



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Hur dokumentationsskyldigheten
i samband med
internprissättning påverkar
bevisbördan vid tillämpning av
korrigeringsregeln

Erik Stam

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin

9

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	7
1.3 Disposition	7
1.4 Metod och material	7
1.5 Avgränsning	7
2 ARMLÄNGDSPRINCIPEN OCH KORRIGERINGSREGELN	8
3 DOKUMENTATIONSSKYLDIGHETENS INNEHÅLL	10
3.1 Skatteverkets föreskrifer	11
3.1.1 Proportionalitetsprincipen	12
3.1.2 Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten	12
3.1.3 Arten och omfattningen av transaktionerna	13
3.1.4 Funktionsanalys	13
3.1.5 Jämförbarhetsanalys	14
3.1.6 Transaktioner av mindre värde	15
3.1.7 Formkrav och praktiska aspekter	15
3.1.8 Sanktioner	16
4 BEVISBÖRDAN I SVENSK RÄTT	17
4.1 Allmänt om bevisbördan	17
4.2 Bevisbördans beståndsdelar	17
4.2.1 Bevisfakta	17
4.2.2 Hjälpfakta	18
4.2.3 Rättsfakta	18
4.2.4 Rättsfakta och bevisbördan	18
4.2.5 Den äkta och den falska bevisbördan	20
4.2.6 Fri bevisprövning	21
4.2.7 Placering av bevisbördan	21
4.2.8 Skattskyldig och bevisbördan	22
4.2.9 Bevisbördan i taxeringsprocessen	24
4.3 Rättens utredningsansvar	25

4.3.1	Utredningen	25
5	PRAXIS	27
5.1	RÅ 1984 1:83 (Upjohn målet)	27
5.2	RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet)	28
6	ANALYS	30
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	35

Summary

The problems with transfer pricing have during the past decades been a topic of international attention. The reason for this is the more important role multinational corporations have come to play on the world market in conjunction with the importance of said corporations tax contributions, or lack thereof.

Sweden established a requirement for documentation regarding international transactions between companies in the same corporate group on January 1st 2007. The two main reasons were that other countries recently had stipulated similar requirements and to maintain an effective tax control and thus guard the Swedish tax base. Existing rules concerning the burden of proof and which part that had the obligation to prove a fact was deemed unsatisfactory. As a consequence, the question of who had the burden of proof was often uncertain in trials about transfer pricing

Questions about proof related to transfer pricing have been the subject of discussion for a long time in Swedish doctrine. The original proposal was aimed to establish a reversed burden of proof. The reason for this was the problems of inadequate availability of proof caused by the strict bank secrecy in certain countries. The requirement of documentation can be viewed upon as a compromise between the proposal of a reversed burden of proof and current law at that time.

The main conclusion of this essay is that formal burden of proof still is on the commonwealth, but in reality, the requirement for documentation has meant a movement towards a reversed burden of proof.

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.

Den 1 januari 2007 infördes dokumentationskrav för gränsöverskridande transaktioner mellan företag i koncerngemenskap om dessa transaktioner uppgick till en viss storlek. Bakgrunden till regelverket var att internsättningsproblematiken uppmärksammats internationellt och att många andra stater infört dokumentationskrav i sina lagstiftningar. Även Sverige ansåg att det behövdes dokumentationskrav, främst för att kunna upprätthålla en effektiv skattekontroll och på det så vis bevaka det svenska skatteunderlaget. Befintliga regler om vem som skulle visa vad i en taxeringsprocess på interprissättningsområdet ansågs knapphändiga och som en konsekvens därav uppkom ofta oklarheter gällande bevisbördan i samband med mål om internprissättning.

Problemet med koncerninterna transaktioner hade diskuterats såväl i Sverige som internationellt. En av anledningarna till införandet av ett dokumentationskrav är att Sverige vill upprätthålla en mer effektiv skattekontroll.

Bevisfrågor i samband med internprissättning har varit föremål för debatt under en längre tid. Det ursprungliga förslaget gick ut på att införa en omvänd bevisbörda på grund av bevisvärigheterna banksekretessen i vissa lågskatteländer medförde. Dokumentationskravet är en kompromiss mellan det förslaget och dåvarande lagstiftning.

Den huvudsakliga slutsatsen i denna uppsats är att den formella bevisbördan fortfarande åligger det allmänna, men i praktiken innebär dokumentationskravet att bevisbördan förskjutits till åligga den skattskyldige.

Förord

Jag vill tacka min handledare, Mats Tjernberg, för hjälp och support.

Uppsatsen tillägnas min far, Ove Stam (1938-2009)

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen
FPL	Förvaltningsprocesslagen
KL	Konkurrenslagen
LSK	Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter
OECD	
RB	Rättegångsbalken
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Statens författningssamling
SKVFS	Skatteverkets föreskrifter
SKV M	Skattverkets meddelanden
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Problematiken med dolda vinstöverföringar med hjälp av internprissättning har varit föremål för debatt under en längre tid i Sverige. Redan i slutet av 1927 utkom en proposition som behandlade dels hur vinster flyttades från Sverige till utlandet och dels hur vinster flyttades mellan kommuner. Det sistnämnda berodde på att svenska kommuner hade olika nivåer i sin företagsbeskattning.¹ Det var alltså inte enbart en internationell, utan även en nationell fråga på 1920-talet. Utifrån detta kan man konstatera att en av grundförutsättningarna för att kunna genomföra dolda vinstöverföringar med hjälp av internprissättning är differenser i olika enheters (stater, kommuner) skattenivå.

1965 skrevs en ny proposition som berörde internprissättningsproblematiken.² I denna proposition berördes möjligheten att införa en schablonregel för att förhindra dolda vinstöverföringar. Denna schablonregel skulle gå ut på att avdrag endast skulle medges med minst en halvering eller en fördubbling (beroende på om man ser det från köparens eller säljarens synvinkel) av marknadsmässiga priser. Affärsmässigt betingade omständigheter skulle dock i vissa fall kunna motivera större proportioner på den skattemässigt godtagbara vinstöverflyttningen genom prisbestämningen.³

1980 publicerades en promemoria av en arbetsgrupp tillsatt av Rikspolisstyrelsen. I den redovisades vissa förslag gällande utlandsbeskattning. Arbetsgruppen föreslog bland annat vissa lagändringar som syftade ”till att göra det svårare för illojala skattskyldiga att med hjälp av mer eller mindre mörklägda utlandstransaktioner uppnå oberättigade skatteförmåner”. Härmed avsågs betalningar såsom ränta, ersättning för immateriella rättigheter eller vissa tjänsteprestationer och som gick till en mottagare i intressegemenskap med säte i ett lågskatteland. Arbetsgruppen föreslog att avdragsrätt för sådana betalningar inte skulle medges med mindre den skattskyldige på ett övertygande sätt bevisade att de aktuella transaktionerna inte hade skatteflyktskaraktär. En omvänd bevisbörda skulle med andra ord att börja tillämpas. En annan ändring, som föreslogs för att underlätta för det allmänna att föra talan i mål om internprissättning, var att rekvisitet intressegemenskap i korrigeringsregeln skulle slopas i de fall där den utländske parten var etablerad i ett lågskatteland.⁴ Detta berodde på den stränga banksekretess som rådde i vissa lågskatteländer. Förslaget kritiserades emellertid av flertalet remissinstanser och istället utformades en bevisregel som en kompromiss där det räckte för det allmänna att göra det

¹ Prop. 1927:102 s. 244

² Prop. 1965:126

³ Ibid. s 30

⁴ Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar, s. 106-107

sannolikt att en intressegemenskap förelåg. Vid sannolikhetsbedömningen skulle den oriktiga prissättningen som sådan kunna utgöra en indikation på intressegemenskap. Det ansågs dock inte tillräckligt att kunna konstatera en intressegemenskap eller att göra en sådan intressegemenskap sannolik, utan adekvat kausalitet mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen var även nödvändig. Detta beroende på de marknadsmässiga faktorer som kan motivera en onormal prissättning. I det framlagda förslaget låg bevisbördan för att prissättningen berodde på andra orsaker än intressegemenskap på näringsidkaren, vilket ansågs naturligt eftersom denne ansågs lättare kunna ta fram uppgifter som motiverade prisavvikelsen.⁵ Här går det att urskilja ett embryo till vad som idag är den lagstadgade dokumentationsskyldigheten.

Den 1 januari 2007 infördes i Sverige en dokumentationsskyldighet av multinationella företags internprissättning. Förslaget är dock inte nytt. Departementschefen föreslog redan i propositionen från 1982 att en bestämmelse om utvidgad uppgiftsskyldighet i fråga om vissa utlandstransaktioner skulle införas.⁶

Den roll multinationella företag spelar i världshandeln har ökat markant under de senaste decennierna. Avregleringen av de finansiella marknaderna och sloandet av restriktioner för utländskt ägande har lett till ett alltmer internationaliserat ägande. Gränsöverskridande direktinvesteringar är en väsentlig del av globaliseringsprocessen och nationsgränserna förlorar allt mer i betydelse för lokalisering av företagets verksamhet. Världshandeln ökar stadigt och cirka 60 % av den svenska handeln sker inom internationellt verksamma koncernföretag. Detta leder i sin tur till att företagets prissättning av varor och tjänster blir en fråga av stor betydelse och får ett avgörande genomslag i staternas skatteunderlag.⁷

De senaste decennierna har globaliseringen påverkat världshandeln markant. Som en konsekvens av detta har nationella gränser betydelse minskat och multinationella koncerner har genom koncerninterna transaktioner kunnat utnyttja skillnader i beskattningsnivåer mellan olika länder till sin fördel. Prissättningen av transaktioner mellan företag i intressegemenskap styrs dock inte alltid av marknadspriset. Syftet med en sådan transaktion kan exempelvis vara att föra över vinstmedel från ett högs katteland till ett land med mer förmånlig skattelagstiftning.⁸ Dock kan även andra faktorer spela en avgörande roll. Både tullar samt pris- och valutaregleringar m.m. utgör exempel på offentliga regleringar som kan styra prissättningsbesluten. Det är också viktigt att konstatera, att det som regel föreligger rent företagsekonomiska motiv för prissättningsbesluten. Sett ur moderföretagets synvinkel är det till exempel ur kontrollsynpunkt viktigt att varje dotterföretag redovisar sitt verkliga resultat, opåverkat av manipulationer

⁵ Prop. 1982/83:73 s. 11-12

⁶ Ibid s.10

⁷ Lindström Annika, von Koch, Nils, Förslag till informations- och dokumentationsskyldighet för internprissättning, Svensk Skattetidning 2003:5 s 364

⁸ Pelin, Lars, Internationell beskattning i ett svenskt perspektiv s 127-129

med prissättningen. I annat fall är det svårt att fastställa om dotterbolagets verksamhet har varit lönsam eller ej.⁹

1.2 Syfte

Min ambition med denna uppsats är inledningsvis att ge läsaren en inblick i vad internprissättning är och vad dokumentationsskyldigheten innebär. Jag anser att läsaren behöver dessa komponenter för att sedan förstå mitt huvudsakliga syfte: att försöka analysera om bevisbördan i mål om internprissättning på något sätt påverkas genom införandet av dokumentationsskyldigheten.

1.3 Disposition

Denna uppsats har en avsmalnande struktur. Till en början beskriver jag armlängdsprincipens och korrigeringsregelns innebörd samt ger en introduktion till dokumentationsskyldigheten. Därefter redogör jag för de allmänna termer som ingår i begreppet ”bevisbördan”. Tanken är att ge läsaren insyn i de grundbegrepp som är viktiga för förståelsen av den senare framställningen. Slutligen går jag in på placeringen av bevisbördan samt vilken part som har ansvar för uppfyllandet av denna inom taxeringsrätten. Fokus i denna uppsats kommer att ligga på det sistnämnda. Slutligen kommer jag att analysera hur dokumentationsskyldigheten påverkar denna placering i internprissättningsmål.

1.4 Metod och material

För att kunna besvara uppsatsens frågeställning har jag tillämpat mig av en traditionell rättsdogmatisk metod. Denna metod innebär att jag, under utredningen av problemet, har använt mig av lagtext, förarbeten, praxis samt doktrin för att beskriva och analysera gällande rätt i Sverige.

1.5 Avgränsning

Uppsatsen är avgränsad till att behandla och analysera innehållet och bakgrunden samt bevisbördefrågor angående det svenska dokumentationskravet vid internprissättning. I den fortsatta framställningen kommer jag att utgå från att internttransaktionerna görs mellan aktiebolag i koncerngemenskap. Specifika regler och problematik rörande filialer, fasta driftställen och handelsbolag kommer alltså inte att tas upp. Jag kommer även att utelämnat en beskrivning av olika prissättningsmetoder som beskrivs i kapitel II av OECD:s riktlinjer.

⁹ Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, s 90

2 Armlängdsprincipen och korrigeringsregeln

En grundläggande princip i internationell skatterätt är att prissättning vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall ske enligt den så kallade armlängdsprincipen. Denna innebär att kommersiella och finansiella transaktioner skall vara baserade på samma villkor som skulle ha tillämpats om företagen inte varit i intressegemenskap, dvs. på marknadsmässiga villkor. Det skall således inte vara möjligt att flytta vinster från en stat till en annan genom felaktig prissättning (över- eller underprissättning). Det bör i detta sammanhang framhållas att koncerninterna transaktioner inte i sig är skattemässigt otillåtna. En prissättning som förefaller avvikande från marknadsmässiga villkor kan ofta motiveras med affärsmässiga skäl.¹⁰

Bevisbördan för att en prisavvikelse har andra orsaker än intressegemenskap, det vill säga motiveras av affärsmässiga skäl, faller naturligen på den skattskyldige.¹¹ En märklig situation skulle uppstå om det allmänna ålades att avgöra vad som var ”affärsmässigt”. Departementschefen anförde etablering på en ny marknad och olikartade konkurrenssituationer som exempel på affärsmässiga skäl för prissättning som avviker från marknadsnivån.¹²

Korrigeringsregeln är ett uttryck för att inkorporera armlängdsprincipen i svensk rätt och tar sikte på inkomstöverföringar till utlandet. Den ger det allmänna en möjlighet att beskatta vinstmedel om de förs ut ur landet genom en oriktig internprissättning mellan företag i intressegemenskap. Korrigeringsregelns avsikt är att det koncerninterna priset korrigeras till det marknadsmässiga priset om det skulle föreligga en avvikelse mellan dessa. Regelns syfte är således att vid beskattningen korrigera ett för lågt redovisat resultat i Sverige till följd av en felaktig prissättning vid affärer med närbesläktade kontrahenter utomlands.¹³ Regeln återfinns i inkomstskattelagen (SFS 1999:1229) 14 kap. 19 § och dess lydelse är:

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

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i

¹⁰ Prop. 2005/06:169 s. 88

¹¹ Prop. 1982/83:73 s. 11

¹² Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar, sid. 114

¹³ Pelin, Lars, Internationell skatterätt, s. 128

denna lag eller på grund av ett skatteavtal,

2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och

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

Om samtliga förutsättningar är för handen skall inkomsten hos den svenska näringsidkaren korrigeras med det belopp som den minskats med på grund av den icke marknadsmässiga internprissättningen, det vill säga beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte hade förekommit.¹⁴

Korrigeringsregeln innehåller alltså fyra rekvisit. Dessa är:

1. *Rekvisitet rättssubjekt.* Det skall vara fråga om ett avtalsförhållande mellan en i Sverige skattskyldig näringsidkare och någon som tillförts inkomst på grund av avtalsvillkoren och som inte är skattskyldig i Sverige.
2. *Rekvisitet intressegemenskap.* Inkomstöverföringen skall ha skett genom att avtalsvillkoren antas grunda sig på en ekonomisk intressegemenskap och inte tillkommit av andra skäl.
3. *Rekvisitet prisavvikelse.* Inkomstöverföringen skall ha skett genom att avtalsvillkoren avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.
4. *Rekvisitet inkomsteffekt.* Som följd av denna prisavvikelse skall den svenske näringsidkarens inkomst ha blivit lägre.

Om samtliga förutsättningar är för handen skall inkomsten hos den svenske näringsidkaren korrigeras till en marknadsmässig nivå.¹⁵

Jag ska efter den allmänna genomgången av bevisbördan gå igenom vilken part som torde ha bevisbördan för respektive rekvisit och i min analys gå igenom hur dokumentationsskyldigheten i praktiken påverkar dessa.

¹⁴ Pelin, Lars, Internationell skatterätt, s. 128-130

¹⁵ Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar, s. 121

3 Dokumentationskyldighetens innehåll

Den internationella utvecklingen har under det senaste decenniet inneburit att skatteadministrationerna världen över har visat ett ökat intresse för frågor om dokumentationskrav vid tillämpning av armlängdsprincipen. Denna utveckling är egentligen inte förvånande då gränsöverskridande etableringar under samma period har ökat kraftfullt. De nationella reglerna för hur företagen skall förfara grundar sig ofta enbart på OECD:s riktlinjer om internprissättning. Utvecklingen har gått emot att armlängdsprincipen kompletteras med lokala lagregler gällande dokumentationskraven för prissättningen mellan företag i intressegemenskap. Från svensk sida infördes under hösten 2006 sådan lagstiftning som gäller från och med den 1 januari 2007. Regeringens skäl till att införa dokumentationskrav är bland annat att företagens dokumentation ska bli mer enhetlig, att skattekontrollen på så sätt blir effektivare och att den svenska staten skall kunna hävda sina skatteintressen gentemot andra länder. Dessutom förväntas förutsägbarheten för företagen att öka i samband med införandet. Dokumentationskraven gäller alla svenska företag som har transaktioner med ett utländskt bolag, med vilket ekonomisk intressegemenskap föreligger.¹⁶

Vad som avses med ekonomisk intressegemenskap är fastställt i IL 14 kap 20 §. I begreppet ingår de företag som själva eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar mer än hälften av kapitalandelarna eller rösterna i en juridisk person, eller i övrigt utövar någon form av kontroll som innebär att ett reellt inflytande anses föreligga. Fasta driftställen berörs i dagsläget inte av dokumentationskraven, eftersom Regeringen har ansett att det finns skäl att avvakta den internationella utvecklingen på det området.¹⁷

Tidigare har IL 14 kap 19-20 §§ varit de enda lagrum som uttryckligen reglerat interprissättning. Den 1 januari 2007 tillkom i 19 kap 2a § om självdeklarationer och kontrolluppgifter¹⁸ (LSK) den uttryckliga skyldigheten att upprätthålla dokumentation ifråga om internprissättning. Enligt paragrafen skall den som är skatteskyldig för inkomst av näringsverksamhet upprätta skriftlig dokumentation avseende transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt i Sverige. Detta gäller dock bara om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i IL 14 kap. 20 §. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag, behöver dokumentationen endast upprättas om kapitalandelen

¹⁶ Leijonhuvud, Margareta, Dokumentationskrav vid internprissättning, Svensk skattetidning, 02/2007 s. 138

¹⁷ Hall, Mikael, Persson, Olov, Dokumentationskyldighet och internprissättning, Svensk Skattetidning, 02/2007 s. 149

¹⁸ SFS 2001:1227

i varje led uppgår till mer än 50 %. Ramarna för vad en sådan dokumentation ska innehålla har införts i 19 kap 2b §. De två paragraferna lyder:

2 a § Den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet skall, i fråga om transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), upprätta skriftlig dokumentation avseende dessa transaktioner.

Första stycket gäller dock bara om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag, behöver dokumentation upprättas bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent.

LSK 19 kap 2a klargör alltså under vilka förutsättningar som en dokumentation måste upprättas. 2b preciserar vad en sådan dokumentation skall innehålla:

2 b § Dokumentation enligt 2 a § första stycket skall innehålla

- 1. en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten,*
- 2. uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna,*
- 3. en funktionsanalys,*
- 4. en beskrivning av vald prissättningsmetod, och*
- 5. en jämförbarhetsanalys.*

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i dokumentationen.

3.1 Skatteverkets föreskrifter

Skatteverket gav den 14 februari 2007 ut föreskrifter om hur dokumentationskravet ska uppfyllas.¹⁹ Enligt dessa föreskrifter är syftet med dokumentationskravet att göra en rimlig bedömning om prissättningen och villkoren för transaktionerna i ett företag är i enlighet armlängdsprincipen. I följande avsnitt går jag igenom om vad dessa föreskrifter innehåller.

Kanske ha underrubriker under 3.1, tex 3.1.1 eftersom det hör till det här kapitlet

¹⁹ SKVFS 2007:1

3.1.1 Proportionalitetsprincipen

Av 2 § i föreskrifterna framgår att dokumentationen endast behöver innehålla sådan information som behövs för att en rimlig bedömning av priser och övriga villkor överensstämmer med armlängdsprincipen skall kunna göras. Syftet med bestämmelsen är att väga behovet av dokumentationen mot kostnaden och den administrativa börda det innebär för företagen att upprätta densamma. I fråga om komplexa, svåröverskådliga och ovanliga transaktioner kan i regel större krav ställas på dokumentationen än vid enklare transaktioner av ren rutinkaraktär. En betydande transaktion kan exempelvis vara en penningmässigt värdefull, ny, komplicerad eller under föränderliga förhållanden genomförd transaktion. Transaktionens ekonomiska betydelse bedöms utifrån det marknadsmässiga värdet och inte efter eventuellt annat pris som använts vid transaktionen. Försäljningen av ett värdefullt patent till ett företag i intressegemenskap kan exempelvis vara en betydande affärstransaktion även om det avtalade försäljningspriset bestämts till ett lågt belopp. Vad som är väsentliga transaktioner får bedömas från fall till fall, likaså transaktionernas betydelse för resultatet.²⁰

3.1.2 Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten

I föreskrifternas 3 och 4 §§ ges utgångspunkten för att dokumentationen bör vara en beskrivning av verksamheten i såväl juridiskt som operationellt hänseende. Syftet med denna del av dokumentationen är att den skall ge en överblick av företagsgruppens verksamheter och aktiviteter.²¹ Genom information avseende koncernens legala struktur klarläggs företagets ägarförhållanden och hur företaget kontrollerar eller är kontrollerat av företagsgruppens övriga enheter.²² Beskrivningen av den juridiska strukturen bör avse förhållandena vid räkenskapsårets utgång samt innefatta väsentliga förändringar under året. Avsikten med den operationella beskrivningen är att visa hur företagsgruppen har organiserat sin verksamhet i förhållande till aktiviteter och funktioner, exempelvis om företagen är horisontellt eller vertikalt integrerade. I beskrivningen skall det även anges vilka affärsområden som förekommer inom företagsgruppen, vilka enheter och företag som ingår inom respektive område samt vilka marknader dessa verkar på.²³ I vissa situationer kan det även vara av intresse att den bransch som den skattskyldige är verksam i beskrivs. Detta kan innefatta information om vilka faktorer som i större utsträckning påverkar vinstgenereringsförmågan inom en viss bransch, samt rådande trender, företagets affärsstrategi och konkurrenssituationen inom branschen. Avsikten med en sådan beskrivning är bland annat att närmare förklara valet

²⁰ SKV M 2007:25 s. 9

²¹ Ibid s. 10

²² Prop. 2005/06 s. 103

²³ SKV M 2007:25 s. 11

av jämförelsetransaktioner (se beskrivning nedan) samt att påvisa skillnader mellan konkurrenssituationerna på olika geografiska marknader. Det sistnämnda kan förklara varför internprissättningen varierar för olika marknader. Även sådan finansiell information som är relevant för tillämpningen av vald prissättningsmetod för gjorda internttransaktioner skall redovisas.²⁴ Sådan information kan exempelvis utgöras av de berörda företagens årsredovisningar eller intern information från företagsgruppens ekonomistyrningssystem.²⁵

3.1.3 Arten och omfattningen av transaktionerna

Av dokumentationen rörande arten och omfattningen av transaktionerna skall det framgå vilka interna transaktioner som har genomförts samt mellan vilka företag transaktionerna har ägt rum. Detta är en del av jämförelseanalysen som beskrivs nedan. Jämförelsefaktorer för transaktionerna såsom värde, mängd, kostnadsunderlag, vinstpålägg och eventuella samband med andra transaktioner, som är väsentliga för prissättningen, skall anges. Även avtal eller förhandsbesked som ligger till grund för prissättningen eller som hänger samman med prissättningsfrågor skall finnas med i dokumentationen.²⁶ Av proportionalitetsprincipen i föreskrifternas 2 § följer att det enbart är transaktioner som har betydelse för prissättningen som skall dokumenteras.²⁷

3.1.4 Funktionsanalys

Det finns flera syften med en funktionsanalys. De huvudsakliga syftena är att skapa en grund för att kunna identifiera jämförbara transaktioner, att välja lämplig internprissättningsmetod, att klarlägga de olika parternas roll i transaktionerna samt att utreda de olika verksamheterna i företaget och i de närstående företagen. Innebörden av en funktionsanalys är att ett företags funktioner, risker och tillgångar, materiella såväl som immateriella, samt deras inbördes förhållande, skall dokumenteras. Det är således viktigt att inte endast identifiera vilka funktioner som utförs, risker som bärs och tillgångar som ägs och används, utan även att beskriva vilka funktioner som i större utsträckning än andra påverkar företaget vinstgenereringsförmåga, vilka risker som får anses väsentliga samt eventuella immateriella tillgångars betydelse för verksamheten.²⁸ Utredningen skall bland annat visa vilka funktioner, tillgångar och risker som är särskilt värdeskapande och hänföra dessa till rätt part. Den part som bidrar med de värdeskapande funktionerna och tillgångarna samt tar på sig den huvudsakliga affärsrisken bör ha störst del i den vinst eller förlust som transaktionen genererar. Eftersom förändringar av företagens roller återspeglas i ersättningen på en

²⁴ Hall, Mikael, Persson, Olov, Dokumentationsskyldighet och internprissättning, Svensk Skattetidning, 02/2007 s. 150-151

²⁵ SKV M 2007:25 s. 11

²⁶ Ibid

²⁷ SKV M 2007:25, s. 13

²⁸ Prop. 2005/06 s. 105

öppen marknad skall eventuella förändringar av företagens roller under räkenskapsåret särskilt framgå av dokumentationen.²⁹

3.1.5 Jämförbarhetsanalys

Tillämpningen av armlängdsprincipen utgår från att transaktioner mellan personer i intressegemenskap jämförs med transaktioner mellan oberoende parter, en så kallad jämförbarhetsanalys. Med interna jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan ett av företagen i intressegemenskap och ett oberoende företag. Med externa jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan företag varvid inget av dessa ingår i intressegemenskapen. För att en jämförelse skall vara meningsfull krävs att transaktionerna har en tillräckligt hög grad av jämförbarhet, det vill säga att villkoren för transaktionerna är någorlunda likartade. En jämförbarhetsanalys bör därför innehålla en beskrivning av eventuella interna eller externa jämförelsetransaktioner och hur urvalet av dessa har skett. Denna beskrivning tar lämpligen utgångspunkt i de jämförelsefaktorer som beskrivs närmare i kaptiel I av OECD:s riktlinjer. Jämförelsefaktorerna i riktlinjerna är karaktäristiska för varan, tillgången eller tjänsten i fråga, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier. I vilken utsträckning respektive jämförelsefaktor påverkar jämförbarheten beror på omständigheterna i det enskilda fallet, bland annat vilken internprissättningsmetod som tillämpas.³⁰

Justeringar för att förbättra jämförbarheten mellan internttransaktioner och jämförelsetransaktioner kan göras på olika sätt. I praktiken är det vanligt förekommande att exempelvis justeringar för skillnader i rörelsekapital görs då externa jämförelsetransaktioner används. Gemensamt för samtliga typer av justeringar är att de syftar till att förbättra jämförbarheten mellan internttransaktioner och jämförelsetransaktioner, och därför endast skall tillämpas om de faktiskt kan förväntas leda till förbättrad jämförbarhet. Ett företag kan därför inte rutinmässigt förväntas genomföra dylika justeringar. Om alltför omfattande justeringar anses nödvändiga kan detta i sig även innebära att frågan aktualiseras huruvida transaktionen i fråga faktiskt är jämförbar. I föreskrifternas 9 § fastslås att i de fall jämförelsetransaktioner av någon anledning inte har identifierats skall dokumentationen innehålla en beskrivning av hur företaget kommit fram till att prismetodiken överensstämmer med armlängdsprincipen.³¹ Uppgifterna kan mycket väl tänkas innehålla information av strategisk betydelse för företaget. I OECD:s riktlinjer föreskrivs det att skattemyndigheterna ska säkerställa att företagshemligheter inte offentliggörs.³²

²⁹ SKV M 2007:25, s 19

³⁰ Prop. 2005/06 s. 106

³¹ Hall, Mikael, Persson, Olov, Dokumentationsskyldighet och internprissättning, Svensk Skattetidning, 02/2007 s. 153-154

³² Carendi, Isabel och Grive, Magnus, Internprissättning –Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt nr 5, 2007, s. 210

3.1.6 Transaktioner av mindre värde

I föreskrifternas 11 § får dokumentationen, avseende transaktioner av mindre värde, innehålla en förenklad redovisning av de uppgifter som anges i LSK 19 kap. 2 b § första stycket. För att en transaktion skall anses vara av mindre värde får värdet av transaktionerna som högst uppgå till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen, eller cirka 25 miljoner kronor. Övriga transaktioner anses vara av mindre värde om de uppgår till ett sammanlagt värde av 125 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen eller cirka 5 miljoner kronor. I begreppet ”övriga transaktioner” ingår sannolikt tjänster och finansiella transaktioner.³³

För ”transaktioner av mindre värde” skall en summarisk dokumentation upprättas. Undantaget, då en sådan förenklad redovisning inte får göras, gäller transaktioner som avser överlåtelse av immateriella tillgångar. Innehållet i den summariska dokumentationen beskrivs i en bilaga till föreskrifterna, i vilken kraven från 3-9 §§ har minimerats. Jämförbarhetsanalysen är, vid sidan av funktionsanalysen, den viktigaste byggstenen i en dokumentation och leder i bevis att prissättningen är armlängdsmässig och i överensstämmelse med IL 14 kap 19 §. Vad gäller jämförbarhetsanalysen så framgår att den summariska dokumentationen ska innehålla ”eventuellt utnyttjade jämförelsetransaktioner”, vilket indikerar att en jämförbarhetsanalys inte är ett krav i denna form av dokumentation. Med denna tolkning blir slutsatsen att en summarisk dokumentation av denna typ skulle kunna stå i strid med IL 14 kap 19§ då den summariska dokumentationen inte nödvändigtvis visat att transaktionerna är armlängdsmässiga. Detta är något paradoxalt, då själva syftet med dokumentationskravet.³⁴

3.1.7 Formkrav och praktiska aspekter

Någon utökad uppgiftsskyldighet i självdeklarationen har inte följt med införandet av dokumentationsskyldigheten. Dokumentationen ska istället inges till Skatteverket, om det så begär. Detta medför ett krav på att företagen kontinuerligt arbetar med internprissättningsfrågor och att de har utvecklade rutiner för detta. En sådan begäran får inte ske före inlämnandet av självdeklarationen och företaget ska få rimlig tid på sig att sammanställa och sända in dokumentationen. Enligt propositionen ska företagen etablera rutiner som gör det möjligt för dem att lämna in dokumentationen vid en eventuell förfrågan. Hos företaget ska dokumentationen vara bevarad i tio år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades och den ska godkännas i såväl pappersform som i elektronisk form. Dokumentationen kan upprättas på svenska, danska, norska eller engelska. Om

³³ Carendi, Isabel och Grive, Magnus, Internprissättning –Skatteverkets nya föreskrifter Skattenytt nr 5, 2007, 210-211

³⁴ Ibid.

dokumentationen har upprättats i enlighet med EU:s dokumentationskrav anses den också vara i enlighet med föreskrifterna.³⁵

3.1.8 Sanktioner

Dokumentationskraven är inte förenade med någon särskild sanktion, utan det är de normala skatterättsliga reglerna om skattetillägg och kostnadsränta som gäller. Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg ska kunna tas ut är, enligt regeringen, att den skattskyldige i deklarationen eller under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift. Med oriktig uppgift menas enligt propositionen en felaktig sakuppgift som ska ligga till grund för Skatteverkets bedömning.³⁶ Detta gäller även förtigande eller vilseledande av en omständighet som kan komma att betraktas som en oriktig uppgift. Oriktiga yrkanden och värderingar, som är öppet deklarerade, och som grundas på den skattskyldiges subjektiva värderingar anses emellertid inte ingå i begreppet oriktig uppgift. Det är således endast oriktiga eller missvisande uppgifter som kan leda till skattetillägg. En felaktig bedömning av öppet redovisade omständigheter kan följaktligen inte leda till att företaget påförs skattetillägg. Ett företag som får sin inkomst justerad på grund av felaktig prissättning kan dessutom helt eller delvis befrias från eventuellt skattetillägg under förutsättning att adekvat dokumentation finns tillgänglig. Skönstaxering kan bli aktuell om allvarliga brister föreligger i dokumentationen under förutsättning att bolaget tillämpar en felaktig prissättning.³⁷

³⁵ Prop 2005/06 s 110-111

³⁶ Prop 2005/06 s 115

³⁷ Carendi, Isabel och Grive, Magnus, Internprissättning –Skatteverkets nya föreskrifter Skattenytt nr 5, 2007, 211-212

4 Bevisbördan i svensk rätt

4.1 Allmänt om bevisbörda

Med bevisbörda avses dels vad som behöver vara fastställt för att ett yrkande ska kunna bifallas, och dels vem som bär ansvaret för att så blir fallet. Grundläggande för alla rättsprocesser är att rättens ställningstagande måste grunda sig på de bevis som antingen parterna bifogat eller som rätten skaffat sig på eget bevåg. Bevisen ska värderas och sedan ligga till grund för en dom. Ofta när något ska värderas tenderar gränserna att bli en aning otydliga och dörren till skönsmässiga bedömningar öppnas. Det ligger i sakens natur att det föreligger stora svårigheter att på ett schematiskt sätt fastställa tydliga regler för när exempelvis beviskravet ”sannolikt” är uppfyllt. Fördelen med skönsmässiga bedömningar är att det öppnar upp för en viss flexibilitet i rättsskipningen, nackdelen är den osäkerhet den medför.³⁸ (källa, leidhammar, kolla upp)

En part har normalt inget intresse av att inleda en process annat än under förutsättning att denne tror sig åtminstone delvis kunna vinna målet. I taxeringsmål har den skattskyldige emellertid anledning att fundera på bevisbördan långt innan det eventuellt blir tal om att låta domstol pröva ett taxeringsbeslut. Redan när han t.ex. uppbär inkomster av olika slag eller har utgifter under beskattningsåret inställer sig frågor om hur den rättsliga bedömningen av redovisningen i deklarationen kommer att utfalla. På motsvarande sätt har man i skatteförvaltningen anledning att fundera över bevisbördan när avvikelser görs från deklarationen, taxeringsrevision utförs, skönstaxering och eftertaxering aktualiseras. För rättens del aktualiseras bevisbördereglerna t.ex. i samband med att materiell processledning skall utövas samt när en dom skall beslutas.³⁹

4.2 Bevisbördans beståndsdelar

4.2.1 Bevisfakta

Den intellektuella verksamhet som äger rum under den skriftliga argumentationen och överläggning inför en dom vid ett måls föredragande kallas bevisvärdering. Denna består i att man från existensen av ett eller flera fakta drar en slutsats rörande sannolikheten för existensen av ett annat faktum. Den förra omständigheten, som kallas bevisfaktum, sägs då ha ett bevisvärde för det senare, som kallas bevistemat. Ett bevisfaktum sägs vara relevant om det har bevisvärde för eller emot bevistemats existens.

³⁸ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 61-62

³⁹ Ibid s. 70-71

Exempelvis är ett bromsspårs längd ett bevisfaktum för en bils hastighet, som är bevistemat i ett mål om fortkörning.⁴⁰

4.2.2 Hjälpfakta

Det finns emellertid en mängd andra fakta som inte kan kategoriseras som bevisfakta, men som ändå vägs in i bedömningen av ett bevisfaktas styrka och relevans för bevistemat. Om vi återigen tar exemplet med fortkörning kan underlaget ha varit blött vilket gjort bromssträckan längre. En sådan omständighet kallas hjälpfakta och påverkar bedömningen av ett bevisfaktums bevisvärde för bevistemat. Isolerade för sig tillåter de dock inga slutsatser. Hjälpfaktas betydelse måste bedömas på grundval av erfarenhet och intuition. Det är sällan några systematiska undersökningar som ligger till grund för bedömningen av hjälpfakta, utan ofta bedöms utifrån sunt förnuft. Bevisvärdet bestäms sålunda av bevisfaktum jämte föreliggande hjälpfakta.⁴¹

4.2.3 Rättsfakta

Det slutliga bevistemat i ett mål är alltid ett rättsfaktum.⁴² Ett rättsfaktum är alltså omständigheter och förhållanden som vid en samlad bedömning är relevanta för en viss rättsföljd. Styrkandet av dessa omständigheter är nära sammanlänkade med bevisfakta och hjälpfakta.⁴³ Sammanfattningsvis kan sägas att ett bevistema är vad som ska bevisas, bevisfakta är de bevis man använder för att bevisa detta, hjälpfakta är omständigheter som beaktas vid bevisfaktas styrka och ett rättsfaktum är vilken slutsats man kan dra av allt detta vid en samlad bedömning.

4.2.4 Rättsfakta och bevisbörda

Ett rättsfaktum är alltid förknippat med ett beviskrav. De termer som används inom svensk rätt är i stigande ordning antagligt, sannolikt, styrkt/visat, uppenbart och helt säkert. Detsamma gäller för ett rättsfaktums kontradiktoriska motsats, det vill säga att rättsfaktumet inte ligger för handen. Om exempelvis det allmänna lyckas ~~att~~ göra det sannolikt att en erforderlig inbetalning av skatt inte har skett och beviskravet enligt lagtext är just sannolikt är det alltså upp till den skattskyldige att frambringa bevisning som gör att Skatteverkets bevisning inte lever upp till lagtextens beviskrav. Lyckas den skattskyldige att punktera Skatteverkets bevisning så

⁴⁰ Boman, Robert, Ekelöf, Per Olof, Rättegång IV, s. 12-14

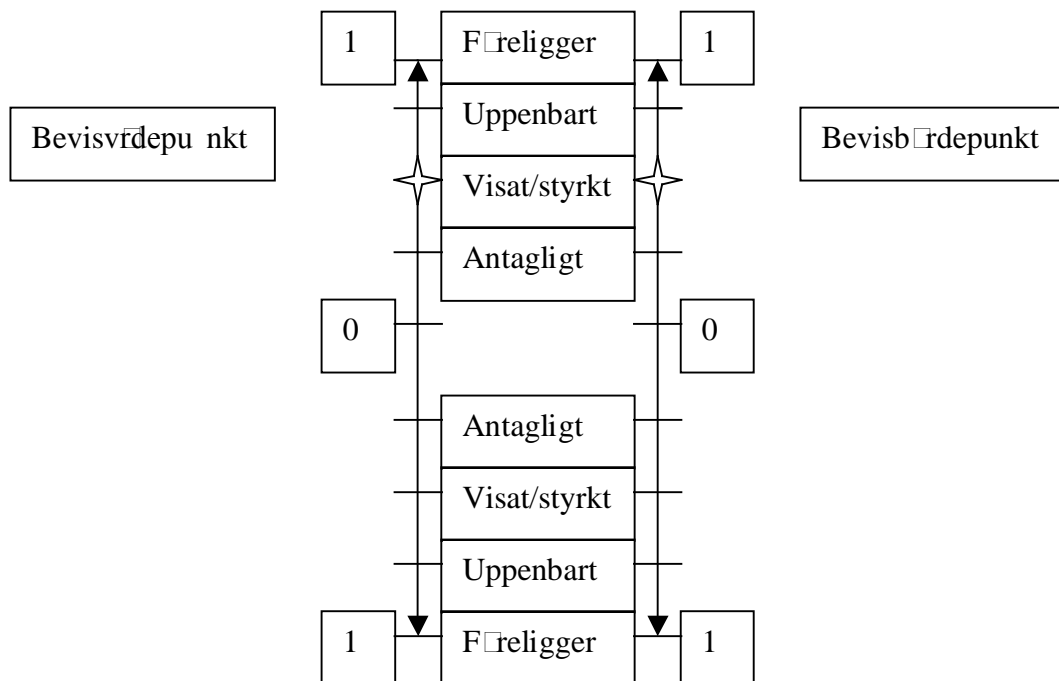
⁴¹ Ibid s. 14-16

⁴² Ibid s. 13

⁴³ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocess, s. 109

att dess bevisvärde är lägre än vad som krävs får det i praktiken samma rättsföljd som att den skattskyldige lyckats göra sin bevisning så pass stark att bevisbördepunkten har vandrat över på den kontradiktoriska delen av bevisvärdeskalan. Dock formuleras det olika i domskälen. Har den skattskyldige bara lyckats sänka Skatteverkets bevisning en liten bit under gällande beviskrav kan detta komma att formuleras att: ”det allmänna har inte lyckats styrka” aktuellt rättsfaktum medan om den skattskyldige presterat en mer övertygande bevisning skulle detta formuleras: ”den skattskyldige har lyckats att göra sannolikt att” icke-rättsfaktumet är ifrågavarande. Styrkan i skattskyldigs bevisning har inte bara betydelse för om bevisbördan anses uppfylld, utan får även betydelse om det allmänna lyckas prestera motbevisning. Denna behöver alltså inte vara lika stark som om den skattskyldige lyckats få över bevisbördepunkten på den kontradiktoriska delen av bevisvärdeskalan. Om den skattskyldige lyckas går bevisbördan över till Skatteverket som ges tillfälle att ”reparera” sin bevisning. Sålunda vandrar bevisbördan mellan parterna.⁴⁴

Hur bevisvärdet korresponderar med bevisbördan visas bäst med hjälp av en bild.



Värdet på den föreliggande bevisningen anges i den vänstra axeln vid nivån ”visat/styrkt” och är markerad med en stjärna. Den kallas bevisvärdespunkt. Värdet på den bevisning som krävs för att ett faktum skall kunna läggas till grund för yrkad rättsföljd anges i den högra axeln vid nivån ”visat/styrkt”. Även den är markerat med en stjärna. Denna punkt kallas bevisbördepunkt. Beroende på bevisningens innehåll och omfattning skiftar placeringen av bevisvärdespunkten från ett mål till ett annat. Bevisbördepunkten är däremot fixerad i exempelvis lagtext eller praxis och har samma placering oavsett

⁴⁴ Boman, Robert, Ekelöf, Per-Gunnar, Rättegång IV, s. 56-60

vilken värdering som görs av den föreliggande bevisningen. I figuren har såväl bevisvärde- som bevisbördepunkt placerats på nivån ”visad/styrkt”. Det innebär att den föreliggande bevisningen är tillräcklig för att kravet på den erforderliga bevisningen skall anses vara uppfyllt.⁴⁵ Värt att notera i samband med detta är att det räcker med att bevisvärdepunkten är på samma nivå som bevisbördepunkten för att tillräcklig bevisning ska anses föreligga. Den behöver alltså inte överskridas.⁴⁶ Hade däremot bevisvärdepunkten placerats längre ner på den vertikala axeln skulle rätten döma som om rättsfaktum X inte föreligger. Placeringen av bevisbördepunkten innefattar två ställningstaganden. Dels klagörs vem av parterna som bär nackdelen av att ett rättsfaktum inte blir fastställt i processen, dels bestäms vilket krav på bevisningen som måste föreligga för att den beviskyldige skall vinna målet. Termerna bevisbörda och beviskrav är därför nära kopplade till varandra. För att denna ekvation skall gå ihop förutsätts emellertid att bevisbörderegeln verkligen ger besked om att den beviskyldiga måste göra den aktuella omständigheten: antaglig, sannolik, visad/styrkt eller uppenbar. Ges inte ett sådant besked synes inte någon annan utväg kunna väljas, än att rätten fritt från fall till fall får bestämma nivån på beviskravet.⁴⁷

4.2.5 Den äkta och den falska bevisbördan

I en taxeringsprocess vandrar bevisbördan mellan parterna. Presterar en part tillräcklig bevisning för att beviskravet skall anses som uppfyllt går bevisbördan över till den andra parten. Denne ges då möjlighet att motbevisa rättsfaktumet eller åtminstone sänka bevisvärdet till under den nödvändiga bevisnivån. Det talas här om äkta och oäkta bevisbörda. Den part som bär den äkta bevisbördan, den som i regel avses när bevisbördan kommer på tal, för ett rättsfaktum, har ett intresse av att säkra bevisning härom samt att förebringa denna i ett eventuellt mål. Den äkta bevisbördan åligger ständigt samma part enligt en rättsregel. Den falska bevisbördan kan däremot åvila än den ena, än den andra parten, beroende på hur argumentationen i målet utvecklas i målet. Den falska bevisbördan avser principiellt inget annat än en parts skyldighet att bemöta motpartens argumentation.⁴⁸ Om utgångspunkten som exempel är att den föreliggande bevisningen i ett taxeringsmål inte har gjort en intäkts förekomst eller skattepliktiga karaktär sannolik, så skall beskattning inte äga rum. På motsvarande sätt kan ett resonemang föras avseende en kostnads förekomst eller avdragsgilla karaktär, dock med den skillnaden att avdrag för kostnaden inte medges. Den som förlorar målet om beviskravet ”sannolikt” inte uppfylls har då den äkta bevisbördan.⁴⁹

⁴⁵ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 65

⁴⁶ Boman, Robert, Ekelöf, Per Olof, Rättegång IV, s. 58

⁴⁷ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 65-66

⁴⁸ Ibid s. 68

⁴⁹ Lagergren, Bo, Skatteprocess s. 107

4.2.6 Fri bevisprövning

Taxeringsprocessen tillämpar fri bevisprövning. Den finns inte nedtecknad i FPL, men tillämpas analogt som gällande rätt. Principen återfinns i 35 kap. 1 §, 1 st RB. Den lyder:

Rätten skall efter samvetsgrann prövning av allt som förekommit avgöra vad i målet är bevisat.

Den uttryckta principen innebär att det saknas begränsningar i fråga om de bevismedel som får användas, (fri bevisföring) och att rätten fritt kan bedöma bevisvärdet av den förebragta bevisningen (fri bevisvärdering). Värdningen är, som jag tidigare nämnt av särskild betydelse eftersom den avgör om den ifrågasatt bevisbördan är uppfylld eller ej. Dock ska erinras om att bevisföringen inom taxeringsrätten till största del är skriftlig, och därmed inte i praktiken lika fri som i exempelvis i brottmål. I den senare typen av process väger rätten in i bevisvärderingen vittnens sätt att tala och uppträda, något man kanske i viss mån går miste om i taxeringsprocessen på grund av det övervägande skriftliga förfarandet.⁵⁰

4.2.7 Placering av bevisbördan

Två intressen står i förgrunden när det gäller placeringen av bevisbördan: det allmännas kontrollintresse och den enskildes skyddsintresse. Normalt vilar bevisbördan på det allmänna när det gäller betungande beslut och på den skattskyldige när det handlar om att den enskilde försöker utverka en förmån i skattehänseende. Det ankommer då på den skattskyldige att visa att han är berättigad till den aktuella fördelen eller förmånen. I Fitzgers kommentar till Rättegångsbalken framgår att parternas varierande möjligheter att säkra bevisning skall tillmätas stor betydelse när det gäller att fastställa bevisbördans placering.⁵¹ Leidhammar för ett liknande resonemang som är inriktat på skatterättens specifika problematik med intäkter och kostnader. Han menar att bevisbördan för intäktssidan normalt åvilar det allmänna eftersom det är lättare för en myndighet att visa att den skattskyldige haft något än det är för den skattskyldige att visa att han inte haft något. Det motsatta torde gälla kostnadssidan där det således ankommer den skattskyldige att framlägga stöd för fakta att faktiska kostnader har förekommit. Anledningen är att den skattskyldiges större möjlighet att disponera över relevant bevismaterial.⁵² Den gemensamma nämnaren är den praktiska inställningen till bevisbördans placering; den som förfogar över bevismaterial eller är den som antas har lättast att bevisa något har alltså bevisbördan är också skyldig att göra så om denne inte vill riskera att förlora processen.

⁵⁰ Ledhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål s. 41-43

⁵¹ Fitzger, Peter, Rättegångsbalken II, del 3, s. 35:12

⁵² Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål s. 71-72

Den allmänna uppfattningen om bevisbördan i taxeringsmål har sin grund i presumtionen om den på heder och samvete och under straffansvar inlämnade deklarationens riktighet.⁵³ Taxeringsmål uppkommer i regel på grund av att det allmänna valt att angripa en uppgift i den skattskyldiges deklaration. I sådana fall bör bevisbördan i första hand vila på det allmänna. Det är tillräckligt att det allmänna kan framställa det som sannolikt att de av den skattskyldiges lämnade uppgifter är oriktiga. Om det allmänna kan uppfylla detta krav går bevisbördan över på den skattskyldige, såsom jag ovan redogjort. Denne åläggs då att genom framläggande av fakta och i förekommande fall utredningsunderlag motbevisa Skatteverkets påståenden.

I fall där ingen av parterna kan sägas ha mer eller mindre lätt att fullgöra sitt bevisåtagande kan den så kallade överviktsprincipen aktualiseras. Principen innebär i korthet att det påstående med störst sannolikhetsvärde läggs till grund för domen. Domen grundas alltså på en slags sannolikhetsövervikt.⁵⁴

4.2.8 Skattskyldig och bevisbörda

Handläggning av taxeringsärenden styrs främst av förvaltningslagen (SFS 1986:223), taxeringslagen (SFS 1990:324) och skattebetalningslagen (SFS 1997:223). Förvaltningslagen är enligt dess 3 § subsidiär i förhållande till avvikande föreskrifter i lag eller förordning. Rättskipningen i domstol i skattemål styrs i länsrätt, kammarrätt och Regeringsrätten främst av förvaltningsprocesslagen (1971:291) samt taxeringslagen och skattebetalningslagen.⁵⁵

För yrkanden och faktiska uppgifter som den skattskyldige åberopar i deklarationen skall det finnas ett underlag, annars beslutar Skatteverket besluta om skönstaxering, 4 kap. 3 § TL.

Eftersom deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten är långtgående finns det ett starkt incitament att vid beskattningen ”säkra” bevisning i händelse av en närmare granskning. Den skattskyldiges handlande påverkas alltså i hög grad av hur skattereglerna är utformade. Detta är å andra sidan inte något som principiellt skiljer taxeringsmål från andra typer av domstolsprocesser, låt vara att kraven på den skattskyldige att lämna information till skattemyndigheten i regel förstärker hans intresse av att säkra bevisning. På avdragssidan finns genomgående ett starkare intresse än på inkomstsidan att fundera över vilken bevisning som kan behövas inför beslut om taxeringen. Här kan pekas på åtminstone tre grundläggande förklaringar till detta förhållande.

1. För det första finns ett utbrett intresse hos de skattskyldiga av att inte behöva betala mer skatt än vad som är föreskrivet. Den skattskyldige ser det

⁵³ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 146

⁵⁴ Ibid s. 96

⁵⁵ Almgren, Karin, Leidhammar, Börje Skatteförfarandet s. 3:1:1-3:1:3

ofta som en fördel att betala en så låg skatt som möjligt. Detta torde gälla i ännu högre grad i företagssammanhang där exempelvis press från aktieägarna att leverera ett bra resultat i förlängningen leder till att företag vanligtvis vill betala så lite skatt som möjligt.

2. För det andra medverkar mer sällan tredje man (i detta sammanhang åsyftas främst kreditinstitut och banker) genom att lämna kontrolluppgifter till skattemyndigheterna om olika kostnader den skatteskyldige haft.

3. För det tredje har den skattskyldige oftast en bättre utgångspunkt när det gäller att bevisa kostnader för vilka avdrag yrkas. Ofta är det lättare att påverka avdragssidan än inkomstsidan, vilket gör den förra särskilt intressant, i synnerhet när det gäller internttransaktioner i multinationella företag. Den skattskyldige har i hög utsträckning krav att på egen hand presterar nödvändig bevisning för att kostnaderna förekommit i verkligheten om yrkat avdrag vägras.⁵⁶

I taxeringsmål skall rättens avgörande grundas på vad handlingarna innehåller och vad i övrigt förekommit i målet, 30 § första stycket FPL. I t.ex. tvistemål eller brottmål grundar sig däremot ofta avgörandet på vad som framkommit vid en muntlig, omedelbar och koncentrerad huvudförhandling. Det betyder att rätten på grundval av processmaterialet måste bilda sig en uppfattning om vad som ägt rum före målets anhängiggörande.⁵⁷ Någon helt säker uppfattning härom är ofta svårt att uppnå. Ofta måste rätten laborera med en större eller mindre grad av osäkerhet.⁵⁸ Likväl är rätten skyldig att träffa ett avgörande i målet oavsett hur stor eller liten den föreliggande osäkerheten är. Uppenbarligen behövs det vissa andra regler, vid sidan av de materiella, som rätten har behov av att använda i dömandet. Dessa andra regler är bevisbördereglerna. De avgör vad som behöver vara fastställt för att ett visst yrkande skall bifallas. De avgör också vem av parterna som har ansvaret för att ett visst rättsfaktum blir fastställt i processen eller med andra ord vem som bär nackdelen därav genom att förlora målet. Eftersom rätten endast har processmaterialet att hålla sig till i dömandet får bevisbördereglerna en avgörande betydelse. Fanns inte regler om betydelsen av att ett rättsfaktum blir fastställt, respektive inte fastställt i processen skulle rättsskipningen i själva verket vara otänkbar. Denna principiella slutsats gäller oavsett om målet handläggs i allmän domstol eller i en förvaltningsdomstol.⁵⁹

Tillämpningen av bevisbördereglerna medför inte en processuell plikt för den bevisskyldige att förebringa bevisning. Det beror på att bevisskyldigheten lika väl kan fullgöras genom att motparten tar fram relevant material, eller att rätten på eget initiativ anskaffar densamma. En annan sak är att det föreligger ett starkt intresse hos den bevisskyldige att klara ut vilka fakta det är som rätten kan komma att lägga till grund för

⁵⁶ Leidhammar, Börje Bevisprövning i taxeringsmål s. 71-72

⁵⁷ Ibid. s. 62

⁵⁸ Boman, Robert, Ekelöf, Per Olof, Rättegång IV s. 15

⁵⁹ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 63

domen och, om han vill vinna målet, att se till att dessa bevisas med tillräcklig styrka. Risken att förlora målet om bevisskyldig part underlåter att prestera den bevisning som krävs torde vara långt större jämfört med om han på eget initiativ förebringat tillräcklig bevisning.⁶⁰

4.2.9 Bevisbördan i taxeringsprocessen

När det gäller det allmänna aktualiseras bevisbördereglerna såväl under berednings- besluts som under processtadiet. Av avgörande betydelse i bevisrättsligt hänseende för den skattskyldige är att han under dessa stadier får klart för sig varför och på vilka grunder myndigheten agerar som den gör. Myndigheten har med andra ord en motiveringsskyldighet för de beslut som går part emot. I denna motiveringsskyldighet innefattas att skattemyndigheten beskriver hur bevisbördan har placerats, vilka beviskrav som tillämpats och hur bevisvärderingen har utförts. Detta är inte bara viktigt för om den skattskyldige vill överklaga, utan är även viktigt i rättssäkerhetshänseende.⁶¹

I förarbetena till TL understryks vikten av att skattemyndigheten lägger ned stor omsorg på utformningen av de omprövningsbeslut som innebär att den skattskyldiges yrkanden helt eller delvis lämnas utan bifall. Beslutsmotiveringen bör enligt departementschefen bemöta de argument som den skattskyldige fört fram och klart ange på vilken grund yrkanden lämnats utan bifall.⁶² Den skattskyldige måste med andra ord få klart för sig vad som är det avgörande vid en eventuell avvikelse som är till nackdel för den skattskyldige och varför.

Någon uppdelning av förfarandet i olika stadier, som sker inom den allmänna domstolsprocessen, förekommer inte i taxeringsmål. Åtgärder i taxeringsmål på utrednings- och beslutsstadier går ofta in i varandra.⁶³ I t.ex. tvistemål aktualiseras bevisbördereglerna under klart urskiljbara stadier; förberedelse, huvudförhandling och överläggning till dom.⁶⁴ I brottmål å andra sidan skall målet under förundersökningen beredas på ett sådant sätt att bevisningen kan förebringas vid huvudförhandlingen i ett sammanhang, RB 23 kap. 2 §. I FPL 4 § anges att sökande eller klagande bör uppge bevis som han vill åberopa och vad han vill styrka med varje särskilt bevis. En inskränkning i denna bestämmelse återfinns i FPL 37 § som fastställer att det finns begränsade möjligheter att åberopa nya omständigheter i Regeringsrätten. I förarbetena till 30 § andra stycket FPL, *av beslutet skall framgå de skäl som bestämt utgången i frågan*, framhålls att om bevisfrågan

⁶⁰ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 63

⁶¹ Ibid, s. 73

⁶² Prop. 1989/90:74 s. 301

⁶³ SOU 1964:27 s. 288

⁶⁴ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 75

utgör en springande punkt bör beslutet ge besked om vad domstolen funnit bevisat.⁶⁵

En dom i förvaltningsdomstol skall vara skriven så att den klargör vilka frågor domstolen prövat och varför de bedömts på det sätt som skett. En hänvisning till de skäl som åberopats av part i målet bör få förekomma endast då besvärsskriften är så entydig och klar, att domstolen inte anser sig kunna prestera bättre. Med utgångspunkt i gällande rätt skall därför domskälen, särskilt när de faktiska omständigheterna är omstridda, upplysa part om vem som haft ansvaret för att ett yrkande har bifallits eller avslagits (bevisbördan), vilket krav på bevisningen som gällt vid tillämpningen av de aktuella materiella reglerna (beviskravet) samt hur och varför den föreliggande bevisningen värderats på visst sätt (bevisvärdering).⁶⁶ När det gäller beviskravet bör domstolen använda en enhetlig terminologi som förklarar skillnaden mellan bevisfaktas olika bevisvärde och skillnaden mellan t.ex. bevisprövningen i ordinarie taxeringsmål och mål om eftertaxering. Särskilt betydelsefullt är det att domstolen strukturerar bevisningen så att bevisfakta klarläggs som samverkar respektive motverkar temats förekomst. Genom att klarlägga orsakssambanden mellan olika åberopade bevis och teman ökar förutsättningarna för parterna att kontrollera bärkraften i domstolens slutsatser. Frågor som rör redovisningen av bevisprövningen i skälen kan bli särskilt problematiska i vissa fall. Att redovisa motiven för sina värderingar, överväganden och slutledningar kan nämligen medföra svårigheter vid skönsmässiga bedömningar där sunt förnuft, intuition och en allmän rättskänsla kan vara avgörande.⁶⁷

4.3 Rättens utredningsansvar

4.3.1 Utredningen

Varken i RB eller i FPL är närmare definierat vad som menas med ”utredningen”. Ordet syftar inte enbart på bevisningen. Utredningsmaterialet i ett mål består i regel endast till liten del av verkligt bevismaterial. Huvuddelen utgörs av material som informerar om det är saken, frågan eller gärningen.

Bevisningen är i princip integrerad med utredningen, dock innehåller RB 35 kap. 6 § en särskild reglering av bevisningsansvaret. Det föreskrivs inledningsvis i nämnda paragraf att det ankommer på parterna att sörja för bevisningen. Därefter förklaras att rätten äger, om det är nödvändigt, rätt att självmant föranstalta om bevisning. Är saken sådan att förlikning ej är tillåten eller är fråga om ansvar för brott, som ej hör under allmänt åtal, får rätten dock inte utan framställning av part höra vittne, som ej förut hörts på

⁶⁵ Prop. 1971:30 s. 584

⁶⁶ Prop. 1991/92 s. 144 ff.

⁶⁷ Leidhammar. Börje, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 76

parts begäran, eller meddela föreläggande om företeende av skriftligt bevis. Detta innebär att rätten i ett indispositivt tvistemål eller i ett mål om ansvar för brott som hör under allmänt åtal efter eget diskretionärt bedömande kan ta initiativ till inhämtande av vilken bevisning som helst utöver den som parterna har förebringat. Klart är under alla förhållanden att när ”så utrett som dess beskaffenhet kräver” skall tolkas och tillämpas. Frågan om vilket beviskrav som skall ställas blir i detta fall en viktig faktor. För den allmänna processens del är beviskravet starkast i brottmål. Ingen får fällas till ansvar för brott utan att det med visshet gränsande sannolikhet visats att han är skyldig till brottet. Motsvarande princip anses gälla i brottmålsliknande förvaltningsmål.⁶⁸

I samband med att rättens verksamhet för ett måls utredning bör även erinras om två viktiga bestämmelser i RB 35 kap. 2§. De anger att för omständighet som är allmänt veterlig så krävs inte bevis samt att bevis inte heller fordras om vad lag stadgar. Bestämmelserna återspeglar ett specifikt utredningsansvar för rätten inte bara beträffande tillämpliga rättsregler och deras tolkning (*jura novit curia*) utan också i fråga om t.ex. lokala näringsgeografiska förhållanden, de allmänna samhällsförhållandena på en ort samt seder och bruk. I många förvaltningsmål spelar utredningen om ”vad som är allmänt veterligt” och om rättsläget den dominerande rollen, medan det förväntas av part att denne på ett uttömmande sätt utreder de faktiska omständigheterna som han åberopar som stöd för sin talan.⁶⁹

Eftersom förvaltningsrätten är så mångfacetterad innebär det en viss flexibilitet inom förvaltningsprocessrätten. Rent allmänt kan sägas att de förvaltningsmål som är tvåpartsmål av har inslag av den kontradiktoriska principen, medan i de mål som har mer officialprägel, såsom exempelvis skattemål, finns en mer processledande uppgift hos rätten.

⁶⁸ Wennergren Bertil, Förvaltningsprocess, s. 109

⁶⁹ Ibid s. 113

5 Praxis

Det finns en del rättsfall som gäller tillämpandet av korrigeringsregeln. Jag har valt två som jag tycker är relevanta eftersom det går att utläsa att Regeringsrätten tillämpar sig av vissa av de bevisbörderättsliga principer jag tidigare berört.

5.1 RÅ 1984 1:83 (Upjohn målet)

I detta rättsfall accepterade Regeringsrätten självkostnadsprisersättning och slog fast att korrigeringsregeln även är tillämplig på tjänster.

Målet behandlade transaktioner utförda mellan två systerbolag inom en läkemedelskoncern, varav det ena var svenskt och det andra var belgiskt. Det belgiska bolaget hade, till självkostnadspris, köpt marknadsföringstjänster av det svenska. Taxeringsintendenten menade att ett sådant avtal inte skulle ha träffats mellan två, av varandra, oberoende parter och att det egentliga syftet med det låga priset var att undvika beskattning i Sverige. TI yrkade därför att priset skulle korrigeras upp med en vinstmarginal på 10 % i enlighet med OECD:s skrivelse: "Transfer pricing and Multinational Enterprises".

I Regeringsrätten yrkade bolaget att taxeringen skulle fastställas i enlighet med den angivna självdeklaration (d.vs. utan 10 % vinstillägg) och i andra hand att om ett tillägg fastställdes skulle detta endast uppgå till 3 %.

I målet var ostridigt att bolagen var i intressegemenskap och att det svenska systerbolaget var skattepliktigt för inkomst i Sverige. Tvisten i målet gällde om de ytterligare kriterier var för handen som fodras för tillämpning av lagrummet (43 § kommunalskattelagen 1 mom, numera 14 kap, 19 § inkomstskattelagen), nämligen att prissättningen på bolagets tjänster på grund av avtalet blivit lägre än vad som skulle ha avtalats mellan två oberoende parter och att inkomsten att det svenska bolagets inkomst som en konsekvens härav blivit lägre. Regeringsrätten menade att det allmänna inte styrkt kravet på adekvat kausalitet mellan transaktionen och ett lägre resultat, utan menade att det senare kunde likaväl sammanhållas med lönekostnader, konkurrensförhållanden eller andra utmärkande drag inom branschen. Regeringsrätten undanröjde tidigare instansers dom och biföll den av klagandebolaget föreslagna taxeringen.

Den allmänna regel som gäller i bevisbördesammanhang är att den part som har lättast att frambringa bevisning också har bevisbördan. I taxeringssammanhang är det oftast den skattskyldige. Av utgången att döma i Upjohn-målet innebär det inte att det allmänna kan förvänta sig att

motparten ska sköta all bevisning. Vad regeringsrätten tycks ha menat är att TI varken beaktat en för en prisbedömning relevanta omständigheter eller gjort en adekvat prisutvärdering och biföll därför bolagets yrkande.

5.2 RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet)

Frågan i målet var om AB Svenska Shell för beskattningsåren 1976-1981 hade betalt ett för högt pris till ett annat företag (SIPC) inom Shell-koncernen för råolja och frakter. Bland annat fann Regeringsrätten att helheten i ett avtal med flera delkomponenter var avgörande. Varje beskattningsår fick inte ses isolerat, utan som resultatet av en långsiktig affärsstrategi. Regeringsrätten krävde att en längre tidsperiod granskades och menade att det många gånger var mer i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen av prissättningen på de långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats. En annan central för prisjämförelser fråga var hurvida SIPC hade ställningen av en självständig mellanhand med anspråk på en egen vinstmarginal eller om bolaget endast hade fungerat som ett koncerngemensamt serviceorgan inom Shellkoncernen. SIPC:s verksamhet bedömdes vara sådan att en handelsmarginal var motiverad. Vidare menade domstolen att de metoder som fastställts i OECD:s rapport i relevanta delar kan tjäna till ledning vid tolkningen av KL 43 § 1 mom. (dåtidens motsvarighet till IL 14 kap. 19 §). Att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskap läggs i princip på näringsidkaren. KR framhöll följande om bevisbördans placering och företagets medverkan vid en internprissättningsutredning:

”Vid tillämpningen av 43 § 1 mom. KL i den lydelse, som lagrummet hade under de beskattningsår det nu gäller, är det allmänna som primärt har bevisbördan för att de förutsättningar, som stadgandet uppställer för korrigeringsregeln av den skattskyldiges inkomst, är uppfyllda. Beviskravets styrka är den som allmänt gäller i skattemål. Vid den närmare bedömningen blir bevisbördans fördelning mellan det allmänna och den enskilde i viss mån nyanserad. Såsom framgår av förarbetena till bestämmelsen medför den omständigheten, att bevisbördan i princip ligger hos taxeringsmyndigheterna, inte att företagen fritas från skyldigheten att lämna de upplysningar och det material som behövs för bedömningen av om paragrafen är tillämplig. Underlåter den skattskyldige utan godtagbara skäl att uppfylla denna uppgiftsskyldighet kan detta enligt kammarrättens mening lända honom till nackdel vid bevisbedömningen.”

Det allmänna har alltså fortfarande, primärt sett, bevisbördan för att uppfylla rekvisiten i korrigeringsregeln, men ett undantag görs i detta specifika fall. Anledningen torde vara koncerninterna prisavvikelser kan motiveras med affärsmässiga skäl. En märklig situation skulle uppstå om det allmänna tillåts bestämma och specificera vad som utgör affärsmässiga skäl. Det skattemässiga kravet på förutsägbarhet skulle bli lidande, vilket i sin tur

skulle kunna inverka negativt på handeln.

6 Analys

Reglerna för bevisbörda i svensk rätt är mödosamma att få en helhetsbild kring eftersom det finns få regler som klart och tydligt fastställer bevisbördans placering. Det ligger kanske i sakens natur att placeringen av bevisbördan kantas av ett ad hoc-synsätt, eftersom omständigheterna som kringgärdar två fall sällan är exakt lika. Den genomgående hållningen inom doktrin och praxis är pragmatisk; den som har bäst möjligheter att bevisa något har också bevisbördan att göra så. Följaktligen har företagen fått bevisbördan för kostnadssidan i skattemål. Dock, har det visat sig, är det inte alltid varit lätt att definiera vad en kostnad är, särskilt inte för multinationella koncerner, vilket är bakgrunden till uppkomsten av dokumentationsskyldigheten.

Tanken bakom regelverket är att när beviskravet är uppfyllt vandrar bevisbördan över till motpart. Lyckas denna i sin tur nå till beviskravet vandrar bevisbördan återigen över till där den var ursprungligen. Det grundläggande problemet, som jag har uppfattat det, är svårigheten att avgöra när ett visst beviskrav är uppfyllt. I den bästa av alla världar borde ett sådant avgörande vara baserat på en statistisk eller vetenskaplig undersökning. Verkligheten ser ofta helt annorlunda ut. Jag förmodar att rätten av tidsmässiga, processekonomiska och praktiska skäl helt enkelt gör en skönmässig bedömning av om det aktuella beviskravet är uppfyllt. Det är därför inte orimligt att anta att ett stort utrymme för oprecisa bedömningar existerar. I vissa fall är det lätt att säga att något är sannolikt och något annat inte är sannolikt. Svårigheterna uppstår, som alltid, i gränsfallen. Var går den undre och övre gränsen mellan exempelvis sannolikt och antagligt? I slutändan blir det en fråga om semantik och en skönmässig bedömning i fråga om beviskravet, vilket måste ses som klart negativt för kravet på förutsägbarhet inom skatterätten.

Som tidigare har nämnts förekommer det en mängd uttryck i svensk rätt för att ange bevisstyrkan, utöver de jag nämnt i denna uppsats. Exempel på sådana är: skäligen kan befaras, får antagas, måste antagas, anledning till antagande och synnerliga skäl. Det förefaller vanskligt att laborera med ett så stort antal bevisgrader, eftersom dess innebörd är så vag. Ju fler uttryck man rör sig med, desto svårare blir det att avgöra bevisningens tillräcklighet. Dessutom uppstår ytterligare förvirring då dessa uttryck ibland är synonyma. Risken är att skillnad i uttryckssätt uppfattas som en skillnad i betydelse. Man bör följaktligen begränsa sig till ett fåtal standardiserade uttryckssätt, som även kan begagnas för att beteckna den förebragta bevisningens styrka.

En annan intressant aspekt som aktualiseras i en enpartsprocess är intressekonflikten mellan en myndighets utredningsmässiga skyldighet att vara objektiv samt parts tendens att vara subjektiv. Det är mänskligt att vilja framställa sin sak i en så positiv dager som möjligt. Av den anledningen

tycker jag att dokumentationskraven kan fylla en funktion, eftersom de tydligt anger vad som ska dokumenteras.

Ur lagstiftarens synpunkt är multinationella transaktioner inte något som uppmuntras eftersom det betraktas som en metod som företag använder sig av för att utnyttja skatteskillnader mellan olika länder. Tanken är att åstadkomma en lägre beskattning genom att förflytta vinstmedel till ett lågskatteländ. Skattebasen urholkas därmed. Syftet med dokumentationsskyldigheten är att förhindra, eller åtminstone förminska, den här typen av transaktioner. Samtidigt ska sägas att alla internttransaktioner inte har syftet att undvika beskattning. Att uppställa begränsningar i en multinationell koncerns möjligheter att flytta tillgångar mellan länder kan innebära en minskad finansiell flexibilitet, vilket kan ses som en inskränkning av tanken om EU:s inre marknad. En av de grundläggande tankarna med EU är att ska finnas fri rörlighet för varor, tjänster, *kapital*, och personer. Dokumentationsskyldigheten innebär en svårighet för en koncern att flytta tillgångar från ett land till ett annat och det är därför berättigat att fråga om det rörligheten för kapital är lika fri som den var innan dokumentationsskyldigheten infördes.

I proposition 2005/06:169 på sidan 102 går att läsa följande stycke: ”*syftet med dokumentationsplikten är inte att tillämpningen i sak skall ändras. Inte heller avses någon förändring av bevisbördan för att en felprissättning har ägt rum. Det är fortfarande Skatteverket som har den primära bevisbördan för detta*”. Men kan man fortfarande prata om att en bevisbörda existerar för Skatteverket om man lagstiftar att företagen ska bidra med en så pass detaljerad redogörelse för sin verksamhet och dess transaktioner som dokumentationsplikten faktiskt utgör? Och hur samspelar detta med officialprincipen och myndigheters utredningsansvar? Är det inte snarare de facto så att dokumentationsskyldigheten i praktiken innebär att bevisbördan nu, till övervägande del, vilar på det allmännas motpart, det vill säga de företag som har ägnat sig åt gränsöverskridande internttransaktioner?

Jag vill understryka att, den enligt mig, verkligt intressanta frågan inte är om en intressegemenskap föreligger, utan i stället om en felprissättning har ägt rum. Metoden med olika schablonbelopp, som fastslagits LSK 19 kap 2b § tror jag kommer att visa sig tungrodd och trögrörlig. Jag tycker det är en osmidig lösning på en fråga som egentligen inte har något svar. Jag tror att det är fel av lagstiftaren att försöka definiera ett marknadspris på det sätt som krävs i dokumentationsskyldigheten. Personligen är jag av den åsikten att lagstiftaren borde, vid värderingen av en tillgång som säljs inom en koncern, utgå ifrån det bokföringsmässiga restvärdet. Det skulle vara mer objektivt och tydligt än att hålla på och laborera med schablonbelopp och marknadspriser.

Anledningen till att förslaget om omvänd bevisbörda som lades 1980 inte antogs var att förslaget ansågs allvarligt kunna försvåra seriösa transaktioner. Dokumentationsskyldigheten skulle kunna ses ett slags kringgående av det beslutet. Om ett lagrum fastslår att det allmänna har

bevisbördan för ett visst rättsfaktum och ett annat lagrum fastslår att en part ska bidra med allt material som behövs för att motparten ska uppfylla beviskravet – vem har då den faktiska bevisbördan? Min slutsats är det viktigt att upprätthålla en distinktion mellan bevisbördan och arbetsbördan som det innebär att uppfylla bevisbördan. Att leva upp till ett beviskrav är ett bredare begrepp än att endast leverera dokumentation. Samtidigt har det allmännas utgångspunkt för att kunna klara bevisbördan förbättrats. På så sätt skulle man kunna säga att bevisbördan, i viss mån, skjuts över på den skattskyldige. Dokumentationsskyldigheten underlättar emellertid uppfyllandet av denna bevisbörda. Dokumentationsskyldigheten innebär därför, enligt min åsikt, att bevisbördan i praktiken till viss del har skjuts över på näringsidkaren.

En annan fråga som inställer sig rör själva syftet med dokumentationsskyldigheten. I rättsfallet fastställs bland annat den skattskyldiges medverkandeskyldighet. De uppgifter som en korrekt utförd dokumentation ska innehålla torde, vid anmodan av rätten, funnits tillgängliga redan innan kravet på dokumentation infördes. Dokumentationsskyldigheten kommer på inget sätt förhindra interprissättningsproblematiken. Den kommer alltid att finnas, så länge det finns en fri kapitalrörlighet och skillnader i skattenivåer. Eventuellt kan den verka kontraproduktivt om det allmänna invaggas i en falsk känsla av kontroll. De stora vinnarna kommer att vara skattekonsulterna som får ytterligare en tjänst att debitera för.

Käll- och litteraturförteckning

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Offentligt tryck

Prop. 1927:102

Prop. 1965:126

Prop. 1971:30

Prop. 1982/83:73

Prop. 1989/90:74

Prop. 1991/92

Prop. 2005/06:169

SKVFS 2007:1

SKV M 2007:25

SOU 1964:27 s. 288

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

Litteratur

Litteratur

Boman, Robert, Ekelöf, Per Olof, Rättegång IV, sjätte upplagan, Nordstedts juridik, Stockholm, 2002

Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skatteförfarandet, supplement 21 Nordstedts Juridik, Stockholm, 2009

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

Fitger, Peter, Rättegångsbalken II, del 3, supplement 65, Nordstedts Juridik, Stockholm 2010

Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Börje Leidhammar och Fritzes förlag, Stockholm, 1995

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

Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocess, Fritzes Förlag AB, tredje upplagan Stockholm 1995

Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, tredje upplagan, 2002, s 90

Artiklar

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

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

Leijonhufvud, Margareta, Dokumentationskrav vid internprissättning, svensk Skattetidning, 2007:2

Lindström Annika, von Koch, Nils, Förslag till informations- och dokumentationsskyldighet för internprissättning, Svensk Skattetidning 2003:5

Internet

Skatteverkets meddelanden SKV M 2007:25 (sidhänvisningarna gäller pdf-filen)

Direktlänk:

<http://www.skatteverket.se/download/18.76a43be412206334b89800016996/SKVM+2007.25.pdf>

Rättsfallsförteckning

RÅ 1984 1:83

RÅ 1991 ref. 107