



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Alexandra Faleberg

En analys av de svenska
dokumentationskraven vid
internprissättning

Examensarbete
20 poäng

Christina Moëll

Skatterätt

HT 2007

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	5
1.3 Disposition	5
1.4 Metod och Material	6
1.5 Avgränsning	6
2 INTERNPRISSÄTTNING	7
2.1 Inledning	7
2.2 Armlängdsprincipen	7
2.2.1 Inledning	7
2.2.2 Korrigeringsregeln	8
2.2.3 Förutsättningar för tillämpning av korrigeringsregeln	8
3 OECD:S MODELLAVTAL	10
3.1 Inledning	10
3.2 Armlängdsprincipen enligt modellavtalet	10
3.3 Inkomstkorrigeringar i enlighet med modellavtalet	11
3.4 Modellavtalet i svensk rätt	12
3.5 OECD:s beräkningsmetoder	12
4 INTERNATIONELLA DOKUMENTATIONSKRAV	15
4.1 Inledning	15
4.2 Dokumentation i enlighet med OECD:s riktlinjer	15
4.3 Bevisbördan i enlighet med riktlinjerna	16
4.4 Riktlinjernas användbarhet	16

4.5	Vidare arbete inom EU	17
4.5.1	Joint EU Transfer Pricing Forum	17
4.5.2	European Union Transfer Pricing Documentation	17
4.6	Dokumentationskrav, en internationell trend	18
5	SVENSKA DOKUMENTATIONSKRAV	20
5.1	Inledning	20
5.2	Skälen till de svenska dokumentationskraven	20
5.3	Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgift	21
5.3.1	Bakgrund	21
5.3.2	Proportionalitetsprincipen	21
5.3.3	Dokumentationens innehåll	21
5.3.3.1	Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten	22
5.3.3.2	Arten och omfattningen av transaktionerna	22
5.3.3.3	Funktionsanalys	22
5.3.3.4	Prissättningsmetod	23
5.3.3.5	Jämförbarhetsanalys	23
5.3.4	Begränsningar i dokumentationskraven	23
5.3.5	Vem måste dokumentera?	24
5.3.6	Formkrav och löpande arbete	25
5.3.7	Sanktioner	25
5.4	Bevisfrågor	27
6	ANALYS	28
6.1	Inledning	28
6.2	Dokumentationsskyldigheten	28
6.3	Effektivare skattekontroll?	28
6.4	Dokumentationskrav, till fördel för företagen, eller bara betungande?	29
6.5	Transaktioner av mindre värde	32
6.6	Underlättar dokumentationskraven den internationella handeln?	35
6.7	Kommer bevisbördan att ändras i praktiken?	35
6.8	Sanktioner	36
6.9	Dokumentationsskyldigheten, till för-eller nackdel?	37
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	39

Sammanfattning

Företagens internprissättning har under de senaste decennierna blivit mera uppmärksammat. Orsaken till detta är att de multinationella företagens roll på världsmarknaden har ökat markant och att dessa internationellt verksamma koncerners internprissättning även har fått stor betydelse för staterna och deras skatteunderlag. Ländernas skatteunderlag påverkas då företagens internprissättning inte sker enligt armlängdsprincipen d.v.s. inte baseras på gällande marknadspris. För att staterna lättare skall kunna kontrollera om internprissättningen i de internationella koncernerna är marknadsmässigt så har flera länder instiftat en dokumentationsskyldighet av internprissättningen. Då även Sverige blivit mer aktivt på världsmarknaden ansåg man att både Skatteverket och företagen hade ett behov av klarare riktlinjer för hur internprissättning skall kontrolleras och dokumenteras.

Internprissättning berör länder och deras skatteunderlag och även näringslivet, eftersom företagen måste följa lagstiftningen. Detta har lett till att mycket skrivits och diskuterats angående lagstiftningens införande. Den största frågan har varit om lagstiftningen är för betungande för företagen, då speciellt de små och medelstora, vilka inte har samma resurser som de större företagen när det gäller att dokumentera koncernens internprissättningar. Flera kritiker har ansett att så är fallet. Lagstiftarens svar på detta har varit att ge företagen en möjlighet att upprätta en förenklad dokumentation när det rör sig om transaktioner av mindre värde. Vi vet dock inte exakt vad som kommer att krävas av den förenklade dokumentationen och inte heller hur många av de mindre företagen som kommer att hålla sig inom de beloppsgränser som lagen sätter upp och därför inte heller hur betungande dokumentationskravet kommer att bli för de små och medelstora företagen.

Även för de större företagen kommer dokumentationsskyldigheten att innebära ett merarbete. Dock har Sveriges viktigaste handelspartners redan infört lagstiftning om dokumentationskrav, vilket innebär att dokumentation i sig inte är något nytt för koncernerna. Kunskapen och resurserna som de större företagen besitter torde underlätta dokumentationsprocessen. Skulle dock Skatteverket tillämpa den nya lagen på ett oproportionerligt sätt, vad gäller både stora och mindre företag, kommer kravet som läggs på företagen att bli orimligt. Detta kan i sin tur påverka svensk ekonomi negativt, då företag eventuellt drar sig för att satsa på expansion genom utlandsetablering.

En positiv effekt av dokumentationskravets införande är att skattekontrollen effektiviseras, eftersom det genom väldokumenterade prissättningar kommer bli lättare för Skatteverket att kontrollera om internpriset är marknadsmässigt. Även för företagen är dokumentationskravet fördelaktigt på så sätt att de kommer att veta vad som krävs av dem ur dokumentationssynpunkt och de kommer troligen även att bli mer medvetna

om de sätter marknadsmässiga internpriser eller ej. Vidare kommer företag som dokumenterat sin internprissättning har en bättre utgångspunkt när det gäller att försvara sitt ställningstagande av densamma. Svensk ekonomi kan också dra fördel av dokumentationskravet då det är lättare att hävda sig på den internationella marknaden om de utländska företagen vet vad de kan förvänta sig av svensk lagstiftning.

Även bevisbördans placering i samband med dokumentationskravets införande har diskuterats. Den primära bevisbördan för att internprissättningen är korrekt ligger på Skatteverket, men eventuellt kan bevisbördan ha förskjutits mot de skattskyldiga eftersom företagen genom dokumentationskravet de facto måste visa att alla internprissättningar är korrekta.

Då den svenska lagen om dokumentationskrav är ny kommer vi först under 2008 få veta hur lagen fungerar i praktiken och vad för fördelar och nackdelar lagstiftningen har fört med sig.

Förord

Jag vill tacka min handledare Christina Moëll för den hjälp och det stöd jag fått under skrivandet av mitt examensarbete.

Köpenhamn, november 2007

Alexandra Faleberg

Förkortningar

EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
IL	Inkomstskattelagen
JTPF	Joint EU Transfer Pricing Forum
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
TL	Taxeringslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den 1 januari i år infördes i Sverige en dokumentationsskyldighet av multinationella företags internprissättning. Bakgrunden till lagen var att internsättningsproblematiken uppmärksammats internationellt och många stater redan infört dokumentationskrav i sina lagstiftningar. Sverige ansåg att det behövdes en dokumentationslag även här, främst för att få en effektivare skattekontroll och på det sättet bevaka att det svenska skatteunderlaget inte lämnar landet. Vidare ansåg man att de befintliga reglerna angående internprissättning var knapphändiga och att oklarheter rådde på området.

De nya reglerna innebär att svenska företag måste upprätta skriftlig dokumentation av sin internprissättning vid transaktioner med utländska företag i intressegemenskap.

1.2 Syfte

Då lagstiftningen är ny och berör ett ämne med många intressenter så har många åsikter framförts och mycket skrivits om ämnet det senaste året. Då propositionen skrevs motiverade man behovet av en dokumentationslagstiftning genom att reglerna skulle medföra en effektivare skattekontroll, att företagen klarare skulle veta vad som förväntas av dem och att Sverige lättare skulle kunna hävda sig internationellt. Avsikten med uppsatsen är därför att besvara om skälen till att lagstiftningen infördes uppfyllts. Har vi fått en effektivare skattekontroll? Har företagen en klarare bild av vad som förväntas av dem och kan Sverige genom lagens införande hävda sig bättre internationellt? Ett ytterligare syfte är att redogöra för de bevisbördefrågor som uppkommit i och med lagens införande. Kommer bevisbördan att påverkas då företagen har en lagstadgad skyldighet att dokumentera sin internprissättning?

Min intention är att försöka besvara dessa frågor genom att framställa diskussionerna kring den nya lagen och redovisa åsikterna kring de områden som debatterats mest. Utifrån fakta och diskussioner analyserar jag vidare lagstiftningen och belyser dess för- och nackdelar.

1.3 Disposition

Uppsatsen är disponerad på sex kapitel, uppdelade i en deskriptiv del och en analyserande del. Nedan följer en mer detaljerad beskrivning av de olika kapitlens innehåll. I det andra kapitlet ges en grundläggande beskrivning av vad internprissättning är och de internationella principer och nationella

regler som gäller på området. I det tredje kapitlet ges en redogörelse av OECD:s modellavtal och dess riktlinjer angående internprissättning och vidare hur riktlinjerna tillämpas i svensk rätt. Det fjärde kapitlet behandlar OECD:s föreskrifter om dokumentation och bevisbörda. Vidare beskrivs arbete som gjorts inom EU angående dokumentation av internprissättning och hur arbetet inom EU tillsammans med OECD:s riktlinjer utgör basen i många länders dokumentationslagstiftningar. Även en internationell överblick över länder som infört dokumentationslagstiftning ges i kapitel fyra. Det femte kapitlet behandlar de svenska dokumentationskraven, både till innehåll, samt sanktioner och bevisfrågor. Slutligen ges en analys av dokumentationsreglerna i det sjätte kapitlet.

1.4 Metod och Material

För att kunna besvara uppsatsens frågeställningar har jag använt mig av en traditionell juridisk metod. Jag har studerat lagtext och förarbeten och doktrin för att få en bild av den nya lagstiftningen och bakgrunden till densamma. För att även kunna beskriva den internationella utvecklingen så har jag studerat internationella arbeten som ligger till grund för det svenska dokumentationskravet. Vidare har jag läst artiklar som är skrivna på området och utifrån dessa redovisar jag de olika åsikter som framförs kring ämnet och slutligen gör jag en egen analys av lagstiftningen.

1.5 Avgränsning

Uppsatsen är avgränsad till att behandla och analysera innehållet, bakgrunden samt bevisbördefrågor angående det svenska dokumentationskravet vid internprissättning. För att få en förståelse för bakgrunden till dokumentationskravet och internprissättningsproblematiken redogörs även för områden utanför dokumentationsskyldigheten. Dessa materiella delar vilka berör principer, regler samt beräkningsmetoder vid internprissättning har jag dock valt att hålla översiktliga då syftet med uppsatsen är att redogöra för den nya lagstiftningen.

2 Internprissättning

2.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att ge en bakgrund om vad internprissättning är och förklara grundläggande regler som är knutna till internprissättning i internationell skatterätt och i svensk rätt.

Under de senaste decennierna har den roll de multinationella företagen spelar för världshandeln ökat markant. Dessa företagsgrupper som har intressegemenskaper över nationsgränser genomför ständigt stora och små transaktioner mellan bolagen i de olika länderna. Eftersom bolagen befinner sig i intressegemenskap styrs inte alltid prissättningen mellan bolagen av oberoende marknadspriser. Detta leder till att företagen oundvikligen kommer konfronteras med internprissättningsfrågor.¹

Motiven till företagens internprissättning kan vara många. En anledning kan vara att uppnå förmånliga skatteeffekter. Exempelvis kan skatten minskas genom att koncernen samlar sina vinster i länder med förmånlig skattelagstiftning. Ett annat exempel är att det kan vara lönsamt att överföra överskott i ett vinstgivande bolag i ett land till ett förlustbolag i ett annat land och på det sättet minska den totala skatten. På dessa sätt utnyttjar koncernen sin internationalisering och optimerar koncernens resultat.²

Att en stor del av världshandeln sker inom internationellt verksamma koncerner ger att företagens internprissättning på varor och tjänster även får en stor betydelse för staterna och deras skatteunderlag. Detta har medfört att internprissättningsproblematiken har uppmärksammats internationellt och kommit allt mer i fokus hos stater och organisationer. Sverige har, liksom många andra länder, regler vilkas syfte är att förhindra obehöriga internprissättningar inom multinationella koncerner.

2.2 Armlängdsprincipen

2.2.1 Inledning

En grundläggande regel i internationell skatterätt är att prissättning vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska ske enligt armlängdsprincipen. Principen innebär att kommersiella och finansiella transaktioner skall vara baserade på samma villkor som skulle ha tillämpats

¹ Bergmann E, Köhlmark A, Internationella skattehandboken, s. 235.

² Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 73.

om företagen inte varit i intressegemenskap. Detta innebär att transaktionspriset skall vara marknadsmässigt. Det skall inte vara möjligt att flytta vinster från en stat till en annan genom oriktig prissättning. Avvikelse från armlängdsprincipen leder till korrigerings av inkomsten och skatteunderlaget.

2.2.2 Korrigeringsregeln

Armlängdsprincipen kommer i svensk lagstiftning till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap 19§ IL.³

Syftet med korrigeringsregeln är att säkerställa det svenska beskattningsunderlaget. Mellan oberoende näringsidkare brukar man förutsätta att prissättningen skett till marknadspris. Däremot är det naturligtvis frestande att ta ut ett pris över- eller understigande marknadspris mellan näringsidkare som står varandra nära, om det kan leda till lägre beskattning sammantaget för företagen i intressegemenskapen. Så kan t.ex. vara fallet vid transaktioner mellan ett moderbolag i Sverige och ett dotterbolag i ett lågskatteländ. Om moderbolaget säljer en vara till ett sådant dotterbolag till ett pris som understiger marknadsvärdet, kan dotterbolaget sedan göra en oproportionerligt stor vinst när vidareförsäljning av varan till tredje man sker. Därigenom flyttas en del av koncernens vinst till lågskatteländet, och denna del blir lägre beskattad än om den redovisas i Sverige. En del av det svenska beskattningsunderlaget flyttas därmed till lågskatteländet. Korrigeringsregeln föreskriver att resultatet i det svenska företaget korrigeras upp till det belopp som det skulle ha uppgått till om marknadsmässig prissättning hade tillämpats på transaktionen mellan företagen i intressegemenskapen. Denna regel ger att det således inte ska vara möjligt att flytta över vinster från en stat till en annan genom felaktig prissättning.⁴

2.2.3 Förutsättningar för tillämpning av korrigeringsregeln

För att korrigeringsregeln ska vara tillämplig krävs att följande fem förutsättningar är uppfyllda. För det första att företaget som får ett högre resultat på grund av icke marknadsmässiga avtalsvillkor inte skall beskattas för detta i Sverige. Följaktligen att inkomsten för det i Sverige skattskyldiga företaget har minskat. Den andra förutsättningen är att villkoren som avtalats avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två sinsemellan oberoende företag. Denna förutsättning ger att det inte ska vara tillåtet att tillämpa icke marknadsmässiga priser. Vidare krävs det att den gynnade

³ Pelin L, Internationell skatterätt I ett svenskt perspektiv, s. 74.

⁴ Prop. 2005/06:169 s. 88.

parten ej är skattskyldig i Sverige enligt IL eller på grund av skatteavtal. Den fjärde och femte förutsättningen kräver att det ska finnas sannolika skäl för att parterna är i ekonomisk intressegemenskap med varandra och att de avvikande avtalsvillkoren beror på den ekonomiska intressegemenskapen.⁵

Ekonomisk intressegemenskap föreligger enligt 14 kap 20§ IL om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital. Det är tillräckligt att man från Skatteverkets sida gör sannolikt att intressegemenskap råder.⁶

Vid fastställandet om en intressegemenskap föreligger, är det dock inte tillräckligt att bara konstatera att det finns en intressegemenskap mellan företagen, det måste även finnas ett samband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen. Inkomsteffekten ska alltså ha orsakats av prisavvikelsen och vara en direkt följd av intressegemenskapen mellan avtalsparterna. Det kan nämligen förekomma att det som ser ut att vara oriktig prissättning beror på annat än intressegemenskapen. Exempelvis när ett företag vill introducera en vara på en ny marknad och för att underlätta detta ger betydande rabatter på varan, vilket för företagets del innebär att man under en begränsad tid tillämpar en prissättning på varan som inte ger vinst eller fullständig kostnadstäckning. Det kan även förekomma att en vara måste säljas till lägre pris på en marknad än på en annan beroende på de olika konkurrenssituationerna och att detta avspeglar sig i internprissättningen.⁷

⁵ Bergman E, Köhlmark A, Internationella skattehandboken, s.237.

⁶ Prop. 1982/83:73, s. 12.

⁷ Prop. 1982/83:73, s. 11.

3 OECD:s modellavtal

3.1 Inledning

Detta kapitel ger en redogörelse av OECD:s modellavtal och vad armlängdsprincipen stadgar enligt avtalet. Vidare beskrivs hur internpriser beräknas enligt OECD:s riktlinjer och riktlinjernas tillämpning i svensk rätt. Syftet med kapitlet är att ge en förståelse för beräkningen av internpriser och OECD:s inverkan på svensk rätt.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) har till uppgift att främja fri handel, stimulera ekonomisk tillväxt i medlemsländerna och koordinera principer angående internationell skatterätt. Asymmetri i staternas skattesystem kan leda till dubbelbeskattning vilket påverkar de internationella företagens verksamhet. Detta medför hinder för en fri rörlighet av varor, tjänster och kapital över gränserna.⁸ OECD bedriver ett kontinuerligt arbete för att uppnå samstämmighet kring internationella principer på skatteområdet och därigenom undvika dubbelbeskattning. Organisationen har exempelvis tagit fram en modell för skatteavtal som ligger till grund för avtal som ingås mellan staterna. Staterna behöver dock inte använda sig av avtalet. Det är på intet sätt bindande, utan ses som en rekommendation. Modellavtalet har trots sin ställning som icke bindande fått en stor betydelse när staterna ingår dubbelbeskattningsavtal. Detta har lett till att dubbelbeskattningsrätten i medlemsstaterna har närmat sig varandra.⁹ OECD har i nuläget 30 medlemsländer.¹⁰

3.2 Armlängdsprincipen enligt modellavtalet

Armlängdsprincipen är internationellt erkänd genom modellavtalet och principen stadgar i art 9 punkt 1 i avtalet följande:

Om mellan företagen ifråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på

⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Preface, para 7.

⁹ Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s.42.

¹⁰ OECD:s hemsida; www.oecd.org

grund av villkoren inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.¹¹

Artikel 9 ger att prissättning vilken innebär att obehörig vinstöverföring från en stat till en annan kan angripas av skatteverket i den första staten.¹²

3.3 Inkomstkorrigeringar i enlighet med modellavtalet

Ett problem som kan uppkomma vid skatteverkets korrigering av oriktig prissättning är att koncernen som helhet drabbas av ekonomisk dubbelbeskattning. Detta uppkommer när en stat justerar inkomsten för ett bolag så att inkomsten uppgår till det belopp som den skulle ha uppgått till om marknadsmässigt pris hade tillämpats vid transaktionen. Ekonomisk dubbelbeskattning innebär att två olika personer, juridiska eller fysiska, blir beskattade med två jämförbara skatter i olika länder på samma inkomst och under samma tidsrymd.¹³ Ett exempel på ekonomisk dubbelbeskattning är om bolag X i land X säljer en vara med ett marknadsvärde om 800 000 kr för en summa av 1 miljon till dotterbolaget Y i land Y. Denna transaktion resulterar i att beskattningsunderlaget i bolag Y minskar med 200 000 kr. Skatteverket i land Y, vilka anser att transaktionen mellan X och Y inte är marknadsmässig, justerar upp bolag Y:s inkomster med 200 000 kr, vilket resulterar i en beskattningsökning för bolag Y. Moderbolaget X har emellertid redan redovisat de 200 000 kr som en inkomst från bolag Y. Den oriktiga prissättningen har korrigerats men koncernen har drabbats av en ekonomisk dubbelbeskattning.

OECD har insett att en sådan ekonomisk dubbelbeskattning kan vara ett allvarigt hinder för utvecklingen av internationella koncerner. Syftet med armlängdsprincipen är ju att skydda ländernas beskattningsunderlag och ej att förhindra inkomstöverföring till utlandet. Det har därför i artikel 9.2 i modellavtalet införts en möjlighet för stater att komma överens om att en uppjustering av inkomsten i den ena staten ska medföra en möjlighet till motsvarande nedjustering i den andra staten ("corresponding adjustment"). Det föreligger dock ingen skyldighet för den andra staten att göra en nedjustering om ej staterna har enats om att nedsättning ska ske och med vilket belopp. Risker för ekonomisk dubbelbeskattning minskar självklart om staterna har en gemensam syn vid tillämpningen av armlängdsprincipen.¹⁴

¹¹ OECD Model Tax Convention, art 9 para 1. Egen översättning.

¹² Bergman E, Köhlmark A, Internationella skattehandboken, s. 250.

¹³ Bergman E, Köhlmark A, Internationella skattehandboken, s. 19.

¹⁴ Bergman E, Köhlmark A, Internationella skattehandboken, s. 251.

3.4 Modellavtalet i svensk rätt

Sverige är en av medlemsländerna i OECD och den svenska korrigeringsregeln med armlängdsprincipen i 14 kap 19 § IL korresponderar med artikel 9 punkt 1 i modellavtalet. Den svenska regeln innehåller dock endast en allmän föreskrift om att armlängdsprincipen ska iakttas. Eftersom det i svensk rätt inte finns några klara regleringar för hur ett korrekt internpris ska fastställas används modellavtalets artiklar som bas när man i Sverige ska fastställa ett korrekt marknadspris.¹⁵

Till de enskilda artiklarna i modellavtalet har utarbetats kommentarer och riktlinjer. De senaste riktlinjerna Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations började ges ut 1995. Syftet med riktlinjerna är att ingående diskutera och beskriva ämnet för att sedan kunna komma fram till vad som kan anses vara en acceptabel prissättning mellan företag i intressegemenskap. Riktlinjerna ska fungera som en hjälp för staterna i tolkningen av modellavtalet.¹⁶ OECD:s riktlinjer har inte implementerats i svensk rätt, men kan enligt Regeringsrättens dom RÅ 1991 ref. 107 (Shell målet) användas vid tolkning av internprisfrågor i de fall det saknas bestämmelser enligt svensk rätt. Domstolen uttalade i fallet att ”... *de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten (1997 års) visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43§ 1 mom KL (numer IL 14:19), ger en god välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller*”. Det som sägs i OECD rapporten från 1979 kan alltså i relevanta delar användas vid tolkning av den svenska korrigeringsregeln. Det samma får antas gälla för nuvarande riktlinjer.¹⁷

3.5 OECD:s beräkningsmetoder

OECD:s beräkningsmetoder av om armlängdsprincipen tillämpas vid internprissättning är marknadspris-, costplus-, återförsäljnings-, och den s.k. fjärde metoden. Enligt OECD:s riktlinjer ska marknadsprismetoden tillämpas i första hand. I *marknadsprismetoden* (comparable uncontrolled price method) fastställs armlängdspriset genom att man jämför transaktioner av varor och tjänster mellan oberoende parter och mellan parter i intressegemenskap. Jämförelsen kan gälla exempelvis kvalitet, kvantitet, geografi, tidpunkten, risker och säkerheter. Det ska alltså vara frågan om en identisk produkt som säljs av oberoende företag under identiska eller likartade förhållande.¹⁸

Det kan dock vara svårt att hitta transaktioner som är tillräckligt lika för att en jämförelse ska kunna ske. En justering kan då krävas en för att komma

¹⁵ RSV:s Rapport 2003:5 stycke 3.3.

¹⁶ RSV:s Rapport 2003:5 stycke 3.3.

¹⁷ RSV: s Rapport 2003:5 stycke 3.3.

¹⁸ OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke 2.6-2.7 och Pelin, s. 84.

fram till rätt pris.¹⁹ Pelin uttrycker det så att "... justeringen ska motsvara värdet av olikheterna."²⁰

I andra hand skall Costplus – och återförsäljningsmetoderna användas. I *Costplus-metoden* är utgångspunkten för beräkningen av armlängdspriset mellan säljaren och den närstående köparen säljarens kostnad för anskaffande av råvaror/halvfabrikat samt produktionskostnaden för den färdiga produkten plus ett tillägg för skälig vinst. Man utgår alltså från ett marknadspris och lägger sedan till varje produktionsleds olika kostnader och till sist en marknadsmässig vinstmarginal. I Skatteverkets rapport om internprissättning påpekas att metoden ofta används i praktiken men att den inte beaktar marknadens svängningar särskilt väl eftersom den är kostnadsinriktad och det ibland kan vara svårt att fastställa ett riktigt kostnadstillägg eftersom metoderna för kostnadsredovisning varierar från land till land.²¹

Återförsäljningsmetoden (Resale price method) utgår från det pris för vilket en produkt, som köpts av en närstående säljare, säljs vidare till en oberoende köpare. Från detta pris görs avdrag för återförsäljarens kostnader och vinstpåslag. Resultatet betraktas som armlängdspriset för den ursprungliga överlåtelsen inom koncernen. Metoden är användbar när ett tillverkande företag sålt en vara till ett närstående företag och sistnämnda företag sedan säljer varan vidare till ett oberoende företag. Den är inte så användbar om företaget som återförsäljer varan på något sätt förädlar denna och därigenom ger den ett väsentligt högre värde i återförsäljningen. Svårheten i metoden ligger i att uppskatta handelsmarginalens storlek.²²

När man inte har tillgång till marknadsprisuppgifter, och de tidigare beskrivna metoderna därmed inte kan användas, kan man använda sig av den *fjärde metoden* (*fourth method*). Metoden är en samlingsbeteckning för andra tillämpliga metoder vid fastställandet av ett armlängdspris.²³ Den inriktar sig på företagets resultat och inte på deras transaktioner. Man delar vinsten mellan företagets olika funktioner (profit split) på ett skäligt sätt med utgångspunkt i de funktioner som varje företag svarat för. Först görs en faktainsamling där det utreds vem som gör vad och vilket värde och nytta det har fört med sig. Sedan görs en riskanalys, vad för risker finns och vem bär dem. Ju större risk ett företag bär desto större marginal. Det sista steget går ut på att ta reda på vilka immaterialrättsliga rättigheter som finns och var i transaktionskedjan de befinner sig. Efter analysen bör det vara klart vad de olika företagen producerar och ansvarar för. Målsättningen är att hitta rimliga nyckeltal som kan användas vid en vinstfördelning. Till slut ställs frågan om en oberoende part skulle ha accepterat den uppskattade

¹⁹ OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke 2.8.

²⁰ Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 84.

²¹ OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke 2.32 och Skatteverkets handledning för internationell beskattning, avsnitt 3 s. 240.

²² OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke 2.14 och Skatteverkets handledning för internationell beskattning, avsnitt 3, s 240-241.

²³ Arvidsson R, Dolda vinstöverföringar, s. 207.

marginalen.²⁴ Nackdelen med denna metod är att resultatet inte har ett lika nära samband med transaktionen ifråga som de övriga metoderna. En annan nackdel är att det krävs omfattande information för att tillämpa metoden och att denna information kan vara svår att erhålla.²⁵

Genom ovan redovisade metoder skall företagen komma fram till ett marknadsmässigt internpris. Dessa metoder är det inte alltid lätta att tillämpa, speciellt inte då företag genomför transaktioner med specifika varor, immateriella rättigheter eller utför specialiserade tjänster.²⁶ Då det inte finns något entydigt sätt att beräkna vad ett marknadsmässigt internpris skulle vara måste företagen göra en individuell bedömning och beräkning av marknadspriset vid varje transaktion. Även berörd skatteadministration ska ta ställning till om de anser att företagets internpris följer armlängdsprincipen. Flera stater har uppmärksammat svårigheten i att bedöma och kontrollera att en korrekt internprisbedömning har gjorts av företagen ifråga. För att göra det enklare att kontrollera och bedöma om armlängdsprincipen efterlevts så har en dokumentation av internprissättningen och underlaget som ligger till grund för priset efterfrågats. Bakgrunden till att dokumentation av internpriset efterfrågats är att världshandeln har ökat och därigenom också internprissättningsfrågorna och då felaktigt satta internpriser kan leda till att skatteunderlaget försvinner ur landet vill länderna effektivisera kontrollen av internprissättningen.²⁷

²⁴ OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke 3.5 och Pelin, s. 85.

²⁵ OECD: s Transfer Pricing Guidelines, stycke 3.9.

²⁶ OECD: s Transfer Pricing Guidelines, stycke 1.8.

²⁷ Prop. 2005/06:169.

4 Internationella dokumentationskrav

4.1 Inledning

I detta kapitel behandlas OECD:s föreskrifter om dokumentation, och bevisbörda samt hur skatteadministrationer och företag använder sig av föreskrifterna. Vidare beskrivs ytterligare arbete angående dokumentation av internprissättning som gjorts inom EU och hur OECD:s riktlinjer och vidare arbeten inom EU är basen i många länders dokumentationslagstiftningar. Slutligen ges en internationell överblick över länder som har infört ett dokumentationskrav i sin lagstiftning. Syftet med kapitlet är att redogöra för tendenser i världen angående dokumentationsskyldighet av internprissättningar och beskriva den internationella bakgrunden till de svenska dokumentationskraven.

4.2 Dokumentation i enlighet med OECD:s riktlinjer

Kapitel fem i OECD:s riktlinjer behandlar uteslutande frågor om dokumentation på internprissättningsområdet. Det är en allmän vägledning vilken ska underlätta skattekontroll och hjälpa företag att visa att deras internttransaktioner är förenliga med armlängdsprincipen.

Enligt femte kapitlet bör bolagen behandla internprissättningsfrågor med samma affärsmässiga grundlighet som de gör vid andra affärsbeslut. De ska kunna framställa eller referera till skriftligt material vilket visar på de ansträngningar som bolaget gjort för att deras internpriser skall överensstämma med armlängdsprincipen. I materialet skall även den information inkluderas på vilken internprissättningen är baserad, de faktorer som beaktats och vilken metod som använts för att bestämma priset.²⁸

Exakt vilken dokumentation som behövs skiljer sig från fall till fall och beror på de specifika omständigheterna i det särskilda fallet. Det är därför svårt att exakt precisera vad som är rimligt för skatteadministrationerna att begära och för företagen att prestera vid tidpunkten för utredningen. I internprissättningsutredningar finns det dock vissa gemensamma kännetecken, vilka torde vara relevanta i samtliga fall. Dessa är upplysningar som bolaget skall ha dokumenterat och rör information om de bolag mellan vilka transaktionen har skett, en beskrivning av transaktionen i

²⁸ OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke, 5.4.

fråga och grunden för hur transaktionen är prissatt.²⁹ Syftet med dokumentationen är inte att öka företagens börda utan att underlätta för företagen när de ska redogöra för sina internprissättningar.³⁰ Viktigt är även att kraven på dokumentationens innehåll skall vara proportionerliga i förhållande till kostnaderna och arbetet företaget lägger ned.³¹

4.3 Bevisbördan i enlighet med riktlinjerna

Enligt OECD:s riktlinjer kommer dokumentationsskyldigheten påverkas av de olika ländernas bevisbörderegler. I de flesta av OECD:s medlemsländer föreskrivs att skatteadministrationerna har bevisbördan för att internpriset avviker från marknadsvärdet och att bevisbördan endast övergår om skatteadministrationerna kan visa att internpriset avviker från armlängdsprincipen. Om så är fallet, har företaget bevisbördan för att korrekt internpris tillämpats. Som påpekats tidigare är inte syftet med riktlinjerna angående dokumentation i OECD:s femte kapitel att lägga större börda på de skattskyldiga än vad som föreskrivs i de enskilda ländernas lagstiftning. Även om bevisbördan ligger på skatteadministrationerna och syftet med riktlinjerna inte är att betunga mer än vad respektive länders lagstiftningar föreskriver, så skrivs det i riktlinjerna att det dock bör noteras att skatteadministrationerna trots allt har rätt att kräva att företagen dokumenterar sin internprissättning. Detta eftersom skatteadministrationerna aldrig kan utreda om ett internpris är korrekt utan adekvat dokumentation. Faktum är att om företagen inte tillhandahåller korrekt information så finns det i vissa jurisdiktioner en möjlighet att bevisbördan övergår till den skattskyldige. Viktigare är dock enligt riktlinjerna att båda parter skall sträva efter att visa att deras ställningstagande i utredningen överensstämmer med armlängdsprincipen, oavsett hos vem bevisbördan ligger. Ingen av parterna har rätt att utnyttja vetskapen att motparten har bevisbördan till grund för obefogade påståenden av motpartens ställningstagande och argument i internprissättningsfrågan.³²

4.4 Riktlinjernas användbarhet

OECD:s riktlinjer ger en allmän vägledning vid dokumentation av internprissättning. Som tidigare beskrivits är det svårt att utifrån riktlinjerna få vägledning i det enskilda fallet eftersom omständigheterna ofta skiljer sig från fall till fall. Dock kan riktlinjerna ge information om basuppgifter som torde vara relevanta i de flesta internprisutredningar. Detta gör att riktlinjerna används av såväl företag vid upprättandet av dokumentationen

²⁹ OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke , 5.16-5.18.

³⁰ OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke, 5.2.

³¹ OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke, 5.2.

³² OECD:s Transfer Pricing Guidelines, stycke, 5.2.

som av skatteadministrationer vid utredningen. Att sedan både OECD:s riktlinjer för beräkning och dokumentationskrav även ger uttryck för internationellt vedertagna principer ger skattskyldiga och skatteadministrationer ytterligare anledning att använda sig av dessa. Även domstolar i skatteprocesser kan utnyttja informationen i riktlinjerna. Att arbetena har använts flitigt har bidragit till en ökad förståelse och kunskap om tillämpningen av armlängdsprincipen.³³

4.5 Vidare arbete inom EU

4.5.1 Joint EU Transfer Pricing Forum

Under 2002 inrättade Kommissionen tillsammans med medlemsstaterna ett gemensamt forum för internprissättning, Joint EU Transfer Pricing Forum (JTPF). I takt med att allt fler medlemsländer införde dokumentationskrav ansågs det behövas en bättre samordning mellan medlemsländerna för att minska kostnaderna och osäkerheten vid gränsöverskridande koncerninterna transaktioner. Syftet var att förbättra samordningen dels mellan medlemsstaterna, dels mellan de statliga myndigheterna och företagen när det gällde beskattning av gränsöverskridande transaktioner inom en koncern. Tanken bakom JTPF var även att en accepterad standard inom EU skulle fungera som ett komplement till OECD:s riktlinjer och därigenom bidra till en mer enhetlig tillämpning av riktlinjerna inom den gemensamma marknaden. JTPF består av en representant från varje medlemsstat och tio företrädare från näringslivet.³⁴

4.5.2 European Union Transfer Pricing Documentation

JTPF:s arbete har bland annat resulterat i en uppförandekod om dokumentationskrav på internprissättningsområdet. Uppförandekoden, vilken antogs den 27 juni 2006, innehåller en standardmodell för hur multinationella koncerner ska dokumentera sina internprissättningar, vilka de måste redovisa för myndigheterna i respektive land. Målet med denna standardmodell kallad European Union Transfer Pricing Documentation (EUTPD) är att förenkla transaktioner inom multinationella koncerner genom att ha ett inom EU enhetligt dokumentationssystem.³⁵

Det bör noteras att uppförandekoden är en politisk överenskommelse staterna emellan och att den därmed inte utgör ett rättsligt bindande

³³ Prop. 2005/06:169, s. 89

³⁴ RSV:s Rapport 2003:5, Stycke 3.5, s. 13

³⁵ Europeiska kommissionen; www.ec.europa.eu Välj, Taxation and Customs Union, Taxation, Company Tax, Transfer Pricing, Transfer Pricing Forum. Direkt adress; http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

dokument. Kraven som uppställs i EUTPD kan i vissa fall uppfattas som långtgående, men att tillämpa EUTPD:s dokumentationskrav är frivilligt för de skattskyldiga. Syftet är dock att en dokumentation som är uppförd i enlighet med EUTPD ska accepteras i alla medlemsländer.³⁶

EUTPD består av två delar. Första delen, en masterfile, innehåller standardiserade uppgifter vilka behandlar hela den del av koncernen som är belägen inom unionen. Denna standardmodell kan minska dokumentationskostnaderna och administrationen inom koncernen. Den andra delen består av de för länderna ifråga specifika dokumentationskraven. Detta innebär att den dokumentation som upprättas består av en, för de olika företagen, gemensam del och en del vilken är specifik för varje stat där koncernen är verksam.³⁷

Många koncerner följer EUTPD:s riktlinjer och upprättar en masterfile för att senare komplettera med dokumentation som uppfyller de nationella dokumentationskraven. De specifika ländernas dokumentationskrav kan vanligen uppfyllas med ett tillägg i koncernens masterfile och bolaget behöver på det sättet inte upprätta en dokumentation för varje specifikt land. Detta gör att de kan minska kostnader och administration.³⁸

4.6 Dokumentationskrav, en internationell trend

Flera av OECD:s medlemsländer har upprättat för landet specifika dokumentationskrav vid internprissättning. Utvecklingen har hela tiden gått mot att armlängdsprincipen har kompletterats med lokala lagregler gällande dokumentationskraven för prissättning mellan företag i intressegemenskap. Först ut var USA som redan 1990 satte upp krav för dokumentation av internpriser. Flera länder har sedan följt efter. De OECD länder som infört dokumentationskrav av internprissättning är följande: Australien, Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Japan, Kanada, Mexico, Nederländerna, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Storbritannien, Sydkorea, Tyskland, Ungern och USA. Även vissa andra länder som inte är medlemmar i OECD har infört dokumentationskrav: Argentina, Brasilien, Indien och Kina. Många fler länder är också på gång att införa en dokumentationsskyldighet.³⁹

De länder som infört ett dokumentationskrav har i sin lagstiftning en generell bestämmelse om dokumentation av internprissättning vilken innebär att företagen själva avgör vad som anses vara nödvändig dokumentation i det enskilda fallet. Skatteadministrationer i de länder vilka

³⁶ Prop. 2005/2006:169, s. 91

³⁷ Prop. 2005/2006:169, s. 91

³⁸ Andersen S. P, Nilsson M, Vissa utvecklingstendenser och nyheter i Europa inom transfer pricing, Svensk Skattetidning, 2005, s. 294

³⁹ Dokumentationskrav vid internprissättning - Viktigt att ta itu med hösten 2007, Clas Ramert's blog, www.skatter.se, Direkt adress; <http://www.skatter.se/index.php?q=node/943>

har en dokumentationsskyldighet ger regelbundet vägledning till företagen om vad dokumentationen bör innehålla. Utgångspunkten för lagstiftning och vägledning är OECD:s riktlinjer, men i Danmark, USA och Australien krävs det vidare dokumentation. I dessa länder skall företagen till exempel inte bara redovisa den interprissättningsmetod som de har använt utan även redovisa skälen till varför de inte tillämpade de andra interprissättningsmetoderna.⁴⁰

⁴⁰ Prop. 2005/06:169, s. 99.

5 Svenska dokumentationskrav

5.1 Inledning

I detta kapitel ges en beskrivning av de svenska dokumentationsreglerna, både vad dokumentationen skall innehålla, sanktioner samt bevisfrågor. Syftet är att ge läsaren en inblick i vad som enligt svensk lag krävs av en dokumentation av internpris vad som praktiskt skall göras och var resultatet blir om dokumentation ej upprättas.

Då den internationella utvecklingen har ökat kraftigt under det senaste decenniet har skatteadministrationerna världen över visat ett ökat intresset för dokumentationsskyldighet i internprissättningsfrågor vid tillämpningen av armlängdsprincipen. Som påpekats i tidigare kapitel så har dokumentationskrav även införts i många länders lagstiftning och tendensen internationellt är att följa med i den utvecklingen. Sedan 1 januari 2007 föreligger det även i Sverige en skyldighet för multinationella företag som ingår i en koncern att dokumentera sin internprissättning.

5.2 Skälen till de svenska dokumentationskraven

Som nämnts i tidigare kapitel hade vi i Sverige, redan innan lagstiftningen om dokumentationskrav stiftades, korrigeringsregeln i vilken armlängdsprincipen kommer till uttryck. Armlängdsprincipen förskriver att marknadspris skall styra internprissättningen i en koncern. Då det redan fanns en i lag reglerad skyldighet att följa armlängdsprincipen kan man fråga sig vilka skälen var för ytterligare lagstiftning.

Den främsta orsaken är att Sverige är mera aktivt i världshandeln och både Skatteverket och företag har därför ett större behov av klara riktlinjer för hur internprissättning skall kontrolleras och dokumenteras. I och med att världshandeln har ökat har också Skatteverket blivit mer aktivt när det gäller att angripa problemet med inkorrekt internprissättning. Skatteverket har länge visat en osäkerhet i förhållningssättet till internprisfrågor och utredningar och processer har därför krävt stora resurser och mycket tid, vilket lett till effektivitetsförluster i kontrollen av företagen. Även företag och skattekon konsulter har uppfattat det som ett problem att de svenska reglerna avviker från andra jämförbara länders lagstiftning. Att de svenska reglerna avviker gör att förutsebarheten, vilken är en förutsättning för internationell handel, påverkas negativt i jämförelse med andra länders lagstiftning. Detta ger i sin tur att Sverige inte kan hävda sina intressen gentemot länder med

lagstiftning på området. Oförutsebarheten kan även öka risken för dubbelbeskattning, vilket är raka motsatsen till vad OECD strävar efter.⁴¹

Skälen till att införa en lagstiftning på området var således att reglerna medför en effektivare skattekontroll, att företagen klart vet vad som krävs av dem och att Sverige lättare kan hävda sig internationellt genom förutsebarheten i regelsystemet.

5.3 Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgift

5.3.1 Bakgrund

Tidigare var 14 kap. 19-20 §§ IL de enda lagrum som uttryckligen reglerat internprissättning i svensk lag. Den 1 januari 2007 tillkom i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter i 19 kap. 2a § en uttrycklig skyldighet för företag att dokumentera sin internprissättning. Ramarna för vad en dokumentation mer specifikt ska innehålla har införts i 19 kap. 2b §. Med anledning av de nya dokumentationskraven kom Skatteverket den 14 februari ut med föreskrifter för hur de nya reglerna ska tillämpas och förtydligar vad en dokumentation skall innehålla för att betraktas som fullständig.⁴² I juni publicerade Skatteverket även ett meddelande om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Detta meddelande ger en utförlig beskrivning av vad som förväntas av en dokumentation.

5.3.2 Proportionalitetsprincipen

I 2 § av Skatteverkets föreskrifter skrivs det att dokumentationen bara behöver innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning av om priser och villkor överensstämmer med armlängdsprincipen.

5.3.3 Dokumentationens innehåll

Dokumentationen skall innehålla följande:

- En beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten,
- uppgifter om arten och omfattningen av transaktionerna,
- funktionsanalys,
- beskrivning av vald prissättningsmetod och
- jämförbarhetsanalys

⁴¹ RSV:s Rapport 2003:5, Stycke 2.2, s. 8 samt Prop. 2005/06:169, s.102.

⁴² Grive M, Carendi I, Internprissättning - Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt 2007, s. 209-210.

5.3.3.1 Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten

Den första punkten ska innehålla en beskrivning av företagets juridiska struktur, dvs. ägarförhållandena inom koncernen, vilka företag som företaget kontrollerar och vilka företag som det eventuellt kontrolleras av. Vidare skall företaget under denna punkt även redovisa väsentliga förändringar i koncernen och branschspecifika förhållanden som kan ha påverkat företagets prissättning.⁴³ Beskrivningen av branschen där företaget är verksamt kan exempelvis innehålla information om vilka faktorer inom branschen som gör att företaget genererar vinst, samt vilka trender som råder och hur konkurrenssituationen ser ut inom branschen. Syftet med en sådan beskrivning är för det första att förklara varför företaget valt just de jämförelsetransaktioner som det gjort. Vidare även för att kunna visa att konkurrenssituationen kan vara olika beroende på var företaget är geografiskt beläget, vilket kan förklara varför internprissättningen kan variera mellan företag inom samma bransch eller mellan företag inom samma intressegemenskap men vilka representerar olika marknader.⁴⁴

5.3.3.2 Arten och omfattningen av transaktionerna

Under den andra punkten skall företaget beskriva vilka interna transaktioner som företaget genomfört och mellan vilka interna företag transaktionerna skedde. Företaget skall ange jämförelsefaktorer för transaktionerna så som värde, mängd, kostnadsunderlag, eventuella samband med andra transaktioner m.m. Även de avtal som är viktiga för prissättningen skall anges.⁴⁵

5.3.3.3 Funktionsanalys

Vidare skall även en funktionsanalys, vilken beskriver de olika företagens verksamheter och roller i transaktionen, vara med i dokumentationen. Funktionsanalysen är en väsentlig del i internprisdokumentationen och bör därför specificera varje företags funktioner, risker och tillgångar, materiella och immateriella, och även företagets inbördes förhållanden. Det är dock viktigt att inte bara specificera vilka funktioner, risker och tillgångar som innehas och tas av de olika företagen i gemenskapen. Viktigt är även att poängtera de mest framträdande funktionerna för hela intressegemenskapen vad gäller dess vinstgenereringsförmåga, de väsentligaste riskerna och eventuella immateriella tillgångars betydelse för verksamheten. Syftet med

⁴³ SKVFS 2007:1, 3-4 §§.

⁴⁴ Hall M, Person O, Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning, Svensk Skattetidning 2007:2, s. 150.

⁴⁵ SKVFS 2007:1, 5-6 §§.

beskrivningen är att kunna skapa en bas för att kunna finna jämförbara transaktioner och vidare sätta ett korrekt internpris.⁴⁶

5.3.3.4 Prissättningsmetod

Dokumentationen skall även innehålla en beskrivning av vald prissättningsmetod och även finansiell information som är relevant för den av företaget valda metoden. Företaget skall också i beskrivningen av prissättningsmetoden ange hur det tillämpar denna.⁴⁷

5.3.3.5 Jämförbarhetsanalys

Slutligen skall en jämförbarhetsanalys göras, vilken beskriver de jämförelsetransaktioner som företaget använt sig av vid internprissättningen, samt hur urvalet av dessa skett.⁴⁸ Företaget kan använda sig av interna och externa jämförelsetransaktioner. Interna jämförelsetransaktioner avser transaktioner mellan ett av företagen i intressegemenskapen och ett företag som inte är med i intressegemenskapen. Externa jämförelsetransaktioner avser transaktioner mellan två företag som ej är med i intressegemenskapen. För att företaget skall kunna använda sig av en transaktion som jämförelsetransaktion måste den ha en viss grad av jämförbarhet. Det är därför viktigt att i dokumentationen beskriva jämförelsetransaktionen och även på vilka grunder företaget har valt att jämföra sin transaktion med just denna interna eller externa jämförelsetransaktion. Lämpliga faktorer att använda för att hitta passande jämförelsetransaktioner är de som beskrivs i OECD:s riktlinjer. I OECD:s riktlinjers första kapitel tas faktorer som varan, tillgången, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier upp. Vilka faktorer som gör att vissa transaktioner är lämpligare att jämföra med än andra beror självfallet på det enskilda fallet.⁴⁹

5.3.4 Begränsningar i dokumentationskraven

I Skatteverkets föreskrifter anges en begränsning av dokumentationsskyldigheten. Enligt föreskrifterna kan företaget upprätta en förenklad dokumentation om de aktuella transaktionerna är av mindre värde. För att en transaktion skall anses vara av mindre värde får värdet av transaktionerna uppgå till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen eller ca 25 miljoner kronor. Övriga transaktioner anses vara av ett mindre värde om de maximalt uppgår till ett sammanlagt marknadsvärde av 125 prisbasbelopp ca 5 miljoner

⁴⁶ SKVFS 2007:1, 7 § samt Hall M, Persson O, Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning, Svensk Skattetidning 2007:2 s. 151-152.

⁴⁷ SKVFS 2007:1, 8 §.

⁴⁸ SKVFS 2007:1, 9 §.

⁴⁹ SKVFS 2007:1, 7 § samt Hall M, Persson O, Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning, Svensk Skattetidning 2007:2 s. 153.

kronor. Med ”övriga transaktioner” förstås troligen tjänster och finansiella transaktioner. Möjligheten till en förenklad dokumentation föreligger dock ej när det gäller transaktioner som avser överlåtelse av immateriella tillgångar.⁵⁰

Enligt Skatteverkets meddelande, som mer utförligt beskriver dokumentationsskyldigheten skall den förenklade dokumentationen innehålla en beskrivning av:

- företagsgruppens juridiska uppbyggnad, företagets organisation och verksamhet,
- information om motparten i transaktionen och dennes verksamhet,
- uppgifter om transaktionen vad gäller, art, omfattning och värde,
- den metod som använts för att fastställa att internpriset överensstämmer med armlängdsprincipen,
- och slutligen en beskrivning av eventuellt utnyttjade jämförelse transaktioner.⁵¹

Företagen, vilkas transaktioner kvalificerar sig för en förenklad dokumentation, måste självklart fortfarande följa armlängdsprincipen, men dokumentationen av internprissättningen kan ske på ett mindre omfattande sätt. Syftet med ett förenklat dokumentationskrav är att dokumentationen inte ska bli så betungande för företag vilka genomför interna transaktioner till ett lägre marknadsvärde.⁵²

5.3.5 Vem måste dokumentera?

Skyldiga att upprätta en dokumentation är skattskyldiga för inkomst av näring, för transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyligt enligt IL. Detta gäller dock bara om det råder en ekonomisk intressegemenskap mellan företagen. Ekonomisk intressegemenskap grundar sig på antingen kontroll eller ägande av företagen, vilket skrivits om i stycke 2.2.3. Gränsen för dokumentationsskyldighet uppkommen genom ägandeskap går vid 50 procent innehav av kapitalandelen i ett eller flera andra företag. Vid direkt eller indirekt ägande av ett annat företags kapitalinnehav behövs dokumentation således bara upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent.⁵³

⁵⁰ SKVFS 2007:1, 10 § samt Grive M, Carendi I, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter, s. 210.

⁵¹ SKV M 2007:4, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, s. 34.

⁵² SKV M 2007:4, s. 34.

⁵³ Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter, 19 kap, 2a §.

5.3.6 Formkrav och löpande arbete

Enligt Skatteverkets föreskrifter skall det för varje år finnas handlingar och information vilka styrker de uppgifter som ingår i dokumentationen. Skatteverket har varje år en möjlighet att begära in information om internprissättningar och företaget skall ha sådana rutiner att det kan sammanställa en dokumentation av transaktionerna baserad på de interna handlingarna. Dokumentationen behöver ej bifogas i deklarationen utan Skatteverket kan begära in handlingarna i samband med revision av företaget, då tidigast efter den dag då självdeklarationen för räkenskapsåret skall lämnas. Företaget skall ges rimlig tid att sammanställa sin dokumentation och en bedömning från fall till fall bör göras för hur lång tid företaget behöver. Vad som ses som rimligt beror på omfattningen av verksamheten och företagets erfarenhet av dokumentationsfrågor. Normalt ses 30 dagar som en rimlig tid.⁵⁴

Eftersom Skatteverket varje år har en möjlighet att begära in dokumentation av företagets internprissättningar kräver detta att företaget i fråga kontinuerligt behöver arbeta med hur de interna priserna sätts. Företagen har en skyldighet att känna till om deras prissättning stämmer överens med armlängdsprincipen. Denna skyldighet fanns dock redan innan dokumentationskraven kom, men de nya reglerna kräver ett mer omfattande arbete och ställer krav på att företagen upprättar, dokumenterar och sedan sparar de underlag vilka visar på att ett korrekt internpris tillämpats. Det skrivs i Skatteverkets meddelande angående dokumentation att ju väsentligare en interntransaktion är desto högre krav kan ställas på dokumentationen.⁵⁵ Det påpekas vidare i Skatteverkets föreskrifter att en dokumentation som är upprättad i enlighet med EUTPD och som uppfyller de kraven som EUTPD framställer även anses vara upprättad enligt Skatteverkets föreskrifter.⁵⁶

5.3.7 Sanktioner

Dokumentationskraven är inte kopplade till någon särskild sanktion. I propositionen som föregår lagen har regeringen gjort bedömningen att någon särskild sanktion i de fall dokumentationen inte upprättas eller är bristfällig ej behövs.⁵⁷ Skatteverket håller med i denna bedömning. Vad regeringen menar med någon ”särskild sanktion” är att det är normala skatterättsliga regler om skattetillägg och skönstaxering och vitesföreläggande som gäller.

Skattetillägg utgår när den skattskyldige har begått mindre allvarligare fel och ej behöver drabbas av en straffrättslig sanktion utan endast en

⁵⁴ SKVFS 2007:1, 11-12 §§ samt SKV M 2007:4, s. 36 och 39.

⁵⁵ SKV M 2007:4, s. 37.

⁵⁶ SKVFS 2007:1, 15 §.

⁵⁷ Prop. 2005/06:169, s. 114.

administrativ avgift.⁵⁸ Den grundläggande förutsättningen för skattetillägg är att den skattskyldige i sin deklaration eller under förfarandet har lämnat oriktig uppgift (5 kap 1 § TL). Med oriktig uppgift menas enligt propositionen, som föregår dokumentationsreglerna, en felaktig sakuppgift som ska ligga till grund för Skatteverkets bedömning av internprissättningen. Även ett förtigande eller vilseledande från företags sida angående en omständighet kan ses som en oriktig uppgift. Om företaget skulle ge intryck av att ha lämnat alla relevanta upplysningar men i själva verket ha utelämnat information av betydelse ses även detta som att en oriktig uppgift har lämnats.⁵⁹ Skattetillägg utgår normalt med 40 procent av den skatt som skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade undgått upptäckt.⁶⁰

Dock anses inte subjektiva felbedömningar vara oriktiga uppgifter. Har företaget deklarerat de i Skatteverkets ögon felaktiga yrkandena och uppfattningarna öppet, leder det ej till skattetillägg. Endast oriktiga eller missvisande uppgifter angående internprissättningen leder således till skattetillägg. Om den skattskyldige öppet visat på de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av konsekvenserna kan skattetillägg ej tas ut.⁶¹

Vidare skrivs det i propositionen att skattskyldig skall befrias från skattetillägget om företags felbedömning angående internprissättningen kan anses vara ursäktlig, eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften. Om ett företag skulle få sin inkomst justerad till följd av felaktig prissättning skall Skatteverket noga pröva om felaktig uppgift anses vara lämnad, och om så skulle vara fallet, om det finns grund för att helt eller delvis befria den skattskyldige från tillägget. Grund för att ej ta ut skattetillägg anses särskilt finnas om tillräcklig dokumentation finns upprättad men justering i enlighet med armlängdsprincipen ändå anses vara nödvändigt.⁶²

I det fall dokumentationen skulle innehålla allvarliga brister kan en skönstaxering av de internationella transaktionerna bli aktuell. Förutsättningen är att företaget tillämnar en felaktig prissättning vad gäller dessa transaktioner. Endast bristande dokumentation kan inte föranleda skönstaxering. Skulle dokumentationen vara bristfällig kommer troligen Skatteverket att be företaget att komplettera de delar som Skatteverket anser fattas.

⁵⁸ Johansson G, Rabe G, Det svenska skattesystemet, s. 548.

⁵⁹ Prop. 2005/06:169, s. 115.

⁶⁰ Johansson G, Rabe G, Det svenska skattesystemet, s. 549.

⁶¹ Prop. 2005/06:169, s. 116 samt Grive M, Carendi I, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter, s. 211-212.

⁶² Prop. 2005/06:169, s. 116 samt Grive M, Carendi I, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter, s. 212.

Blir skönstaxering aktuellt p.g.a. allvarliga brister i dokumentationen av transaktionerna och prissättning av dessa transaktioner anses vara felaktiga uppskattar Skatteverket skatten eller underlaget för att ta ur skatt till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till det som ändock framkommit i ärendet. Skönstaxering regleras i Taxeringslagens (TL) 4 kap 3§.

Om företaget inte överhuvudtaget lämnar in någon dokumentation kan Skatteverket troligen begära in dokumentationen under vitesföreläggande.

5.4 Bevisfrågor

Enligt Skatteverkets meddelande angående dokumentationskraven är det Skatteverket som har den primära bevisbördan för att en felaktig prissättning har skett. Bevisbördan låg, redan innan dokumentationskraven tillkom, på Skatteverket och en ändring i frågan har ej skett i och med tillkomsten av den nya lagstiftningen. Syftet med dokumentationskraven var inte heller att ändra bevisbördan och regeringen framhåller i propositionen att Skatteverket fortfarande har den primära bevisbördan för att oriktig internprissättning har tillämpats.⁶³

För att bevisa oriktig internprissättning måste Skatteverket kunna visa på ett samband mellan intressegemenskapen och den felaktiga prissättningen. Det räcker alltså inte att göra sannolikt eller konstatera att oriktig prissättning har skett, även ett samband mellan den oriktiga prissättningen och intressegemenskapen måste kunna visas, d.v.s. att inkomsteffekterna som följer alltså ska ha orsakats av den felaktiga prissättningen och vara en direkt följd av intressegemenskap mellan parterna.⁶⁴

Bevisbördan för att den avvikande prissättningen beror på något annat än intressegemenskapen ligger dock på företaget. Företaget kan hävda att intressegemenskap överhuvudtaget ej råder eller att prissättningen ej har motiverats av intressegemenskapen utan satts av affärsmässiga skäl, vilket ger att priset är marknadsmässigt. Företagen kan lättast få fram dessa uppgifter och därför har bevisbördan för att de avvikande uppgifterna beror på annat än intressegemenskapen lagts på företagen. Skatteverket behåller dock, vilket tidigare påpekats, den primära bevisbördan.⁶⁵

⁶³ Prop. 2005/06:169, s. 102.

⁶⁴ Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 132.

⁶⁵ SKV M 2007:4, s. 43.

6 Analys

6.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är att analysera de svenska dokumentationsreglerna. Basen för analysen är tidigare framställd fakta, olika åsikter som finns angående de nya svenska dokumentationskraven samt egna synpunkter.

6.2 Dokumentationsskyldigheten

Skälen till att dokumentationskraven infördes i Sverige var att reglerna ansågs medföra en effektivare skattekontroll, att företagen genom en lagstiftning klarare vet vad som förväntas av dem och att Sverige lättare kan hävda sig internationellt genom att vi har ett förutsägbart regelsystem. Avsikten med uppsatsen var att försöka besvara om det verkligen blivit så som propositionen förutspådde? Har vi fått en effektivare skattekontroll av internprissättning? Har det blivit lättare för företag att veta vad som krävs av dem och kan Sverige bättre hävda sig internationellt?

Svaren på hur dokumentationslagstiftningen fungerar i praktiken och vad den för med sig för fördelar och nackdelar för Skatteverket och skattskyldiga kommer vi inte få förrän taxeringsår 2008, då Skatteverket kommer att utreda företags dokumentation av internpriser satta under inkomstår 2007. Då faktiska svar på resultatet av dokumentationskraven saknas kan man bara än så länge tycka och spekulera i saken. Detta har gjorts under året i otaliga artiklar. De svenska dokumentationskraven har både hyllats och kritiserats. Meningarna om vad som är bra eller dåligt eller om vad som överhuvudtaget är värt att nämna om den nya lagstiftningen och dess föreskrift och meddelande går isär.

Nedan kommer det att redogöras för olika diskussioner och problemställningar angående den nya lagen och dess bakgrund i OECD:s riktlinjer.

6.3 Effektivare skattekontroll?

Ett av skälen till att dokumentationskraven infördes i lagstiftningen var, som tidigare påpekats, att krav på dokumentation bland annat ansågs medföra en effektivare skattekontroll. Innan lag och föreskrifter fanns på området krävde utredning och processer mycket tid och resurser från Skatteverkets sida. Under våren 2007 utkom Skatteverket med en föreskrift och ett meddelande för att ytterligare klargöra vad som skall ingå i dokumentationen. Genom föreskriften och meddelandet har Skatteverket verkligen förtydligat vad verket anser skall ingå i dokumentationen. Denna detaljerade beskrivning som meddelandet utgör, kommer enligt min åsikt att

göra det lättare för Skatteverket att bedöma om erforderlig dokumentation har upprättats. Detta kommer i sin tur att leda till en effektivare skattekontroll. Är grunden för prissättningar väldokumenterad, blir det lättare för Skatteverket att avgöra om internpriset är korrekt. Ett av skälen till att upprätta dokumentationskrav tycks således vara uppfyllt.

6.4 Dokumentationskrav, till fördel för företagen, eller bara betungande?

Krav på en väldokumenterad internprissättning ansågs i propositionen dock inte bara vara till gagn för Skatteverket, även företagen ansågs kunna dra fördel av dokumentationsskyldigheten. Företagen skulle genom dokumentationskrav klart veta vad som förväntades av dem. Ingen förvirring skulle uppstå kring vad som skulle ingå i dokumentationen. I lagen framgår det att en dokumentation skall innehålla en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prissättningsmetod, och en jämförbarhetsanalys. I föreskriften och meddelandet, vilka lades fram under våren, fanns en utförligare beskrivning av hur företagen utifrån dessa punkter skall bedöma och dokumentera sin prissättning. Speciellt meddelandet vilket består av 47 sidor information om vad som krävs av företagen, får sägas beskriva dokumentationsinnehållet väldigt ingående. Meddelandet har också blivit kritiserat och flera kritiker anser att meddelandet är alldeles för detaljerat, vilket leder till att dokumentationsbördan blir orimligt för företagen. Kritikerna anser att även om företagen svårigen kan missuppfatta vad som skall ingå i en korrekt dokumentation i enlighet med meddelandet så är det en betungande uppgift att sammanställa den efterfrågade informationen.

Krister Andersson, chef för svenskt näringslivs skatteavdelning, hävdar i en artikel i Dagens Industri att kostnaderna för företagen kommer, genom dokumentationsskyldigheten, att öka med hundratals miljoner varje år och att kostnaden kommer vara ännu högre under det första året. Han skriver vidare att Skattekonsulterna kan se fram emot en evig högkonjunktur om inte Skatteverket lättar på innehållskraven som framställs i meddelandet. Han menar att Skatteverkets meddelande ger en tydlig signal om att företagen måste gå långt utöver de krav som lagen, föreskriften och internationella överenskommelser ställer för att uppfylla Skatteverkets förväntningar på dokumentation.⁶⁶ Enligt OECD:s riktlinjer och den svenska dokumentationslagstiftningen som bygger på nämnda riktlinjer, skall dokumentationskraven vara proportionerliga i förhållande till det arbete och den kostnad som företagen lägger ned på dokumentationen. Frågan är om Skatteverkets meddelande uppfyller dessa krav på proportionalitet och vidare om dokumentationskrav i enlighet med

⁶⁶ Andersson K, Maud Olofssons omöjliga uppgift, Dagens Industri, 2007-06-16.

skatteverkets meddelande verkligen är till gagn för företagen. Enligt Krister Andersson tycks så ej vara fallet.

Även Sven-Olof Lodin kritiserar Skatteverkets meddelande angående dokumentationsskyldigheten. Han skriver att han hade hoppats på en ”*mer realistisk och måttfull svensk ansats*” vad gäller Skatteverkets regler för dokumentationens innehåll. Han anser att de internprissättningsproblem som uppkommer i svenska företag inte är mer omfattande än att det hade räckt med en mer anspråkslös innehållslista till dokumentationen. Den djupgående utfrågning som meddelandet utgör borde enligt Lodin först användas när svaren i första förfrågningen ger skäl till att titta närmare på företagets internprissättning.⁶⁷ I meddelandet påpekas det att det i 2 § i föreskrifterna anges att dokumentationen bara behöver innehålla information vilken möjliggör en rimlig bedömning av om priser och villkor överensstämmer med armlängdsprincipen.⁶⁸ Lodin menar i sin artikel att om det är något som föreskrifterna om dokumentationsinnehållet i Skatteverkets meddelande visar brist på så är det rimlighet.

Av samma åsikt är också Margareta Leijonhufvud, skattechef på Nordea, som i sin artikel i Svensk skattetidning skriver att det kommer att vara omöjligt för företagen att efterleva dokumentationskraven om dessa kräver långtgående sammanställningar med detaljupplysningar och krav på redovisning av underliggande beräkningar för varje enskild transaktion utöver befintligt affärsmässigt grundat material. Vidare menar Leijonhufvud att dokumentationskrav som går utöver det lagstadgade, vilket kritikerna menar att Skatteverkets meddelande gör, är förödande för företagen och att det måste anses oacceptabelt från näringslivets sida. Hon skriver vidare att en av de väsentligaste principerna för internprissättning är att dokumentationen kan stödja företagets beslut angående internprissättningen och att detta innebär att det borde räcka med att företaget dokumenterar utifrån redan tillgängligt material, vilket visar att armlängdsprincipen har efterlevts. Leijonhufvud anser att företaget endast i sådana fall har en rimlig chans att följa dokumentationskraven.⁶⁹

Dessa tre artikelförfattare är dock inte i grunden negativt inställda till de nya svenska dokumentationsreglerna. Varken lagens eller föreskrifternas utformning kritiseras nämnvärt. Krister Andersson skriver i Svensk Skattetidning att han anser att Skatteverkets föreskrifter, angående dokumentationsskyldigheten, i det stora hela har fått en rimlig utformning.⁷⁰ Det som kritiseras är, som tidigare skrivits, Skatteverkets meddelande angående dokumentationsskyldigheten. De krav på dokumentationens

⁶⁷ Lodin S-O, En kommentar till en kommentar om internprissättningsdokumentation, Svensk Skattetidning, 2007:5, s. 318.

⁶⁸ SKV M, 2007:4, stycke 4.1.5, s. 8.

⁶⁹ Leijonhufvud M, Dokumentationskrav vid internprissättning, Svensk Skattetidning, 2007:2, s. 140.

⁷⁰ Andersson, K, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, Svensk Skattetidning, 2007:2, s. 146.

innehåll som meddelandet ställer anses varken vara proportionerligt eller rimligt.

Frågan är dock om meddelandet är så betungande som flera artikelförfattare hävdar. Än vet vi inte hur hård Skatteverket kommer vara i sin bedömning av dokumentationen. Man ska också komma ihåg att Skatteverkets meddelande är en rekommendation vilket innebär att det inte är rättsligt bindande. Skatteverket rekommenderar företag att dokumentera i enlighet med meddelandet, men i realiteten kan det finnas andra alternativa sätt att följa lagstiftningen på.⁷¹

Viktigt är även att påpeka att flera andra OECD länder och länder utanför OECD redan sedan tidigare infört en dokumentationslagstiftning och att många av dessa länders lagstiftning är hårdare än Sveriges dokumentationskrav vad gäller både innehåll och sanktioner.⁷² Det kan därför ses som rimligt att Sverige följer den internationella trenden och inför ett krav på dokumentation av internprissättning och att denna i förhållande till andra lagstiftningar angående dokumentation troligen inte är speciellt betungande.⁷³

Det kan konstateras att även om dokumentationskraven är nya i Sverige så har de länder som är Sveriges viktigaste handelspartners redan infört lagstiftning om dokumentationskrav. Detta ger att dokumentation i sig inte är någon nyhet för koncernen och att det inom koncernen finns kunskap och rutin för upprättandet av en internprisdokumentation. Då många andra länder har dokumentationskrav måste ju transaktionerna, med eller utan svensk dokumentationsskyldighet, dokumenteras. Alla dokumentationer i koncernen har OECD:s regler, eller inom Europa, EUTPD:s riktlinjer som grund, endast de landspecifika kraven behöver läggas till. De svenska företagen kan därför vid den svenska dokumentationen använda sig av de uppgifter som företaget i det andra landet ska eller redan har lämnat in till det andra landets skatteadministration.⁷⁴ Detta borde underlätta avsevärt i dokumentationsprocessen för företaget. Vidare kan noteras att eftersom mycket av innehållet i dokumentationen är samma år från år så blir det lättare för företaget att dokumentera år två, då det endast torde röra sig om justeringar.

⁷¹ Hultqvist, A, Om föreskrifterna angående dokumentationskravet vid internprissättning, Svensk Skattetidning, 2007:6-7, s. 410.

⁷² Grive M, Carendi I, Internprissättning - Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt 2007, s. 212.

⁷³ Von Post, B, Bäckström P, Litet problem dokumentera internttransaktioner, Point Lex Legala Affärer 2007:1.

⁷⁴ Von Post, B, Bäckström P, Litet problem dokumentera internttransaktioner, Point Lex Legala Affärer 2007:1.

6.5 Transaktioner av mindre värde

Enligt den nya lagstiftningen kan företaget göra en förenklad dokumentation av internprissättningen om det rör sig om transaktioner som är av mindre värde. Minde värde, enligt Skatteverkets meddelande angående dokumentationskraven, avser varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp ca 25 miljoner kronor per företag inom företagsgruppen, samt övriga transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp ca 5 miljoner kronor per företag inom företagsgruppen. Vad som menas med övriga transaktioner framgår inte i Skatteverkets meddelande, men sannolikt ingår i begreppet tjänster och finansiella transaktioner.

En intressant följd av begränsningen i dokumentationsskyldigheten är, som Mikael Hall och Olov Persson skriver i sin artikel om ämnet, att ett svenskt företag som säljer varor till ett värde av 24 miljoner kronor till vardera 15 utländska företag kan upprätta en förenklad dokumentation av dessa transaktioner, men ett svenskt företag som säljer varor till ett värde av 26 miljoner kronor till sitt enda dotterbolag måste upprätta en fullständig dokumentation.⁷⁵

Krister Andersson påpekar också problemen med gränsvärdena för att få tillämpa förenklad dokumentation och anser att de har sats alldeles för lågt. Enligt Anderssons bedömning kommer följden att bli att endast ett fåtal företag är kvalificerade till att upprätta en förenklad dokumentation. Reglerna anser han därför vara mycket restriktiva och menar att en utvärdering av om gränsvärdena ger en lättnad och minskad regelbörda som är rimlig, bör ske. Hans åsikt är att gränserna bör höjas om utvärderingen visar att alltför få företag uppfyller kriterierna för att få tillämpa en förenklad dokumentation. Andersson anser vidare att man borde se över lagstiftningen och skapa fler undantag och ytterligare förenklingar för små och medelstora företag eftersom det finns en risk att dokumentationsreglerna, den förenklade dokumentationen till trots, kommer att medföra en för stor börda för de mindre företagen.⁷⁶

Det som gör det betungande för de små och medelstora företagen är att de ofta själva saknar resurser för att kunna upprätta en dokumentation av internprissättningarna. De blir beroende av skattekonstuler för att upprätta dokumentationen, vilket leder till att kostnaderna ökar. I större bolag finns ofta redan kunskap och resurser för att klara av dokumentationskraven. Enligt Lodin gäller det därför att försöka att undvika att lägga större börda på de små och medelstora bolagen än vad som är nödvändigt. Man ska i

⁷⁵ Hall M, Persson O, Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning, Svensk Skattetidning 2007:2 s. 154.

⁷⁶ Andersson, K, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, Svensk Skattetidning, 2007:2, s. 145.

princip inte kunna kräva att företagen bidrar med mer information än vad de själva har nytta av i sin verksamhet.⁷⁷

Ett exempel, som tas upp i flertalet artiklar, på information som ligger utanför vad företagen redan innan dokumentationen besitter, är den förenklade dokumentationens krav på beskrivning av eventuella jämförelsetransaktioner. Enligt Lodin sägs det i lagstiftningen att även de förenklade dokumentationerna skall innehålla en beskrivning av de jämförelsetransaktioner som företaget använt sig av vid fastställandet av internpriset. I mindre företag finns det sällan interna jämförelsetransaktioner att använda sig av och för att hitta externa transaktioner krävs ofta hjälp från konsulter som kan genom databasundersökningar kan hitta jämförbara externa transaktioner. Även om de mindre företagen kan få hjälp med att hitta jämförelsetransaktioner så kan det vara svårt att finna transaktioner att faktiskt jämföra med. Detta eftersom mindre företag troligtvis säljer unika produkter och tjänster där externa jämförelsetransaktioner överhuvudtaget inte finns. Lodin anser därför att jämförelseanalysen är meningslös för de mindre företagen och att den inte bör krävas mer än i speciella fall.⁷⁸

I detta fall tolkar jag dock lagtexten på annat sätt än Lodin. I föreskrifterna sägs det att den förenklade dokumentationen skall innehålla en beskrivning av *eventuellt* utnyttjade jämförelsetransaktioner. Lagtexten torde enligt min mening tolkas som att det bara är nödvändigt att beskriva jämförelsetransaktioner om man använt sig av sådana vid internprissättningen. Har företaget gått tillväga på annat sätt vid fastställandet av internpriset så behöver företaget inte finna några jämförelsetransaktioner bara för dokumentationens skull. Detta sätt att tolka lagtexten anser jag även vara det mest logiska med tanke på syftet bakom den förenklade dokumentationen och med tanke på vad man rimligen kan begära av mindre företag.

Även om man genom tolkning av lagtexten skulle komma fram till att beskrivning av jämförelsetransaktion inte är nödvändig så uppkommer det troligen ändå svårigheter för de mindre företagen vid sammanställningen av dokumentationsinnehållet. Med hänsyn till detta och de förhållandevis höga kostnaderna som dokumentationsskyldigheten innebär för de mindre företagen så kvarstår ändå frågan hur förenklad en förenklad dokumentation verkligen är och hur mycket mindre betungande den blir för små och medelstora företag.

En risk som föreligger om de små och medelstora företagen inte anser att dokumentationskraven är rimliga är att företagen inte längre vill satsa på expansion genom utlandsetablering. Detsamma gäller troligen om beloppsgränserna för att kvalificera sig för en förenklad dokumentation visar sig vara för låga. Resultatet kan i dessa fall bli att små och medelstora

⁷⁷ Lodin, S-O, En kommentar till en kommentar om internprissättningsdokumentation, Svensk Skattetidning, 2007:5, s. 316-317.

⁷⁸ Lodin, S-O, En kommentar till en kommentar om internprissättningsdokumentation, Svensk Skattetidning, 2007:5, s. 317.

företag väljer att inte etablera bolag i utlandet. Företagen hämmas i sin internationella utveckling, vilket i sin tur ger en negativ effekt på svensk ekonomi.⁷⁹

Ytterligare en internationell aspekt som bör uppmärksammas, är att de svenska reglerna angående förenklade dokumentationer inte är internationellt vedertagna. Andra länder saknar ofta helt begränsningar motsvarande det svenska systemet, eller så har de beloppsgränser som skiljer sig från de svenska. Detta kommer leda till att de företag som kvalificerar sig till att upprätta en förenklad dokumentation troligen ändå måste göra en fullständig dokumentation för att möta kraven i det andra landet.⁸⁰ Även om det andra landets lag inte föreskriver att företaget behöver upprätta en fullständig dokumentation så måste det svenska företaget i vilket fall säkerställa att så ej är fallet. Exempel på länder som har andra regler angående mindre företag är Finland och Danmark. I dessa länder undantas små och medelstora företag helt från dokumentationsskyldigheten. I dessa fall är företagens storlek avgörande och inte som i Sverige där transaktionens storlek avgör.⁸¹

Det faktum att Sverige troligen inte har samma regler eller gränsvärden som andra länder kommer att begränsa värdet av de svenska lättnadsreglerna för de mindre företagen. Detta ger att möjligheten till lättnader inte är mycket värd då full dokumentation eventuellt ändå krävs enligt det andra landets regler. Denna problematik är ett tydligt tecken på att staterna måste fortsätta att sträva mot att harmonisera dokumentationsreglerna så att företagens kostnader och arbetsinsatser hålls på en rimlig nivå.⁸²

Även om utformning av reglerna av den förenklade dokumentationsmöjligheten har blivit kritiserade, och även om vi inte ännu vet hur betungande det kommer bli för de mindre företagen, den förenklade dokumentationsmöjligheten till trots, så välkomnar de flesta att Sverige försökt begränsa bördan för de mindre företagen.⁸³ Vad gäller om kraven är för betungande eller inte så hoppas jag att man kan lita till vad som nämns i propositionen och meddelandet, d.v.s. att man strävar efter att dokumentationskraven i första hand skall vara rimliga. Man får anta att det som Skatteverket kommer kräva av en förenklad dokumentation kommer att vara rimligt i förhållande till transaktionen och företagets storlek och vidare att Skatteverket kommer att anse det vara viktigt att upprätthålla OECD:s

⁷⁹ Andersson, K, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, Svensk Skattetidning, 2007:2, s. 145, samt Leijonhufvud M, Dokumentationskrav vid internprissättning, Svensk Skattetidning, 2007:2, s. 141.

⁸⁰ Grive M, Carendi I, Internprissättning - Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt 2007, s. 210-211.

⁸¹ Hall M, Persson O, Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning, Svensk Skattetidning 2007:2 s. 154.

⁸² Grive M, Carendi I, Internprissättning - Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt 2007, s. 212.

⁸³ Grive M, Carendi I, Internprissättning - Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt 2007, s. 212.

uppmaningar på proportionaliteten mellan bördan av att upprätta dokumentationen och nyttan av densamma. I propositionen sägs det dessutom att den förenklade dokumentationsskyldigheten kommer bli av en okomplicerad karaktär och att man därför inte anser att det finns skäl att helt undanta mindre transaktioner från dokumentationskravet.⁸⁴

Om den förenklade dokumentationen blir okomplicerad och vad Skatteverket anser vara ett rimligt dokumentationsinnehåll och vidare hur många företag som överhuvudtaget kommer att komma under beloppsgränserna och därmed kvalificera sig för en sådan dokumentation återstår dock att se.

6.6 Underlättar dokumentationskraven den internationella handeln?

I propositionen som föregick lagen om dokumentationsskyldighet föreskrevs att en anledning till att dokumentationskrav behövdes var att Sverige skulle, genom att i lag införa krav som flera andra OECD medlemmar har, lättare kunna hävda sig internationellt och minska risken för dubbelbeskattning. Jag anser att dokumentationskraven är fördelaktiga för den svenska handeln. Om Sveriges dokumentationsregler är förutsebara och överensstämmer med internationella riktlinjer underlättar man för utländska företag som vill etablera sig i Sverige, eftersom det krävs mindre arbete för att anpassa internprissättningsdokumentationen till de svenska reglerna om de i stort överensstämmer med andra länders dokumentationskrav.

Även om säkert flera länders dokumentationslagstiftningar på vissa områden avviker från OECD:s riktlinjer, så överensstämmer lagstiftningarna i stort och orimlig arbetsbörda skall inte behövas läggas ned för att upprätta en korrekt dokumentation vid etablering i exempelvis Sverige. Genom att införa dokumentationsregler som bygger på samma riktlinjer underlättar man för expansion i andra länder. Att man på detta sätt positivt påverkar den internationella handeln torde vara ett incitament till att fortsätta att harmonisera skattelagstiftningarna inom EU och mellan OECD:s medlemsländer.

6.7 Kommer bevisbördan att ändras i praktiken?

De svenska dokumentationskraven har på pappret inte medfört någon ändring av bevisbördan. I stycke 3.2 i denna uppsats har det skrivits om OECD:s femte kapitel och bevisfrågorna som tas upp i OECD:s riktlinjer. Av Skatteverkets meddelande kan slutsatsen dras att Sverige inte förenade

⁸⁴ Prop. 2005/06:169, s. 110.

sig till de jurisdiktioner där bevisbördan automatiskt läggs på den skattskyldige om dokumentationen ej är adekvat. I förhållande till denna lösning av bevisbördefrågan vid ej adekvat information, vilken flera länder enligt OECD:s riktlinjer verkar ha valt, så har Sverige följt en mildare linje. Bevisbördan ligger endast på företagen när det gäller att visa att avvikande internprissättning beror på annat än intressegemenskapen.

Även om Sverige har valt att i lagstiftningen fortfarande lägga den primära bevisbördan på Skatteverket så torde ändå beviskraven på företagen ha ökat endast genom dokumentationsskyldigheten. Företagen måste genom kravet att dokumentera alla internprissättningar de facto visa att armlängdsprincipen har efterlevts. Genom dokumentationen underlättar företagen även för Skatteverket i bevisningen av om armlängdsprincipen följts eller ej. Den primära bevisbördan ligger kvar på Skatteverket, men har enligt min mening genom dokumentationskraven förskjutits mot de skattskyldiga. Även om Skatteverkets i sin föreskrift och sitt meddelande angående den nya lagstiftningen klart skriver att den primära bevisbördan ligger på Skatteverket, så skall det ändå bli intressant att se hur domstolarna kommer att ställa sig till bevisbördefrågor och hur stor del av bevisbördan som kommer att läggas på företagen i kommande internprissättningsfall.

6.8 Sanktioner

Som beskrivits i kapitel 5.3.7 så finns det i lagstiftningen inte någon särskild sanktion i de fall dokumentationen inte upprättats eller är bristfällig. Skattetillägg kan tas ut då internpriset är felaktigt och en oriktig uppgift ligger till grund för den felaktiga prissättningen. Även vad gäller skönstaxering så är en felaktig prissättning en förutsättning. Endast bristande dokumentation kan inte föranleda skönstaxering eller skattetillägg. Om företaget inte alls skulle lämna in någon dokumentation kan Skatteverket eventuellt begära in den under vitesföreläggande. Då det inte finns någon sanktion direkt kopplad till dokumentationen kan man undra vad för risk företagen tar om de inte upprättar en korrekt dokumentation. Så länge internpriset inte är felaktigt kan Skatteverket inte utge någon påföljd om dokumentationen inte är helt korrekt upprättad. Skatteverket kan endast be företaget att komplettera de delar av dokumentationen som de anser vara bristfällig. Man kan fråga sig varför företagen då skall lägga kostnader och arbete på en korrekt dokumentation om inga sanktioner finns, och man ändå anser sig ha gjort en marknadsmässig internprissättning.

På denna fråga finns troligen inga klara svar. Personligen tror jag inte att företaget kommer att uppnå några fördelar med att inte upprätta en korrekt dokumentation. Det kan till och med vara så att företaget gör sig själva en björntjänst genom att lämna in en bristande dokumentation, eftersom de då sätter mer fokus på sitt eget företag. Måste Skatteverket begära in flera kompletteringar kanske frågan om någonting döljs i företaget väcks, vilket i sin tur eventuellt kan leda till en noggrannare kontroll av företagets internprissättning.

Genom att från början upprätta en korrekt dokumentation har företaget också ett försprång gentemot Skatteverket, eftersom företaget då har full kontroll över vad Skatteverket grundar sin bedömning på. Är dokumentationen bristfällig vad gäller exempelvis jämförelsetransaktionerna så kan Skatteverket själv leta efter jämförbara transaktioner att använda som bas för internprissättningen. Ingen garanti finns då att Skatteverket använder sig av samma jämförelsetransaktioner som företaget skulle ha valt, vilket i sin tur eventuellt kan påverka uppfattningen av marknadsvärdet för internpriset. Så länge företaget självt tillför all relevant information har det även en bättre kontroll över analysen av internprissättningen.

Inom ramen för sanktionerna är det även intressant att se till bedömningen av om skattetillägg skall utgå vid felaktig uppgift. Man kan tycka att det inte finns så mycket att diskutera utan att lagen är ganska klar. Inkommer företaget med en felaktig uppgift, vilken leder till att internpriset inte är marknadsmässigt så ska skattetillägg utgå. Internprissättningsfrågor bygger dock på bedömningar. Det som företaget anser vara ett korrekt internpris kanske inte uppfattas på samma sätt av Skatteverket. Ta jämförelsetransaktioner som exempel. Det som företaget anser vara en jämförelsetransaktion och som det bygger sin internprissättning på, kanske Skatteverket inte anser att man kan jämföra den aktuella transaktionen med. Det som jag vill visa på är svårigheten att få rättvisa sanktionsregler inom internprissättningsområdet eftersom internpris bygger på bedömningar och inte på analyser av rättsläget. Även om internpriset måste underbyggas av fakta så är det inte säkert att alla anser att samma fakta skall ligga till grund för internpriset och även om så skulle vara fallet, så kan man inte med visshet säga att alla skulle dra samma slutsatser utifrån befintlig fakta. Internprissättning bygger på jämförelser och bedömningar och frågan är om man på ett rättvist sätt kan sanktionera dessa utan att det leder till osäkerhet.

6.9 Dokumentationsskyldigheten, till fördel eller nackdel?

Efter att ha läst och analyserat den nya svenska lagstiftningen angående dokumentationskraven inser man ganska snart att dokumentationsskyldigheten kommer att innebära merarbete för de svenska företagen. Frågan som hela denna uppsats bygger på är dock om fördelarna med dokumentationskravet, både för Sverige och för de svenska företagen, kommer att väga upp arbetet som det kommer att innebära för företagen att dokumentera?

Jag anser att det som talar för dokumentationsskyldigheten är för det första att skattekontrollen kommer effektiviseras eftersom det genom väldokumenterade prissättningar kommer blir lättare för Skatteverket att

kontrollera om internpriset är marknadsmässigt. En ytterligare fördel med dokumentationsskyldigheten anser jag vara att företagen kommer att veta vad som krävs av dem ur dokumentationssynpunkt och de kommer att bli mer medvetna om deras internpriser följer armlängdsprincipen. Vidare kommer företag som dokumenterat sin internprissättning har en bättre utgångspunkt när det gäller att försvara sitt ställningstagande av densamma. Dessutom menar jag att det är en fördel för svensk ekonomi att Sverige har följt den internationella trenden och instiftat dokumentationskrav, eftersom det är lättare att hävda sig på den internationella marknaden om de utländska företagen vet vad de kan förvänta sig av Sveriges lagstiftning.

Nackdelen med lagstiftningen är framförallt att den kommer att innebära mer arbete för företagen. Jag tänker då inte i första hand på de större koncernerna eftersom de oftast redan har kunskap och resurser att klara av dokumentationskraven, utan på de små och medelstora företagen som oftast måste ta hjälp utifrån för att klara av att uppfylla dokumentationsskyldigheten. Även om de mindre företagen kan få rätt till att upprätta en förenklad dokumentation så vet vi ännu inte exakt vad som kommer att krävas av den förenklade dokumentationen och heller inte hur många av de mindre företagen som kommer att hålla sig inom beloppsgränserna. Vad gäller de mindre företagen kan man bara hoppas att syftet bakom den förenklade dokumentationen inte glöms bort och att Skatteverket inte kräver mer än vad man rimligen kan begära av de små och medelstora företagen. Även när det gäller de stora koncernerna hoppas jag att Skatteverket tillämpar meddelandet angående dokumentationskravet på ett proportionerligt sätt. Om så ej skulle vara fallet tror jag att det kan få negativa konsekvenser för svensk ekonomi då företag kommer dra sig för att satsa på expansion genom utlandsetablering.

Hur hårda Skatteverket kommer att vara vid bedömningen av de enskilda företagens dokumentation och om de kommer att hålla en rimlig nivå återstår att se. Intressant blir det även att se hur dokumentationsskyldigheten kommer att påverka bevisbördan i internprissättningsfall. Hur kommer domstolarna att ställa sig till bevisbördefrågan? Kommer bevisbördan att förskjutas från Skatteverket och mot de skattskyldiga?

Analysen i denna uppsats bygger på antaganden. Lagen är ny och än så länge kan jag bara väga för och nackdelar mot varandra och anta vad resultatet kommer att bli. Först till nästa år kommer vi att veta hur dokumentationsskyldigheten fungerar i praktiken och vad för fördelar och nackdelar lagstiftningen fört med sig. Något helt klart svar på frågan om dokumentationen är något negativt eller positivt är jag dock tveksam till om vi någonsin kommer få. Ämnet kommer att fortsätta att utvecklas och kommer alltid att kunna ses från två håll, Skatteverkets och den skattskyldiges.

Käll- och litteraturförteckning

Författningar

Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Offentligt tryck

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

Prop. 1955:87, Förslag till lag om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket.

Prop. 1982/83:73, om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.

RSV:s Rapport 2003:5, 2003-03-24, Informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner

Skatteverkets författningssamling 2007:1, Inkomsttaxering, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap

Skatteverkets meddelande 2007:4, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap

Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2006

OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001

Litteratur

Bergmann Elisabeth, Köhlmark Anders, Internationella skattehandboken, femte upplagan, Stockholm 2004.

Lindencrona Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Stockholm 1994.

Pelin Lars, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, tredje upplagan, Lund 2004.

Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Stockholm 1990.

Johansson Gunnar, Rabe Gunnar, Det svenska skattesystemet, trettonde upplagan, Stockholm 2000.

Artiklar

Andersson Krister, Maud Olofssons omöjliga uppgift, Publicerad i Dagens Industri 2007-06-16

Andersson Krister, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, 2007:2, s 142-146

Andersen S. Peter, Nilsson Martin, Vissa utvecklingstendenser och nyheter i Europa inom transfer pricing, Svensk Skattetidning, 2005, s. 293-301

Grive Magnus, Carendi Isabel, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt, 2007, s. 209-212

Hall Mikael, Persson Olov, Dokumentationskyldighet avseende internprissättning, Svensk Skattetidning 2007:2

Hultqvist Anders, Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning, Svensk Skattetidning, 2007:6-7, s. 403-411

Leijonhufvud, Margareta, Dokumentationskrav vid internprissättning, 2007:2

Lodin Sven-Olof, En kommentar till en kommentar om internprissättningsdokumentation, Svensk Skattetidning, 2007:5 s. 315-319

Von Post, Birgitta, Bäckström Peter, Litet problem dokumentera internttransaktioner, Point Lex Legala Affärer 2007:1

Internet

Europeiska kommissionen; www.ec.europa.eu Välj, Taxation and Customs Union, Taxation, Company Tax, Transfer Pricing, Transfer Pricing Forum. Direkt adress; http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

OECD:s hemsida; www.oecd.org

Dokumentationskrav vid internprissättning - Viktigt att ta itu med hösten 2007, Clas Ramert's blog, www.skatter.se, Direkt adress; <http://www.skatter.se/index.php?q=node/943>