



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Claudia Rojas Bustamante

En jämförande analys av de
svenska och danska
dokumentationskraven vid
internprissättning

Examensarbete
30 högskolepoäng

Christina Moëll

Skatterätt

Vt
2008

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
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 Allmänt om armlängdsprincipen	7
2.3 Armlängdsprincipen inom OECD	8
2.3.1 OECD:s beräkningsmetoder	8
2.4 Korrigeringsregeln	10
2.5 Armlängdsprincipen i dansk rätt	12
3 DOKUMENTATIONSKRAV I INTERNATIONELL SKATTERÄTT	13
3.1 Inledning	13
3.2 OECD:s internprissättningsdokumentation	13
3.3 European Transfer Pricing Documentation	14
4 DOKUMENTATIONSKRAV I SVENSK SKATTERÄTT	16
4.1 Inledning	16
4.2 Den nya lagstiftningen	16
4.2.1 Rättssubjekt som skall upprätta en skriftlig dokumentation	17

4.2.1.1	Ägande	17
4.2.1.2	Kontroll	17
4.2.2	Proportionalitet	19
4.2.3	Innehållet i dokumentationen	19
4.2.3.1	En beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten	19
4.2.3.2	Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna	20
4.2.3.3	En funktionsanalys	20
4.2.3.4	En beskrivning av vald prissättningsmetod	21
4.2.3.5	En jämförbarhetsanalys	21
4.2.4	Transaktioner av mindre värde	21
4.2.5	Sammanställning	22
4.2.6	Bevisfrågor	22
4.2.7	Sanktioner	23
5	DOKUMENTATIONSKRAV ENLIGT DANSK SKATTERÄTT	24
5.1	Inledning	24
5.2	Formel transfer pricing laggivning	24
5.2.1	Rättssubjekt som omfattas av upplysnings- och dokumentationsplikt	25
5.2.2	Innehållet i dokumentationen	26
5.2.2.1	En beskrivning av koncernen och de affärsmässiga aktiviteterna	27
5.2.2.2	En beskrivning av de kontrollerade transaktionerna	27
5.2.2.3	En jämförbarhetsanalys	28
5.2.2.4	Implementering av prissättningen och skriftliga avtal	28
5.2.3	Begränsad dokumentationsplikt	28
5.2.4	Sammanställning	29
5.2.5	Bevisfrågor	29
5.2.6	Sanktioner	30
6	EN JÄMFÖRANDE ANALYS MELLAN DE SVENSKA OCH DANSKA DOKUMENTATIONSKRAVEN	31
6.1	Inledning	31
6.2	Armlängdsprincipen	31
6.3	Dokumentationskraven	32
6.4	Mindre verksamheter	35
6.5	Sanktioner och bevisbörda	36
7	SLUTSATS	38
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	39

Summary

On January 1, 2007 Sweden introduced documentation requirements of multinational companies' transfer pricing. The issues with transfer pricing had attracted international attention and many states had already introduced transfer pricing documentation in their legislation. Denmark had earlier imposed requirements on such documentation. This essay will therefore deal with the Swedish and Danish transfer pricing documentation. The aim is to examine each country's regulation and then compare them. Documentation requirements are also compared with internationally accepted documentation to see if Sweden and Denmark follow these guidelines. Further on the most common transfer pricing methods will be described advocated by the OECD.

Transfer pricing matters can be very complex and diverse in nature, which is also reflected in the discussions associated when the legislation were introduced. On the one hand, you want to protect the tax base, and on the other hand you don't want to burden companies with too many administrative tasks. This way of thinking is found in the view of proportionality, which has influenced both states regulation. Based on this view of proportionality both Sweden and Denmark have introduced a similar mandatory transfer pricing documentation and in the latter case, even a duty of disclosure.

Documentation requirements are certainly a burden for both companies and tax authorities, but the positive effect on more efficient tax control and states better defending their tax bases are factors that both states taken into account when formulating each national transfer pricing documentation.

Sammanfattning

Sverige införde den 1 januari 2007 dokumentationskrav av multinationella företags internprissättning. Internprissättningsproblematiken hade uppmärksammats internationellt och många stater hade redan infört dokumentationskrav i sina lagstiftningar. Danmark hade nio år tidigare infört krav om dokumentation. Denna uppsats kommer således behandla de svenska och danska dokumentationskraven. Syftet är att utreda respektive lands bestämmelser för att sedan jämföra dem. Dokumentationskraven jämförs även med internationellt accepterade dokumentationskrav för att se om Sverige och Danmark följt angivna riktlinjer. Vidare redogörs även de vanligaste interprissättningsmetoderna som förespråkas av OECD.

Frågor om interprissättning kan vara av väldigt komplexa och skiftande natur, något som också visar sig i den diskussion som funnits i samband med lagstiftningens införande. Å ena sidan vill man skydda staternas skattebas och å andra sidan vill man inte betunga företagen med alltför många administrativa uppgifter. Balansgången visar sig främst i den proportionalitetstanke som återfinns i båda dessa staters bestämmelser. Utifrån den har Sverige och Danmark infört en snarlik tvingande dokumentationsskyldighet och i det senare fallet även en upplysningsplikt.

Dokumentationsskyldigheten innebär utan tvekan ett merarbete för både företagen och skattemyndigheterna, men den positiva effekten av att skattekontrollen effektiviseras och att staterna bättre kan försvara sin skattebas är faktorer som i högre grad beaktats vid utformningen av dokumentationsskyldigheten.

Förord

Jag vill börja med att tacka min handledare Christina Moëll för sitt tålamod och den hjälp jag fått med skrivandet av den här uppsatsen. Sedan vill jag tacka min goda vän och kursare Ericka som alltid stöttat och funnits där för mig.

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen
Dokumentations- bekendtgørelsen	Skatterådets bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06
EUTPD	European Transfer Pricing Documentation
Föreskrifterna	Skatteverkets författningssamling 2007:1 (SKVFS 2007:1)
IL	Inkomstskattelagen
LL	Ligningsloven
LSK	Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Skatteverkets meddelande	Skatteverkets meddelande 2007:25 (SKV M 2007:25)
SKL	Skattekontrollloven
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den 1 januari 2007 införde Sverige bestämmelser om dokumentationsskyldighet avseende prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Dessförinnan hade Sverige till skillnad mot andra OECD- och EU-länder inte infört några uttryckliga dokumentationskrav i sin lagstiftning. Danmark hade nio år tidigare infört en tämligen omfattande lagstiftning inom området. Internationellt sett hade intresset för frågor om dokumentationskrav vid tillämpning av armlängdsprincipen funnits under en längre tid. De internationella företagens roll på världshandeln hade alltmer ökat, vilket ökade trycket för att skattemässigt följa armlängdsprincipen vid koncerninterna gränsöverskridande transaktioner. Den svenska regeringen anförde att en lagstadgad dokumentationsskyldighet skulle effektivisera Skatteverkets skattekontroll samt att företagen på ett bättre sätt skulle känna till vad som krävs av dem.

1.2 Syfte

Av de svenska förarbetena kan det utläsas att dokumentationsskyldigheten skall präglas av proportionalitet. Samtidigt som man vill skydda svenska skatteintressen på ett adekvat sätt, så skall kraven om dokumentation vägas mot kostnaden och den administrativa börda som det innebär för företagen. Har denna proportionalitetstanke medfört en mildare eller hårdare reglering i Sverige jämfört med Danmark? Syftet med denna uppsats är att beskriva och utreda de svenska och danska dokumentationskraven för att sedan besvara ovannämnda fråga. Min intention är att beröra de områden där våra regler väsentligt skiljer sig åt.

1.3 Disposition

Denna uppsats är indelad i sex kapitel. I kapitel två ges en introduktion till ämnesvalet, dvs. internprissättning. Här förklaras vad armlängdsprincipen är och de olika metoder som finns för att räkna ut armlängdspriset. Därefter följer respektive stats nationella bestämmelser. Kapitel tre behandlar dokumentationskraven i den internationella skatterätten. I de därpå följande kapitlen, fyra och fem, lämnas en redogörelse för dokumentationskraven i Sverige och Danmark. I kapitel sex avslutas uppsatsen med en jämförande analys av de svenska och de danska dokumentationskraven. Detta för att se om Sverige fått en mildare eller hårdare reglering än grannlandet Danmark.

1.4 Metod och material

Min uppsats bygger på de rättskällor som jag ansett är relevanta för arbetets syfte. Jag har därför använt mig av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin som finns inom detta ämne. I min undersökning började jag med att läsa litteratur och lagtext för få en omedelbar överblick. För att komma ämnet mer på djupet och få en bättre bild av lagstiftningen studerade jag därför förarbeten och praxis från Skatteverket. Vidare läste jag artiklar av diverse svenska författare som med sina åsikter i ämnet hjälpt mig att analysera och jämföra de svenska och danska bestämmelserna.

1.5 Avgränsning

Internprissättning kan behandlas utifrån såväl ett juridiskt som ett ekonomiskt perspektiv. Eftersom uppsatsen behandlar de svenska och danska dokumentationskraven kommer detta arbete utgå ifrån ett juridiskt perspektiv och fokusera främst på de lagar som gäller inom detta område dvs. Inkomstskattelagen (IL) och Ligningsloven (LL). Årsredovisningslagen (ÅRL) och Bokföringslagen (BFL) inom det ekonomiska perspektivet kommer därför ej att behandlas.

2 Internprissättning

2.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är att i korthet redogöra för den internprissättningsproblematik som råder på den internationella marknaden samt att förklara de internationella regler och principer som är knutna till internprissättningen i internationell, svensk och dansk skatterätt.

Under de senaste decennierna har de internationella företagens roll inom världshandeln alltmer ökat. Avregleringar av de finansiella marknaderna har bland annat lett till ett mer internationaliserat ägande. Mot bakgrund av att multinationella företag sinsemellan företar transaktioner över nationsgränser får företagens internprissättning av varor och tjänster en stor betydelse för berörda staters skatteunderlag.¹ Inom en intressegemenskap, såsom en koncern, kan det ligga i sakens natur att andra hänsynstaganden än strikt affärsmässiga beaktas vid affärer. Denna internprissättningsproblematik har uppmärksamrats både i Sverige och internationellt, vilket lett till att ett flertal stater stiftat lagar om krav på information och dokumentation vid internprissättning. Informationen i fråga skall således på ett lättare sätt möjliggöra en bedömning av huruvida företagens internprissättning överensstämmer med de internationellt vedertagna principer som råder.

Skälen till olika former av inkomstöverföringar inom närstående företag skiftar. När det gäller internprissättning kan motiven vara att vinsterna som genereras inom koncernen samlas i det land som har den mest förmånliga skattelagstiftningen. Ett annat skäl är att företagen vill minska den totala skatten genom att överföra överskottet i ett vinstgivande bolag till ett underskottsbolag som befinner sig i ett annat land.²

2.2 Allmänt om armlängdsprincipen

Inom den internationella skatterätten är armlängdsprincipen (the arm's length principle) en allmänt vedertagen princip vars mål är att upprätthålla en godtagbar standard vid affärer inom en företagsgrupp. Den utgår från att de kommersiella och finansiella transaktionerna i en intressegemenskap skall vara baserade på samma villkor som skulle ha tillämpats mellan två oberoende bolag, dvs. på marknadsmässiga villkor. Det skall inte vara möjligt att flytta vinster från en stat till en annan genom en oriktig prissättning (över- eller underprissättning).³ Skulle en sådan prissättning som avviker från denna norm ändå ske kan effekten därav komma att ifrågasättas och inkomsterna komma att justeras.

¹ Prop. 2005/06:169, s. 87f.

² Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 127.

³ Prop. 2005/06:169, s. Sidans nummer saknas.

2.3 Armlängdsprincipen inom OECD

Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, är en internationell organisation med 30 medlemsländer som verkar för att underlätta för stater att förstå och möta nya problem på världsmarknaden. För att främja fri handel och stimulera ekonomisk tillväxt hos medlemsländerna försöker OECD få nationella och internationella policys att samstämma. Ett område, som detta arbete berör, är medlemsstaternas olika skattesystem. Asymmetri i de olika skattesystemen kan medföra en eventuell dubbelbeskattning, vilket kan vara ett hinder för en fri rörlighet av varor, tjänster och kapital över nationsgränserna. Därför gav OECD ut ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”. I dessa riktlinjer finns en modell för skatteavtal som skall ligga till grund när sådana avtal ingås mellan staterna. Modellavtalet är inte på något sätt bindande men har fått stor genomslagkraft när dubbelbeskattningsavtal ingås. Armlängdsprincipen återfinns i art 9 punkt 1 i avtalet och har följande lydelse:

”I fall då

- a. ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller*
- b. samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iaktas 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 grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överrensstämmelse därmed.”⁴

2.3.1 OECD:s beräkningsmetoder

I kapitel II och III i OECD:s riktlinjer finns det fem metoder som kan användas vid prissättning mellan företag i intressegemenskap. Kapitel II beskriver de traditionella transaktionsbaserade metoderna, vilka är *marknadsprismetoden (CUP)*, *kostnadsplusmetoden (Cost plus)* samt *återförsäljningsprismetoden (RPM)*. Kapitel III beskriver de återstående två metoderna, som utgörs av de s.k. transaktionsbaserade vinstmetoderna, vilka är *vinstfördelningsmetoden (PSM)*, och *nettomarginalmetoden (TNMM)*.

⁴ 1977 års svenska översättning av modellavtalet i Handledning för internationell beskattning 2008, s. 251.

Dessa metoder är inte uttömmande och därför kan andra metoder komma ifråga. Icke desto mindre skall de alltså överensstämma med armlängdsprincipen.⁵

Marknadsprismetoden fokuserar på marknadspriset för jämförbara varor, tjänster m.m. Likheter i kvantitet och kvalitet för varor, typ och omfattning av tjänster är faktorer som analyseras för att utröna om det är jämförbart. För att fastställa om transaktionerna är i enlighet med armlängdspriset kan jämförbara transaktioner mellan det undersökta företaget och ett företag som inte är närstående jämföras med transaktioner mellan det undersökta företaget och dess dotterbolag (intern jämförelsetransaktion). Ett annat fall är då transaktionen berör två oberoende företag som är fristående från det undersökta företaget (extern jämförelsetransaktion).⁶

Återförsäljningsprismetoden används främst på försäljnings- och distributionsverksamheter. Denna metod kännetecknas av att vara indirekt då den utgår från det pris en produkt köpts för från en närstående säljare och som säljs vidare till en oberoende köpare. Efter att återförsäljningspriset minskas med en lämplig bruttovinst; kostnad och vinstpåslag för återförsäljaren, erhålls armlängdspriset för den ursprungliga överlåtelsen inom företagen. Metoden är inte lämplig att använda när en vara förädlas eller i de fall en vara tillförts ett inarbetat varumärke som ger ett ökat värde i återförsäljningsledet. En svårighet med denna metod är att uppskatta en korrekt bruttovinstmarginal.⁷

Den tredje och sista transaktionsbaserade metoden, *kostnadsplusmetoden*, är liksom den förra en indirekt metod. Utgångspunkten för beräkningen av armlängdspriset mellan säljaren och den närstående köparen är säljarens kostnad för anskaffande av råvaror eller halvfabrikat samt produktionskostnaden för den färdiga produkten med ett tillägg för en skälig vinst. Metoden är kostnadsinfluerad och beaktar därför marknadens svängningar mindre väl. Eftersom att kostnadsredovisningen varierar från land till land kan det vara svårt att fastställa ett relevant kostnadsunderlag. Därför är det viktigt att inte endast de direkta kostnaderna tas med utan också de indirekta.⁸

I de fall när det saknas jämförbara transaktioner mellan fristående företag eller att tillgängliga uppgifter inte är tillräckligt tillförlitliga, kan det vara svårt att tillämpa de traditionella transaktionsbaserade metoderna. En betydelsefull faktor i prissättningsarbetet kan då istället vara vinstmarginaler. I Skatteverkets rapport om internprissättning påpekas det att även om det funnits svårigheter att hitta jämförbart material får det ej leda till att vinstmetoderna tillämpas med automatik.⁹

⁵ SKV M 2007:25, stycke 4.7.1, SKAT: S.I.2.7.2 Transfer pricing.

⁶ SKV M 2007:25, stycke 4.7.2, SKAT: S.I.2.7.2.1 Transfer pricing.

⁷ SKV M 2007:25, stycke 4.7.3, SKAT: S.I.2.7.2.2 Transfer pricing

⁸ SKV M 2007:25, stycke 4.7.4.

⁹ SKV M 2007:25, stycke 4.7.5.

Vinstfördelningsmetoden utgår från att interna vinster som uppkommer vid transaktioner mellan närstående företag fördelas sinsemellan på ett ekonomiskt välgrundat sätt. I ett första steg skall det fastställas en vinst som uppkommer i en viss transaktion när två eller flera närstående företag samarbetar. Sedan fördelas den sammanlagda vinsten som uppstått genom samarbetet på ett sådant sätt som skulle ha skett om företagen inte hade varit närstående. I steg två beräknas vinstfördelningen antingen enligt bidragsmetoden ("contribution analysis"), eller restvärdemetoden ("residual analysis"). Bidragsmetoden består av två moment där det första är att identifiera den gemensamma vinsten och det andra är att fördela vinsten till varje part efter utförda funktioner eller respektive parts bidrag till vinsten. Restvärdemetoden följer samma första steg som bidragsmetoden. Däremot skiljer sig det andra steget i och med att vinsten fördelas till varje part efter respektive parts utförda "rutinfunktioner". Därefter fördelas kvarvarande vinst efter innehavet av immateriella tillgångar. En fördel som redovisas i riktlinjerna är att vinstfördelningsmetoden inte är direkt beroende av jämförelsetransaktioner. En nackdel är att den externa informationen som används kan ha en sämre anknytning till de gemensamma transaktionerna.¹⁰

Slutligen innebär *nettomarginalmetoden* att nettovinstmarginaler jämförs med motsvarande marginal som det undersökta företaget uppnått vid en transaktion med exempelvis ett oberoende företag. I de fall det inte är möjligt kan rörelsemarginaler erhållas från en jämförbar transaktion som ett oberoende företag uppnått.¹¹

2.4 Korrigeringsregeln

För svensk vidkommande är armlängdsprincipen reglerad i 14 kap. 19 § IL, i den så kallade korrigeringsregeln:

"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, skall 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 skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av 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."*

¹⁰ SKV M 2007:25, stycke 4.7.5.1.

¹¹ SKV M 2007:25, stycke 4.7.5.2.

Till synes skall ett flertal rekvisit uppfyllas i det enskilda fallet för att det skall vara möjligt att korrigera ett för lågt redovisat resultat i Sverige till följd av en felaktig prissättning vid transaktioner med närstående kontrahenter utomlands. Till att börja med skall det röra sig om ett avtalsförhållande mellan olika rättssubjekt. Det innebär att bestämmelsen inte är tillämplig på transaktioner mellan ett huvudkontor och dess filial då dessa enheter består av ett och samma företag. En filial är att erinra inget eget rättssubjekt.¹²

Vidare skall den i Sverige hemmahörande parten vara näringsidkare. Med näringsidkare avses en fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Något motsvarande krav ställs däremot inte på den utländske avtalsparten.

Den utländske avtalsparten skall inte heller vara skattskyldig här för den inkomst denne tillförts på grund av den felaktiga prissättningen. Alltså träffar inte korrigeringsregeln inkomstöverföringar mellan ett utländskt bolag och dess fasta driftställe här. Genom att det utländska bolaget är skattskyldigt för driftställets inkomst här i Sverige kan en inkomst som redovisas hos driftstället inte heller anses ha överförts till någon som inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige.

Enligt den andra punkten skall det på sannolika skäl antas att den felaktiga prissättningen beror på ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. Vad som avses med ekonomisk intressegemenskap redogörs för i 14 kap. 20 § IL, vilket lyder:

”Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om

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

Ekonomisk intressegemenskap grundar sig på direkt eller indirekt kontroll av två eller flera företag, där kontroll utgörs av deltagande i ledningen eller övervakning eller ägande av aktier i företaget. Enligt propositionen skall ägandet uppgå till mer än hälften av kapitalandelarna (vidare diskussion under avsnitt 4).

I enlighet med ovannämnda räcker det således inte att konstatera eller göra sannolikt att en ekonomisk intressegemenskap är för handen. Det måste även finnas ett kausalsamband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen. Inkomsteffekten skall alltså ha orsakats av prisavvikelsen och vara en direkt följd av intressegemenskapen mellan avtalsparterna.¹³

¹² Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2008, s. 242.

¹³ Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. .

2.5 Armlängdsprincipen i dansk rätt

Den danska motsvarigheten till armlängdsprincipen kommer till uttryck i 2 § 1st Ligningsloven, LL:

”Skattepligtige,

- 1. hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,*
- 2. der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,*
- 3. der er koncernforbundet med en juridisk person,*
- 4. der har et fast driftssted beliggende i udlandet, eller*
- 5. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller*
- 6. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted efter kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,*

ved opgørelsen af den skatte- eller udlovningspligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger mv., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt retssubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabetsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt”

Bestämmelsen omfattar handelsmässiga och ekonomiska transaktioner mellan fysiska och juridiska personer, som är underordnade eller själva utövar ett bestämmande inflytande på transaktionsparten. Regeln gäller såväl rent interna som gränsöverskridande transaktioner och omfattar skattskyldiga som har ett fast driftställe utomlands eller om en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person har ett fast driftställe i Danmark.

Med bestämmande inflytande förstås ägarskap eller besittning av stämmorättigheterna, vilket innebär ett ägande av mer än 50 % av aktiekapitalet eller en besittning av mer än 50 % av rösterna på stämman (mer om detta nedan). Ägandet kan vara såväl direkt såsom indirekt.¹⁴

¹⁴ Pedersen J, Siggaard K, Winther-Sørensen N, Bundgaard J, Skatteretten 2, s. 430 och 2 § 2 st LL.

3 Dokumentationskrav i internationell skatterätt

3.1 Inledning

I detta kapitel ges en kortare presentation av OECD:s dokumentationsregler om internprissättning som återfinns i kapitel V i Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administration. EU:s uppförandekod, som är ett vidare arbete inom internprissättningsområdet, ”European Transfer Pricing Documentation”, EUTPD kommer också att behandlas närmare.

3.2 OECD:s internprissättningsdokumentation

OECD:s riktlinjer är att erinra endast riktlinjer och är därför inte bindande på något sätt. Reglerna i kapitel V skall verka som en vägledning vilken skall underlätta skattekontrollen samt hjälpa företagen att visa att deras internttransaktioner är förenliga med armlängdsprincipen.

Bevisbördan för att en eventuell prissättning avvikit från armlängdsprincipen ligger på skattemyndigheterna enligt OECD. Dock, måste den skattskyldige alljämt lämna sådan relevant dokumentation över sin prissättning.¹⁵

Vidare bör prissättningen ske i samma sunda affärssed som företagets övriga affärsbeslut. Det kan därför förväntas att företagen upprättar eller åberopar särskilt material angående prissättningen innehållandes en beskrivning och analys av koncerntransaktioner i förhållande till jämförelsetransaktioner samt en motivering till den valda prissättningsmetoden. I riktlinjerna uppmanas företagen och myndigheterna att samarbeta för att undvika överdrivna dokumentationskrav och annan irrelevant information för bedömningen av prissättningsfrågor. Det skall inte heller vara alltför betungande för ett företag att ta fram den information som behövs och därför skall kravet på dokumentation ställas i relation till kostnaden att ta fram en sådan.¹⁶

¹⁵ Handledning för internationell beskattning 2008, s. 247.

¹⁶ Handledning för internationell beskattning 2008, s. 247.

3.3 European Transfer Pricing Documentation

EUTPD är en uppförandekod om dokumentationskrav på internprissättningsområdet som utarbetats av kommissionens EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). Inte heller utgör uppförandekoden ett rättsligt bindande instrument, utan är en överenskommelse mellan EU:s stater baserad på ömsesidighet. Tanken är att en dokumentation i enlighet med uppförandekoden skall accepteras inom hela unionen. Kraven som ställs kan i vissa fall uppfattas som ganska långtgående men modellen är frivillig för de skattskyldiga.¹⁷

EUTPD består av två delar, där den första utgörs av standardiserade uppgifter. Dessa första uppgifter behandlar den del av företagsgruppen som är belägen inom unionen, en s.k. ”masterfile”. Den andra delen utgörs av en landsspecifik dokumentation. Alltså upprättas en dokumentation som är delvis gemensam för samtliga företag inom företagsgruppen och delvis är upprättad specifikt för varje stat där företagsgruppen är verksam.¹⁸

En ”masterfile” bör enligt uppförandekoden innehålla:

- a. *”en översiktlig beskrivning av verksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår,*
- b. *en beskrivning av företagsgruppen organisatoriska, legala och operationella struktur (innefattande bl. a. ett organisationsschema, förteckning över företag som ingår i företagsgruppen och dess ägarförhållanden),*
- c. *identifiering av närstående företag inom EU som är involverade i transaktioner med företag i intressegemenskap,*
- d. *en beskrivning av transaktionerna mellan företag i intressegemenskap, innefattande transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner, fakturaflöden, samt storleken på dessa transaktioner,*
- e. *en beskrivning av funktioner som utförs och risker som bärs samt en beskrivning av de förändringar som skett avseende funktions- och riskprofiler jämfört med de två senaste beskattningsåren (exempelvis omorganisation från distributör till kommissionär, dvs. från att sälja t.ex. varor i eget namn och för egen räkning till att sälja varor i eget namn men för annans räkning).*

¹⁷ Handledning för internationell beskattning 2008, s. 248.

¹⁸ Handledning för internationell beskattning 2008, s. 249.

- f. *en beskrivning av äganderätten till immateriella tillgångar (t.ex. patent, varunamn och varumärken, "know-how") samt den ersättning i form av t.ex. periodvis utgående betalningar som erhålls eller erläggs för nyttjandet av dessa tillgångar.*
- g. *en beskrivning av företagsgruppens internprissättningspolicy eller internprissättningssystem som anger hur företagsgruppens prissättning överensstämmer med armlängdsprincipen,*
- h. *en översikt över förekomsten av kostnadsfördelningsavtal, "advance pricing agreements", och förhandsbesked rörande internprissättning för företag med hemvist inom EU, och*
- i. *ett åtagande från varje skattskyldig som omfattas av dokumentationen att på begäran inom skälig tid tillhandahålla ytterligare information.*¹⁹

Den landsspecifika dokumentationen bör enligt uppförandekoden innehålla:

- a. *"en detaljerad beskrivning av affärsverksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår,*
- b. *en beskrivning och förklaring av transaktionerna mellan företaget med hemvist i staten ifråga och företag i intressegemenskap, innefattande transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner, fakturaflöden, samt storleken på dessa transaktioner,*
- c. *en jämförbarhetsanalys, dvs. – karaktäristiska för varan, tillgången eller tjänsten ifråga, - funktionsanalys, - avtalsvillkor, - ekonomiska omständigheter, samt- affärsstrategier,*
- d. *en beskrivning av de interprissättningsmetoder som tillämpas samt hur dessa valts, dvs. skälen till varför en viss metod valts samt hur denna tillämpas av företagen ifråga,*
- e. *relevant information avseende s.k. interna eller externa jämförelsetransaktioner, och*
- f. *en beskrivning av implementering och tillämpning av företagsgruppens internprissättningspolicy.*²⁰

¹⁹ Handledning för internationell beskattning 2008, s. 249.

²⁰ Handledning för internationell beskattning 2008, s. 250.

4 Dokumentationskrav i svensk skatterätt

4.1 Inledning

Bestämmelserna om dokumentationsskyldighet avseende prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap finns i 19 kap. 2 a och 2 b §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK. Dessa regler kom att träda i kraft den 1 januari 2007 och dessförinnan hade Sverige till skillnad mot andra OECD- och EU-länder inte infört några uttryckliga dokumentationskrav i sin lagstiftning. I propositionen till lagen konstaterar regeringen företagens skyldighet att känna till huruvida deras internprissättning stämmer överens med armlängdsprincipen. För att detta skall kunna ske måste företagen upprätta en sådan dokumentation som gör det möjligt att utvärdera detta på ett sätt som är tillförlitligt. Fastän de svenska internationellt verksamma företagen saknade en sådan skyldighet tidigare var dock de flesta ändå väl förtrogna med vad olika stater lagstiftning och skattemyndigheter ställde för krav ifråga om dokumentation avseende transaktioner med företag i intressegemenskap. Ett annat skäl till behovet av en ny lagstiftning var den möjlighet för behöriga myndigheter i olika stater att under tillämpligt skatteavtal nå en överenskommelse för att undanröja en eventuell dubbelbeskattning. Detta underlättas avsevärt om det finns en väl underbyggd och bevarad dokumentation på vilken företagens internprissättning grundas.²¹

4.2 Den nya lagstiftningen

Tidigare var 14 kap 19 och 20 §§ IL de enda lagrum som reglerade internprissättningen. Idag skall den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet också upprätta en skriftlig dokumentation avseende transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt i Sverige i enlighet med 19 kap 2 a § LSK. Ramarna för vad dokumentationen skall innehålla återfinns i 19 kap 2 b §.

Skatteverket gav i samband med den nya lagstiftningen ut föreskrifter (SKVFS 2007:1)²² om hur de nya dokumentationsreglerna skall tillämpas. Dessa förtydligar vad en sådan dokumentation skall innehålla för att den skall anses vara fullständig. Därtill kom även ett meddelande från Skatteverket om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap (SKV M 2007:25) med en tämligen utförlig beskrivning av vad som förväntas av en sådan dokumentation.

²¹ Prop. 2005/06:169, s. 102.

²² Fortsättningsvis kallas de bara för föreskrifterna.

4.2.1 Rättssubjekt som skall upprätta en skriftlig dokumentation

Av 19 kap 2 a § LSK följer det att den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet skall i fråga om transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt IL, upprätta en skriftlig dokumentation avseende sådana transaktioner. Detta gäller dock endast om det föreligger en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap 20 § IL. En intressegemenskap som åsyftas i nämnda lagrum grundar sig antingen på ägande eller på kontroll av ett företag.

4.2.1.1 Ägande

När det kommer till ägandet skall en dokumentation upprättas om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkt eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent.²³ Ett illustrativt exempel som Skatteverket återger i sitt meddelande är det fall då ett svenskt bolag A AB äger ett annat svenskt bolag B AB till 100 %. Sistnämnda bolag äger 60 % av andelarna och 40 % av rösterna i ett utländskt bolag C Ltd. Båda svenska bolagen A och B ska upprätta dokumentationsunderlag om dessa bolag har transaktioner med C Ltc”.²⁴

4.2.1.2 Kontroll

Att fastställa huruvida ett företag har tillräckligt stort inflytande genom ledning och övervakning av ett annat företag för att det skall anses vara i ekonomisk intressegemenskap kan i många fall vara svårt. För att öka förutsägbarheten för de företag som inte uppfyller kraven på ägande, men som icke desto mindre omfattas av dokumentation, begär Skatteverket därför endast en sådan av de företag som är ”juridiska personer som äger eller ägs av andra juridiska personer under förhållanden som motsvarar de som anges i 1 kap 11 § ABL, för moderbolag och dotterbolag” samt för ”juridiska personer som på annat sätt ingår i intressegemenskap”.²⁵ Vad som återges i 1 kap 11 § ABL är:

”Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

- 1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,*
- 2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,*

²³ 19 kap 2 a § LSK.

²⁴ SKV M 2007:25, stycke 3.1.1.

²⁵ SKV M 2007:25, stycke 3.1.2.

3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även detta dotterföretag till moderbolaget.”

Utifrån bestämmelsen i ABL är det enbart aktiebolag som kan vara moderbolag. Andra juridiska personer såsom handelsbolag, ekonomiska föreningar, stiftelser, utländska juridiska personer m.m. innefattas därmed inte av definitionen. Skatteverket anser att även om den juridiska personen skulle falla utanför definitionen moderbolag, och den vid en prövning av villkoren i ABL skulle anses vara så beskaffad, föreligger det ändå en sådan ekonomisk intressegemenskap som medför dokumentationsskyldighet. Detta innebär bland annat att dokumentationsskyldighet för ett svenskt aktiebolag kan vara för handen om transaktioner företas med ett utländskt bolag och denna i sin tur äger mer än hälften av aktierna eller har rätten att utse mer än hälften av ledamöterna i styrelsen i det svenska bolaget. När det gäller handelsbolag blir utfallet ett annat. Även om ett handelsbolag skulle uppfylla kraven som moderbolag och därmed omfattas av dokumentationsreglerna i en intressegemenskap som resonerats ovan fallerar tvånget i och med bestämmelsen i 19 kap 2 a § LSK. Där stadgas som bekant att den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet skall upprätta dokumentation avseende transaktioner med närstående företag. Då handelsbolag inte är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet behöver de därmed inte heller upprätta någon sådan.

Med ”juridiska personer som på annat sätt ingår intressegemenskap” avser Skatteverket en fysisk person, som ensam eller tillsammans med sådana närstående personer som anges i 2 kap 22 § II, har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att dessa ingår i ett formellt koncernförhållande. Ett belysande exempel är då en fysisk person äger samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag och samtliga andelar i ett utländskt bolag. Skulle transaktioner mellan det svenska aktiebolaget och det utländska bolaget ske skall dokumentationsunderlag då upprättas av det svenska aktiebolaget.

4.2.2 Proportionalitet

Enligt 2 § i föreskrifterna skall dokumentationen innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning av om priser och övriga villkor överensstämmer med armlängdsprincipen. I Skatteverkets meddelande framgår att syftet med bestämmelsen är att väga behovet av dokumentation mot kostnaden och den administrativa börda det innebär för företagen att upprätta densamma.²⁶

4.2.3 Innehållet i dokumentationen

Innehållet i dokumentationen skall enligt 19 kap 2 b § LSK bestå av:

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*

4.2.3.1 En beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten

I föreskrifterna skall verksamheten beskrivas utifrån både ett legalt och ett operationellt perspektiv. Avsikten med informationen avseende företagsgruppens juridiska struktur är att klarlägga vilka företag som ingår och hur företaget kontrollerar eller är kontrollerat av företagsgruppens övriga enheter. Den operationella strukturen skall å andra sidan visa hur företagsgruppen organiserar sin verksamhet i förhållande till aktiviteter och funktioner. Spörsmål som lyfts fram är hur integrationen i gruppen ser ut och om det förekommer en horisontell eller vertikal integration. I beskrivningen skall också anges vilka affärsområden som förekommer inom gruppen och vilka enheter och företag som ingår i respektive område.²⁷

²⁶ SKV M 2007:25, stycke 4.3.

²⁷ SKVFS 2007:1, 3 §, SKV M 2007:25, stycke 4.4.1.

Finansiell information som behövs för att kunna bedöma resultatet av den eller de prissättningsmetoder företaget valt att tillämpa på de interna transaktionerna skall också tillhandahållas. Sådan relevant information kan exempelvis erhållas genom de inblandade företagens årsredovisningar eller intern information från företagens och gruppens ekonomistyrningssystem. Även branschspecifika förhållanden och strategier som påverkar internprissättningen skall ingå i beskrivningen. Strategier för att erövra marknadsandelar kan vara en sådan angelägenhet som påverkar internprissättningen. Till exempel kan ett företag som vill göra en inbrytning på en ny marknad eller öka sin marknadsandel under en viss tid sänka sina priser till en nivå som ligger under rådande marknadspris, utan att underkännas vid kommande revision.²⁸

4.2.3.2 Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna

Under detta moment ligger tyngdpunkten på den beskrivning av transaktioner som skall göras i enlighet med 5 § i föreskrifterna, vilket bland annat är att identifiera likheter och skillnader i de varor, tjänster m.m. som sedan skall jämföras. Detta är ett led i den jämförbarhetsanalys som dokumentationen skall innehålla (mer utförligt under avsnitt 4.2.2.5 nedan). Vad som menas med transaktioner är exempelvis köp eller försäljning av varor eller tjänster, finansiering, upplåtelser eller överlåtelse av immateriella tillgångar m.m. Dessa kan därpå beskrivas var för sig eller i aggregerad form. Transaktioner av likartad typ behandlas därför som en transaktion under den förutsättningen att transaktionerna genomförs mellan samma parter och på likvärdiga villkor. För att avgöra om transaktionerna är likvärdiga görs en sammanvägning av de fem jämförelsefaktorerna som OECD nämner i riktlinjerna. Dessa är karakteristiska för varan, tillgången eller tjänsten ifråga, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier.²⁹

Dokumentationen skall också innehålla de avtal som är viktiga för prissättningen.³⁰

4.2.3.3 En funktionsanalys

Funktionsanalysen är en central del av dokumentationen, som beskriver de olika företagens verksamheter och roller i transaktionen. Härifrån framkommer vilka funktioner, tillgångar och risker som är särskilt värdeskapande vilket sedan hänförs till rätt part. Naturligt blir den part som bidrar mest med de mest värdeskapande funktionerna, tillgångarna samt tar på sig den huvudsakliga affärsrisken också den part som skall ha störst del i den vinst eller förlust som transaktioner medför.³¹

²⁸ SKVFS 2007:1, 4 §, SKV M 2007:25, stycke 4.4.4-5.

²⁹ SKVFS 2007:1, 5 §, SKV M 2007:25 stycke 4.5.1.

³⁰ SKVFS 2007:1, 6 §, SKV M 2007:25, stycke 4.5.2.

³¹ SKVFS 2007:1, 7 §, SKV M 2007:25, stycke 4.6.

4.2.3.4 En beskrivning av vald prissättningsmetod

OECD:s riktlinjer som innehåller de fem metoderna, vilka utgörs av marknadsprismetoden, konstadsplusmetoden, återförsäljningsmetoden, vinstfördelningsmetoden samt nettomarginalmetoden, kan enligt Skatteverket användas vid internprissättningen. Skatteverket meddelar att även andra metoder kan tillämpas förutsatt då att priserna överensstämmer med armlängdsprincipen. Därefter skall företaget beskriva den prissättningsmetod det valt samt redogöra för hur den tillämpats.³²

4.2.3.5 En jämförbarhetsanalys

Sista steget är jämförbarhetsanalysen som avser att beskriva de använda interna och externa jämförelsetransaktionerna samt hur urvalet av dessa skett.

Med interna jämförelsetransaktioner åsyftas transaktioner mellan ett företag som ingår i en intressegemenskap och ett oberoende företag. Med externa jämförelsetransaktioner avses motsatsen, dvs. transaktioner mellan företag som inte ingår i en intressegemenskap och där de externa företagen sins emellan är oberoende.

Bedömningen om huruvida transaktionerna är tillräckligt jämförbara, sker med hjälp av jämförbarhetsfaktorerna som återfinns i kapitel I i OECD:s riktlinjer (se avsnitt 4.2.3.2).³³

4.2.4 Transaktioner av mindre värde

När det gäller interna transaktioner av mindre värde får dokumentationen innehålla en förenklad redovisning. Transaktioner av mindre värde avses varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen samt övriga transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen. Den förenklade redovisningen skall innehålla de uppgifter som anges i bilagan till föreskrifterna.³⁴

I enlighet med bilagan skall dokumentationen innehålla en beskrivning av:

1. *företagsgruppens juridiska struktur samt företagets och företagsgruppens organisatoriska struktur och verksamhet i operationellt hänseende,*
2. *motpart i den interna transaktionen och uppgift om dennes verksamhet,*
3. *aktuella transaktioner med angivande av typ, omfattning och värde,*

³² SKVFS 2007:1, 8 §, SKV M 2007:25, stycke 4.7.1.

³³ SKVFS 2007:1, 9 §, SKV M 2007:25, stycke 4.8.1-2.

³⁴ SKVFS 2007:1,10 §.

4. använd metod för att fastställa att prissättningen av de interna transaktionerna överensstämmer med marknadspris, och
5. eventuellt utnyttjande jämförelsetransaktioner.

Dock skall företagen som väljer en förenklad redovisning fortfarande iakttå armlängdsprincipen. Detta förenklade förfarande har ju endast tillkommit för att kravet på dokumentation inte skall bli alltför betungande.³⁵

4.2.5 Sammanställning

Att företagen är väl förtrogna med att känna till om deras internprissättning överensstämmer med armlängdsprincipen är vid det här laget en självklarhet. För att företagen skall kunna uppfylla principen ifråga måste de kontinuerligt arbeta med prissättningsfrågor. De nya reglerna innebär därför att företagen skall dokumentera och spara underlag från detta arbete. Dessa handlingar och uppgifter som avser prissättningen skall finnas för varje år.³⁶ Sker inga betydliga förändringar under nästföljande år som kan komma att påverka prissättningen kan det enligt Skatteverket räcka med en hänvisning till föregående års dokumentationsunderlag.³⁷

Dokumentationen skall enligt 12 § SKF ges in till Skatteverket efter att det begärt det. Alltså skall dokumentationen ej bifogas deklARATIONEN utan lämnas först när Skatteverket ber om det. Detta kan ske tidigast efter den tidpunkt då deklARATIONEN för räkenskapsåret skall lämnas in. Företaget skall beredas rimlig tid att sammanställa dokumentationen. Skatteverket menar att i normala fall är 30 dagar att anse som rimligt.³⁸

4.2.6 Bevisfrågor

Bevisbördan för att en felaktig prissättning skett ligger på Skatteverket. För att en korrigeringsreglEN av det felaktiga priset skall kunna ske måste det finnas ett samband mellan intressegemenskapen och det felaktiga priset. Bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskap har lagts på företaget då det bör ha lättare än Skatteverket att ta fram uppgifter som förklarar avvikelser, som till exempel när en vara skall introduceras på en ny marknad.³⁹

I propositionen anges det vidare att avsikten med införandet av en dokumentationsskyldighet inte är att tillämpningen av korrigeringsreglEN i sak skall ändras. Inte heller avses någon förändring i bevisbördan för att en felprissättning föreligger. Det är fortfarande Skatteverket som har den primära bevisbördan för detta.⁴⁰

³⁵ SKV M 2007:25, stycke 5.

³⁶ SKVFS 2007:1, 11 §, SKV M 2007:25, stycke 6.1.1.

³⁷ SKV M 2007:25, stycke 6.1.2.

³⁸ SKV M 2007:25, stycke 6.2.

³⁹ SKV M 2007:25, stycke 7.4.

⁴⁰ Prop. 2005/06:169 s. 102.

4.2.7 Sanktioner

Regeringens ståndpunkt i förarbetena är att någon särskild sanktion inte behövs i de fall dokumentation inte upprättas eller är bristfällig.⁴¹ Däremot skall ett skattetillägg tas ut när den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen, 5 kap 1 § TL. Det är endast oriktiga eller missvisande uppgifter som kan föranleda skattetillägg. Har den skattskyldige gjort en felaktig bedömning vad gäller de faktiska omständigheterna som denne redovisat kan skattetillägg inte tas ut.⁴² Vidare kan Skatteverket förelägga den skattskyldige vid vite att lämna upplysningar eller visa upp handling.⁴³

⁴¹ Prop. 2005/06:169, s. 114 ff.

⁴² Prop. 2005/06:169, s. 115-116.

⁴³ Prop. 2005/06:169, s. 116.

5 Dokumentationskrav enligt dansk skatterätt

5.1 Inledning

1998 infördes i Danmark en tämligen omfattande lagstiftning angående transfer pricing. Bestämmelserna däri innehöll dels en ”formel transfer pricing lovgivning” som omfattade en upplysnings- och dokumentationsplikt för vissa angivna koncerndispositioner, och dels en ”materiel transfer pricing lovgivning” vilket omfattade en generell armlängdsprincip.

De formella reglerna var särskilt begrundade i hänsyn till att överensstämma med OECD:s riktlinjer. Under tiden hade rättsutvecklingen visat att de danska myndigheterna hade svårt att reglera spörsmål vad gäller transfer pricing då dessa inte hade möjlighet att få fram den nödvändiga dokumentation som behövdes.⁴⁴ Idag återfinns upplysnings- och dokumentationsplikten i 3 B § skattekontrollloven, SKL.

De materiella reglerna tillkom på grund av en reaktion från lagstiftningsmakten i och med en dom från Højesteret.⁴⁵ I domen konstaterades att någon villkorskorrektur av intressegemenskapens dispositioner inte kunde komma i fråga då det saknades lagstöd. Eftersom att den då gällande bestämmelsen om transfer pricing endast i sin ordalydelse omfattade dispositioner mellan utländska moderbolag och danska dotterbolag infördes en generell transfer pricing princip i 2 § LL.⁴⁶

5.2 Formel transfer pricing lovgivning

De danska bestämmelserna kräver förutom en dokumentation också en upplysning från den skattepliktige. Denna upplysningsplikt, som saknar motsvarighet i den svenska LSK, skall bekräftas i samband med deklarationen. Om de samlade kontrollerade transaktionerna överstiger ett belopp på 5 miljoner kronor skall vidare upplysningar ges i en bilaga till deklarationen.⁴⁷

Dokumentationsplikten omfattar skattesubjekt som har koncernrelationer eller på annat sätt är förenat med ett bolag, fast driftställe eller fysisk person och som har transaktioner med dessa förbundna parter. Skyldigheten att dokumentera gäller både rent nationella och gränsöverskridande transaktioner. Den skattskyldige skall dokumentera priser och villkor, vilka

⁴⁴ Pedersen J, Siggaard K, Winther-Sørensen N, Bundgaard J, Skatteretten 3, s. 356.

⁴⁵ U 1998.584 H (TfS 1998.199 H) och TfS 1998.238 H.

⁴⁶ Pedersen J, Siggaard K, Winther-Sørensen N, Bundgaard J, Skatteretten 3, s. 356.

⁴⁷ SKAT: S.I.2.4 Transfer pricing.

fastställs för de handelsmässiga och ekonomiska transaktioner som de har med förbundna parter, s.k. kontrollerade transaktioner.

3 B § 5 st SKL innehåller ingen detaljerad beskrivning av vad dokumentationen skall innehålla och fungerar följaktligen mer som en ramlag likt de svenska bestämmelserna.⁴⁸ De krav som skall uppfyllas föreskrivs därför närmare i bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (transfer pricing-dokumentationsbekendtgørelsen)⁴⁹, som trädde i kraft den 1 januari 2006. Told- og skatteforvaltningens vejledning från februari 2006, ”Transfer Pricing – Kontrollerede transaktioner” samt SKATs ”Ligningsvejledningen; selskaber og aktionærer” som ges ut fyra gånger per år är också av betydelse för dokumentationens omfattning.

5.2.1 Rättssubjekt som omfattas av upplysnings- och dokumentationsplikt

I 3 § B 1st tillsammans med 5 st SKL definieras vem som omfattas av reglerna om upplysnings- och dokumentationsplikt och därmed vem som skall dokumentera fastställandet av pris på transaktioner med förbundna parter. Följande personer omfattas enligt lagrummen:

Skattepliktige,

- 1. hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,*
- 2. der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,*
- 3. der er koncernforbundet med en juridisk person,*
- 4. der har et fast driftssted beliggende i udlandet, eller*
- 5. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller*
- 6. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted efter kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,*

Begränsade såväl som obegränsade fysiska och juridiska skattskyldiga personer omfattas av bestämmelsen.⁵⁰

Vad som förstås med bestämmande inflytande enligt 3 § B 2 st 1 p SKL är ett direkt eller indirekt ägande av mer än 50 % av aktiekapitalet eller rösterna på stämman. Att fastslå ett direkt bestämmande inflytande skapar

⁴⁸ Pedersen J, Siggaard K, Winther-Sørensen N, Bundgaard J, Skatteretten 3, s. 363.

⁴⁹ Dessa motsvarar våra svenska föreskrifter från Skatteverket.

⁵⁰ Told- og skatteforvaltningens vejledning, stykke 2.1.1.

inga problem. Det indirekta däremot kan vara något mer problematiskt då ett mellanbolag skall beaktas. Det är också vid denna situation som det förekommer skillnader huruvida det bestämmande inflytandet består av aktieinnehavet eller rösterna på stämman.

Ett exempel på indirekt bestämmande inflytande genom ett innehav av aktiekapital, vilket Told- och skatteförvaltningen ger i sin vägledning är då en person A (fysisk eller juridisk) till 65 % äger bolag B som i sin tur äger bolag C till 80 %. Efter en beräkning är A:s andelar i C 52 %. Detta fås fram genom att multiplicera A:s andelar i B med B:s andelar i C. Vad gäller stämmorättigheterna måste det vid varje led uppgå till minst ett ägande av 50 %.⁵¹ De aktier och stämmorättigheter som skall medräknas är således aktier och röster till stämman som innehas av koncernförbundna bolag, av fysiska personer och deras närstående, eller av en fond eller trust. Därutöver innefattas även ägande och besittning av dödsbon m.fl., 3§ B 2 st 2 och 3 p.

Med koncernförbundna bolag menas juridiska personer där samma krets av aktieägare har bestämmande inflytande. Detta illustreras av ett moderbolag med sina tre dotterbolag. De tre dotterbolagen är i egenskap av koncernförbundna dokumentationsskyldiga för transaktioner mellan sig. Till begreppet närstående innefattas den skattskyldiges äkta make eller maka, föräldrar, mor- och farföräldrar samt barn och barnbarn och i sin tur deras äkta hälft eller dödsbo, vilket följer av 3 § B 2 st 2 och 3 p.

Skattskyldiga som har ett fast driftställe i utlandet eller då en utländsk juridisk eller fysisk person har ett fast driftställe i Danmark omfattas också av bestämmelserna. Ett fast driftställe kan bland annat innefatta en filial, en fabrik eller en agent.⁵² Slutligen innefattas också personer enligt punkt 6. Införandet av den bestämmelsen, det vill säga bestämmelserna i kulbrinteskatteloven, är att klargöra att även utländska fysiska eller juridiska personer som är skattskyldiga för dess aktivitet i Danmark också träffas av dokumentationsplikten, oavsett om de har ett fast driftställe enligt den allmänna definitionen.⁵³

5.2.2 Innehållet i dokumentationen

En dokumentation skall visa hur priser och villkor för kontrollerade transaktioner fastställs, vilket ger skattemyndigheterna underlag att avgöra om de överensstämmer med armlängdsprincipen.⁵⁴ Armlängdsprincipen gäller som sagt vid prissättning på dem kontrollerade transaktionerna mellan alla förbundna parter i en koncern.

Dokumentationen skall innehålla de beskrivningar och analyser som beskrivs i 4-8 §§ transfer pricing-dokumentationsbekendtgørelsen.

⁵¹ Told- och skatteförvaltningens vejledning, stycke 2.1.2.4.

⁵² Told- och skatteförvaltningens vejledning, stycke 2.1.6.

⁵³ SKAT: S.I.2.1.

⁵⁴ 3 § B 5 st SKL.

5.2.2.1 En beskrivning av koncernen och de affärsmässiga aktiviteterna

Inledningsvis skall dokumentationen beskriva den juridiska och den organisatoriska strukturen i koncernen.⁵⁵ I den juridiska strukturen skall samtliga enheter inbegripas och inte endast de som är involverade i de kontrollerade transaktionerna. Det bör framgå av beskrivningen med vilka ägarandelar de olika subjekten är förbundna till varandra. Vidare skall den geografiska placeringen också anges.

Den organisatoriska strukturen hänvisar till de enskilda koncernenheternas primära affärsmässiga aktivitet. Syftet med beskrivningen är att ge skattemyndigheterna en överblick över, och förståelse av, hur koncernen är organiserad i förhållande till de olika aktiviteterna. Organisationsstrukturen kan närmast jämföras med en uppdelning av avgränsade enheter, där var och en utför specialiserade funktioner för de övriga enheterna, s.k. funktionsuppdelad organisation. Omvänt kan organisationsstrukturen också kännetecknas av att vara uppdelad i självständiga enheter, där varje särskild enhet utför samtliga funktioner till en bestämd produkt eller i en bestämd geografisk marknad, s.k. objektorienterad marknad. I praktiken kommer organisationen i regel vara en hybrid mellan dessa två ytterligheter. I sådana fall är det ändamålsenligt att beskriva vilka funktioner som utförs centralt och vilka funktioner som utförs av de enskilda enheterna. Exempelvis kan produktion, forskning och utveckling utföras centralt, medan övriga funktioner utförs i de enskilda enheterna.⁵⁶

Finansiell information skall också tillhandahållas i beskrivningen. Den skall ange de senaste tre årens omsättning och resultat av verksamheten för den skattskyldige och för de förbundna parter, som den skattskyldige har haft kontrollerade transaktioner med. Sådan information kan antingen erhållas genom de inblandade företagens årsredovisningar eller intern information från företagets och gruppens ekonomistyrningssystem.⁵⁷

Vidare skall särskilda omständigheter som omstruktureringar och underskott tas upp i beskrivningen. Därtill skall en kort beskrivning av den historiska utvecklingen i koncernen och verksamheten bifogas.⁵⁸

5.2.2.2 En beskrivning av de kontrollerade transaktionerna

Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av de kontrollerade transaktionerna för att ge skattemyndigheterna underlag för en bedömning av huruvida priserna stämmer överens med armlängdsprincipen.⁵⁹ I OECD:s Transfer Pricing Guidelines nämns fem jämförbarhetsfaktorer som är centrala för en sådan bedömning. Dessa faktorer innefattar produkter, en

⁵⁵ Bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06, 4 § 2 st 1-2 p.

⁵⁶ Told- og skatteforvaltningens vejledning, stykke 5.1.2.

⁵⁷ Told- og skatteforvaltningens vejledning, stykke 5.1.3.

Told- og skatteforvaltningens vejledning, stykke 5.1.4 og bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06, 4 § 2 st 4 p.

⁵⁹ Bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06, 5 § 1 st.

funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier. Skillnader i de fem jämförbarhetsfaktorerna avspeglar potentiella skillnader i pris eller vinst för transaktionerna.

Med kontrollerade transaktioner förstås alla förbindelser mellan förbundna parter dvs. mellan förbundna bolag osv. och mellan huvudkontor och fasta driftställen.⁶⁰

5.2.2.3 En jämförbarhetsanalys

I enlighet med 6 § i bekendtgørelsen skall dokumentationen innehålla en jämförbarhetsanalys. Tillsammans med beskrivningen av koncernen och beskrivningen av de kontrollerade transaktionerna ger det skattemyndigheterna det underlag för värderingen av huruvida principen för prissättning av de kontrollerade transaktionerna överensstämmer med armlängdsprincipen.⁶¹

5.2.2.4 Implementering av prissättningen och skriftliga avtal

Dokumentationen skall innehålla en fullständig redogörelse av implementeringen på prissättningen.⁶² Syftet med implementeringen är till för att underlätta skattemyndigheternas arbete då de bedömer huruvida valda metoder används på ett korrekt sätt.

Avslutningsvis skall det finnas en lista över eventuella avtal vidrörande de kontrollerade transaktionerna. Det skall även finnas kopior av eventuella skriftliga avtal som den skattepliktiga eller förbundna parten ingått med myndigheter i andra länder berörande kontrollerade transaktioner.⁶³

5.2.3 Begränsad dokumentationsplikt

Utgångspunkten är som bekant att alla skattepliktiga skall sammanställa en dokumentation för samtliga kontrollerade transaktioner. Detta gäller dock endast i de fall då transaktionerna i fråga inte i omfång och förekomst anses vara oväsentliga.⁶⁴ För att de danska skattemyndigheterna skall ha en möjlighet att kontrollera ifall transaktionerna är av sådan karaktär att de inte behöver dokumenteras, måste den skattepliktige fortfarande identifiera och ange dessa transaktioner enligt 3 § 1 st bekendtgørelsen. Med oväsentliga transaktioner syftas sådana enskilda transaktioner av ett måttligt ekonomiskt omfång, 3 § 2 st bekendtgørelsen. I Told- og skatteforvaltningens vejledning uttrycks att en transaktion är ”enskild”, när den inte har karaktär av ett faktiskt löpande handelsförbindelse eller motsvarande. Vidare fastställs ett måttligt ekonomiskt omfång efter en konkret värdering.

Dokumentationsplikten är också begränsad för mindre verksamheter. Vad

⁶⁰ Told- og skatteforvaltningens vejledning, stycke 5.2.1.

⁶¹ Told- og skatteforvaltningens vejledning, stycke 5.3.

⁶² Bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06, 7 § 1 st.

⁶³ Bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06, 8 §.

⁶⁴ 3 § B 5 st SKL.

som förstås med mindre verksamheter är skattepliktiga som enskilt eller tillsammans med koncernförbundna verksamheter har;

1. under 250 anställda och
2. a. har en årlig samlad balans på under 125 miljoner kr, eller
b. en årlig omsättning på under 250 miljoner kr.⁶⁵

För dessa verksamheter skall dokumentation upprättas i vissa fall, vilka anges i 3 § B 6 st 1-3 p SKL.

5.2.4 Sammanställning

Sammanställningen av dokumentationen överlämnas till told- og skatteforvaltningen på dess begäran. Den dokumentationsskyldige har en tidsfrist på 60 dagar för att lämna in den.⁶⁶

Skulle told og-skatteforvaltningen anse att dokumentation är bristfällig kan den med stöd av 9 § bekendtgørelsen begära kompletterande upplysningar för en vidare granskning.

5.2.5 Bevisfrågor

I förarbetena till SKL står det att syftet med lagförslaget med dokumentationsskyldigheten är att öka skattemyndigheternas möjlighet att säkra en korrekt prissättning vid koncerninterna transaktioner. Vid kontrollerade transaktioner skall det således utarbetas en dokumentation där villkor och priser framkommer. Dokumentationen ger sedan skattemyndigheterna det underlag som behövs för att värdera om priserna och villkoren mellan företagen överensstämmer med priser och villkor som skulle bestämmas om det vore mellan självständiga parter. Som utgångspunkt låter reglerna den skattskyldige själv bestämma vilken nödvändig information denne vill frambringa. Skattemyndigheterna kan därefter be om ytterligare upplysningar för att säkra underlaget som de behöver för att göra en korrekt värdering av de kontrollerade transaktionerna. Skulle den skattskyldige inte upprätta en dokumentation kan dennes skattepliktiga inkomst vad gäller de kontrollerade transaktioner komma att träffas av skönstaxering.⁶⁷ Anser sedan den skattskyldige att skönstaxeringen är oberättigad skall denne visa att transaktionen skett på armlängdsvillkor. Följaktligen betyder det att bevisbördan allt efter omständigheterna kan skifta mellan den skattepliktige och skattemyndigheterna.⁶⁸

⁶⁵ 3 § B 6 st SKL.

⁶⁶ Bekendtgørelse nr 42 af 24/01/06, 2 § 4 st.

⁶⁷ Folketingstidende 1997-1998, s. 1896 f.

⁶⁸ Folketingstidende 1997-1998, s. 1899.

5.2.6 Sanktioner

SKL ger skattemyndigheterna vid en utebliven upplysning sanktionsmöjligheter i form av skattetillägg och dagliga böter 5 § 1-2 st SKL. Vid bristande eller utebliven dokumentation kan böter ges ut. Det finns två lagrum för två olika situationer som skattemyndigheterna kan använda sig av.

Det första fallet avser då den skattepliktige lämnar oriktiga eller vilseledande upplysningar för att uppfylla rekvisiten i 3 § B 6 st SKL. Det vill säga bestämmelserna för mindre verksamhet. Böter kan endast utdömas om den skyldige avsiktligt eller på grund av grov oaktsamhet angett den oriktiga informationen.⁶⁹ Det andra fallet hänför sig till de fallen när den skattskyldige avsiktligt eller på grund av grov oaktsamhet låter bli att sammanställa en skriftlig dokumentation.

⁶⁹ SKAT: S.I.2.6.2.

6 En jämförande analys mellan de svenska och danska dokumentationskraven

6.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är att analysera och jämföra de svenska dokumentationskraven med de danska. Utgångspunkten är den svenska regleringen och de uppfattningar som framställts inom området i Sverige. Det är inte min mening att analysera och jämföra vartenda lagrum, utan min avsikt är att beröra de områden där våra regler väsentligt skiljs åt från vårt grannlands.

6.2 Armlängdsprincipen

OECD har till uppgift att främja den fria handeln för att nå störst möjliga ekonomiska tillväxt i medlemsländerna. Då internationella företag bedriver verksamhet i flera stater kan asymmetrier i staternas skattesystem öka risken för dubbelbeskattning. Därför bedriver organisationen ett kontinuerligt arbete för att uppnå samstämmighet kring internationella principer inom skatteområdet för att avlägsna dessa hinder. En modell har tagits fram för skatteavtal som ligger till grund för avtal som ingås emellan stater. I artikel 9 punkt 1 i modellavtalet återfinns armlängdsprincipen som inte är bindande men som ändå fått stor betydelse i de nationella regleringarna. I detta harmoniseringsarbete har både Sverige och Danmark blivit påverkade men i olika grad.

I Danmark regleras armlängdsprincipen i 2 § LL som är i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i modellavtalet. Till skillnad mot den svenska korrigeringsregeln i 14 kap 19 § IL träffar den danska bestämmelsen inte bara gränsöverskridande transaktioner utan också interna. Den omfattar dessutom också skattskyldiga som har ett fast driftställe utomlands eller om en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person har ett fast driftställe i landet. I enlighet med den svenska korrigeringsregeln är ett fast driftställe och dess huvudkontor delar av ett och samma företag. Därför träffar inte regeln denna typ av förehavanden då det skall röra sig om ett avtalsförhållande mellan två olika rättssubjekt. Vidare gav Skatteverket 2007 ett ställningstagande där man kom fram till att ett svenskt aktieföretag inte har skyldighet att upprätta en dokumentation för transaktioner som är hänförliga till ett utländskt koncernbolags fasta driftställe i Sverige som detta är skattskyldigt för här. Bedömningen grundade sig på den koppling som finns mellan korrigeringsregeln och dokumentationsskyldigheten i 19 kap 2 a § LSK. Ett utländskt bolag blir skattskyldigt i Sverige för den

verksamhet som det bedriver från ett fast driftställe i landet enligt 6 kap 11 § IL. En felaktig prissättning av transaktioner kan därför inte ändras med stöd av korrigeringsregeln eftersom det krävs att den begränsat skattskyldiga inte skall beskattas för resultatet i Sverige.⁷⁰

Man kan fråga sig varför den svenska bestämmelsen materiellt sett utformats snävare än den danska och vad dessa nyansskillnader innebär? I de svenska förarbetena till lagstiftningen av dokumentationsskyldigheten anfördes det att avsikten med införandet av en sådan skyldighet inte är att tillämpningen av korrigeringsregeln i sak skall ändras.⁷¹ Detta stämmer väl överens med tidigare uttalanden. I propositionen 1955:87 uttalade föredragande statsråd att korrigeringsregeln inte skulle tillämpas för att korrigera felaktigheter vid transaktioner mellan utländska bolag och deras svenska filialer. Dessa skulle istället åtgärdas med stöd av de allmänna reglerna för beräkning av beskattningsbar inkomst.⁷² De allmänna reglerna måste då innefattas av bland annat bestämmelserna om uttagsbeskattning som regleras i 22 kap. IL. Både uttagsbeskattningsregeln och korrigeringsregeln är tillämpliga vid en underprissättning. Skulle en eventuell regelkonkurrens uppkomma ges korrigeringsregeln företräde eftersom denna är en specialbestämmelse på det internationella området och skall därför gå före allmänna regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat.⁷³ Denna diskussion där det konstateras att korrigeringsregeln har företräde, men som ändå inte kan tillämpas eftersom det utländska moderbolagets och dess fasta driftställes resultatet beskattas i Sverige, vilket slutligen leder till uttagsbeskattning kommer danskarna ifrån. Då de danska bestämmelserna inte heller gör någon åtskillnad på om skattesubjekten är begränsat eller obegränsat skattskyldiga behöver inte skattemyndigheterna lägga ner tid på att utreda olika scenarion.

Sammantaget kan man konstatera att den danska bestämmelsen, som täcker ett större antal situationer än de svenska, medför en mer korrekt och rättssäker tillämpning av armlängdsprincipen. Den danska bestämmelsen är också mer tydlig och konsekvent utformad. Detta visar sig i den kongruens som finns mellan armlängdsprincipen och dokumentationskraven som analyseras nedan.

6.3 Dokumentationskraven

Fram till 2007 fanns i Sverige inte någon lagreglerad dokumentationsskyldighet såsom i många andra OECD länder. Armlängdsprincipen, som innebär att marknadsmässiga villkor skall styra prissättningen av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, reglerades sedan tidigare i korrigeringsregeln. Svenska företag hade därför redan en skyldighet att känna till huruvida deras internprissättningar

⁷⁰ Skatteverkets ställningstagande Dnr/målnr/löpnr: 131 550432-07/111.

⁷¹ Prop. 2005/06:169, s. 102.

⁷² Prop. 1955/87, s. 64.

⁷³ Regeringsrättens dom 23 februari 2006, mål nr 7338-7339-01.

överensstämde med armlängdsprincipen. I propositionen anfördes det att det enda sättet att utvärdera detta på ett tillförlitligt sätt är genom upprättandet av en dokumentation. Vidare anförde regeringen att det inte bara skulle vara till nytta för företagen med dokumentationsskyldighet, utan det skulle också vara till nytta för Skatteverket. Skälen var att skattekontrollen hos Skatteverket kunde effektiviseras samt att företagen i en större utsträckning kommer att känna till vad som krävs av dem på utredningsstadiet.

Bestämmelserna om skyldigheten att dokumentera avseende prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap infördes i 19 kap 2 a och 2 b §§ LSK. I enlighet med 19 kap 2 a § LSK träffar dokumentationsskyldigheten näringsidkare som befinner sig i en sådan ekonomisk intressegemenskap med utländskt subjekt som anges i korrigeringsregeln. Uppmärksamma är att endast de som är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet skall upprätta dokumentation, vilket innebär att handelsbolag inte behöver upprätta någon sådan. 2007 gav också Skatteverket sitt ställningstagande som ett konstaterande vad gäller frågan. Eftersom handelsbolag inte är skattskyldiga för inkomst i näringsverksamhet fallerar därför skyldigheten att dokumentera. Vidare anförde Skatteverket att aktiebolag som är delägare i ett sådant handelsbolag inte heller behöver upprätta dokumentation avseende handelsbolagets transaktioner. Även om aktiebolaget är skattskyldigt för handelsbolagets resultat är handelsbolaget en egen juridisk person som självständigt kan ingå avtal med utländska subjekt.⁷⁴

Den danska bestämmelsen om dokumentationsplikten återfinns i 3 B § SKL. De som omfattas av nämnda lagrum är samma personer som regleras av armlängdsprincipen i 2 § LL. Ett skattesubjekt som träffas av armlängdsprincipen skall också upprätta en dokumentation. Bestämmelsen omfattar handelsmässiga och ekonomiska transaktioner mellan fysiska och juridiska personer, som är underordnade eller själva utövar ett bestämmande inflytande på transaktionsparten. Följaktligen uppkommer inte situationer som med handelsbolagen i Sverige.

En annan väsentlig skillnad är att 3 § SKL inte bara reglerar en dokumentationsplikt utan också en upplysningsplikt, vilket saknas i Sverige. Skatteverket föreslog emellertid en bestämmelse om att införa en upplysningsskyldighet i deklarationen i LSK. Det gjorde gällande att informationen skulle tjäna som ett urvalskriterium för lämpliga kontrollobjekt, något som överensstämmer med kapitel V punkt 5.15 i riktlinjerna från OECD. Regeringen gick på en annan linje och menade att en sådan omfattande uppgiftsskyldighet inte var proportionerlig. Nyttan av uppgifterna överträffade varken den ökade administrativa bördan hos företagen eller verkets kostnader att ta emot och behandla dessa. Enbart skyldigheten för företagen att dokumentera kommer att leda till en effektivare kontroll av dem.⁷⁵

⁷⁴ Skatteverkets ställningstagande Dnr/målnr/löpnr: 131 550422-07/111.

⁷⁵ Prop. 2005/06:169, s. 111 f.

Ramarna för vad dokumentationen skall innehålla är i båda länderna reglerade på ett snarlikt sätt. Enligt 19 kap 2 b § LSK skall dokumentationen 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*

Då bestämmelsen följaktligen fungerar som en ramlag gav Skatteverket ut föreskrifter om hur de nya dokumentationsreglerna skall tillämpas. Dessa skall vägleda och underlätta arbetet med dokumentationen hos företagen. Därtill gav Skatteverket ut ett meddelande med en tämligen utförlig beskrivning av vad som förväntas av en sådan dokumentation. 3 B § 5 st SKL, som är den danska motsvarigheten, innehåller desto mindre information om vad dokumentationen skall innehålla. De krav som skall uppfyllas föreskrivs därför närmare i transfer pricing-dokumentationsbekendtgörelsen. Told- og skatteforvaltningens vejledning Transfer Pricing – Kontrollerede transaktioner är också av betydelse för dokumentationens omfattning. Att båda länders lagstiftning ser ut på nämnda sätt beror på den omfattande detaljregleringen som en sådan dokumentationsskyldighet kräver. Skattemyndigheterna har därför fått den friheten och flexibiliteten att anpassa sina föreskrifter efter skiftande omständigheter och behov. Fördelarna med flexibiliteten kan också vara en nackdel, eftersom myndigheterna i vissa fall tolkar riktlinjerna alltför restriktivt och betungande för den enskilde.

I den svenska diskussionen har ett flertal författare riktat sin kritik mot Skatteverkets meddelande. De menar att det är alltför detaljerat, vilket innebär att dokumentationsbördan blir orimlig för företagen. Margareta Leijonhufvud frågar sig i sin artikel hur Skatteverket avser att säkerställa att de intentioner som lagstiftningen grundar sig på också kommer till uttryck i dess meddelande. Hon menar att den inriktningen på att överarbeta informationskraven för att smidigöra underlaget för skattrevision går tvärt emot med syftet med kraven för dokumentation. Den skall enbart innehålla nödvändig information för att möjliggöra en rimlig bedömning av företagets internprissättning. Att ha en sådan omfattande och långtgående detaljreglering, där bland annat varje enskild transaktion skall beräknas utöver befintligt affärsmässigt grundat material, gör det omöjligt för företagen att efterleva dokumentationskraven. Detta kan inte heller stämma överens med regeringens strävan att minska informationslämnandet för företagen.⁷⁶ Krister Andersson kommenterade emellertid i sin artikel endast

⁷⁶ SvSkT 2007:2, s. 139f.

Skatteverkets föreskrifter. Han anser att föreskrifterna i det stora hela fått en rimlig utformning men att de samtidigt leder till ökade kostnader för företagen.⁷⁷ Proportionalitet som kommer till uttryck i 2 § föreskrifterna, där dokumentationen skall innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning av om priser och övriga villkor överensstämmer med armlängdsprincipen, överensstämmer huvudsakligen med föreskrifterna i övrigt. Att företagen inte behöver sammanställa en dokumentation förrän Skatteverket ber om det, samt att företagen själva får välja vilken prissättningsmetod som helst visar hur proportionalitet beaktats i utformningen.⁷⁸ En tredje författare, Sven-Olof Lodin, anser i likhet med Leijonhufvud att Skatteverkets meddelande är alltför detaljerat och omfattande. Han uttrycker detta genom att säga; ”Jag hade förhoppningar om en mer realistisk och måttfull svensk ansats, för vi behöver inte den bombmatta av uppgiftskrav till företagen som nu presenteras”.⁷⁹ Kraven som läggs på företagen och bristen på proportionalitet leder till ett alltför betungande arbete hos företagen, vilket är orimligt.⁸⁰

Sammantaget är ingen av dessa tre författare negativt inställd till dokumentationsreglerna och Skatteverkets föreskrifter i helhet. Krister Andersson finner till och att föreskrifterna utformats på ett rimligt sätt. Det som anmärks på och kritiseras är dock Skatteverkets meddelande som sägs vara oproportionerligt och orimligt. I jämförelse med Danmark så har Sverige en tämligen ”mjuk” lagstiftning på området.

Proportionalitetstankarna som genomsyrar de svenska föreskrifterna, återfinns också i de danska. I 2 § 2 st dokumentationsbekendtgørelsen står det att omfånget av nämnda beskrivningar och analyser som behövs för att värdera om priser och villkor överensstämmer med armlängdsprincipen beror på omfattningen och komplexiteten av verksamheten och de kontrollerade transaktionerna. Icke desto mindre har den danska lagstiftningen utformats både hårdare vad gäller innehåll och sanktioner. En skillnad som är betydelsefull är upplysningsplikten som finns i Danmark och som förespråkas av OECD. Den svenska regeringen menade att upplysningskravet inte var förenligt med proportionaliteten och därför uteslöts det i dokumentationsbestämmelserna. Ett konstaterande är att internprissättningsfrågor är mycket komplexa och av skriftande natur.

6.4 Mindre verksamheter

Vid interna transaktioner av mindre värde får den svenska dokumentationen innehålla en förenklad redovisning. Med transaktioner av mindre värde avses 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

⁷⁷ SvSkt 2007:2, s. 146.

⁷⁸ SvSkt 2007:2, s. 143.

⁷⁹ SvSkt 2007:5, s. 318.

⁸⁰ SvSkt 2007:5, s. 319.

(ca 5 miljoner kronor) per företag inom företagsgruppen. I debatten har bland annat kritik framförts på gränsvärdena samt den utgång som de för med sig.

Mikael Hall och Olov Persson visar i sin artikel ett intressant utfall som kan uppstå vid en sådan förenklad redovisning. Ett företag som säljer varor till ett värde av 24 miljoner kronor till vardera 15 utländska dotterbolag (totalt 360 miljoner kronor) kan upprätta en förenklad redovisning. Ett annat företag som å andra sidan säljer varor till ett värde av 26 miljoner kronor till sitt enda dotterbolag i utlandet måste upprätta en fullständig dokumentation.⁸¹ Den här oförutsedda situationen måste vara något regeringen inte tänkt på speciellt när syftet med lagen är att den skall vara proportionerlig och rimlig. Men, då den förenklade redovisningen bara tar hänsyn till transaktionernas värde, så är nämnda situation en verklighet. I Danmark har man inte detta problem då en begränsad dokumentationsplikt riktar sig till mindre verksamheter. Alltså, här är det företagets storlek som avgör. Ett sådant företag skall ha under 250 anställda och ha en årlig balans på under 125 miljoner danska kronor eller en årlig omsättning på under 250 miljoner danska kronor.

Krister Andersson kritiserar de låga gränsvärdena och menar att en förenklad dokumentation endast blir aktuell för ett fåtal företag. Detta kommer att äventyra regeringens målsättning att minska företagens administrativa börda. Det är därför rimligt att använda sig av EU-kommissionens gränsdragning som omfattar 250 anställda samt ha en årsomsättning på 50 miljoner euro eller 43 miljoner euro i balansvärde.⁸² Även Margareta Leijonhufvud kritiserar gränsbeloppen och ifrågasätter om de verkligen lever upp till de proportionalitetstankar som framfördes i propositionen.⁸³

6.5 Sanktioner och bevisbörda

De svenska dokumentationskraven är inte kopplade till någon särskild sanktion. Det som kan komma ifråga är de allmänna skatterättsliga reglerna om skattetillägg, skönstaxering och vitesföreläggande. Till skillnad mot det svenska systemet har de danska skattemyndigheterna vid en utebliven upplysning givits sanktionsmöjligheter i form av skattetillägg och dagliga böter enligt 5 § 1-2 st SKL. Vid en bristande dokumentation kan myndigheterna ge ut böter.

Bevisbördan för att en felaktig prissättning skett i Sverige ligger på Skatteverket. Bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskap har lagts på företaget då det bör ha lättare än Skatteverket att ta fram uppgifter som förklarar avvikelsen. I propositionen

⁸¹ SvSkT 2007:2, s. 154.

⁸² SvSkT 2007:2, s. 144.

⁸³ SvSkT 2007:2, s. 140f.

anges det också att någon förändring i bevisbördan inte avses med den nya lagen. Det är fortfarande Skatteverket som har den primära bevisbördan för detta.

I Danmark kan bevisbördan också allt efter omständigheterna skifta mellan den skattepliktige och skattemyndigheterna. 2003 anförde Skatteministeren vidare i sitt svar på en fråga som berörde bevisbördan i transfer pricing: ”Efter danske regler ligger bevisbyrden i første omgang stadig hos skattemyndighederne. Dette gælder i princippet også, når skattemyndighederne foretager en skønsmæssig ansættelse fordi den skattepligtige ikke efterlever dokumentationspligten.”⁸⁴

⁸⁴ Skatteministeren, besvarelse af 23 oktober 2003.

7 Slutsats

Det kan konstateras att de svenska bestämmelserna om dokumentationsskyldighet på många sätt liknar de danska. Båda länder har utformat sina bestämmelser efter OECD:s riktlinjer om än i olika stor utsträckning. I Sverige har regleringen starkt influerats av en proportionalitetstanke som medfört till en mjukare lagstiftning. Skillnaderna gör sig bland annat gällande i de personer som träffas av skyldigheten att dokumentera. I Danmark omfattar dokumentationsplikten ett större antal skattesubjekt. Dessutom gäller denna skyldighet att dokumentera förutom gränsöverskridande transaktioner också nationella transaktioner.

En annan väsentlig skillnad är att det finns en upplysningsplikt i de danska bestämmelserna som saknar motsvarighet i de svenska. Upplysningsplikten överensstämmer med kapitel V punkt 5.15 i OECD:s riktlinjer. Den svenska regeringen menade på att en sådan uppgiftsskyldighet inte var proportionerlig då nyttan inte överträffade den ökade administrativa bördan hos företagen. Man menade på att det räcker med en skyldighet för företagen att dokumentera för att få en mer effektiv kontroll av dem. Jag anser att den svenska regeringen kunde ha gått längre och gett Skatteverket detta verktyg för att kontrollera och effektivisera sitt arbete. Upplysningsplikten tror jag inte på något sätt skulle vara betungande för företagen då det skulle vara ett mindre led i deklARATIONEN. Proportionalitetsresonemangen är något som också beaktats av danskarna i sin nationella lagstiftning. Likväl har danskarna mer långtgående bestämmelser som bättre överensstämmer med OECD:s riktlinjer. Dokumentationsplikten tillsammans med en upplysningsplikt tror jag skulle hjälpa Sverige och svenska företag att bättre försvara sin skattebas samt sitt internpris gentemot andra länders skattemyndigheter.

Käll- och litteraturförteckning

Författningar

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Lovbekendtgørelse nr. 1126 af 24. november 2005 af Skattekontrolloven

Lovbekendtgørelse nr. 887 af 20. september 2005 af Ligningsloven

Offentligt tryck

Folketingstidende 1997-1998, 2. Samling, tillæg A

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

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

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

Skatteverkets meddelande 2007:25, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap

Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2008

Skatteverkets ställningstagande, Dnr/målnr/löpnr: 131 550432-07/111

Skatteverkets ställningstagande, Dnr/målnr/löpnr: 131 550422-07/111

Skatteministeren besvarelse af 23. oktober 2003 af spørgsmål nr. S 186 af 9. oktober 2003

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

Folketingstidende 1997-1998, 2. Samling, tillæg A

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

Told- og skatteforvaltningens vejledning, Transfer Pricing – Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt

Litteratur

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

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

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt, tionde upplagan, Lund 2005.

Pelin Lars, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde upplagan, Lund 2006.

Pedersen Jan, Siggaard Kurt, Winther-Sørensen Niels, Bundgaard Jakob, Skatteretten 2, fjärde upplagan, København 2005.

Pedersen Jan, Siggaard Kurt, Winther-Sørensen Niels, Bundgaard Jakob, Skatteretten 3, fjärde upplagan, København 2006.

Artiklar

Andersson Krister, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, Svensk Skattetidning 2007:2

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

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

Lodin Sven-Olov, En kommentar till en kommentar om internprissättning, Svensk Skattetidning 2007:5