gick utöver vad som skulle vara nödvändigt för att uppnå syftet varför den på grund av bristande proportionalitet likväl befanns vara stridig med etableringsfriheten.¹²⁷

6.4 Sammanfattning

Trots att medlemsstaterna enligt EG-fördraget innehar suveränitet avseende den egna beskattningen har gemenskapsrätten kommit att få stort inflytande på skatteområdet. Detta grundar sig på den av fördraget givna rätten till fri rörlighet inom unionen. EG-domstolen har i flertalet domar underkänt nationella skattelagar då dessa, genom att antingen vara betungande för utländska subjekt i medlemsstaten eller försvårat för inhemska subjekt att etablera sig utomlands, inneburit en inskränkning av den fria rörligheten. En i övrigt rörelsefrihetsinskränkande lag kan likväl finnas vara förenlig med gemenskapsrätten, något som kommer av såväl EG-fördraget som EG-domstolens praxis. Av betydelse är då om den aktuella lagen är öppet diskriminerande gentemot utländska subjekt. Skulle så vara fallet är den endast rättfärdigad såtillvida den syftar till att upprätthålla de i fördraget angivna skälen allmän ordning, säkerhet eller hälsa. För de fall en regel inskränker rörelsefriheten utan att för den sakens skull vara öppet diskriminerande har av EG-domstolens praxis framkommit att ytterligare några omständigheter utöver de i fördraget angivna kan rättfärdiga överträdelsen. Till dessa hör att den aktuella lagen är av betydelse för skattesystemets inre sammanhang eller upprätthållande av skattekontrollen. För att en regel med sådant syfte ska vara överensstämmande med gemenskapsrätten krävs det emellertid vidare att den skall vara ägnad för att säkerställa just detta syfte och att den är proportionell gentemot detta. EG-domstolen har i sin praxis varit väldigt sträng vid bedömningen av dessa krav, varför den stora majoriteten av prövade bestämmelser ej befunnits uppnå erforderlig nivå för rättfärdigande.

¹²⁵ C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, p. 49.

¹²⁶ C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, p. 51.

¹²⁷ C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, p. 55-56.

7 Förslagets förenlighet med etableringsfriheten

7.1 Öppen diskriminering, dold diskriminering eller övrig restriktion?

De dokumentationsförpliktelser som förslaget ålägger bolag med utlandsanknytning är vidsträckta. Att iordningställa och förvara dessa uppgifter kommer, för de bolag som omfattas, med all sannolikhet medföra om inte stora kostnader så åtminstone en avsevärd tidsåtgång. Vid en jämförelse med de regler som för närvarande gäller framgår klart att det föreslagna regelverket har en betydligt mer betungande inverkan. Då det vidare endast avser gränsöverskridande transaktioner torde det inte föreligga några tvivel kring att förslaget till sin natur är rörlighetsinskränkande.

Ett påstående om att den föreslagna lagstiftningen, enligt EG-domstolens synsätt, skulle vara öppet diskriminerande gentemot utländska subjekt borde dock kunna avfärdas relativt snabbt. Förslaget avser gränsöverskridande närståendetransaktioner och gör ingen åtskillnad på om dessa genomförs mellan svenska moderbolag och dess utländska etableringar eller utländska bolag och dess svenska etableringar. Detta bör med all sannolikhet överensstämma med kravet på att jämförbara situationer ska behandlas lika.

Det förhållande att förslaget endast avser gränsöverskridande närståendetransaktioner och ej omfattar närståendetransaktioner vidtagna inom rikets gränser skulle förvisso kunna indikera på att en dold diskriminering är för handen. Frågan är dock om det främst är utländska subjekt som faktiskt drabbas av detta. Av den information som Skatteverket tillhandahåller framkommer att en majoritet av de företag som kommer att omfattas av den utökade uppgiftsskyldigheten är svenska bolag med utlandsetableringar.¹²⁸ Troligtvis skulle inte heller en dold diskriminering anses föreligga.

Emellertid finns det starka skäl som talar för att lagförslaget skulle betraktas som en restriktion av rörelsefriheten. Som ovan framhållits innebär den föreslagna dokumentationsplikten uppenbarligen en utökad börda för de bolag som drabbas av denna. Av betydelse är här att den endast omfattar de närståendetransaktioner som är gränsöverskridande och ej de som företas inom landet. Följden av detta blir att svenska bolag som väljer att utvidga sin verksamhet med hjälp av dotterbolag och filialer i andra länder åläggs en betungande skyldighet enkom på den grunden att de etablerar sig i utlandet.

¹²⁸ RSV Rapport 2003:5, sid. 7. Här sägs att år 2000 fanns det c:a 14 400 internationella företag i Sverige varav omkring 9 300 var svenskägda medan resterande, c:a 5 100, var utlandsägda.

Att denna extra börda skulle kunna ha en begränsande effekt på viljan för svenska bolag att etablera sig utomlands kan inte uteslutas. I ljuset av ovan redovisade domar från EG-domstolen, särskilt Daily Mail-målet, är det därför långt ifrån osannolikt att det föreslagna regelverket av denna skulle finnas vara oförenlig med etableringsfriheten på den grunden att det riskerar att avhålla svenska bolag från att etablera sig i andra medlemsstater.

Det bör i anslutning till detta omnämnas att Skatteverket uppmärksammat risken för att förslaget kan komma att begränsa etableringsfriheten. Det är emellertid av åsikten att den föreslagna lagstiftningen likväl skulle godkännas, detta med hänvisning till bl.a. Baxter-målet där en medlemsstats rätt att upprätthålla en effektiv skattekontroll ansågs kunna utgöra en rättfärdigandegrund för en annars rörelsefrihetsbegränsande lagstiftning.¹²⁹ Denna ståndpunkt motiveras inte ytterligare..

7.2 Rättfärdigande av Skatteverkets förslag

Då den föreslagna lagen som ovan visats mycket väl skulle kunna finnas innebära en begränsning av etableringsfriheten är det av vikt att pröva huruvida någon av de rättfärdigande grunder som kommer av EG-fördraget och EG-domstolens praxis kan bli aktuella.

Inledningsvis kan konstateras att de rättfärdigande grunder som återfinns i fördraget ej är tillämpliga i detta fall. Att dokumentationskravet skulle kunna motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa är föga sannolikt. Detta särskilt mot den bakgrunden att EG-domstolen redan tidigare klart uttryckt att skyddet för en medlemsstats egen skattebas ej faller under dessa områden.

Möjligheterna till att rättfärdiga dokumentationslagstiftningen är emellertid inte uttömda i och med detta. Detta då förslaget sannolikt skulle finnas utgöra en restriktion snarare än en diskriminering, om det mot förmodan skulle betraktas som en diskriminering är det dessutom troligast att det anses vara en dold sådan. Som en följd härav kan således lagförslaget vara förenligt med gemenskapsrätten såtillvida det passerar det ovan behandlade s.k. rule of reason-testet. Som ovan nämnts menar Skatteverket att dokumentationskravet skulle rättfärdigas på denna grund. Detta är emellertid långt ifrån givet.

7.2.1 Rule of Reason

För att den föreslagna lagen skall finnas vara ej stridande mot gemenskapsrätten, trots sin etableringsfrihetsinskränkande karaktär, krävs det att fyra rekvisit är uppfyllda. Den får ej vara öppet diskriminerande, den

¹²⁹ RSV Rapport 2003:5, sid. 42.

ska syfta till att upprätthålla ett tungt vägande allmänintresse, den ska vara ämnad just för detta syfte samt vara proportionerlig.

De två inledande rekvisiten torde förslaget uppfylla relativt smärtfritt. Att det troligtvis ej skulle befinnas vara öppet diskriminerande har visats ovan. Inte heller bör något tvivel råda kring att det eftersträvade syftet kan kategoriseras som ett tungt vägande allmänintresse. Lagförslaget har tillkommit för att möjliggöra en mer korrekt beskattning av de gränsöverskridande närståendetransaktioner som vidtagits. Detta syfte bör rymmas inom det av EG-domstolen godkända allmänintresset effektiv skattekontroll.

Det är emellertid vid uppfyllandet av de två sista rekvisiten som förslaget kan komma att få problem. På ett par punkter kan starkt ifrågasättas huruvida förslaget verkligen når upp till kravet på att det ska vara såväl ägnat till att säkerställa syftet som proportionerligt, särskilt med tanke på EG-domstolens tidigare visade restriktivitet på området.

7.2.1.1 Fasta driftställen

En av dessa punkter är att förslaget omfattar även transaktioner mellan bolag och dess fasta driftställen. Den föreslagna dokumentationsplikten etableringshinder försvaras med att den behövs för att kunna upprätthålla en effektiv skattekontroll. Det kan dock diskuteras hur pass viktigt ett dokumentationskrav är för den effektiva skattekontrollen ifråga om transaktioner med ett fast driftställe.

Svenska juridiska personer är enligt svenskt rätt obegränsat skattskyldiga för sina inkomster. Detta innebär, enligt IL 6:4, att skattskyldighet föreligger för samtliga dess inkomster, oavsett om dessa förvärvats i Sverige eller i utlandet. Huvudregeln är således att inkomsterna från en svensk juridisk persons utomlands belägna fasta driftställe skall beskattas i Sverige. Utländska juridiska personer är i Sverige endast begränsat skattskyldiga. Om de innehar ett fast driftställe i Sverige ska de inkomster som härrör från detta, enligt IL 6:11 p. 1, beskattas i Sverige.

Denna svenska beskattningsrätt kan emellertid begränsas av ingångna dubbelbeskattningsavtal. Av betydelse är här vilken typ av metod för att undvika dubbelbeskattning som valts i avtalet med den stat vari det fasta driftstället är beläget. Det finns två huvudtyper av metoder, exemption och skatteavräkning.¹³⁰ Vid användandet av exemptionmetoden ska den inkomst som hänförs till den ena avtalsstaten ej tas upp till beskattning i den andra. Ett tillämplande av skatteavräkningsmetoden innebär att det aktuella skattesubjektets hemmastat beskattar hela inkomsten, från detta avräknas dock den skatt som i den andra staten erlagts för den del av inkomsterna som kunnat hänföras till den där bedrivna verksamheten.

¹³⁰ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg (2001) *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, s. 521.

Kravet på en tydlig dokumentation syftar till att underlätta bedömningen av huruvida armlängdspriset har följts vid en transaktion. I svensk rätt ges två möjligheter till att komma åt felprissatta transaktioner, via korrigeringsregeln i IL 14:19 och via reglerna om uttagsbeskattning i IL 22 kap.

7.2.1.1.1 Korrigeringsregeln

Korrigeringsregeln är den lagregel som omfattar armlängdsprincipen i svensk rätt. Den stadgar att om ett avtal mellan två näringsidkare i intressegemenskap avviker från hur ett avtal mellan två oberoende näringsidkare skulle ha utformats och någon av näringsidkarna på grund av denna får ett lägre resultat skall detta resultat beräknas såsom det varit om de avvikande villkoren ej funnits. Detta gäller bara dock för de fall villkorsavvikelsen beror på intressegemenskapen och den näringsidkare vars resultat blir högre ej ska beskattas för denna i Sverige. Enligt lagtexten kräver således korrigeringsregeln för sin tillämplighet att ett avtal har ingåtts mellan två näringsidkare. För den situationen att det rör sig om en transaktion mellan ett bolag och dess fasta driftställe, där det bara finns en avtalspart, är således korrigeringsregeln ej applicerbar.

Huruvida transaktioner mellan bolag och dess fasta driftställen likväl kan korrigeras råder det osäkerhet om. Departementschef Ericsson uttalade i en proposition från 1955 att om en oriktig prissättning förekommit i en sådan situation, denna torde kunna korrigeras på de allmänna grunderna för inkomstskatteberäkning trots att uttryckliga bestämmelser därom saknas.¹³¹ I förslaget stöder Skatteverket omständigheten att även fasta driftställen omfattas av dokumentationsplikten på detta uttalande.¹³² Det bör dock kunna ifrågasättas hur pass mycket vikt som bör fästas vid denna passage, särskilt ur legalitetsmässiga skäl. Arvidsson tycks vara av åsikten att uttalandet är av mindre betydelse.¹³³ Likaså Wiman ställer sig tveksam till att detta kan motivera en korrigering av en transaktion mellan bolag och dess fasta driftställe. Han påpekar särskilt att det aktuella förarbetet avser civillagstiftning, något som bör urholka dess skatterättsliga betydelse.¹³⁴ Någon som emellertid är av annan uppfattning är Bäckström som menar att det torde vara allmänt vedertaget att en korrigering av sådana transaktioner är möjlig. Det bör dock erinras om att Bäckström vid tidpunkten för detta uttalande innehöll en tjänst inom Skatteverket.¹³⁵ Sammantaget får rättsläget på denna punkt anses vara osäker. Det går varken att bekräfta eller utesluta att en korrigering är möjlig.

¹³¹ Prop. 1955:87, *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket m.m.*, s. 64.

¹³² RSV Rapport 2003:5, sid. 40.

¹³³ Arvidsson (1990), *Dolda vinstöverföringar: En skatterättslig studie av internprissättning i multinationella koncerner*, s. 132.

¹³⁴ Wiman (1987) *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 80.

¹³⁵ Bäckström, *Fasta driftställen (filialer)*, Svensk Skattetidning 6-7/96, s. 580.

7.2.1.1.2 Uttagsbeskattning

En annan möjlighet för att begränsa de skattemässiga effekterna av en felpriissättning är att tillämpa reglerna om uttagsbeskattning. Enligt IL 22:7 skall uttag av tillgång eller tjänst behandlas som om den avyttrats till marknadsmässigt pris. Som uttag räknas, vilket kommer av IL 22:5, såväl den situationen att tillgångar förs från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet endast föreligger för inkomst från den förra delen som att det förs från en del till en annan och den svenska beskattningsrätten i den senare delen är undantagen på grund av ett skatteavtal.

Av detta kommer att uttagsbeskattning vid transaktioner mellan bolag och dess fasta driftställen är möjlig vid två situationer. Om ett i Sverige beläget fasta driftställe är tillhörande en utländsk juridisk person kan överföringar från det förra till den senare omfattas av uttagsbeskattningsreglerna, detta då svensk skattskyldighet endast föreligger för de inkomster som härrör från den näringsverksamhet som bedrivs i det fasta driftstället. Likaså kan uttagsbeskattning bli aktuellt för det fall att en transaktion vidtas mellan ett svenskt bolag och dess fasta driftställe såtillvida det senare finns i ett land med vilket Sverige har ett exemptavtal. Skulle så vara fallet saknar Sverige, på grund av skatteavtalet, rätt att beskatta det fasta driftställets inkomster. Om det däremot med den andra staten har avtalats om skatteavräkningsmetodens användande är uttagsbeskattningsreglerna ej tillämpliga då skattskyldighet i Sverige fortfarande föreligger för det fasta driftställets inkomster.

7.2.1.1.3 Fasta driftställen och proportionalitet

Att EG-domstolen skulle finna det faktum att transaktioner med fasta driftställen omfattas av dokumentationsplikten är förenligt med etableringsfriheten är mot bakgrund av ovanstående tveksamt. Det är oklart om det verkligen är möjligt att använda korrigeringsregeln vid sådana transaktioner, dessutom är den säkerhetsventil som uttagsbeskattningsreglerna utgör inte tillämplig i samtliga fall. Det kan, särskilt i ljuset av domstolens tidigare visade restriktivitet, föga anses vara proportionerligt att påtvinga skattesubjekt en plikt att utförligt dokumentera samtliga transaktioner om det ej finns något klart användningsområde för den färdigställda dokumentationen.

7.2.1.2 Proportionalitet mot bakgrund av skillnaderna mot OECDs förslag

Det är emellertid inte bara den omständigheten att fasta driftställen omfattas av dokumentationsplikt som kan leda till att den föreslagna lagstiftningen befinns vara oproportionerlig mot det eftersträlvade syftet. Ytterligare ett frågetecken kan uppställas av den anledningen att förslaget går utöver det som rekommenderas i OECDs riktlinjer. Förvisso är riktlinjerna just bara riktlinjer och ej bindande, varken för Sverige eller EG-domstolen. Dock är dessa det på det aktuella området mest genomarbetade materialet, något som rimligtvis skulle kunna ge domstolen en fingervisning om vilken höjd som

kan sättas på dokumentationsplikten. Då det svenska lagförslaget, som tidigare sagts, på ett antal punkter är rigorösare än riktlinjerna finns det skäl att befara att domstolen skulle finna dessa vara strängare än vad som behövs för att uppnå det avsedda syftet och, således, ej heller vara förenliga med etableringsfriheten. Detta särskilt mot bakgrund av den låga tolerans gentemot rörlighetsinskränkande lagstiftning som domstolen tidigare visat.

7.3 Den danska situationen

Vid bedömningen av huruvida det svenska förslaget är förenligt med etableringsfriheten är det även av intresse att vända blicken mot sydväst. Mot Danmark närmare bestämt. Danmark har sedan 1998 särskilt reglerat informations- och dokumentationsplikt för gränsöverskridande internttransaktioner. Dessa regler var vid tidpunkten för det svenska förslaget i allt väsentligt överensstämmande med den föreslagna svenska lagstiftningen.

Redan i begynnelsen blev dock det danska regelverket utsatt för inhemsk kritik. Grunden för kritiken var lagens eventuella oförenlighet med just EG-rättens regler om fri rörelse. I anslutning till det danska lagförslagets antagande skrev den danske professorn Erik Werlauff en artikel i skattetidningen *Skat Udland* i vilken han starkt ifrågasatte lagens överensstämmelse med etableringsfriheten.¹³⁶ I artikeln belystes problematiken med att lagen endast tog sikte på danska subjekts transaktioner med ickedanska subjekt men inte på de transaktioner som företas danska subjekt emellan. Efter en snabb genomgång av EG-domstolens praxis kring diskriminerande skattelagar konstaterade artikelförfattaren att ett antal omständigheter i den danska skattelagstiftningen skulle befinnas vara stridigt med etableringsfriheten. Till dessa hörde både det merarbete och den ökade risken för skönsbeskattning som skulle följa vid gränsöverskridande transaktioner jämfört med ickegränsöverskridande, följder som även skulle komma vid en tillämpning av det svenska lagförslaget. Werlauffs slutsats blev att den danska lagen antingen borde utvidgas till att omfatta såväl utländska som inhemska subjekt eller att en annan lösning, som skulle vara i överensstämmelse med gemenskapsrätten, borde tas fram.

Den av Werlauff framförda kritiken resulterade förvisso ej i en lagändring men föranledde likväl dåvarande danske skatteministern, Carsten Koch, att nästföljande år replikera i samma tidsskrifts februarinummer.¹³⁷ Skatteministern medgav förvisso i sin artikel att den danska lagen enkom kom att drabba utländska subjekt och således indirekt skulle kunna anses diskriminerade dessa. Emellertid uttryckte han vidare

¹³⁶ Werlauff (1997), "Kontrollerede transaktioner" – indirekte diskrimination af udenlandske selskaber, *Skat Udland* 1997 p. 330.

¹³⁷ Koch (1998), *Skatteministerens kommentar til Erik Werlauffs artikel i SU 1997, 330*, *Skat Udland*, 1998 p. 44.

den uppfattningen att en sådan eventuell indirekt diskriminering skulle vara berättigad. Som exempel härpå refererade han till de rättsfall från EG-domstolen där det i domskälen angivits att en effektiv skattekontroll skulle kunna vara en möjlig rättfärdigandegrund för diskriminering. Föga förvånande menade han vidare att den danska lagen skulle komma att falla under detta undantag.

Det svenska förslaget innehåller samma argumentering kring eventuell etableringsfrihetsinskränkning som framfördes av den danske skatteministern. Emellertid tycks nu den danske lagstiftaren ha ändrat ståndpunkt i frågan. Den 17 maj 2005 antog det danska folketinget en lag som ändrade dåvarande danska dokumentationsregler.¹³⁸ Från och med den 1 juni samma år kommer som en följd av detta även icke gränsöverskridande internttransaktioner omfattas av informations- och dokumentationsplikt. Den bakomliggande tanken till lagändringen var just att säkerställa regelverkets förenlighet med gemenskapsrätten. Detta, att Danmark inte längre finner argumentationen för rättfärdigande hållbar, ger ytterligare tyngd till uppfattningen att det svenska lagförslaget skulle underkännas vid en eventuell prövning i EG-domstolen.

¹³⁸ Lov nr. 408 af 1/6 2005 af om ændring af skattekontrollen, skattestyrelsen, ligningsloven og tonnageskatteloven (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing) – Lovforslag L 120 som vedtaget 17/5 2005.

8 Uppförandekod för dokumentation

Det är emellertid inte endast inom OECD och på nationell nivå som frågan om dokumentation av företagna internttransaktioner har uppmärksammats. I juni 2002 etablerades av EU-kommissionen en arbetsgrupp med uppgift att skapa lösningar på de eventuella problem som fanns till följd av internprissättning inom gemenskapen. Arbetsgruppen kom att få namnet EUJTPF och består av en representant från respektive medlemsstats skattemyndighet samt tio specialister från näringslivet.

Under de första två åren arbetade EUJTPF främst med dubbelbeskattningsfrågor. Från januari 2004 och framåt riktades dock fokus främst mot gemenskapens regler om dokumentation. Detta i anledning av att alltför många medlemsstater infört, införde eller, som i Sveriges fall, övervägde att införa dokumentationsregler.

EUJTPFs arbete utmynnade så småningom i att kommissionen under november 2005 framlade ett förslag om en uppförandekod för internprissättningsdokumentation för närstående företag.¹³⁹

8.1 Uppförandekodens innehåll

8.1.1 Ingress

Själva uppförandekoden inleds med en ingress innehållande ett antal grundförutsättningar i vilkas kontext kodens resterande delar ska förstås. Där framhålls, med en tydlig hänvisning till EG-fördragets andra och tredje artikel, att den inre marknaden ska sakna gränser samt medge fri rörelse för varor, tjänster, personer och kapital. Vidare betonas vikten av att om den inre marknaden ska ha samma karaktär som en nationell sådan, vilket är målet, någon skillnad ej bör göras mellan gränsöverskridande och icke gränsöverskridande transaktioner. Slutligen anges även uppfattningen att det för en väl fungerande inre marknad krävs att multinationella koncerners kostnader för internprisdokumentation minimeras.

Utifrån dessa utgångspunkter anges att uppförandekoden förser medlemsstaterna med ett förslag på hur en standardiserad dokumentation skulle kunna utformas. Det övergripande målet med detta uppges vara att förenkla dokumentationsförfarandena vilket i förlängningen förhoppningsvis innebär att de fördelar som följer av en fri inre marknad lättare kan tillvaratas.

¹³⁹ COM(2005) 543 final. *Proposal for a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU.*

Avslutningsvis understryks vikten av dels flexibilitet vid tillämpandet av dokumentationsregler och dels att de regelverk som antas på området bör användas i ljuset utav OECDs riktlinjer.

8.2 Uppförandekoden

Grundläggande för uppförandekoden är att medlemsstaterna accepterar att de skattskyldiga vid sin dokumentation av vidtagna internttransaktioner använder sig av en standardiserad dokumentation, en så kallad "European Union Transfer Pricing Documentation" ("EUTPD"). Dock föreslås användandet av en EUTPD vara valfritt för skattesubjekten. Vidare framförs ett antal ytterligare förhållningsregler för medlemsstaterna. Bland dessa återfinns att de ej ska ålägga de skattskyldiga orimligt stora administrativa dokumentationsbördor, att de ej ska inkräva material som ej har betydelse för det aktuella fallet samt att de ska säkerställa att den inhämtade informationen ej blir offentligt. Till uppförandekoden är slutligen kopplat ett annex i vilket utformandet av den tänkta EUPTDn utförligt beskrivs.

8.2.1 EUTPD

En EUTPD består av två huvuddelar. En allmän standardiserad del som är tänkt att kunna användas i varje medlemsstat, så kallad "master-file", samt nationsspecifika dokumentationer i vilka hänsyn tas till respektive lands särskilda skattelagstiftning. Vid granskning av internprissättningen är tanken att berörd skattemyndighet bereds tillgång till masterfilen samt de nationsspecifika dokumentationer för de stater som varit inblandade i vidtagna transaktioner.

8.2.1.1 Masterfile

Beskrivningen av den önskade utformningen av en masterfile är i mångt och mycket identisk med den i OECDs riktlinjer förespråkade dokumentationsutformningen, som redogjorts för ovan under 2.3. Häri ingår information om de subjekt som vidtagit transaktionerna, om de vidtagna transaktionerna, om de utförda funktionerna, om de ekonomiska förhållandena samt om prissättningen. De få skillnader som finns mellan riktlinjernas dokumentationsförslag och uppförandekodens masterfilers innehåll rör inte det materiella innehållet.

8.2.1.2 Nationsspecifik dokumentering

Den nationsspecifika dokumentationen är avsedd att komplettera masterfilen och tillsammans utgör dessa en EUTPD. Till skillnad från masterfilen, som är tänkt att göras tillgänglig för samtliga skattemyndigheter, ska den nationsspecifika dokumentationen endast finnas tillgänglig för de skattemyndigheter som har att granska en transaktion vilken gått via nationen ifråga. Det förespråkade innehållet i den nationsspecifika

dokumentationen är i grunden detsamma som den i masterfilen, dock tycks här efterfrågas en större detaljrikedom. Skillnaden mellan de två EUTPD-delarna kan förtydligas genom att se masterfilen som en, om än mer uttömmande, motsvarighet till det svenska förslagets informationskrav medan den nationsspecifika dokumentationen motsvarar dokumentationskravet. Inget hinder uppställs dock mot att föra in delar från den nationsspecifika dokumentationen i masterfilen.

8.2.1.3 Förhållningsregler

Slutligen innehåller uppförandekodens annex vissa förhållningsregler riktade mot såväl de skattskyldiga som medlemsstaterna. Avseende skattesubjekten framhålls främst att användandet av en EUTPD ska vara valfritt för dessa, valfriheten är dock något begränsad. Då det föreskrivs att bruket av EUTPD ska vara kontinuerligt medför detta att en skattskyldig som väljer att dokumentera medelst denna teknik även ska göra så under en överskådlig framtid. Dessutom förespråkas att om ett koncernföretag väljer detta dokumentationssystem, detta även ska krävas av koncernens övriga bolag.

Vad gäller den information som skattemyndigheterna bör kunna kräva av de skattskyldiga framhålls att medlemsstaterna bör kunna begära att uppgifter utöver de som återfinns i EUTPDn lämnas ut. Det understryks dock att de som avkrävs kompletterande uppgifter ska få en rimlig tid på sig att uppfylla dessa önskemål samt att, under den förutsättning att de ej sker med för stor tidsutdräkt, detta ej ska medföra någon bestraffning.

Överlag stämmer dessa förhållningsregler väl överens med de övervägningar som förespråkas i OECDs riktlinjer. På en punkt skiljer sig emellertid kommissionens förslag mot OECDs. Den i riktlinjerna rekommenderade hänsynen gentemot dotterbolag vars utländska moderbolag eventuellt visar ovilja mot att lämna ut uppgifter saknas här helt. Mot den bakgrund att EUTPDn är avsedd att användas på en gränslös inre marknad ter sig dock detta naturligt. Bestämmelsen ligger även i linje med ovan nämnda tanke om att såtillvida ett bolag väljer dokumentationstekniken ifråga, alla koncernens övriga bolag ska göra detsamma.

Vad gäller de punkter på vilka uppförandekodens annex skiljer sig från det svenska förslaget kan särskilt pekas på inställningen till dokumentationsunderlagets förvaring. Här förespråkas en stor frihet för den skattskyldige avseende främst platsen och formen för förvarandet men även en större tolerans gentemot den dokumentationsskyldiges språkval kan skönjas.

8.3 Sammanfattning uppförandekoden

Om uppförandekoden kan avslutningsvis sägas att den tycks, om än marginellt, ställa större krav mot de skattskyldiga än vad OECDs riktlinjer gör. Likväl är den betydligt hänsynfullare mot de dokumentationsskyldiga än det svenska förslaget. Precis som i riktlinjerna framhålls vikten av balans mellan å ena sidan skattemyndighetens intresse av att få tillgång till vissa uppgifter och å den andra bördan för den skattskyldige att ta fram dessa. Tydligt är att såväl riktlinjerna som uppförandekodens mål är att nå en väl fungerande internationell handel och medlet för att uppnå detta föreslås vara samverkan mellan skattemyndighet och skattskyldig. Målet med det svenska förslaget tycks istället blott vara att skydda den svenska skattebasen och medlet för att uppnå detta är skattemyndighetens kontroll av den skattskyldige.

9 Lagrådsremiss

9.1 Inledning

Den 13 februari lämnade regeringen en lagrådsremiss i vilken ett antal åtgärder för att skapa en effektivare skattekontroll förespråkades.¹⁴⁰ En av dessa åtgärder bygger på det i förevarande uppsats behandlade förslag från Skatteverket och avser således ett åläggande av dokumentationskrav vid internationella internttransaktioner. Det av regeringen givna förslaget är emellertid ej någon karbonkopia av Skatteverkets förslag utan ett antal skillnader de båda förslagen emellan kan spåras.

9.2 Skillnader från Skatteverkets förslag

9.2.1 Annan definition av vilka som omfattas

Den första skillnaden står att finna i definitionen av dem som omfattas av den föreslagna lagstiftningen. I Skatteverkets förslag angavs dessa vara de som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet och som själv eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar mer än hälften av andelarna eller rösterna för samtliga andelar i en utländsk juridisk person. Vidare angavs även att de som på annat sätt ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk person eller direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till mer än hälften av en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person skulle omfattas.¹⁴¹

I lagrådsremissen har denna definition ändrats. Istället anknyts den föreslagna lagtexten till korrigeringsregeln, IL 14:19, angivande av ekonomisk intressegemenskap och den i IL 14:20 återfunna beskrivningen av detta, dock med tillägget att den ekonomiska intressegemenskapen ska föreligga med utländsk part.¹⁴² Skälen till denna ändring anges grunda sig i en strävan efter att ej komplicera ny lagstiftning mer än nödvändigt varför det anses vara lämpligt att knyta definitionen till en redan existerande lag.¹⁴³ Definitionsändringen är dock mest av kosmetisk natur och kommer i förlängningen ej att innebära någon större skillnad, detta då det i all väsentlighet är samma krets som kommer omfattas av det föreslagna regelverket.

¹⁴⁰ Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*.

¹⁴¹ RSV Rapport 2003:5, sid. 44. Vidare angavs även att filialer skulle omfattas, mer om detta i del 9.2.2.

¹⁴² Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 170.

¹⁴³ Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 178f.

9.2.2 Filialer omfattas ej

En ändring av större betydelse är dock den som rör filialer. Dessa föreslås av regeringen ej längre omfattas av dokumentationsskyldighet.¹⁴⁴ Den angivna anledningen till utelämnandet av dessa är något diffus, i lagrådsremissen nämns blott en önskan om att invänta den internationella utvecklingen på området medför att fasta driftställen tillsvidare ej omfattas. I sammanhanget kan dock nämnas att remissinstanserna uppmärksammat den i del 7.2.1.1 behandlade problematiken i att tillämpa korrigeringsregeln på transaktioner mellan bolag och dess fasta driftställen.¹⁴⁵

9.2.3 Kravet på information slopas

I såväl OECDs riktlinjer som Skatteverkets förslag förespråkas att dokumentationsskyldigheten ska kombineras med en informationskyldighet. Med detta avses att de dokumentationsskyldiga vid deklARATIONstillfället skall ange en kortare information om vidtagna dokumentationspliktiga transaktioner, informationen ligger sedan till grund för urvalet av vilka bolag vars internprissättning ska granskas närmare.

I lagrådsremissen föreslås dock att detta krav ej ska ställas. Skälen till detta anges vara att en dylik lagstiftning skulle medföra alltför stora administrativa kostnader, för såväl den skattskyldige som skattemyndigheten.¹⁴⁶

9.2.4 Tidpunkten för dokumentationens färdigställande

Skatteverket tycks i sitt förslag, till skillnad från OECD i sina riktlinjer, mena att en dokumentation ska vara färdig vid deklARATIONstillfället. I lagrådsremissen verkar vid en första anblick denna inställning dock vara något modifierad då viss förståelse för den eventuella börda ett sådant krav skulle innebära för den dokumentationsskyldige uttrycks.¹⁴⁷ Emellertid ges inget entydigt svar på när dokumentationen ska föreligga utan remissen lämnar tolkningsutrymme åt såväl ett tidigt som senare dokumentationstillfälle, om än med en klarare nyans av tolerans gentemot de skattskyldigas intressen.

9.2.5 Dokumentationens innehåll

Det material som efterfrågas i Skatteverkets respektive regeringens dokumentation förefaller vara i princip detsamma, även om en mindre skillnad består i att den ekonomiska analysen från Skatteverkets förslag i

¹⁴⁴ Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 180.

¹⁴⁵ Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 171f.

¹⁴⁶ Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 183.

¹⁴⁷ Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 180f.

regeringens dito ej är självständig utan istället inbakad i jämförbarhetsanalysen.¹⁴⁸ Den största skillnaden står emellertid att finna i utformandet av lagtexten. Medan denna i Skatteverkets förslag endast angav att de som omfattades av lagstiftningen skulle dokumentera vidtagna transaktioner innehåller lagrådsremissens förslag på lagtext ett tydligare angivande av vad en dokumentation ska innehålla. Denna modifiering av lagtexten härrör från den ovan i kapitel 5 redovisade problematiken med bruket av verkställighetsföreskrifter istället för lagar och medför ett snävare utrymme för verkställighetsföreskrifterna.¹⁴⁹ Betydelsen av skillnaderna de föreslagna lagtexterna emellan bör dock inte överdrivas då de i princip uttrycker samma sak. Den av Sture Bergström, i sin i Skattenytt publicerade artikel från 1995, uttryckta kritiken mot bokföringslagens utformning, som behandlats i del 5.4, är med viss modifiering tillämplig även på lagrådsremissens lagtext.¹⁵⁰

9.2.6 Balans mellan den skattskyldiges och skattemyndighetens bördor

Karakteristiskt för Skatteverkets förslag är, som ovan redovisat, att den i OECDs riktlinjer allestädes närvarande strävan efter balans mellan skattemyndighets och skattskyldigs intresse lyser med sin frånvaro. Samma kritik kan ej riktas mot regeringens förslag i vilket en sådan proportionalitetstanke kan spåras på flera områden.¹⁵¹ Huruvida detta kommer komma till uttryck vid en framtida tillämpning av den föreslagna lagen och dess tillkommande verkställighetsföreskrifter återstår dock att se.

9.2.7 Hänsyn till EUTPD

När Skatteverkets förslag lades fram hade ännu inte EU-kommissionens uppförandekod för internprissättningsdokumentation lagts fram varför någon inställning till användandet av en EUTPD av naturliga skäl ej kunde redovisas. I lagrådsremissen har emellertid denna nyhet noterats och det anges att en dokumentation som är förenlig med en EUTPD även ska godkännas i Sverige.¹⁵² Vilken betydelse detta ställningstagande kan komma att få går emellertid svårt att bedöma. Någon klar och allmänt accepterad inställning till hur en godkänd EUTPD saknas för tillfället. Ett antagande om att följden endast blir att en dokumentation som är överensstämmande med lagrådsremissen och benämns EUTPD kommer att godkännas medan en dokumentation som ej är överensstämmande med

¹⁴⁸ Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 174ff.

¹⁴⁹ Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 182.

¹⁵⁰ Bergström, *RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel*, Skattenytt 1995, sid. 435. I artikeln menar Bergström att lagtextens krav på uppgifter om intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, skatter och skattemässiga tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital inte säger mer än att standardiserade räkenskapsutdrag skall lämnas om alla poster i räkenskaperna.

¹⁵¹ Se exempelvis Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 173.

¹⁵² Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 178.

lagrådsremissen men benämns EUTPD underkänns framstår ej som en alltför vågad gissning.

9.3 Skillnaderna jämförda i ljuset av tidigare riktad kritik

I uppsatsen har tidigare stark kritik riktats mot Skatteverkets förslag. Nedan behandlas om och i sådana fall på vilket sätt de skillnader som föreslås i lagrådsremissen skulle mildra kritiken.

9.3.1 Skillnaderna mot OECDs riktlinjer

9.3.1.1 Material som ej är under skattebetalarens kontroll

Skatteverket anger i sitt förslag att om material som ska ingå i en dokumentation saknas eftersom den dokumentationsskyldige, till följd av att dess utländska moderbolag som besitter informationen ej är villig att lämna ut den, ej har tillgång till dessa detta medför att dokumentationen ej ska vara godkänd. Detta skiljer sig från OECDs riktlinjer i vilka det förespråkas att skattemyndigheten ska visa hänsyn till dylika omständigheter.

Frågan behandlas ej i lagrådsremissen och det kan diskuteras huruvida inställningen har ändrats. Förvisso ger regeringens förslag skenet av att ha en mindre restriktiv inställning till den dokumentationsskyldiges eventuella svårigheter att tillfredsställa de uppställda kraven. Troligtvis föreligger det dock ingen förändring i attityden till denna fråga. Detta mot bakgrund av att den ej återfinns i lagtexten, ej omnämns i remissen samt att det är Skatteverket, vars uppfattning ovan redovisats, som genom bruket av verkställighetsföreskrifter beslutar hur lagen skall tolkas på detaljnivå.

9.3.1.2 Tidpunkten för dokumentationens färdigställande

Som ovan under punkt 9.2.4. redovisats finns det skäl som talar för att det i lagrådsremissen förespråkas en mer förlåtande inställning till vid vilken tidpunkt som dokumentationen ska vara färdig. Likväl uttrycks det inte klart att en förändrad attityd är för handen. Som ovan sagts lämnas utrymme för en tolkning åt såväl tidig som sent dokumentationsfärdigställande. Det tycks dock visas större tolerans gentemot den dokumentationsskyldiges tillkortakommanden på denna punkt än den vars dokumentation saknar material som ej är i dennes kontroll.

9.3.1.3 Förvaring av dokumentationsmaterialet

I frågan om hur förvaringen av dokumentationsmaterialet ska regleras delar regeringen Skatteverkets uppfattning om att detta bör ske i enlighet med BL och LSK.¹⁵³ Något som, vilket tidigare i del 4.4 behandlats, torde innebära

¹⁵³ Lagrådsremiss 13 februari 2006, *Effektivare skattekontroll*, s. 184f.

en strängare reglering av dokumentationsförvaring än den av OECD rekommenderade.

9.3.1.4 Balans mellan dokumentationsskyldig och skattemyndighet

Till skillnad från Skatteverkets förslag uttrycks i lagrådsremissen en betydligt mer balanserad attityd till den eventuella kollisionen mellan å ena sidan skattemyndighetens intresse av att utfå information och å den andra bördan för den dokumentationsskyldige att framta denna. Av lagrådsremissen att döma tycks således regeringen tagit betydligt mer hänsyn till vad som förespråkats av såväl OECD som EU-kommissionen i riktlinjerna respektive uppförandekoden. Förhoppningsvis kommer denna mer förlåtande inställning även avspeglade sig vid en eventuell framtida tillämpning av lagstiftningen och dess tillhörande verkställighetsföreskrifter.

9.3.2 Verkställighetskriftsbruket

Den i lagrådsremissen föreslagna utformningen av lagtexten, med en något mer detaljerad beskrivning av vad en dokumentation förväntas innehålla, innebär att utrymmet för verkställighetsföreskrifternas utformning blott blir aningen snävare. Någon större skillnad medför således inte denna innehållsprecisering. Även med den nu föreslagna utformningen tillges Skatteverket normgivningskapacitet inom det obligatoriska lagområdet och frågor av stor betydelse för den skattepliktige lämnas följaktligen till Skatteverkets skön. Även lämpligheten i lagrådsremissens lagtext kan således starkt ifrågasättas.

9.3.3 Risk för begränsande av etableringsfriheten

Även om lagrådsremissen föreslår vissa förändringar i lagtexten om vilka som omfattas av dokumentationskravet medför dessa ej någon egentlig skillnad. Då de fortfarande endast avses beröra företag med internationell anknytning föreligger en stor risk för att bestämmelserna medför en restriktion av etableringsfriheten. Däremot innebär ändringarna större möjligheter för att det föreslagna dokumentationsregelverket ska kunna anses vara rättfärdigade restriktionen till trots.

De frågetecken som fanns kring Skatteverkets förslags eventuella etableringsfrihetsstridighet har behandlats i kapitel 7. Det rörde dels förhållandet att även filialer omfattades och dels huruvida förslaget kunde anses vara proportionerligt mot sitt angivna syfte.

I och med att filialerna har lyfts ur i lagrådsremissen föreligger inte längre någon risk för etableringsfrihetsbegränsning på denna punkt. Lika entydigt är emellertid ej frågan om huruvida det föreslagna regelverket är proportionerligt mot sitt syfte. Även lagrådsremissen innehåller skillnader från vad som OECDs riktlinjer finner vara lämpliga krav att ställa på

dokumentationen. Skillnaderna, om än inte lika tydliga som i Skatteverkets förslag, är uteslutande är till den dokumentationsskyldiges nackdel och medför frågetecken kring huruvida regeringens förslag verkligen befinner sig inom gränserna för vad som kan anses vara proportionerligt. Dessutom lämnas Skatteverket, i och med det föreslagna utförliga bruket av verkställighetsföreskrifter, stort utrymme att reglera dokumentationskraven, något som mot bakgrund av deras tidigare förslag kan innebära att kraven på den dokumentationsskyldige ställs än högre.

Sammantaget kan sägas att det är betydligt större förutsättningar för att den i lagrådsremissen föreslagna dokumentationsskyldigheten befinns rättfärdiga restriktionen av rörelsefriheten. Detta eventuella godkännande är dock i högsta grad avhängig utformandet av verkställighetsföreskrifterna samt lagens kommande tillämpning.

10 Sammanfattande slutsatser

Dokumentation av internprissättning är ett område mot vilket allt större uppmärksamhet har riktats under de senare åren. OECD ägnar i sina riktlinjer för internprissättning ett helt kapitel enkom åt denna fråga. Där i anges utförligt vilka faktorer ett dokumentationsregelverk bör ta hänsyn till. I riktlinjerna betonas vikten av att syftet med dokumentationskrav inte bara bör vara att motverka skatteundandragande utan även fungera som en hjälp för skattebetalarna. Det markeras särskilt att stater ej bör gå för långt i sina krav då detta kan medföra icke önskvärda begränsningar av den internationella handeln. Samtliga dokumentationsriktlinjer präglas av denna strävan att skapa balans mellan å ena sidan skattemyndigheternas och å den andra skattebetalarnas intressen.

I Sverige har dokumentationsfrågor spelat en undanskymd roll. Det finns förvisso lagstiftning som inkräktar på området men denna är inte på samma djupa detaljnivå som riktlinjerna. För att råda bot på denna brist lades Skatteverkets förslag på ett införande av specifika informations- och dokumentationsregler. Lämpligheten i att anta den föreslagna lagstiftningen kan emellertid ifrågasättas på ett flertal punkter.

I Skatteverkets förslag anges att OECDs riktlinjer utgör en av dess stora inspirationskällor och mycket riktigt känns stora delar av lagförslaget igen från riktlinjerna. En närmare granskning visar dock att det föreslagna regelverket ställer betydligt tuffare krav på skattebetalaren än det av OECD rekommenderade, något som de senare menar i förlängningen kunna medföra en icke önskvärd begränsning av internationell handel. Hänvisningen till riktlinjerna framstår i ljuset av detta blott vara en dekoration, det egentliga syftet tycks istället endast bestå av ett skyddande av den svenska skattebasen.

En annan punkt på vilken Skatteverkets förslaget starkt kan ifrågasättas är huruvida det är lämpligt att i så stor utsträckning som den föreslagna tillämpa sig av verkställighetsföreskrifter. Då förslaget rör skattefrågor faller det inom det obligatoriska lagområdet och bör således stiftas genom lag. Den föreslagna utformningen medför dock att de väsentliga delarna av förslaget istället beslutas av Skatteverket. Detta får anses vara högst olämpligt, särskilt som det i förlängningen innebär att Skatteverket kommer vara inte bara part utan även främste uttolkare av lagstiftningen i eventuella framtida mål.

Vidare är det mycket sannolikt att Skatteverkets förslag kan komma att kollidera med det regelverk som kommer av Sveriges medlemskap i EU. En grundläggande del inom unionen är den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital samt den däri ingående etableringsfriheten. Förslaget skulle med all sannolikhet vid en prövning anses begränsa den fria etableringen. Likaså, även om detta förfäktas i förslaget, skulle de

eventuella rättfärdiggrunderna, särskilt mot bakgrund av tidigare praxis, sannolikt ej heller befinnas vara tillämpliga. Denna eventuella kollision med reglerna om fri rörlighet har dock uppmärksammats i Danmark och föranlett en ändring av de danska dokumentationsreglerna.

Även EU-kommissionen har lagt fram ett förslag på en uppförandekod innehållande unionsgemensamma dokumentationsprinciper. Skatteverkets förslag är inte heller överensstämmande med denna uppförandekod, även om skillnaderna dem emellan är mindre än skillnaderna mellan förslaget och OECDs riktlinjer. Diskrepansen står också vid denna jämförelse främst att finna i balansen mellan de bördor som åläggs skattemyndigheten och den dokumentationsskyldige. Även denna gång är det i Skatteverkets förslag som minst hänsyn visas den skattskyldige.

Sammantaget kan det av ovan konstateras att Skatteverkets förslag förespråkar betydligt tuffare regler än det som förespråkas internationellt, sannolikt skulle befinnas stå i strid med gemenskapsrätten samt förmodligen även är stridig med svensk lagstiftning.

I och med lagrådsremissen har en del av bristerna i Skatteverkets förslag korrigerats. Även om det av regeringen föreslagna regelverket inte är helt överensstämmande med vad som förespråkas i OECDs riktlinjer ligger den ändock betydligt närmre dessa än det som föreslogs av Skatteverket. Detta främst som en följd av att avsevärt mycket mer förståelse visas för de eventuella problem som kan uppkomma för den dokumentationsskyldige.

Lagrådsremissen har även uppmärksammat den problematik som ligger i ett alltför stort bruk av verkställighetsföreskrifter. I anledning av detta föreslås den kommande lagstiftningen bli mer detaljerad än vad Skatteverket fann nödvändigt. Det kan dock diskuteras om denna korrigering innebär någon större skillnad varför även den senast föreslagna lagtexten bör ifrågasättas på denna punkt.

Slutligen torde de i lagrådsremissen föreslagna ändringarna medföra att det eventuella svenska dokumentationsregelverket skulle ha större möjligheter att befinnas vara i överensstämmelse med gemenskapsrätten. Även om det troligtvis skulle anses utgöra en restriktion av etableringsfriheten finns det utrymme för att denna restriktion skulle anses rättfärdigad. Detta beroende på dels att fasta driftställen har utelämnats och dels det ökade strävandet efter att uppnå proportionalitet mellan skattemyndighetens och den skattskyldiges respektive intressen.

Litteraturförteckning

- Arvidsson, Richard *Dolda vinstöverföringar: En skatterättslig studie av internprissättning i multinationella koncerner*, 1990, Stockholm: Juristförlaget.
- Bergström, Sture *RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel*, Skattenytt 1995, sid. 418-438.
- Bjarnås, Sören & Svensson, Ann-Cathrin *Transfer pricing report issued by national tax board*, International Transfer Pricing Journal 2003.
- Bäckström, Peter *Fasta driftställen (filialer)*, Svensk Skattetidning 6-7/96, sid. 562-587.
- Koch, Carsten *Skatteministerens kommentar til Erik Werlauffs artikel i SU 1997, 330*, Skat Udland 1998, p. 44.
- Lodin, Sven-Olof *Internationella företags beskattning*, 1979, Stockholm: Liber förlag/Allmänna förlaget.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, 8 omarbetade upplagan, 2001, Lund: Studentlitteratur.
- Pelin, Lars *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, tredje omarbetade upplagan, 2004, Lund: Prose design & grafik.
- Strömberg, Håkan *Allmän förvaltningsrätt*, 1998, 19 omarbetade upplagan, Malmö: Liber ekonomi.
- Stömberg, Håkan *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, 1999, Lund: Juristförlaget.
- Ståhl, Kristina & Persson-Österman, Roger *EG-skatterätt*, 2000, Uppsala: Iustus.
- Ståhl, Kristina & Persson-Österman, Roger *EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen*, Svensk skattetidning 2002, sid. 21-50.
- Tjernberg, Mats *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av*

- ännu en skatteregel*, Skattenytt 2003, sid. 230-246.
- Von Koch, Nils *OECDs nya riktlinjer för internprissättning*, Skattenytt 1996, sid. 264-274.
- Warbrandt, Sven *Transferprissättning i svenska multinationella företag*, 1986, Stockholm: Sveriges mekanförb. (Mekan).
- Wiman, Bertil *Prissättning inom multinationella koncerner*, 1987, Uppsala: Iustus.
- Wiman, Bertil *Utvecklingen på internprissättningsområdet*, Skattenytt 1997, sid. 500-523.
- Werlauff, Erik *”Kontrollerede transaktioner” – indirekte diskrimination af udenlandske selskaber*, Skat Udland 1997, p. 330.

Offentligt Tryck

OECD

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, OECD 1995

EG

Direktiv

Direktiv 83/349/EEG. Rådets sjunde direktiv av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning. EGT L 193 1983 s.1.

Dokument från kommissionen

COM(2005) 543 final. *Proposal for a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU*

Sverige

Propositioner

- | | |
|---------------------|---|
| Prop. 1955:87 | Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket m.m. |
| Prop. 1973:90 | Kungliga majestätets proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m., given Stockholm slott 16 mars 1973. |
| Prop. 1975:8 | Regeringens proposition om följdlagstiftning med anledning av den nya regeringsformens bestämmelser om normgivning. |
| Prop. 1990/91:5 | Om en modernisering av företagens självdeklarationer och förfarandefrågor i anslutning till skattreformer, m.m. |
| Prop. 1998/1999:130 | Ny bokföringslag m.m. |

Betänkanden

SOU 1972:15 Ny regeringsform, Ny riksdagsordning.

SOU 2002:47 Våra skatter?

Lagrådsremiss 13 februari 2006 *Effektivare skattekontroll*

Skatteverkets publikationer

RSFS 1990:27 Riksskatteverkets föreskrifter om näringsidkares uppgiftslämnande i självdeklaration, ändringar företagna i och med RSFS 1991:35 och RSFS 1997:18.

RSV Värdering småhus, del 1, värderingsregler 1981 års AFT.

RSV Rapport 2003:5 Uppgiftsskyldighet för internationella företag, skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser.

Redovisningsrådets publikationer

Redovisningsrådets rekommendation 23 Upplysningar om närstående

Rättsfallsförteckning

Sverige

RÅ 1980 ref. 1 35

RÅ 1988 ref. 1 51

EG-Domstolen

6/64 *Flamingo Costa v. E.N.E.L.* [1964] ECR 585

152/73 *Giovanni Maria Sotgiu v. Deutsche Bundespost* [1974] ECR 153

270/83 *Comission of the european communities v. French Republic* [1986] ECR 273.

81/87 *The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue ex parte Daily Mail and General Trust plc.* [1988] ECR 5483.

C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State* [1992] ECR I-249

C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacher* REG 1995 I-225

C-55/95 *Gebhard mot Consiglio Dell'ordine Degli avvocati e procuratori di Milano* [1995] ECR I-4165

C-250/95 *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions* REG 1997 s. I-2471

C-264/96 *Imperial Chemicals Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* REG 1998 s. I-4695

C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio* REG 1999 I-2651

C-254/97 *Société Baxter, B Braun médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires Sociales, Ministère de l'Economie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation* REG 1999 s. I-4809

C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*