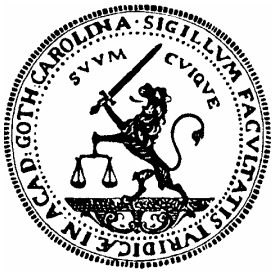

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Bab el Ferrow

Sanktioner och dokumentationskrav

Examensarbete
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

HT2009

Innehåll

SUMMARY 1

SAMMANFATTNING 3

FÖRKORTNINGAR 5

1 INLEDNING 6

1.1 Syfte och problemformulering 7

1.2 Metod och material 7

1.3 Avgränsningar 8

1.4 Disposition 8

2 INTERNPRISSÄTTNING 10

2.1 Syfte 10

2.2 Armlängdsprincipen 10

2.3 Jämförbarhetsanalys 11

2.4 Armlängdsprincipen i svensk rätt 12

3 METODER FÖR INTERPRISSÄTTNING 14

3.1 Marknadsprismetoder 14

3.2 Uppskattat marknadsprismetoden 15

3.3 Externt jämförd prissättning 16

3.4 Återförsäljningsmetoden 17

3.5 Sär och självkostnadsmetoder 18

3.6 Kostnadsplusmetoden 20

3.7 Framförhandlande priser 21

3.8 Resultat och vinstfördelningsmetoder 22

4 KRAV PÅ DOKUMENTATION AV PRISSÄTTNINGEN TRANSAKTIONER MELLAN FÖRETAG I INTRESSEGEMENSKAP 24

4.1 Allmänt 24

4.2 Vilka företag ska upprätta dokumentation 25

4.2.1 Kvalificerat ägande och kontroll 25
4.2.2 Andra juridiska personer 27

5 DOKUMENTATIONENS INNEHÅLL 29

5.1 Allmänt 29

5.2 Underlag 29

5.3 Krav på dokumentationens innehåll 30

5.4 Väsentlighetsbedömning 30

5.5 Organisatorisk struktur 32

5.5.1 Innehåll 32
5.5.2 Struktur – juridisk och organisatorisk 33
5.5.3 Beskrivning av verksamheten 33

5.6 Information om transaktionerna 34

5.7 Avtal 35

5.8 Funktionsanalys 36

5.9 Jämförbarhet 36

5.9.1 Avvikelse från jämförelsetransaktioner 38
5.9.2 Avsaknad av jämförelsetransaktioner 39

5.10 Förenklad redovisning vid transaktioner av mindre värde 39

5.11 Dokumentationsperiod 40

5.12 Övriga svenska bestämmelser 41

6 SANKTIONSREGLER 42

6.1 Allmänt 42

6.2 Svenska allmänna sanktionsbestämmelser 43

6.2.1 Skattetillägg 43
6.2.2 Skönstaxering 43
6.2.3 Bevisbörda 44
6.2.4 Beräkning av skattetillägget 44
6.2.5 Undantag 45
6.2.6 Befrielsegrunder 46
6.2.7 Föreläggande med vite 47
6.2.7.1 Skattskyldiges förutsättningar 48
6.2.7.2 Adressat 49
6.2.7.3 Typer av viten 49
6.2.7.4 Utdömande av vite 50

6.3 Utländska sanktionsregler 50

6.3.1 USA 50

6.3.1.1 Allmänt 50
6.3.1.2 PATA dokumentationskrav 52
6.3.1.3 Straffavgifter 53
6.3.2 Finland 54
6.3.2.1 Allmänt 54
6.3.2.2 Dokumentationskrav 55
6.3.2.3 Straffavgifter 56
6.3.3 Tyskland 58
6.3.3.1 Allmänt 58
6.3.3.2 Dokumentationskrav 59
6.3.3.3 Straffavgifter 60

7 AVSLUTNING 62

7.1 Skattetillägg som metod 63

7.2 Vite som metod 65

7.3 Utländska sanktionsmetoder 67

7.3.1 USA 67
7.3.2 Finland 67
7.3.3 Tyskland 68

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING 69

RÄTTSFALLSFÖRTECKNING 74

Summary

A large part of the international cross-border trade is between companies with shared ownership, control or likewise. The problem concerning these transactions is that the natural incentive structure of business is, to some extent, set aside due to the shared common interest of the parties. The companies can set aside their individual profit, for maximizing the consolidated group profit. Different tax jurisdictions will try to safeguard their tax base, by regulating cross-border transactions between MNE: s with shared interests.

Since the 1 of January 2007 Swedish companies are obliged to document transactions with group companies. The companies have to show that the pricing-mechanisms of the intra-group transactions are in compliance with the arm's length principle.

These rules are, however, not tied to specific sanctions regarding non-compliance. No sanctions where put into place in cases where companies failed to comply with the rules regarding documentation requirements or if the documentation provided does not fulfill aforementioned requirements. Specific sanctions where considered to be problematic to put into place, since the area of transfer pricing is so complicated and since there lacks transparency regarding the specific documentation requirements, evaluated on a case by case basis. However, this does not preclude the application of normal fiscal sanction mechanisms.

The Swedish normal fiscal sanction mechanisms are surtaxes (skattetillägg) and information fees (vitesförelägganden). If a taxpayer, in a non-oral way, during an inquiry with the Swedish tax authority, supports falls facts information a surtax will be enforced. Falls facts in this connotation are facts that would have led or risk leading the tax authority to wrongfully assess the tax payers' taxable income. Information fees are a sanction that

allows the tax authority to force the tax payer or another legal or natural person to support information regarding a tax inquiry. These injunctions cannot be used if the person required to provide information risks qualifying him or herself for a surtax charge or a crime.

Intra-group transactions are normally covered by surtax regulations. This limits the usage of information fees. In the travaux prepatoire the issue of surtax charges and information fees were discussed. Enforcing a surtax based on non-compliance regarding the documentation requirements was considered not to be a suitable method. Though possible to use information fees to extract information, information fees as an institute has stringent requirements on specifications. Generic fishing expeditions are not in allowed. Due to the individual and case by case assessment of the documentation requirements, there are problems using information fees to extract the aforementioned information.

Sammanfattning

Den internationella handeln sker i stor utsträckning mellan närstående företag. Problemet med de koncerninterna transaktionerna är att den naturliga handelsstrukturen kan bli skev. Företagens vilja att vinstmaximera kan åsidosättas om handel sker med ett närstående bolag, då företagen istället söker maximera vinsten för koncernen. Olika skattejurisdiktioner har följaktligen ett intresse att iaktta och reglera förutsättningarna för de transjurisdiktionella transaktionerna.
Sedan 1 januari 2007 gäller att företag ska dokumentera hur prissättningen för koncerninterna transaktioner har skett. Företagen ska visa hur prissättningen för koncerninterna transaktioner överensstämmer med marknadspriset. Syftet är att det ska göras enklare att visa att prissättning vid koncerninterna transaktioner skett i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

De nya reglerna innebar inga nya sanktionsregler. Inga sanktionsregler infördes för de fall företagen inte upprättar dokumentation eller vars dokumentation anses bristfällig. Att ålägga dokumentationskravet med sanktionsregler ansågs problematiskt. Dokumentationskravet kommer vara olika för varje individuell situation. Med sådana inneboende problem med att korrekt tillämpa reglerna, är det förståeligt att lagstiftaren inte infört sanktioner när företagen inte uppfyller satta villkor. Därtill gäller att sedvanliga sanktionsbestämmelser fortfarande kan aktualiseras vid internprissättningsärenden.

De skatterättsliga sanktionsmekanismerna är skattetillägget och vitesföreläggandet. Om en skattskyldig, på annat sätt än muntligen, under en utredning lämnar oriktig uppgift ska skattetillägg tas ut, enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen. Med oriktig uppgift avses uppgift som den skattskyldige har lämnat som är felaktig eller uppgift den skattskyldige utelämnat till ledning för deklaration. Skatteverket kräva in viss handling, och förena detta med

vite. Föreläggande enligt SBL får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs. Föreläggande inte får föreläggas med vite om det kan antas att den skattskyldige begått handling som kan leda till skattetillägg eller brott.

Internprissättningstransaktioner täcks normalt av skattetilläggsbestämmelserna. Följaktligen ska skattetillägg tas ut om den skattskyldige, på något annat sätt än muntligen, lämnar oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Vid införandet av dokumentationskraven diskuterades huruvida skattetillägg som sanktion skulle aktualiseras vid företags upprättande av dokumentation. Att genom skattetillägg söka förmå företag att uppfylla dokumentationskraven ansågs inte lämpligt. Vad gäller vitesinstitutet finns problem avseende illämpningen. Vite föreläggs genom ett specificerat dokumentationskrav; föreläggandet. Föreläggandet definierar vilka uppgifter som måste inlämnas för att vite inte ska påföras. Problemet med att tillämpa vitesinstitutet på dokumentationskravet avseende prissättning vid koncerninterna transaktioner blir här uppenbar. Föreläggandet måste ha en viss nivå av specifikation för att vite ska kunna utdömas, medans dokumentationskravet är generellt.

Förkortningar

EG	Europeiska Gemenskapen
EEC	European Economic Community
EU	Europeiska Unionen
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
IL	Inkomstskattelagen
JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum
LSK	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PATA	The Pacific Association of Tax Administrators
Prop.	Proposition
SFS	Svensk författningssamling
SKV FS	Skatteverkets författningssamling
SKV M	Skatteverkets meddelanden

1 Inledning

Den internationella handeln sker i stor utsträckning mellan närstående företag. Det kan röra sig om internationella koncerner som kontrollerar en stor del av den egna produktionskedjan, eller koncerner med som en funktionsseparerad struktur där de närstående företagen har olika funktioner och köper tjänster av varandra. Med en allt mer internationell handel blir den koncerninterna handeln vanligare även för koncerner med mindre omsättning.

Problemet med de koncerninterna transaktionerna är att den naturliga handelsstrukturen kan bli skev. Företagens vilja att vinstmaximera kan åsidosättas om handel sker med ett närstående bolag, då företagen istället söker maximera vinsten för koncernen. Det kan finnas rena skatteincitament att hämma den egna vinsten, om man genom skev prissättning kan flytta ett obeskattade okonsoliderat resultat till ett koncernföretag beläget i ett lågskatteland. Olika skattejurisdiktioner har följaktligen ett intresse att iaktta och reglera förutsättningarna för de transjurisdiktionella transaktionerna. Dock begränsas detta till transaktioner mellan närstående företag, då företag utan gemensamt vinstintresse presumeras sakna intresse att på ett från sedvanliga marknadsvillkor avvikande sätt söka gynna motparten vid transnationell handel. Kostnaden att kontrollera och reglera all internationell handel hade blivit enorma.

Sedan 1 januari 2007 gäller att företag ska dokumentera hur prissättningen för koncerninterna transaktioner har skett. Företagen ska visa hur prissättningen för koncerninterna transaktioner överensstämmer med marknadspriset. OECD har i riktlinjer gett ut rekommendationer vilka krav som kan ställas på dokumentationen. Härigenom har det redan komplexa internprissättningssystemet kompletterats med krav att dokumentera hur prissättningen skett.

Syftet är att det ska göras enklare att visa att prissättning vid koncerninterna transaktioner skett i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Företag som har kontroll och koll på prissättningen av de koncerninterna transaktionerna kan använda informationen som ekonomistyrningsinstrument. Skatteverket får det enklare att bevisa en felaktig prissättning. Till reglerna infördes inte särskilda sanktionsregler i syfte att tillse reglernas efterföljande.

1.1 Syfte och problemformulering

Syften med uppsatsen är att presentera internprissättningen som rättsområde, visa hur dokumentationskrav införts i olika länder och hur dessa sökt förmå reglernas efterföljande. Uppsatsens primära syfte är att diskutera hur man i Sverige sökt förmå företag att upprätta dokumentation i enlighet med dokumentationskraven i LSK. I vissa utländska fall har man infört rena sanktionsmekanismer. I dessa fall har man sökt införa sanktionsmekanismer på ett sätt som iakttar komplexiteten inom internprissättningens område. Följaktligen måste en diskussion om sanktioner föras med detta iakttaget.

1.2 Metod och material

Traditionell juridisk metodik har huvudsakligen använts som metod. Tyngdpunkt har lagts på lagstiftning, förarbete och rättsfall. Skatteverkets vägledningar och skrifter har väl använts som källor, då de pedagogiskt och klart presenterar Skatteverkets syn på rättsläget. Doktrin har använts till en begränsad omfattning, då dokumentationskravet fortfarande är nytt och osäkerhet får anses råda avseende tolkningen av bestämmelserna. Jag låter det vara klart att jag i hela dokumentet lyfter in element av analys, utöver det särskilda analyskapitlet, även om tyngdpunkt läggs på att beskriva

området. Stor vikt läggs vid att visa komplexiteten av internprissättningsområdet, då detta ha stor vikt avseende diskussionen avseende ett införande av sanktionsregler.

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen har begränsats till att presentera de svenska internprissättningsbestämmelserna och skatterättsliga sanktionsmekanismerna, redogöra innehållet i dokumentationsbestämmelserna samt ge en överblick över hur utländska skattejurisdiktioner sökt lösa dokumentations och sanktionsproblematiken. Av utrymmessäl ha en särskild utredning av OECD:s rekommendationer och riktlinjer avseende internprissättning, dokumentationskrav och sanktioner uteblivit. OECD:s rekommendationer och riktlinjer lyser dock igenom med tanke på det inflytande dessa har haft inom nämnda områden. Vad gäller val av prissättningsmetoder har de mest frekventa – marknadsprismetoder, återförsäljningsmetoder och kostnadsplusmetoden – presenterats, samt vissa metoder – extern jämförd prissättning, sär och självkostnadsmetoder, framförhandlande priser samt resultat och vinstfördelningsmetoder – som har återkommit i litteraturen.[1]

1.4 Disposition

Det första kapitlet behandlar internprissättningen, armlängdsprincipen och problematiken anknuten därhän. Armlängdsprincipen åtnjuter en särskild ställning inom internprissättningsområdet. Armlängdsprincipen har införts i OECD:s riktlinjer, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, och i svensk skatterätt.

[1] Arvidsson samt Warbrandt

Nästföljande kapitel behandlas olika metoderna för uppfylla armlängdsprincipens krav. Det råder ingen hemlighet att det finns en uppsjö av metoder. Vissa av dessa är transaktionsbaserade medans andra utgår från företagens konsoliderade eller konsoliderade resultat. Varje metod har sina styrkor och svagheter. Medans vissa metoder är allmänt vedertagna har andra inte erhållit samma erkännande. Därtill har vissa länder en högre tolerans avseende val av metod, medans andra länder har system som exkluderar vissa metoder och har prioriterings och lämplighetsregler som styr företagens val av metod.

I två kapitel därefter presenteras de svenska dokumentationskraven. Kapitel fyra visar vilka som ska upprätta dokumentation och kapitel fem vad som ska dokumenteras, hur dokumentationen ska upprättas samt administrativa förfaranderegler. Reglerna är förhållandevis nya. En stor del av utredningen utgår ifrån proposition och det arbete som Skatteverket gjort. Diskussionen syftar visa omfattningen av dokumentationskravet – med den problematiken att tydligt veta vad dokumentation ska innehålla i åtanke på komplexiteten inom internprissättningsområdet.

I kapitel sex anges de svenska skatterättsliga sanktionsbestämmelserna, vite och skattetillägg, samt hur andra länder sökt lösa motsvarande problematiken. Valet av länder har styrts jurisprudentiell närhet (Tyskland och Finland) och internationellt inflytande på internprissättningsreglementen och dess tillämpning (USA/PATA samt Tyskland). Länderna har också valt olika lösningar, samtidigt som betydande likheter visas.

I kapitel sju diskteras för varför specifika sanktionsmekanismer avseende dokumentationskrav inte införts i Sverige och huruvida de befintliga sanktionsmekanismerna - skattetillägg eller vite - kan användas.

2 Internprissättning

2.1 Syfte

2.2 Armlängdsprincipen

Armlängdsprincipen är en princip som syftar vägleda och styra företagsgrupper vid deras prissättning av koncernintern handel av varor, tjänster och immateriella tillgångar. Prissättningen av varor, tjänster och immateriella tillgångar spelar stor roll för multinationella koncerner eftersom prissättningen direkt styr allokeringen av företagens tillgångar, rättigheter och okonsoliderade resultat. Eftersom handeln av varor, tjänster och immateriella tillgångar påverkar resultatet för bolag inom företagsgrupper och staters beskattningsanspråk ofta härrörs från resultat av verksamhet i den skatterättsliga jurisdiktionen, har stater ett intresse av att reglera prissättningen av de koncerninterna transaktionerna.

Armlängdsprincipen tas upp i OECD:s modellavtals artikel 9:

”1. Where:
a) An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
b)the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but by reason of those conditions, have not so accrued,

may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State – and taxes accordingly – profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."[2]

Armlängdsprincipen innebär att man gör en annan bedömning av företagens resultat, där resultatet ändras till ett fiktivt resultat såsom om företagen i koncernens resultat inte skulle påverkats av intressegemenskapen dem sinsemellan. Koncernföretagens resultat räknas följaktligen om till det resultat som hade uppstått om företagen befann sig på armlängds avstånd från varandra. Avtalsvillkor och prissättning ska sättas till de villkor oberoende parter på en öppen marknad hade kommit fram till.

2.3 Jämförbarhetsanalys

Transfer pricing bestämmelser tillämpas enbart om parternas avtal avviker från vad som anses vara marknadsmässigt. Således måste transaktionerna i fråga jämföras med ett neutralt fiktivt eller abstrakt scenario; transaktioner där parterna inte har ekonomisk intressegemenskap och befinner sig på armlängds avstånd från varandra. Ceteris paribus, gäller att alla andra faktorer ska vara lika, eller så pass lika att transaktionerna går att jämföra. Skillnader ska beaktas vid prissättningen för att jämförelsen ska bli riktig.

[2] OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001.

Vid jämförelseanalysen brukar vissa faktorer särskilt påpekas; särdragen hos transaktionerna, parternas funktioner, avtalade kontraktsvillkor, ekonomiska förhållanden och tillämpade affärsstrategier.[3]

Med särdrag hos transaktioner kan aspekter som varan eller tjänstens karaktär, utseende, kvalitet, kvantitet, utbud och efterfrågan lyftas upp.[3][4] Parternas funktioner, sinsemellan och inom gruppen, prissättningen. En särskild funktionsanalys visar både Skattemyndighet och företag hur gruppen är strukturerad. Funktionsanalysen visar även vilka parter som bär risk och skapar mervärde, faktorer som direkt hade påverkat prissättningen om företagen hade varit på armlängds avstånd. Kontraktsvillkoren styr det civilrättsliga förhållandet mellan parterna. Särskilt kan företagens oberoende här tas upp. Med ekonomiska förhållande avses de faktorer på marknaden och branschen i stort som påverkar prissättningen. Vad som styr prissättningen kan mer eller mindre ha särskilda karaktärsdrag för branscher. Eftersom transaktioner inte ska tas ur sitt sammanhang visar företag och företagsgrupper genom vald affärsstrategier transaktionernas position i ett bredare perspektiv. En prissättning som till synes borde vara felaktig, kan syfta att vara felaktig om företagsgruppen har som strategi att genom prissättning exempelvis slå sig in på en särskild marknad.

2.4 Armlängdsprincipen i svensk rätt

Armlängdsprincipen, i svensk skatterätt kallad korrigeringsregeln, införts i 14 kap. 19 § IL:

”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 uppgåtts till om sådana villkor inte funnits.”

[3] Skatteverket, Handledning internationell beskattning 2008, s. 254.
[4] OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001.

Korrigeringsregeln angriper följaktligen transaktioner mellan närstående företag där prissättningen anses avvika från vad som anses marknadsmässigt, samt att den felaktiga prissättningen bidrar ett lägre resultat för den svenska näringsverksamheten. Korrigeringsregeln innebär att resultatet för verksamheten korrigeras till det resultat som skulle varit för handen i det fall prissättningen följde marknadsvärdet. Marknadsvärdet fastställs till det pris parterna hade kommit fram till om företagen var helt oberoende, benämnt *the separate entity approach*.[5]

Korrigeringsregeln är följaktligen bara tillämplig i vissa avgränsade situationer. Korrigeringsregeln tillämpas bara om det föreligger ekonomisk intressegemenskap mellan partnerna. Det ska föreligga en reell intressegemenskap mellan parterna,[6] samtidigt som intressegemenskap definieras på lite olika sätt i inkomstskattelagen.[7] Ekonomisk intressegemenskap som avses i 14 kap. 19 § IL 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.[8] Vidare, ska ha blivit lägre till följd av avtal vars innehåll avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två helt oberoende parter. Dock enbart om det medför ett sämre resultat i den svenska verksamheten. Korrigeringsregeln tillämpas följaktligen inte om resultatet i den svenska verksamheten hade blivit högre pga. avvikelser. Skatteverket bär bevisbördan att resultatet till följd av avtalen blivit lägre och att avtalen avviker från vad som anses vara marknadsmässigt. Korrigeringsregeln tillämpas ej heller i fall där en sådan avvikelse ändock ger svenskt beskattningsanspråk genom skatteavtal.

[5] Skatteverket, Handledning internationell beskattning 2008, s. 239.
[6] Prop. 1965:126 s. 15.
[7] Se exempelvis 25 kap. 28 § IL och 49 a kap. 5 § IL.
[8] 14 kap. 20 § IL.

3 Metoder för interprissättning

Eftersom prissättning och prissättningsstrategi varierar på företag, bransch och andra faktorer finns det inte en enskild metod för prissättning av koncerninterna transaktioner. Internationellt används flera olika metoder för att prissätta koncerninterna transaktioner. De vanligaste grupperna av prissättningsmetoderna är marknadsbaserade prissättningsmetoder, återförsäljningsprismetoder och kostnadsplusmetoder.[9] Inom varje grupp finns det olika metoder med inbördes variationer.

3.1 Marknadsprismetoder

Marknadsprismetoden, *comparable uncontrolled price method*, utgår från marknadspriset för jämförbara varor, tjänster, krediter och immateriella rättigheter. Priset bestäms med ledning av liknande transaktioner mellan oberoende parter. Metoden anses särskilt tillförlitlig om man jämför med försäljningen, på en öppen och konkurrensfri marknad, med varor och tjänster av samma slag. Försäljnings och anskaffningskostnader vid koncernintern och sedvanlig handel förutsätts vara lika. Syftet med att använda sig av marknadsprismetoden är att självständiga parter, med ett oberoende vinstintresse och oberoende styrt, hade satt ett marknadspris då parterna enbart följer den verkliga marknadens pristryck.[10]
Marknadsprismetoden används inom branscher där varorna och tjänsterna enkelt kan identifieras och särskiljas, såsom råvarumarknader. Råvarumarknader kan enkelt särskiljas produktion från olika regioner, etablerade kvalitetsregler och enkelt bestämda kvantiteter av varorna, vilket gör prissättningen på råvarumarknader (partihandelspriser) förhållandevis transparent.

[9] Rickard Arvidsson, Internpriser, 1972, s. 26.
[10] Sven Warbrandt, Transferprissättning i svenska multinationella företag, 1986, s. 11.

Marknadsprismetoden innebär att prissättningen görs med hänvisning till en specifik marknad. Metoden har svårigheter om varan eller tjänsten är väldigt specialiserad. Koncerninterna transaktioner kan just ha egenskapen att transaktionen enbart kan ske om det föreligger koncernintresse mellan parterna. Företag kan ofta inte vilja transferera immateriella rättigheter såvida inte det föreligger intressegemenskap mellan parterna, vilket innebär att komparabel marknad kan vara omöjligt att finna. Varor och tjänster kan vara så pass specialiserade att en öppen marknad inte finns för handeln med dem. I det fall det faktiskt finns en öppen handelsplats för varor och tjänster, kan geografiska, demografiska och liknande faktorer göra att marknaden ändå inte anses jämförbar. Marknaden kan ha en uppbyggd prissättningskultur som är främmande eller medför höga kostnader för att anpassa sig till. Definitionen och avgränsningen av en marknad kan vara svår att göra, då prissättningen på varor och tjänster även kan variera inom en befintlig marknad pga. konjunkturcykler, geografisk plats och andra faktorer. I definitionen av jämförbar marknad måste således konjunktur och plats i produktionsled. Ju fler faktorer som måste bejakas vid definitionen av jämförbar marknad, desto smalare blir marknaden. En smal avfattad marknad har dock inneburna jämförbarhetsproblem. En alltför smal marknadsdefinition kan i sig innebära att transaktionen ifråga inte längre anses jämförbar. Det kan innebära alltför höga transaktionskostnader och för omfattande informationsproblem för företagen, att kraven för att göra en jämförbar prissättning blir för höga.

3.2 Uppskattat marknadsprismetoden

Med uppskattat marknadspris avses pris där ett marknadspris tas fram utan att en etablerad marknad finns.[11] Det uppskattade marknadspriset är särskilt användbar för immateriella tillgångar, unika varor eller tjänster och prissättningen av tillgångar av hög komplexitet. Det uppskattade marknadspriset tas fram med utgångspunkt av prissättningen av en liknande

[11] Rickard Arvidsson, Internpriser, 1972, s. 30ff.

tillgång, där skillnaderna sedan beaktas och prissättningen korrigeras. Därtill ska allmänna hänsyn till marknadsskillnader tas upp. Den aktuella tillgången kanske behöver introduceras på en marknad, var på etableringskostnader ska beaktas vid prissättningen. Prissättningen fastställs till adekvat långsiktigt operationellt pris. Metoden innebär att man måste ta hänsyn till prognoser avseende konjunktur, förändrat prisläge på andra tillgångar och förändringar på allmänna och speciella marknader, makroperspektivet. Prissättningen måste dock även beakta parterna i sig, mikroperspektivet, Prissättning måste ske med utgångspunkt från ett ömsesidigt och oberoende vinstintresse, med viss korrigering eventuella integrationsaspekter. Med integrationsaspekter avses de fördelar som parterna åtnjuter av partsrelationen, som inte direkt återspeglas av avtalsrelationen. En skev prissättning kan motiveras av att den ena parten assisterar den andras etablering på en ny marknad.

Metoden ger företagen ett underlag för sin egen planering. Företagen i gruppen blir värderade utifrån objektivitet och rättvisa, samt bibehåller företagens incitamentsstrukturer trots de koncerninterna transaktionerna. Metoden har dock flera praktiska problem. Metoden utgår ifrån att det finns en adekvat jämförbar marknad att utgå ifrån. Den medger inte företagen att till fullo utnyttja integrationsaspekter av koncerninterna transaktioner. Det finns ej heller någon självklarhet i vilket pris som kommer vara korrekt; metoden kan ge olika svar avseende korrekt pris för företagen och olika nationella skattemyndigheter.

3.3 Externt jämförd prissättning

Metoden avser att prissättningen vid koncerninterna transaktioner styrs av pris satt av en effektiv extern producent. Om man inte kommer fram till vilket pris som ska sättas med hjälp av marknadsprismetoden, då adekvat marknad saknas, ser man istället till vilket pris ett annat företag, som säljer samma produkt, sätter vid prissättningen i samma produktionsled. Metoden

gör det visserligen möjligt att prissätta koncerninterna transaktioner då adekvat jämförbar saknas, men gör det svårare att sätta ett adekvat pris då jämförbarheten blir svagare. På en öppen marknad, med ett marknadspris styrt av en aggregerad prissättningsstruktur, prissättning styrd av företagen på marknaden, ger marknadspriset en styrka vid jämförbarhet. Vid jämförelse med ett enskilt exempel finns risken att transaktionerna inte är jämförbara. Företaget man jämför med kan verka på en annan geografisk marknad, tillämpa en annan företagsstruktur eller på andra sätt avvika, vilket gör det svårt att hävda jämförbarhet.

3.4 Återförsäljningsmetoden

Återförsäljningsmetoden innebär att priset fastställs med utgångspunkt från ett slutligt försäljningspris till en oberoende part. Av detta pris gör man därefter ett avdrag med ett skäligt vinstpåslag.[12] Man får alltså fram återförsäljningspriset genom att fastställa två olika faktorer; slutmarknadspriset för tillgången och vinstpåslaget. I vinstpåslaget ingår även de kostnaderna man har för att täcka sin kostnad, var på vinstpåslag som begrepp kan te sig missvisande. Vinstpåslaget ska fastställas till det påslag transaktionen hade lett till om parterna vore oberoende. Den oberoende parten kan både vara köpare eller säljare. Om transaktionen som ifrågasätts angrips från en skattemyndighet, med avsikt att korrigera köparens resultat, gör man en negativ återförsäljning. Med andra ord kommer skattemyndigheten att ifrågasätta huruvida säljarens påslag är adekvat. Ett allt för stort påslag medför ett sämre resultat hos köparen, var på den nationella skattemyndigheten har ett fiskalt intresse att beakta. Efter att vinstpåslaget fastställts gör man en omräkning, där påslaget dras av slutmarknadspriset. Att fastställa slutmarknadspriset kan ske på samma sätt som ett fastställande av marknadspris vid tillämpning av marknadsprismetoden.

[12] Skatteverket, Handledning internationell beskattning 2008, s. 259f.

Likt marknadsprismetoden är återförsäljningsmetoden förknippad med vissa problem avseende jämförbarhet. Prissättningen avgörs med utgångspunkt från antagen adekvat marknad eller transaktion.[13] Eventuella skillnader ska inte ha påverkat resultatet, såvida inte man in prissättningen för de koncerninterna transaktionerna tar sådant hänsyn och kan visa hur prissättningen avviker avseende vilka differentierande determinanter. Återförsäljningsmetoden fungerar väl om säljaren inte tillfört något av större värde och inte burit någon större risk. Då kan vinstpåslaget enbart täcka säljarens rörelsekostnader, med en mindre justering för adekvat vinst. Metoden ger parterna en enklare kan justera prissättningen utifrån de faktiska förhållandena. Vinstpåslaget görs med utgångspunkt från riskfördelningen vid transaktionen.[14] En koncern, med ett antaget konsoliderat nettovinstintresse, kan bestämma vilket av företagen som ska bära risken vid en enskild transaktion och följaktligen styra prissättningen. Dock är det förknippat med stora svårigheter att få fram adekvata priser, både vad gäller slutmarknadspris som vinstpåslag. Man får ofta falla tillbaka på antaganden som ofta får göras utan ett godkännande från skattemyndighet.

3.5 Sär och självkostnadsmetoder

Särkostnadsmetoden är en kostnadsbaserad metod. Metoden innebär att prissättningen styrs av företagens produktion. Arvidsson menar att prissättningen kan fastställas baserat på företagens särkostnader, rörliga kostnader och gränskostnader.[15] Denna metod syftar till att styra användandet av existerande produktionskapacitet för att optimera totalomsättningen. Prissättningen görs med utan hänsyn till parternas fasta kostnader, utan genom iakttagande av särkostnaderna. Styrkan i metoden är att den, avseende planeringen av verksamheten, har viss stabilitet. Detta

[13] OECD, Transferpricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001.
[14] Sven Warbrandt, Transferprissättning i svenska multinationella företag, 1986, s. 12.
[15] Rickard Arvidsson, Internpriser, 1972 s. 32.

utifrån ett ekonomiskt antagande att fast kostnaderna, på kort sikt, inte påverkas av parterna, var på prissättning sker utan hänsyn till de fasta kostnaderna. Om man bara tar hänsyn till särkostnaderna är det även enklare att jämföra interntransaktionerna med transaktioner på en öppen marknad. Metoden är dock förankrad med stora transaktionskostnader, då företagen måste göra avancerade beräkningar för att isolera de särkostnaderna som ska påverka beräkningen. Företag kan även få incitament att överdrivet slösa eller spara för att få ett förskjutet läge ur kostnadshänseende.

Självkostnadsmetoden är, likt särkostnadsmetoden, en kostnadsbaserad metod. Metoden innebär att prissättningen styrs av företagens kostnad för att producera tillgången. Man utgår ifrån den kostnad det producerande företaget har för råvaror, löner och andra kostnader för att få fram den aktuella tillgången.[16] För varje led i produktionskedjan tillkommer nya kostnader. Kostnaden ska täckas utan att koncernintern vinst genereras. Metoden är lätt att tillämpa ur redovisningshänseende, då tillägg inte görs på koncerninterna transaktioner. Priset visar vilka kostnader köparen måste bära på lång sikt för att det skall vara lönsamt att köpa viss tillgång och kan enkelt jämföra de kostnaderna med priset på en öppen marknad. Transaktionerna förskjuter inte incitamentet att vara kostnadsmedveten, då koncerngemenskapen inte leder till ineffektivitet. Problemet med metoden blir dock att man skalar av företagens oberoende vinstintresse, med fokus enbart på den konsoliderade vinsten på koncernnivå. Om koncernen inte är äkta kommer bolagsrättsliga problem uppstå. Utomstående delägare till dotterbolagen i de oäkta koncernerna missgynnas om metoden tillämpas. Eftersom vinsten konsolideras hos bolaget i slutet av kedjan vid kedjeproduktion, kommer skattemyndigheter i andra skattejurisdiktioner angripa transaktionerna. Metoden tar inte hänsyn till riskfördelning, utöver ren prissättning, för företagen inom koncernen. Produktionen kan förskjutas från optimum, då det producerande bolaget inte har ett separat vinstintresse. Då producenten enbart har ett kostnadsansvar kommer denne inte anpassa

[16] Rickard Arvidsson, Internpriser, 1972 s. 32.

produktionen till optimum, såsom om denne hade ett ansvar för resultatet för verksamheten.

3.6 Kostnadsplusmetoden

Med hänsyn taget till de uppenbara problemen med sär och självkostnadsmetoderna, har kostnadsplusmetoden sökt beakta problemen men fortfarande möjliggöra för företag att använda sig av en kostnadsbaserad prissättningsstrategi. Kostnadsplusmetoden innebär att man utgår ifrån kostnaden av att producera viss tillgång och gör ett tillägg för varje produktionsled i koncernen.[17] Tillägget storlek avgörs av de kostnader det enskilda bolaget bär samt ett marknadsmässigt vinstpåslag. Vid bestämmande av det marknadsmässiga vinstpåslaget utreder man hur riskfördelningen är mellan företagen. Ju högre risk man bär, desto högre påslag, i enlighet med prissättningsmekanismerna på en öppen marknad. Eftersom företagen har visst gemensamt intresse kan man alltså anpassa påslaget genom att välja adekvat risknivå för de olika företagen, utan att prissättningen nödvändigtvis avviker från ett marknadspris.

Metoden innebär att vinst genereras hos varje led i produktionskedjan. Företagen i koncernen har alltså ett separat vinstintresse, även för koncerninterna transaktioner. Samtidigt utgår man ifrån företagens egna kostnader, vilket beaktar ett intresse om konsoliderad bra resultat på koncernnivå. Skattemyndigheter i olika skattejurisdiktioner kan även komma att acceptera prissättningen av de koncerninterna transaktionerna, då företagen har ett separat vinst och resultatintresse. Dock kan skattemyndigheter angripa en transaktion om man menar att riskfördelningen skett på ett sätt som inte hade kunnat uppstå på en öppen marknad.[18]

[17] Skatteverket, Handledning internationell beskattning 2008, s. 260.
[18] Skatteverket, Handledning internationell beskattning 2008, s. 256.

Problemet med metoden är att den kan leda till ineffektivitet i produktionsledet. Om producenten är medveten att man får sina kostnader täckta och samtidigt har ett eget resultat och vinstintresse, är risken att produktionskostnaderna stiger. Det finns svårigheter i att fastställa vad ett adekvat vinstpåslag hade varit. I detta avseende påminner problemen om de problem som uppkommer vid tillämpandet av återförsäljningsmetoden.[19] Om produktionskostnaderna blir för höga kommer resultatet bli sämre hos slutledet. Därmed finns det i detta led ett fiskalt intresse att beakta. Skattemyndigheter i s.k. ”end markets” kan komma att angripa prissättningen, då den koncerninterna köparen för ett lägre resultat pga. höga kostnader i produktionskedjan. Ett marknadsmässigt påslag kommer då innebära ett för högt pris för att produkten ska kunna säljas.

3.7 Framförhandlande priser

Priser för varor, tjänster och immateriella tillgångar fastställs på en öppen marknad genom en process av avtalsförhandling. Avtalsförhandlingen kan vara allt från kort och omedelbar, till lång och reglerad utifrån formella och informella bestämmelser. En alternativ prissättningsmetod bygger just på förhandlingen som en nyckel till fastställandet av priset. Metoden stipulerar att företagen inom koncernen genom förhandling, utifrån premissen att de är varandra oberoende, söker fastställa pris.[20] Parterna ska förhandla utifrån ett antaget oberoende och med suveräna resultat och vinstintressen, samtidigt som man beaktar koncernens intresse. Om koncernens struktur och organisation medger ett stort oberoende kommer prissättningsmetoden att te sig naturlig. Metoden beaktar även indirekta aspekter vid fastställande av pris, såsom parternas förhandlingskicklighet. Eftersom parterna inte är beroende av ett efterliknande av en fiktiv eller reell marknad, kan metoden användas även om ett marknadspris, ett pris på en öppen konkurrensfri marknad, inte kan fastställas. Parternas intressegemenskap gör det enklare

[19] Se ovan, 3.4.
[20] Rickard Arvidsson, Internpriser, 1972, s. 30ff.

att framförhandla fram ett pris, då parternas inte har samma behov av att begränsa information avseende företag, struktur, tillgång och dylikt. Parternas oberoende kan dock leda till en ovilja att fullständigt meddela information om förutsättningarna för avtalsförhandlingen. Nivån av informationsutbytet kan regleras av koncernledningen, i syfte att söka ett pris som är gynnsamt för parterna och koncernen i stort. Parterna kan även utnyttja sin position av oberoende och söka alternativ på en marknad, jämföra prissättningen hos konkurrenter och välja alternativ som är mer gynnsamma. Oberoendet gör dock koncernen till en ren kapitalbaserad struktur, då man inte fullt utnyttjar integrationsmöjligheterna som eftergift för oberoendet. Alternativa förhandlingsmetoder tillämpas också. I en centraliserad organisation kan parternas prisförhandling ske helt på koncernnivå. Alternativt kan koncernföretagens tillåtas förhandla om pris, efter att ett grundpris och andra förutsättningar fastställts av koncernledningen.[21]

Metoden innebär även relativt höga transaktionskostnader för koncerninterna transaktioner, trots att intressegemenskap normalt sänker transaktionskostnader. Koncernledningen får ett ansvar om övervakning, men vars ingripande just underminerar det oberoende parterna behöver för metodens tillämpande.

3.8 Resultat och vinstfördelningsmetoder

Prissättningsmetoderna som presenterats ovan tar sin utgångspunkt ifrån att söka bestämma prissättningen vid de koncerninterna transaktionerna. Ett annat perspektiv på att söka lösa internprissättningsproblem är att istället fokusera på koncernens, konsoliderade eller okonsoliderade, resultat. En sådan metod vinstfördelningsmetoden, the profit split method (PSM), innebär att eventuell uppkommen vinst på koncerninterna transaktioner

[21] Rickard Arvidsson, Internpriser, 1972, s. 30ff.

fördelas mellan företagen.[22] Fördelningen ska ske på ett sätt som anses ekonomiskt vägrundat. Även här gör man jämförelse med hur parterna hade agerat på en öppen marknad. På en öppen marknad finns det flera olika former av flerföretagssamarbeten, *joint ventures*, där resultatet mellan parterna fördelas efter det konsoliderade eller okonsoliderade resultat från den gemensamt drivna verksamheten.

I praktiken har metoden olika steg. Inom koncernen rör sig tillgången till ett visst bestämt pris, normalt särkostnadspriset[23]. När den därefter säljs till utomstående uppkommer ett täckningsbehov och en vinst. Efter det att de deltagande parter blivit ersatta för sin uppburna kostnad fördelas resultatet av försäljningen ex ante.[24] Om särkostnaden återspeglar alternativkostnaden för tillgången kommer den externa försäljningen leda till ett ekonomiskt optimalt resultat. Parternas oberoende innebär att parterna nödvändigtvis inte agerar för att optimera koncernens resultat. Samma problem som uppkommer med tillämpning av särkostnadsmetoden kan uppkomma med tillämpning av vinstfördelningsmetoden, att särkostnaden inte återspeglar alternativkostnaden. Eftersom resultatet fördelas efter ett i förväg angivet antagande riskerar kostnaden för produkten bli för hög.

[22] Skatteverket, Handledning internationell beskattning 2008, s. 260.
[23] Se kap. 3.5.
[24] Lantz mfl, Internprissättning i svenska börsnoterade bolag, s. 13.

4 Krav på dokumentation av prissättningen transaktioner mellan företag i intressegemenskap

Som framkommit ovan finns det stora problem med att bedöma huruvida prissättningen vid koncerninterna transaktioner följer skatterättsliga bestämmelser. Koncerner kan genom en felaktig prissättning flytta över obeskattade medel från en skatterättslig jurisdiktion till en annan. Misstanken om oegentligheter vid prissättningen gör att skattemyndigeter har ett intresse att få reda på hur närstående företag prissatt koncerninterna transaktioner.

Sedan 1 januari 2007 gäller att företag ska dokumentera hur prissättningen för koncerninterna transaktioner har skett. Företagen ska visa hur prissättningen för koncerninterna transaktioner överensstämmer med marknadspriset. Krav på dokumentation infördes i USA under 90'talet och regler om dokumentation är nu vanligt bland länderna i OECD. OECD har i riktlinjer gett ut rekommendationer vilka krav som kan ställas på dokumentationen.[25]

4.1 Allmänt

Reglerna om dokumentationsskyldighet återfinns i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK), 19 kap. 2 a och b §§. 19 kap. 2 a LSK stipulerar att den som är skattskyldig för inkomst av

[25] OECD, Transferpricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001, sect V.

näringsverksamhet upprätta skriftlig dokumentation avseende transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt i Sverige om det föreligger ekonomisk intressegemenskap mellan företagen. Ekonomisk intressegemenskap 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.[26] Dokumentation ska upprättas om den ekonomiska intressegemenskapen är sådan att korrigeringsregeln är tillämplig.[27]

Innehållet av dokumentationen anges i 19 kap. 2 b § LSK. Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prissättningsmetod och en jämförbarhetsanalys. Kravet bygger på den struktur som anges i OECD:s riktlinjer.[28]

4.2 Vilka företag ska upprätta dokumentation

4.2.1 Kvalificerat ägande och kontroll

Dokumentationen ska upprättas enbart om det föreligger en kvalificerad relation mellan parterna, ekonomisk intressegemenskap. Ekonomisk intressegemenskap föreligger enbart om företagen kan knytas till varandra genom kapital eller kontroll/röst relationer. Om ägandet är indirekt ska dokumentation upprättas om kapitalandelen överstiger 50 procent i varje led. Skatteverket menar att innehavarens andel av kapitalet då bestäms med

[26] 19 kap 2 a § LSK, 14 kap. 20 § IL.
[27] 19 kap 2 a § LSK, 14 kap. 19 och 20 §§ IL.
[28] OECD, Transferpricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001, sect V p16.

utgångspunkt i den lägsta kapitalandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.[29] Följaktligen kan ett innehav anses kvalificerat även om kapitalinnehavet understiger 50 procent, så länge koncernen anses kvalificerad ur ett bolagsrättsligt perspektiv.

En generell ”ekonomisk intressegemenskap” kan föreligga även om parterna inte utövar kontroll genom ägande eller avtal. Ett företag kan vara beroende av ett annat företag, exempelvis genom att majoriteten av dess handel sker med just ett företag. Skeenden och regler som påverkar det ena företaget påverkar det andra. Även om ”ekonomisk intressegemenskap” föreligger, anses inte relationen kvalificerande för att kräva dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företagen.

Ekonomisk intressegemenskap anses föreligga om det ena företagets inflytande anses tillräkligt stort. Problemet är att definiera hur stor kontroll som behöver föreligga för att reglerna ska träda in. Därtill har företag ett intresse av transparens; att tydligt veta huruvida regler kommer påverka deras verksamhet och om regler ställer krav på aktivitet från deras sida. Om den ekonomiska intresserelationen inte anses kvalificerad ur ägandeperspektiv, kvalificerar relationen om relationen motsvarar relationer som anges i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL.[30]

Enligt 1 kap. 11 § ABL anses relationer kvalificerande om aktiebolag innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, 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, 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 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

[29] Skatteverket, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, s. 2.
[30] Ibid.

grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar. Relationen kan även kvalificeras vid ett indirekt innehav.

4.2.2 Andra juridiska personer

Diskussionen om kvalificerat ägande och kontroll tar sitt avsteg från relationen mellan aktiebolag. Reglerna kräver att dokumentation ska upprättas för närstående företag, företag som är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet.[31] Handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster.[32] Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna och behöver inte upprätta dokumentation avseende prissättningen av transaktioner med närstående företag. Skatteverket har i en separat skrivelse uttalat att krav på dokumentation inte heller kommer ställas på aktiebolag som är delägare i handelsbolag.[33]

Handelsbolag kan dock indirekt kvalificera företag och göra reglerna om dokumentation tillämpliga. Transaktioner mellan svenskt aktiebolag och utländskt bolag som båda dotterbolag till ett visst handelsbolag kan leda till krav på dokumentation, då det svenska dotterbolaget är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet och vars resultat påverkas av prissättningen av transaktioner med ett närstående företag. Även om skattskyldigheten för det ekonomiska resultatet ska beskattas hos ägarbolaget, är handelsbolaget en egen juridisk person och fattar suveräna beslut. Ägarbolaget fattar inte besluten som reglerar resultatet för handelsbolaget, utan anammar bara resultatet ur taxeringshänseende.

Fasta driftställen är ett annat problem. Ett fast driftställe är en del av bolaget, men separeras från resten av bolaget ur skatterättsligt hänseende. De svenska dokumentationskravsreglerna täcker inte transaktioner mellan

[31] 19 kap. 2 a § LSK.
[32] 5 kap. 1 § IL.
[33] Skatteverkets skrivelse, dnr 131 550422-07/111.

ett utländskt bolag och dess svenska fasta driftställe eller transaktioner mellan svenska bolag och dess utländska fasta driftställen.[34] Om ett svenskt företag har ett fast driftställe utomlands, som genomför transaktioner med andra utländska närstående bolag, ska transaktionerna dokumenteras eftersom det fasta driftstället är en del av det svenska bolaget.

[34] Skatteverket, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, s. 4 samt Skatteverkets skrivelse, 131 550432-07/111.

5 Dokumentationens innehåll

5.1 Allmänt

Syftet med reglerna är att dokumentationen skall kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende interntransaktioner motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende näringsidkare.[35] Informationen i dokumentationen ska begränsas till vad som anses nödvändigt för att uppfylla detta syfte. Informationen ska enbart syfta ett visa om prissättningen vid koncerninterna transaktioner överensstämmer med armlängdsprincipen. Häri överensstämmer de svenska bestämmelserna OECD:s riktlinjer.[36]
kapitel V punkterna 5.4–7 och 5.11.

5.2 Underlag

Dokumentationen ska sammanställas för varje räkenskapsår. Transaktionerna ska dokumenteras med utgångspunkt från redovisningen. För företagen kommer huvudstoden av arbetet att ske det första året, då rutiner för dokumentation måste upprättas.[37] Skatteverket menar att kommande års dokumentation kan göras med utgångspunkt från tidigare års, med särskild anpassning till skeenden under det aktuella taxeringsåret.[38] Därtill är det även bra för företagen att se över de koncerninterna transaktionerna, prissättningen av dem och utvecklingen av prissättningen. Företagen kan genom att upprätta underlaget se till att transaktionerna överensstämmer med skattebestämmelser och se över huruvida de koncerninterna transaktionerna snedvrider incitamentsstrukturer för optimal

[35] Prop. 2005/06:169, s 103.
[36] OECD, Transferpricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001, sect V p4-7 och p11.
[37] Skatteverket, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, s. 3 .
[38] Ibid.

produktion hos de enskilda företagen och koncernen i stort.[39] Underlaget ska sammanställas till ett bearbetat och hanterbart material efter begäran från Skatteverket.

5.3 Krav på dokumentationens innehåll

19 kap. 2 b § LSK anger vilket innehåll dokumentationen ska ha. 19 kap. 2 b § LSK stipulerar att:

”*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.”

Skatteverket har genom meddelande, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, förtydligat innehållet på dokumentationen. Utöver information om koncerninterna transaktioner kan alltså även annan information vara nödvändig.

5.4 Väsentlighetsbedömning

Som tidigare nämnts är syftet med reglerna att dokumentationen skall kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende interntransaktioner motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende näringsidkare. Innehållet i dokumentationen ska alltså begränsas

[39] Se kap 4, kommentarer avseende enskilda prissättningsmodeller.

till att uppfylla detta ändamål. Dokumentationen ska endast innehålla sådan information som behövs vid en rimlig bedömning i detta avseende.[40] Omfattningen av dokumentationens innehåll, upprättandet och kostnader som uppkommer därav vägs mot nyttan av upprättandet av dokumentationen. Följaktligen anpassas dokumentationen case by case.

Mindre och medelstora företag med en begränsad omfattning av transaktioner med närstående utländska företag, med transaktioner enklare art i ett enkelt system ska inte upprätta lika extensiv och omfattande dokumentation för företag och koncerner med en mer avancerad interntransaktionsstruktur. En väsentlighetsbedömning vid upprättandet av dokumentationen gör det enklare för mindre och medelstora företag än om reglerna ställde absoluta krav. I andra skattejurisdiktioner undantas mindre och medelstora företag istället från kravet på upprättande av dokumentation för koncerninterna transaktioner.

Frågan kvarstår vad som kvalificerar en betydande transaktion. Transaktionen kan avse varor, tjänster och immateriella tillgångar av avsevärt värde. Transaktionen kan vara av komplicerad art. Om transaktionen bedöms vara av ej betydande karaktär, behöver den inte ingå i dokumentationen.[41] Skatteverket kan dock under utredning efterfråga ytterligare information om det anses nödvändigt.[42]

[40] SKVFS 2007:1, 2 §.
[41] Skatteverket, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, s. 6.
[42] 3 kap. 1 och 5 §§ taxeringslagen (1990:324), TL.

5.5 Organisatorisk struktur

5.5.1 Innehåll

Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av företagets och koncernens struktur, ur juridisk och operationellt perspektiv.[43] Informationen om koncernens legala struktur klarlägger företagens ägarförhållanden och hur företaget kontrollerar eller är kontrollerat av företagsgruppens övriga enheter.[44] Den operationella strukturen ska redogöras då den visar hur företagets och koncernens verksamhet är organiserat och vilka marknader som de är verksamma på, vilket har direkta prissättningsimplikationer. Sådan information visar bl.a. företagets förmåga att generera vinst och relevanta marknadsaspekter för prissättningen. Beskrivningen ger en grund för företaget att visa varför man valt en viss prissättningsmetod, vilka transaktioner man jämfört med vid prissättningen av koncerninterna transaktioner och visa lämpligheten i vinstpåslaget. På denna grund lägger man företagets och koncernens strategier och affärsidé, vilket visar om och hur prissättningen av koncerninterna transaktioner avviker från jämförelsetransaktionerna.

Även här får en väsentlighetsbedömning göras. Systerbolag med vilka men enbart bedriver en begränsad handel med behöver inte ingå i redogörelsen, mer än av en avfattad karaktär, såvida inte systerbolagets funktion i koncernen har en stark indirekt implikation för företagets verksamhet och resultat.[45]

[43] Krav om detta återfinns även i OECD modellen; OECD, Transferpricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001, sect V p18.
[44] Prop. 2005/06:169, s 103.
[45] Se kap 5.4 avseende väsentlighetsbedömning.

5.5.2 Struktur – juridisk och organisatorisk

Dokumentationen ska beskriva koncernens legala och organisatoriska struktur. Eftersom en koncern kan förändras under tiden, med köp och försäljningar av företag, föreligger ett periodiseringsproblem. Den grundläggande beskrivningen ska göras med utgångspunkt från förhållandet vid taxeringsårets ingång.[46] Andra delar av dokumentationen kan innehålla redogörelser för signifikanta köp eller försäljningar av företag. Den organisatoriska strukturen visar företagets och koncernens uppdelning av verksamhet, marknad och områden. Därtill, ska man redogöra för hur företaget är integrerat med koncern eller systerbolag, hur verksamheten är systematiserad och huruvida företaget i sin verksamhet eller struktur har ett inskränkt oberoende i förhållande till moderbolag.

5.5.3 Beskrivning av verksamheten

I dokumentationen ska det ingå en beskrivning av företagets verksamhet. Innehållet tar sin utgångspunkt från koncernstrukturen och företagets verksamhet i förhållande till de andra företagen i gruppen. Här i ligger att beskrivningen ska koordineras med funktionsfördelningen inom koncernen och riskfördelningen vid koncerninterna transaktioner. Allmänna faktorer såsom branschspecifika förhållanden, verksamhetsinriktningar och strategier som påverkar företagets prissättning av interna transaktioner ska tas upp, då prissättningen av de koncerninterna transaktionerna ska kunna jämföras med prissättningen på en allmän marknad.

För att kunna bedöma prissättningen av de koncerninterna transaktionerna måste man se över företagets och koncernens resultat. Lämpligen bifogar man företagets och koncernens årsredovisningar och liknande handlingar.

I verksamhetsbeskrivningen ska företaget redogöra för de affärsstrategierna

[46] Skatteverket, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, s. 7.

som tillämpas. Gruppen kan som strategi välja att skaffa sig ett gynnsamt marknadsläge genom en lägre prissättning. Då försäljningen till en öppen marknad ska vara till ett lägre pris, kommer strategin innebära att prissättningen för de koncerninterna transaktionerna kommer vara lägre än för jämförbara produkter på marknaden. Företaget ska i verksamhetsbeskrivningen förklara den marknad och positionsanalys man gjort och tillämpar, som förklarar den avvikande prissättningen. Beskrivningen ska även redogöra för hur andra koncernbolag involveras vid tillämpandet av företagets affärsstrategi.

Företaget och koncernen kan även vara i processen av en omstrukturering. Koncernen kan, exempelvis efter en expansion, vilja strukturera om koncernen och flytta funktioner till lämpligare positioner inom koncernen. Följaktligen kommer den koncerninterna funktionsuppdelningen, riskfördelningen av de koncerninterna transaktionerna och tillgångskollektivet att flyttas, utan ett oneröst syfte.[47] I dokumentationen ska omstruktureringar beskrivas, med de förändringar av funktionsuppdelning, förändring av riskfördelningen avseenden koncerninterna transaktionerna och de facto transaktionerna som omstruktureringen innebär.

5.6 Information om transaktionerna

Syftet med dokumentationsskyldigheten är att visa att prissättningen av de koncerninterna transaktionerna är i överensstämmelse med korrigeringsregeln. För att visa huruvida så är fallet måste de transaktionerna i sig beskrivas. Miljön i vilken koncernen prissätter de koncerninterna transaktionerna ska jämföras med prissättningen på en hypotetisk eller faktisk öppen marknad. Vad som avses med ”miljö” kommer bero på affärskultur, branschegenskaper, prissättningsstrategi och

[47] Skatteverket, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, s. 8.

liknande faktorer. Denna beskrivning ingår i jämförbarhetsanalysen, den analys som identifierar och specificerar karaktären av tillgångarna man jämför med och jämförelseobjeketen.[48]

Samtliga typer av transaktioner ska beskrivas, vare sig de är onerösa eller benefika, inom koncernen.[49] Även omstruktureringar inom koncernen, utan att transaktionerna sker med vinstsyfte ska tas upp. Transaktionen ska beskrivas i typ, om transaktionen är ett köp, del i omstrukturering eller ingår i ett joint venture-projekt. Transaktionernas värde, prima facie pris, mängdvariabler och liknande faktorer ska tas upp. Vid fastställande av typ måste man även redogöra för vilken marknad tillgången kan anses verka på, följaktligen den marknad man jämför med i jämförbarhetsanalysen. Därefter systematiseras och sammanställs transaktionerna utifrån det räkenskapsår de har företetts.

5.7 Avtal

Dokumentationen ska innehålla de avtal eller en förteckning av avtalen som reglerar de koncerninterna transaktionerna.[50] Om transaktionerna är många och omfattande, kan man behöva systematisera avtalen i typ och karaktär. Om avtalen ingått i särskild överenskommelse om prissättning, *advanced pricing agreement*, ska denna överenskommelse bifogas. Andra besked och beslut om den skatterättsliga eller offentligrättsliga statusen för avtal ska också bifogas, såsom förhandsbesked.

[48] SKVFS 2007:1, 5 och 9 §, 19 kap. 2 b § första stycket 5 LSK.
[49] Se kap 5.5.3.
[50] SKVFS 2007:1, 6 §.

5.8 Funktionsanalys

I dokumentationen ska bifogas en analys avseende koncernföretagens funktioner, riskallokering och tillgångar.[51] I beskrivningen ska det redogöras vilka funktioner företaget utför, riskallokeringen i förhållande till de andra koncernbolagen och tillgångskollektivet, samt andra faktorer som påverkar företagets vinstregenereringsförmåga. Funktionsanalysen ska göras för att belysa syftet med dokumentationen; hur företaget är placerat i koncernen vid jämförelse med jämförbar bransch och företag. Funktionsanalysen ska även visa varför viss prissättningsmetod använts, då prissättningsmetoden måste passa in med funktionsanalysen för att armlängdsprincipen ska kunna beaktas.

Även om funktionsanalysen tar sin anklang från företaget i fråga, ska funktionsanalysen utökas till de närstående företag med vilka koncerninterna transaktioner företagits med och andra närstående företag vars funktioner påverkat företagets vinstgenereringsförmåga. Här kan exempelvis moderbolagets funktioner vara av intresse, såsom företagsledning, finansiella tjänster och andra funktioner som bedrivs centralt.

5.9 Jämförbarhet

Armlängdsprincipen tar sin utgångspunkt i hur prissättningen hade varit om det inte förelåg ekonomiskt intressegemenskap mellan parterna.[52] Prissättningen av de koncerninterna transaktionerna jämförs med prissättningen på en öppen marknad. Antingen kan man jämföra med interna eller externa transaktioner, s.k. jämförelsetransaktioner.[53] Med interna jämförelsetransaktioner avses transaktioner företaget i fråga, eller företaget med vilket den koncerninterna transaktionen utförs med, gör med tredje

[51] SKVFS 2007:1, 7 §.
[52] 14 kap. 19 § IL.
[53] Prop. 2005/06:169, s 106.

part. Med externa jämförelsetransaktioner menas transaktioner mellan helt oberoende parter. I OECD:s riktlinjer tas fem nyckelfaktorer vid jämförelse av transaktioner upp: karaktärsdragen för innehållet i transaktionen, avtalsaspekter, funktionsanalys, andra ekonomiska faktorer samt tillämpade affärsstrategier.[54]

Vad gäller de svenska bestämmelserna, har Skatteverket i Skatteverkets föreskrifter, SKVFS 2007:1, 9 §, uttolkat kravet på jämförbarhetsanalys:

”I den jämförbarhetsanalys som avses i 19 kap. 2 b § första stycket 5 lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall en beskrivning av använda interna och externa jämförelsetransaktioner göras samt av hur urvalet av dessa skett. Analysen skall ske med beaktande av jämförelsefaktorerna och eventuella justeringar som utförts för att förbättra jämförbarheten. I de fall jämförelsetransaktioner inte har identifierats skall dokumentationen innehålla en beskrivning av hur företaget kommit fram till att prismetodiken överensstämmer med armlängdsprincipen”

Fördelen av att jämföra med interna jämförelsetransaktioner är att information om transaktionerna ofta kan tas fram utan höga transaktionskostnader. Svårigheter föreligger framför allt i den naturliga oviljan hos företag att öppet redovisa systematiken vid prissättningen av interna transaktioner och transaktioner med tredje part. Förekomsten av externa jämförelsetransaktioner kan ge styrka för företag som vill visa att prissättningen av koncerninterna transaktioner skett i enlighet med armlängdsprincipen.

Kostnaderna för att få tag och adekvat utreda externa jämförelsetransaktioner kan vara väldigt höga och svårtillgängliga. Företag kan här använda sig av olika databaser, såsom AMADEUS[55], för att få fram allmän information andra företag, information som ge underlag för att göra jämföra med antagna eller faktiska externa jämförelsetransaktioner. I

[54] OECD, Transferpricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001, sect I.
[55] Se http://www.bvdep.com/en/amadeus.html

dokumentationen ska det framgå hur jämförelseobjekten framtagna i databaser är jämförbara, tillämpade urvalskriterier avseende företag och transaktionstyp, samt vilka justeringar man gjort i förhållande till jämförelseobjekten.

5.9.1 Avvikelse från jämförelsetransaktioner

Förekomsten av jämförelsetransaktioner löser inte direkt frågan om prissättningen av de koncerninterna transaktionerna. Jämförelsetransaktionerna kommer sannolikt avvika från de koncerninterna transaktionerna, då transaktionerna skett under andra förhållanden. Denna artskillnad ska tas sin anklang från funktionsanalysen. Funktionsanalysen, med den innehållande riskanalysen, visar de faktorer som avgjort prissättningen vid de koncerninterna transaktionerna. Utifrån funktionsanalysen jämför man med jämförelsetransaktionerna, utifrån de bakomliggande faktorerna för prissättningen.[56] Skillnader i kvalité, kvantitet, marknad, riskallokering, avtalsvillkor och andra faktorer måste beaktas för att prissättningen ska bli korrekt. Om avvikelsefaktorerna är för omfattande kommer dock jämförbarheten ifrågasättas.

För att jämförelseanalysen ska bli kvalitativ kommer flera externa och/eller interna transaktioner jämföras. Armlängdsprincipen blickar mot en allmän och öppen marknad, var på enskilda transaktioner inte tydligt visar hur marknaden i stort. På en sådan marknad förekommer dock inte statiska priser. Priser fluktuerar i tid och rum, men kan även vid enskilda moment ha ett spektrum, ett s.k. prisintervall. Olika företag med olika strategier, prissättningsmetoder och egna kostnadslägen kommer prissätta produkter, tjänster och immateriella tillgångar olika. Prisintervallet kommer bero på faktorerna som styr marknaden. Marknader som uppvisar stor volatilitet kommer ha ett större prisintervall än stabilare marknader. Prisintervallet påverkas även av tillförlitligheten av urvalet. Metoder finns för att söka

[56] Skatteverket, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, s. 20.

korrekt beakta prisintervallen. *IQ range* innebär att ett intervall begränsas till den övre och undre kvartilen.[57]

5.9.2 Avsaknad av jämförelsetransaktioner

I många fall saknas jämförbara transaktioner. Faktorerna som särskiljer produkten från annars jämförbara kan vara allt för många. Marknaden för produkten kan vara allt för begränsad för att ge marknaden tillräcklig stabilitet avseende jämförelsetransaktioner. Skatteverkets föreskrifter kräver ändock att en beskrivning ska göras av företaget om hur prissättningen av de koncerninterna transaktionerna överensstämmer med armlängdsprincipen.[58]

5.10 Förenklad redovisning vid transaktioner av mindre värde

Flera remissinstanser ansåg att små och medelstora företag skulle undantas från kravet på att upprätta dokumentationen.[59] Regeringen ansåg att då någon informationsskyldighet inte lyftes in deklarationen och att många små och medelstora har en begränsad omfattning av koncerninterna transaktioner skulle den administrativa bördan inte bli för hög.[60]

Skatteverkets föreskrifter, SKVFS 2007:1, 10 §, anger att:

”För interna transaktioner av mindre värde får dokumentationen innehålla en förenklad redovisning av de uppgifter som anges i 19 kap. 2 b § första stycket lagen (2001:1221) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Med 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

[57] Skatteverket, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, s. 21.
[58] Ibid.
[59] Prop. 2005/06:169, s 109.
[60] Ibid.

prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen. Den förenklade redovisningen skall innehålla de uppgifter som anges i bilagan till dessa föreskrifter. Denna möjlighet till förenklad redovisning gäller inte för transaktioner som avser överlåtelse av immateriella tillgångar."

För transaktioner av mindre värde ska dokumentationen innehålla en beskrivning av koncernens struktur, motparten med vilka transaktionerna utförs, information om transaktionerna, prissättningsmetod och eventuella jämförelsetransaktioner.[61] Syftet med de förenklade reglerna är att reglerna inte ska bli onödigt betungande för koncerner som har en begränsad omfattning av koncerninterna transaktioner, samtidigt som armlängdsprincipen iakttas. Om företaget har längre eller kortare räkenskapsår än 12 månader, måste beloppen justeras såsom om företagen hade räkenskapsår om 12 månader. Reglerna gäller dock inte överlåtelser av immateriella tillgångar. Således måste samtliga företag som genomför koncerninterna transaktioner fullständigt dokumentera transaktionerna.

5.11 Dokumentationsperiod

Dokumentation ska upprättas och sammanställas efter begäran från Skatteverket för varje räkenskapsår.[62] De nya reglerna innebär att företagen inte bara ska upprätta handlingar avseende de koncerninterna transaktionerna. Genom reglerna förtydligar man kravet på företagen att vara informerade om innebörden av armlängdsprincipen och att de koncerninterna transaktionerna är i överensstämmelse med korrigeringsregeln. Företagen förväntas upprätta rutiner och kontinuerligt följa upp prissättningen av de koncerninterna transaktionerna.[63] Med kravet på ett upprättande av rutiner följer att företagen kan nyttja tidigare års redogörelser, såsom underlag vid aktuellt år. Fokus ligger på företagets rutiner och principer, även om periodspecifikt underlag, såsom avtal och

[61] SKVFS 2007:1, 10 § samt 19 kap. 2 b § LSK.
[62] SKVFS 2007:1, 11§.
[63] Prop. 2005/06:169, s 110.

information om enskilda transaktioner, senare kan krävas in. Särskild vikt läggs vid att dokumentationen ska upprättas löpande, innan dokumentationen krävs in från Skatteverket.[64]

5.12 Övriga svenska bestämmelser

Företag har en naturlig ovilja att detaljerat beskriva den egna verksamheten för skattemyndighet om det finns en risk att informationen kan läcka ut till konkurrenter. Följaktligen täcks dokumentationen av sekretess, i enlighet med sekretessbestämmelserna i 9 kap. 1-3 §§ sekretesslagen (1980:100).[65] Enligt dessa bestämmelser gäller, i allmänhet, att sekretess föreligger utan att skada visats, s.k. absolut sekretess. Den absoluta sekretessen innebär att sekretess föreligger utan att det finns en risk för skada avseende den som uppgiften rör. Sekretessen gäller även vid Skatteverkets revisioner, både avseende beslut och utredning.

Bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats ligger på Skatteverket.[66] Skatteverket måste visa att den ekonomiska intressegemenskapen ledde till en felaktig prissättning. Om priset avviker från priset på en öppen marknad så har bolaget bevisbördan för att visa att prissättningen ändock anses ligga i linje med korrigeringsregeln, såsom att prissättningen ligger i linje med en tillämpad affärsstrategi.[67]

[64] Skatteverket, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, s. 23.
[65] Prop. 2005/06:169, s 111.
[66] Prop. 2005/06:169, s 116.
[67] Se kap 5.9.1, samt prop.1982/83:73 s. 11 f.

6 Sanktionsregler

6.1 Allmänt

De nya reglerna innebar inga nya sanktionsregler. Inga sanktionsregler infördes för de fall företagen inte upprättar dokumentation eller vars dokumentation anses bristfällig.[68] Att ålägga dokumentationskravet med sanktionsregler är problematiskt. Av diskussionen ovan framgår att det är oklart vad som kommer anses vara tillräckligt för att uppfylla dokumentationskravet. Dokumentationskravet kommer vara olika för varje individuell situation. Med sådana inneboende problem med att korrekt tillämpa reglerna, är det förståeligt att lagstiftaren inte infört sanktioner när företagen inte uppfyller satta villkor. Därtill gäller att sedvanliga sanktionsbestämmelser fortfarande kan aktualiseras vid internprissättningsärenden. Att sanktionsregler inte införts innebär dock att företagen är än mer ovilliga att upprätta dokumentationen. Ett upprättande av internprissättningsdokumentation är förknippat med administrationskostnader. Företag är naturligt ovilliga att i allt för stor omfattning redovisa detaljer i sin verksamhet till skattemyndighet. Särskilt om företagets internprissättning medvetet eller omedvetet inte följer korrigeringsregeln.

Nedan kommer de vanligaste svenska skatterättsliga sanktionsreglerna att redogöras för. Därefter diskuteras hur problemet med upprättelsekrav avseende dokumentation för koncerninterna transaktioner har hanterats i andra länder.

[68] Prop. 2005/06:169, s 114.

6.2 Svenska allmänna sanktionsbestämmelser

6.2.1 Skattetillägg

Om en skattskyldig, på annat sätt än muntligen, under en utredning lämnar oriktig uppgift ska skattetillägg tas ut, enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen. Med oriktig uppgift avses uppgift som den skattskyldige har lämnat som är felaktig eller uppgift den skattskyldige utelämnat till ledning för deklaration. Oriktig uppgift föreligger om den skattskyldige lämnar vilseledande uppgifter. Däremot har den skattskyldige rätt att göra yrkanden, var på felaktiga yrkanden eller yrkanden som inte bifalles inte leder till ett påförande av skattetillägg.[69] Även om oriktig uppgift anses ha lämnats ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från skattetillägg om ett fullt uttagande av skattetillägg skulle ansetts oskäligt, eller felaktigheten anses ursäktlig.[70]

6.2.2 Skönstaxering

Skattetillägg ska tas ut om Skatteverket beslutar om avvikelse från självdeklaration genom skönstaxering.[71] Skönstaxering sker om självdeklaration inte lämnats in eller om självdeklarationen är så bristfällig att den inte ger tillräcklig vägledning för en taxering. Genom att söka påföra skattetillägg vid skönstaxering kan skattetilläggsinstrumentet användas som ett verktyg för att förmå skattskyldiga att lämna in adekvata självdeklarationer.[72]

[69] Prop 2002/03:106 s 116.
[70] 5 kap. 14 § TL.
[71] 5 kap. 2 § TL.
[72] Prop. 2002/03:106 s. 106.

6.2.3 Bevisbörda

Skatteverket har bevisbördan för att visa att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Skatteverket ska visa att det klart framgår att uppgiften är felaktig eller att den skattskyldige utelämnat uppgift till ledning för deklarationen.[73] Ett påförande av skattetillägg är har ett högre beviskrav än vad som gäller vid själv taxeringen. Beviskravet vid påförande av skattetillägg är således högre satt än vid den vanliga deklarationsprocessen.91 Beviskravet ”klart framgår” infördes i samband med den senaste omarbetningen av skattetilläggssystemet och ersatte det tidigare begreppet ”befinns oriktig”. Förändringen var emellertid enbart en språklig sådan och innebar inte någon skillnad i själva bevisstyrkan, där uppgiften ska anses *sannolik* för att Skatteverket ska ha ansetts uppfylla sin bevisbörda.[74]

6.2.4 Beräkning av skattetillägget

Normalt är skattetillägget ett påslag om 40 procent på det beskattningsbara underlaget som svarar mot den oriktiga uppgiften.[75] Underlaget är det skillnaden mellan det skatteunderlaget som hade förelegat vid korrekt beskattning och det skatteunderlag som hade förelagt om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Om felaktigheten hade kunnat rättas med kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret, ska skattetillägget sänkas till 10 procent.[76] Skattetillägget sänks då risken för att en felaktig taxering ska ske är låg.

Exempel på normalt tillgängligt kontrollmaterial är uppgifter från beskattningsdatabasen, uppgifter från förra årets deklaration, uppgifter om uppskov och kontrolluppgifter. Att uppgifter från beskattningsdatabasen ska

[73] Prop. 2002/03:106 s. 119.
[74] Ibid.
[75] 5 kap. 4 § 1 st. TL.
[76] 5 kap. 4 § 2 st. TL.

anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial framgår av förarbete.[77] Där ingår även deklarationer från tidigare år, registrerade i *centrala skatteregistret* – föregångaren till beskattningsdatabasen.[78] Vad gäller förra årets deklaration har Regeringsrätten konstaterat att uppgifterna däri får anses normalt tillgängligt kontrollmaterial även om uppgifterna normalt inte framgår eller tas upp vid aktuellt års taxering.[79] Detsamma gäller för uppgifter om uppskov. Uppgifter om uppskov har lämnats vid ett tidigare års taxering i syfte att informera Skatteverket inför framtida taxering. Taxering utifrån inkomna obligatoriska kontrolluppgifter leder normalt inte till ett påförande av skattetillägg. Om den skattskyldige däremot ändrar i deklaration en förlorar kontrolluppgifter denna exculperande verkan. Om Skatteverket måste inleda en utredning och utredningen fastslår att taxering enligt inkommen självdeklaration hade varit felaktig, ska skattetillägg påföras. Kontrolluppgifter får dock verkan som normalt tillgängligt kontrollmaterial, då risken för skatteundandragande fortfarande är låg.[80]

6.2.5 Undantag

Undantagsreglerna för skattetillägg anges i 5 kap. 5 § 2 st., 8 § och 20 § 2 st. TL. Skattetillägg skall inte tas ut vid uppenbar felräkning eller skrivfel och om detta framgår av självdeklarationen eller annat meddelande från den skattskyldige. Här avses felaktigheter som man med normal noggrannhet inte kommer undgå att upptäcka den.[81] Vidare ska skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt LSK och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret.[82]

[77] Prop. 2002/03:106.
[78] Se RÅ 2004 ref. 106.
[79] Se RÅ 2004 ref. 107.
[80] Prop. 2002/03:106 s. 238.
[81] Prop. 1971:10 s. 269.
[82] Se kap 6.2.4.

Skattetillägg ska inte tas ut vad gäller avvikelse som avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak eller om det undandragna skattebeloppet anses obetydligt. Skattetillägg ska inte tas ut om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften. Här gäller det dock att Skatteverket, i sak, inte påbörjat en utredning och detta kommunicerats med den skattskyldige. Om den skattskyldige har anledning att tro att felaktigheten kommer att upptäckas efter riktat meddelande från Skatteverket, utsläcks möjligheten till frivillig rättelse.[83]

6.2.6 Befrielsegrunder

Befrielsegrunderna avseende skattetillägg har tagits upp i 5 kap. 14-15 §§ TL. Även om villkoren för oriktig uppgift föreligger ska den skattskyldige, helt eller delvis, befrias från skattetillägget om felaktigheten eller underlåtenheten anses ursäktlig eller på annat sätt anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Om man inte reducerar skattetillägget fullt ska reduktion vara hälften eller en fjärdedel av skattetillägget.

Vid iakttagande av befrielsegrunderna ska man ta särskild hänsyn till den skattskyldiges ålder, hälsa eller andra förhållanden. Med ålder avses både hög som låg ålder. Ålder ska dock beaktas utifrån den skattskyldiges ekonomiska aktivitet. Person av hög ålder, men som fortfarande är ekonomiskt aktiv, kan fortfarande påföras skattetillägg.[84] Uttrycket hälsa innefattar både sjukdom som psykisk ohälsa, i den omfattning den bristande hälsan har påverkat deras förmåga att korrekt lämna uppgifter till ledning för taxeringen.[85]

Skattetillägg kan efterges om den skattskyldige har missbedömt en skatteregel eller missuppfattat betydelsen av de faktiska förhållandena. Man tar hänsyn till objektiva och subjektiva aspekter samtidigt, med iakttagande

[83] Prop. 1971:10 s. 270.
[84] RÅ 1982 1:30, RÅ 1978 1:50, RÅ 2001 not. 11.
[85] RÅ 1978 Aa 80 och RÅ 1981 Aa 60.

av den skattskyldiges personliga egenskaper och förmågor. Vad gäller taxeringen av företag tar man hänsyn till den dynamiska och komplicerade miljö som företag förväntas verka i, då företagare har olika förmågor och kompetenser.[86] Oriktiga uppgifter kan ha föranletts av föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Det ska vara tal om direkt vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Exempelvis kan skattskyldige för samma period erhålla flera kontrolluppgifter, vilket kan missleda den skattskyldige i samband med taxeringen.[87]

Man tas även hänsyn till om huruvida skattetillägg är i proportion till felaktigheten eller underlåtenheten, om Skatteverket tagit allt för lång tid att utreda skattetilläggsärendet och om den skattskyldige fällts för skattebrott. Framför allt gäller det situationer där felaktigheten eller underlåtenheten visserligen inte är ursäktlig, men där avgiften inte står i proportion. Skattetillägget jämförs med den oriktiga uppgiften, dess art och felaktigheten eller underlåtenheten den skattskyldige gjort.[88] Reglerna infördes för att öka möjligheterna till befrielse från skattetillägg, då det skulle vara svårt att fullt reglera samtliga fall där oriktiga uppgifter inte anses ursäktlig, men där avgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet framstod som orimlig.[89]

Skatteverket ska iaktta samtliga befrielsegrunder ex officio.

6.2.7 Föreläggande med vite

Skattetillägg är ett instrument som syftar hindra felaktigheter i samband med taxering. Skattetilläggsinstrumentet kan användas som ett verktyg att för aktivitet från den skattskyldiges sida.[90] Vid sidan av skattetillägget finns vitesinstitutet. Skatteverket kan genom att pålägga den skattskyldige vite

[86] Prop. 2002/03:106 s. 241f.
[87] Prop. 2002/03:106 s. 242.
[88] Ibid.
[89] Prop. 1991/92:43 s. 87f.
[90] Se kap 6.2.2 skattetillägg i samband med skönstaxering.

söka förmå denne att följa visst beslut eller förmå den skattskyldige att inkomma med vissa uppgifter, i enlighet med ett föreläggande.

Skatteverket förelägga om viss handling, och förena detta med vite. Föreläggande enligt SBL får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs.[91] Föreläggande inte får föreläggas med vite om det kan antas att den skattskyldige begått handling som kan leda till skattetillägg eller brott.[92] Vitesförbudet ska här tolkas extensivt, vilket ger ett mindre utrymme för nyttjandet av vitesinstitutet.[93] Förelägganden om viten får inte överklagas, vilket ska framgå av föreläggandet.[94] Närmare bestämmelser om vitesförläggande återfinns in lagen (1985:206) om viten, viteslagen. Viteslagen är subsidiär andra vitesbestämmelser.[95]

6.2.7.1 Skattskyldiges förutsättningar

Ett utdömande av vite ska enbart ske om man tror att det kommer ha en gynnsam effekt. Vite syftar att förmå den skattskyldige att efterleva viss skyldighet. Om det är klart att den skattskyldige inte kommer avsevärt påverkas av ett vitesföreläggande, exempelvis om den skattskyldige har stora skulder, ska den föreläggandet inte beläggas med vite. Detsamma gäller om den skattskyldige inte har en möjlighet att följa föreläggandet. Så kan vara fallet om den skattskyldiges adress är okänd, varpå denne antagligen inte kommer motta kravet och inte kommer kunna följa de ställda kraven.[96] Vitesföreläggandet ska anpassas till adressatens personliga förhållanden såsom hans ekonomi, eventuella tredska, föremålets värde, de påfordrade åtgärdernas omfattning, kostnaderna för deras vidtagande och

[91] 23 kap. 2 § SBL.
[92] Uttrycket utvidgas till att även gälla oriktigt lämnade uppgifter och skönstaxeringsärenden, se prop. 2002/03:106 s. 232 samt s. 250.
[93] RÅ 2007 ref. 23 – RegR menade att om det kan finnas anledning att anta att skattetillägg kan påföras infaller ett vitesförbud.
[94] 22 kap. 2 § SBL.
[95] Viteslagen 1§.
[96] Viteslagen 2§, se RÅ 1990 ref. 57.

angelägenhetsgraden av det motstående intresset.[97]

Om förutsättningarna för vite förändras, såsom att den skattskyldige rättar sig till de krav Skatteverket ställer, ska vite inte dömas ut eller jämkas.[98]

6.2.7.2 Adressat

Ett vite måste vara riktat mot viss adressat. Adressaten kan vara en eller fler fysiska eller juridiska personer.[99] Ett vitesföreläggande kan riktas mot en specifik företrädare av en juridisk person. Vitesföreläggandet är personligt, specificeras till ett visst belopp och kan inte göras solidariskt med andra fysiska eller juridiska personer. I de fall man förelägger flera om vite ska villkoren för vitet anges specifikt för vart och en av dem.[100]

Om inte mottagaren av ett vitesföreläggande uttryckligen anges är vitesföreläggandet ogiltigt. Exempelvis har Regeringsrätten underkänt ett vitesföreläggande som riktades mot ägaren av en fastighet, med motivering att adressat inte hade angetts.[101]

6.2.7.3 Typer av viten

Ett vitesförläggande kan antingen vara enskilda kostnader eller löpande. Därtill finns det två typer av löpande viten.

Ett löpande vite kan antingen i det ursprungliga föreläggandet bestämmas till visst belopp som förfaller med visst mellanrum så länge rättelse inte skett, eller bli en återkommande förpliktelse som kräver den skattskyldige på visst belopp för varje enskilt misstag.[102]

---

[97] Prop. 1984/85:96 s. 26.
[98] Viteslagen 9 §, prop. 1984/85:96 s. 55 samt RÅ 1996 ref. 94.
[99] Ibid.
[100] Viteslagen 3 §.
[101] RÅ 1995 ref. 40.
[102] Viteslagen 4 §, prop. 1984/85:96 s. 28.

6.2.7.4 Utdömande av vite

Skatteverket utfärdar visserligen själva vitet, men ska, för exekution, ansöka om utdömande av vite hos länsrätten. Behörig länsrätt är den länsrätt som anses behörig enligt reglerna i SBL.[103] Exempelvis gäller för betalningsskyldighet att behörig länsrätt är den länsrätt i vilken juridisk person får föra talan avseende den grundläggande skattefordran.[104] Länsrätten prövar hela ärendet i ett sammanhang, såsom frågor om behörig länsrätt, huruvida formkraven för vitesföreläggandet är uppfyllda och lämpligheten i vitet. Länsrätten har rätt att jämka vitet om man gör en annan bedömning av den skattskyldiges förutsättningar för vite än Skatteverket.

Vid utdömande av vite hos länsrätt har den skattskyldige rätten att överklaga beslutet hos kammarrätt. Då vitesärenden hos kammarrätt förutsätter prövningstillstånd ska kammarrätten pröva huruvida ärendet ska tas upp eller ej. Den skattskyldige ska inkomma med ett överklagande inom tre veckor från det att länsrätten delgett denne beslutet. Vite är förelagt med en preskriptionstid om två år från det tillfället då förutsättningarna för ett utdömande förelåg.

6.3 Utländska sanktionsregler

6.3.1 USA

6.3.1.1 Allmänt

USA har sedan 1980 talet haft bestämmelser för att reglera prissättningen av koncerninterna transaktioner och justera prissättningen under vissa premisser. Av IRS (amerikanske Skatteverket) bestämmelser, sektion 482 framgår att:

"*In any case of two or more organizations, trades, or businesses, whether or not*

[103] 23 kap. 2 § 2 st. SBL.
[104] 12 kap. 7 § 1 st. SBL.

incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated, owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property … the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible."

Syftet med sektion 482 är att garantera att en korrekt inkomst allokeras skattskyldig vid kontrollerade transaktioner och att hindra skatteundandragande vid sådana transaktioner.[105] Bestämmelserna innebär att koncerninterna transaktioner behandlas såsom sedvanliga transaktion med utomstående part. Bestämmelsen förutsätter inte att den skattskyldige med uppsåt att hör undandra skatt eller varit vårdslös vid iakttagande av sina skyldigheter såsom skattskyldig. Om transaktion anses avvika från vad IRS anser vara en korrekt prissättning, kan IRS justera parternas inkomst, prissättning, vinstfördelning och avdrag mellan de inblandade företagen.[106] Sektion 482 begränsas inte till transnationella transaktioner och internationella företagsgrupper, utan kan appliceras vid rent nationella förhållanden.

Frågan är vilken princip som ska leda vid prissättningen av koncerninterna transaktioner. Like OECD och Sverige, tar de amerikanska bestämmelserna sin utgångspunkt från armlängdsprincipen.[107] Prissättningen vid koncerninterna transaktioner ska ske såsom om företagen befinner sig på armlängds avstånd. Vad gäller metoder hänvisar de amerikanska bestämmelserna till de sedvanliga metoderna - marknadsprismetoder, återförsäljningsmetoder, kostnadsplusmetoder och vinstfördelningsmetoder.[108]

[105] IRS, Internal Revenue Bulletin 2006-34, 1.482-1T-a-1.
[106] IRS, Internal Revenue Bulletin 2006-34, 1.482-1T-a-2.
[107] IRS, Treasury Regulations, 1.482-1b, arm length's standard.
[108] IRS, Treasury Regulations, 1.482-2 – 1.482-6

6.3.1.2 PATA dokumentationskrav

USA har infört dokumentationskrav avseende koncerninterna transaktioner. De amerikanska bestämmelserna ingår i ett paket med Kanada, Australien och Japan – PATA-länderna – så att samma krav ställs avseende dokumentation i samtliga länder. Redogörelsen kommer ta sin utgångspunkt utifrån PATA-paketet. PATA-paketet färdigställdes under 2003. I PATA-paketet ingår det att det åligger de individuella staterna att sätta upp egna bestämmelser avseende administrativa procedurer, sanktionsregler och allmänna bestämmelser avseende internprissättning.[109] Tanken med paketet är att dokumentation upprättade i enlighet med föreskrifterna i paketet ska uppfylla dokumentationskraven i samtliga PATA-länder.[110] PATA-paketet gäller enbart multinationella företag vilket innebär att PATA-paketet inte fullständigt täcker samtliga fall då sektion 482 är tillämpligt. Om företag och företagsgrupp uppfyller villkoren i paketet förbinder sig staterna att inte ta ut några straffavgifter i detta avseende.[111] PATA-paketet är uppbyggt i syfte att vara konformt med modellen för dokumentationskrav som OECD presenterat.[112]

Vid tillämpning av PATA-paketet ska dokumentation ske i enlighet med tre principer. Den första principen är armlängdsprincipen.[113] Företagen ska redovisa att prissättning av de koncerninterna transaktionerna sker i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Här ingår att företagen ska tillhandahålla skattemyndigheter med jämförbarhetsanalyser avseende transaktionerna. Jämförbarhetsanalyserna ska ske i enlighet med OECD:s riktlinjer. PATA-paketets första princip är så avfattad att den ger de enskilda staterna en möjlighet och en skyldighet att fylla ut regelverket med avfattade regler, anpassade för de enskilda nationella förhållandena. Att i detta syfte genom allt för omfattande nationella regler höja dokumentationskraven kan dock gå emot PATA-paketets syfte, att förenkla dokumentationsreglerna för

[109] Markham, s. 153.
[110] PATA-paketet, sektion 1.
[111] Ibid. ii).
[112] Ibid. Se hänvisning till OECD modell kap V.
[113] PATA-paketet, sektion 2.

multinationella företag. Den andra principen innebär att dokumentationen måste ha viss kvalité och omfattning.[114] Den skattskyldige måste tillräckligt utreda prissättningsanalysen, visa adekvansen i den valda prissättningsmetoden och jämförbarhetstransaktionerna. Prissättningsmetoden måste visas leda fram till ett armlängdspris i enlighet med OECD:s riktlinjer. I PATA-paketet finns det en omfattande lista av dokumentation som ska eller bör ingå. Även om staterna ges rätt att anpassa dokumentationskraven till de enskilda ländernas förhållanden och kräva ytterligare dokument, innebär PATA-paketet att om ett företag fullt ut tillhandahåller den dokumentation som PATA-paketet kräver, så bör företaget ha uppfyllt sina skyldigheter avseende kvalité och omfattning.[115] Den tredje principen innebär att den skattskyldige görs ansvarig att, i enlighet med de nationella föreskrifterna, tillhandahålla skattemyndigheterna dokumentation vid förfrågan.[116] De enskilda medlemsstaterna får själva sätta upp institutionella och administrativa regler i detta syfte.

6.3.1.3 Straffavgifter

IRS och den amerikanska staten har ännu inte satt upp några straffavgifter avseende dokumentation för koncerninterna transaktioner. Bestämmelserna ska istället uppmana skattebetalarna att i förväg uppfylla de krav skattemyndigheten kan komma att ställa vid utredning.[117] IRS menar att företagen själva gynnas av god transparens och information avseende prissättningen. Det gör det möjligt att avläsa produktion och konjunkturcykler och kan användas för att visa god tro.[118]

Om företaget kan visa att det var i god tro vid en felaktig prissättning, kan det exculpera företaget från straffavgifter i annat hänseende. Fram för allt det ”skattetillägg” som kan komma att tillföras vid en revision och en

[114] PATA-paketet, sektion 2 B.
[115] PATA-paketet, sektion 2 B, Bilaga presenterar 10 kategorier och 48 enskilda dokument.
[116] PATA-paketet, sektion 2 C.
[117] IRS Chief Counsel, Training Material Section I, s 19.
[118] IRS Chief Counsel, Training Material Section I, s 19f.

uppjustering av resultatet om IRS anser att ett skatteundandragande har skett genom en felaktig prissättning, s.k. *section 6662(e)* straff.[119] Huvudregeln är att om ett företag korrekt tillhandahåller skattemyndigheten de uppgifter som erfordras ur dokumentationshänseende, så ska skattetillägg inte påföras.[120]

Ett av syftena med PATA-paketet är att företag som följer bestämmelserna där i ska slippa betala straffavgifter i detta hänseende. Denna exculperande verkan gäller enbart straffavgifter avseende dokumentationsbestämmelser. Staterna kan fortfarande fritt påföra skattskyldiga straffavgifter i andra avseenden. Då står även staterna fritt att i case by case avgöra vad armlängdspriset anses vara och ändra vinstallokering eller resultat i skattehänseende.[121] Följaktligen kan staterna fortfarande påföra straffavgifter på grund av den bedömt felaktiga prissättningen. Om man inte kan visa att prissättningen, trots dokumentation, sker i överensstämmelse med armlängdsprincipen kan straffavgift påföras. Ingen av PATA-staterna har infört lättnadsregler för eventuella straffavgifter vid felaktig prissättning som gynnar den som inkommer med dokumentation.[122] PATA-paketet ska enbart ses som vägledning för de enskilda företagen i vad skattemyndigheterna kommer kräva, men ger inga större garantier för att undkomma straffavgifter.

6.3.2 Finland

6.3.2.1 Allmänt

Finland har, likt de flesta andra OECD-länderna, regler avseende prissättning vid koncerninterna transaktioner. Vid koncerninterna transaktioner ska prissättning ske i enighet med armlängdsprincipen, enligt 31 § *Act on Assessment Procedure*. Vid sidan av armlängdsprincipen finns

[119] IRS, Transfer Pricing Compliance Directive, sektion 1.
[120] Ibid.
[121] PATA-paketet, introduktion.
[122] Anderson, PATA Transfer Pricing Documentation, s 202.

det en generell regel som förbjuder dolda utdelningar och vinstöverföringar som aktualiseras vid internprissättningsärenden.[123] Reglerna återspeglar OECD:s riktlinjer, utan att man direkt har infört dem i finsk lagstiftning.[124]

6.3.2.2 Dokumentationskrav

Sedan 2007 har Finland haft regler som kräver att företag upprättar dokumentation avseende prissättningen av koncerninterna transaktioner.[125] Reglerna gäller även transaktioner mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Finland. Dokumentation ska upprättas om vid transaktioner mellan närstående företag.

Med närstående företag avses fall då ett företag, direkt eller indirekt, äger mer än hälften av aktierna - i kapitalhänseende - kontrollerar mer än hälften av rösterna, har rätt att tillsätta mer än hälften av styrelseledamöterna eller på annat sätt kontrollerar ett annat företag.[126]

Dokumentationskravet gäller enbart större företag. Små och medelstora företag behöver följaktligen inte upprätta någon dokumentation. Undantaget avses företag som har färre än 250 anställda, har en omsättning under 50 miljoner Euro och uppfyller villkoren i Kommissionens rekommendation.[127] När dessa gränser beräknas ska hänsyn tas till hur det ser ut i resten av koncernen. Följaktligen kan små och medelstora företag ändå tvingas upprätta dokumentation om företaget ingår i en större utländsk koncern.

Dokumentationens innehåll bygger på OECD:s riktlinjer, i detta avseende, kommissionens kommunikation samt EU:s uppförandekod avseende

[123] 28 och 29 §§, Act on Assessment Procedure.
[124] Finska Finansministeriet, Internationella skatt-kommittén, uttalade dock 1995 att OECD:s riktlinjer skulle följas.
[125] 14 §, Act on Assessment Procedure.
[126] 31 § p 2, Act on Assessment Procedure.
[127] 14 § a p 3, Act on Assessment Procedure samt Europeiska Kommissionens rekommendation 2003/361/EC

dokumentationskrav för internprissättning.[128] Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av företaget och dess närstående företag, en beskrivning av de koncerninterna transaktionerna, en funktionsanalys, en riskanalys, en jämförbarhetsanalys, en beskrivning av prissättningsmetoden och en utredning som förklarar lämpligheten i den valda prissättningsmetoden.[129] Dokumentationen kan dock begränsas om transaktionernas ackumulerade värde understiger 500 000 Euro under året. I dessa fall behöver den skattskyldige inte upprätta funktionsanalys, jämförbarhetsanalys eller inge utredning som förklarar lämpligheten i den valda prissättningsmetoden.

Skattskyldig ska inge dokumentationen inom 60 dagar från det att den finska Skattemyndigheten så kräver det[130]. Skattemyndigheten kan kräva att dokumentationen inges i samband med deklarationsprocess eller revision. Dokumentationen kan, utöver finska och svenska, upprättas på engelska, även om det i vissa fall kan krävas att man, till vissa delar, upprättar finska eller svenska översättningar.[131]

6.3.2.3 Straffavgifter

Finland har infört tuffa sanktionsregler vid de fall ett företag inte lämnar in dokumentation avseende prissättningen av koncerninterna transaktioner. Reglerna infördes som ett tillägg till 32 § sektion 4, Act on Assessment Procedure. Om en skattskyldig inte tillhandahåller tillräklig med dokumentation, inom deadlinen angiven i 14 § Act on Assessment Procedure, eller om dokumentationen, förklaringen eller bifogad information anses bristfällig eller felaktig, kan ett skattetillägg om upp till 25 000 Euro påföras.[132] Följaktligen kan skattetillägg påföras även om prissättning skett i enighet med armlängdsprincipen.

[128] OECD Transfer Pricing Guidelines, Commission Communication (COM/2005/543) samt Rådets resolution om en uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska unionen, (2006/C 176/01).
[129] 14 § b, Act on Assessment Procedure.
[130] 14 § c, Act on Assessment Procedure.
[131] Vero Skatt, Transfer Pricing Documentation Requirements, p. 2.2.4, s 7f.
[132] 32 § sektion 4, Act on Assessment Procedure.

Skattetillägget syftar att tillgodose att de skattskyldiga följer de införda reglerna. Ansvaret att påföra skattetillägget läggs på de regionala skattekontoren.

Om den skattskyldige inte lämnar in dokumentation i tid kan skattetillägg påföras. Den skattskyldiges skyldighet att tillhandahålla dokumentation är i detta avseende oberoende dennes skyldighet att prissättning av de koncerninterna transaktionerna sker i enlighet med armlängdsprincipen.[133] Det skattetillägg som påförs den skattskyldige kan få två aspekter:

1) Skattetillägg som avser en prissättning som strider mot armlängdsprincipen.
2) Skattetillägg som avser brister avseende skyldigheten att tillhandahålla och inlämna dokumentation avseende prissättningen av koncerninterna transaktioner.

Den finska skattemyndigheten kommer inte lindra skattetillägget avseende 1) enbart för att skattetillägg påförs i enlighet med 2). Tvärtom, anses brister i dokumentationsplikten, särskilt om den skattskyldige flera gånger misslyckats med att uppfylla kraven, vara en försvårande omständighet.[134] Vid de fall den skattskyldige inte lyckats uppfylla kraven om dokumentationsplikt, brukar normalt en skatterevision påbörjas.[135] Skattetillägg påförs först efter det att den skattskyldige getts möjlighet att, efter inledd revision, rätta felet.

Medvetna om problematiken med att följa de införda reglerna, ska den finska skattemyndigheten vissa stor försiktighet innan skattetillägg påförs. Detta till trots anses ej tillhandahålla dokumentation och information som visar vad adekvat nivå för prissättning, armlängdspriset, avseende de aktuella transaktionerna eller inte inkommer med dokumentation kommer

[133] 32 § sektion 3, Act on Assessment Procedure.
[134] Vero Skatt, Transfer Pricing Documentation Requirements, p. 5.3.2, s 33.
[135] 56 §, Act on Assessment Procedure.

anses vara grovt vårdslöst och motivera ett påförande av skattetillägg.[136] De regionala skattemyndigheterna ska dock se till att skattetillägg påförs med en rimlig nivå. Som vägledning har man satt ett tillägg om 1 000 Euro vid de fall en skattskyldige visserligen lämnar in dokumentation för en till två veckor för sent. ”Taket” på 25 000 Euro ska enbart användas vid de fall den skattskyldige, efter förfrågan, helt vägrar tillhandahålla dokumentation.

6.3.3 Tyskland

6.3.3.1 Allmänt

De tyska interprissättningsreglerna genomgick en omfattande revision 1 januari 2008. Revisionen av interprissättningsreglerna ingick i ett större paket av ändringar av de tyska bolagsskattereglerna, då bl.a. bolagsskattesatsen sänktes från 25 till 15 procent.[137] Enligt 1:1 *Außensteuergesetz* ska skattskyldigs inkomst av näringsverksamhet, som härrör från transaktioner med närstående utländska bolag, fastställas till den inkomst som hade erhållits, under liknande förutsättningar, om parterna vore oberoende. Om ett oberoende inte hade lett till ett avtal, ska den skattskyldiges inkomst fastställas såsom parterna vore oberoende. De tyska bestämmelserna överensstämmer med armlängdsprincipen, i enlighet med OECD:s definition i modellavtalets artikel 9.

Genom den ovan nämnda lagändringen införda Tyskland en systematik vid tillämpning av armlängdsprincipen och korrigering där enligt. Tillgången och kvalitén på jämförbara transaktioner får en nyckelroll vid prissättningen av transaktioner med koncerninterna företag. Förtydligandet och systematiseringen av prissättningsmetodiken regleras i en förordning från tyska finansministerier, infört i 1:3 Außensteuergesetz.[138] Den skattskyldige måste fastställa och visa vilken metod som visar armlängdspriset av

[136] Vero Skatt, Transfer Pricing Documentation Requirements, p. 5.3.2, s 33.
[137] Beck, Business Restructuring in Germany, s 271.
[138] Funktionsverlagerungsverordnung on the Application of the arm’s length principle according to 1:1 Außensteuergesetz, in the case of cross border transactions. Utgår ifrån 1:3 Außensteuergesetz, infördes i BGB1 I 1912, den 14 augusti 2007.

marknadsprismetoden, återförsäljningsmetoden och kostnadsplusmetoden.[139] Om flera metoder kan anses fastställa ett armlängdspris, ger detta en bredd av armlängdspriser som den skattskyldige kan använda sig av. Av dessa måste den skattskyldige visa vilket pris som, med högst sannolikhet, bäst visar armlängdspriset.[140] Om det pris den skattskyldige tillämpat avviker från spannet av armlängdspriser ska priset fastställas till ett medianvärde.[141] Den skattskyldige bär bevisbördan för att visa att prissättningen överensstämmer med armlängdsprincipen. De tyska reglerna kräver att den skattskyldige kan visa armlängdspriset, var på den skattskyldige får ett ansvar att visa att priset är korrekt.

6.3.3.2 Dokumentationskrav

Frågan om dokumentationskrav uppmärksammades i tysk jurisprudens genom praxis. Den tyska federala finansdomstolen fastslog 2001 att det inte fans några specifika dokumentationskrav vid bedömningen av prissättningen av transaktioner mellan närstående bolag.[142]I det specifika fallet ansågs inte det tyska dotterbolaget vara tvunget att upprätta dokumentation avseende prissättningen av transaktioner med dess moderbolag.

Som en följd av rättsfallet, införde det tyska parlamentet regler avseende dokumentation av transaktioner med närstående bolag.[143] Enligt de tyska bestämmelserna måste skattskyldiga upprätta dokumentation som visar att armlängdsprincipen har iakttas. Dokumentationen måste visa under vilka förutsättningar som prissättningen har fastslagits, en jämförbarhetsutredning och en funktionsanalys. Jämförbarhetsutredningen anpassas till de förutsättningar som den skattskyldige verkar i. Följaktligen omfattande delar av dokumentationen, i innehåll och omfattning, anpassas case by case. Även om flera transaktioner kan dokumenteras aggregerat, ska exceptionella

[139] Notare att i dessa metoder finns en rad olika metoder, se utredning ovan.
[140] 1:3 Auβensteuergesetz, sjunde meningen.
[141] Ibid.
[142] Bundesfinanzhof, I R 103/00, DB 2001 s. 2474,
[143] Rechtsverordnung från tyska finansminsteriet, Oct 28 2003, sektion 90, 3 § Abgabenordnung.

transaktioner, såsom transaktioner i samband med omstruktureringar, väsentliga förändringar av risk och funktionsfördelning, särskilt redovisas.[144]

Den underliggande förordningen dokumentationen ger exempel på innehåll som normalt ska redovisas i dokumentationen. Dokumentationen ska normalt innehålla uppgifter om relationen mellan aktieägare, organisationens struktur, verksamhetsbeskrivning och väsentliga förändringar av verksamheten, en översikt av koncernens organisationella och kontraktuella struktur, funktions och riskanalys samt en utredning avseende vald prissättningsmetod.[145]

6.3.3.3 Straffavgifter

Om den skattskyldige inte följer upprättar dokumentation enligt dokumentationskraven eller inte tillhandahåller dokumentation, helt eller delvis, i tid eller ej, kan den skattskyldige åläggas sanktioner. Om ingen dokumentation tillhandahålls skattemyndighet eller om dokumentation anses otillräcklig, kan skattemyndigheten, genom skönstaxering fastställa en inkomst i enlighet med armlängdsprincipen.[146] I dessa fall får skattemyndigheten utgå ifrån att den tillämpade prissättningen avviker från armlängdsprincipen.[147] Bevisbördan att prissättningen ligger på den skattskyldige, som normalt kan täckas genom ett adekvat uppfyllande av dokumentationskraven.

Om en förändrad prissättning innebär en höjd inkomst hos det tyska skattesubjektet, påförs en straffavgift.[148] Straffavgiften innebär en inkomsthöjning, utifrån det av skattemyndigheten justerade beloppet, med 5 till 10 procent, som minst motsvarar 5 000 Euro. Straffavgiften påförs även på fall avseende bristfällig och sent inkommen dokumentation. För

[144] Ibid.
[145] Ibid.
[146] Sektion 162 Abgabenordnung, AO, ger vägledning hur denna inkomst ska bedömmas.
[147] Ibid.
[148] Ibid. st. 3 och 4

bristfällig och sent inkommen dokumentation kan ett vite om 100 Euro per dag påföras, upp till 1 miljon Euro. Straffavgifterna och vitena är inte avdragsgilla. Den skattskyldiga kan undslippa tillägg om denne kan visa att han inte är ansvarig för förseelserna.

7 Avslutning

I enlighet med utredningen ovan har olika länder valt olika sanktionsmekanismer för att förmå företag att lämna in dokumentation avseende prissättningen av koncerninterna transaktioner. Den Europeiska Kommissionen, genom införandet av EUTPD, sökt förmå medlemstaterna att harmonisera dokumentationskraven.

Ett harmoniserande har positiva följder för både multinationella och medlemsstater. Enligt kommissionen kommer ett harmoniserande av dokumentationskraven sänka de administrativa kostnaderna för de multinationella företagen.[149] Företagen kommer enklare kunna uppfylla medlemsstaternas krav och undvika risken för internprissättningsrelaterade sanktioner. Med detta kan staterna fortfarande ställa hårda krav på företagen, utan skenande kostnader för förfarandet.[150]

Varken den europeiska kommission eller EUTPD förbjuder användandet av sanktioner i syfte att tillgodose dokumentationskrav. Genom uppförandekoden har man, i utveckling av EUTPD, sökt iaktta de ovan angivna behoven genom att standardisera och delvis centralisera dokumentationskraven.[151] Enligt uppförandekoden bör tillämpningen av dokumentationskraven vara frivillig för multinationella företag och förenklad för små och medelstora företag.[152] Medlemsstaterna bör se till att de administrativa kostnaderna för företagen inte blir för höga och att dokumentationskraven inte blir för omfattande.[153]

---

[149] EC, SEC(2001)1681, s. 267.
[150] EC, COM(2005)543, s. 5
[151] Resolution från rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet, av den
27. juni 2006 om en uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i
intressegemenskap i Europeiska unionen.
[152] Uppförandekoden, förord.
[153] 6 §, Uppförandekoden.

Vad gäller sanktionsmekanismer stipuleras följande.

”Medlemsstaterna bör inte införa en dokumentationsrelaterad påföljd när en skattebetalare i god tro, på ett skäligt sätt och inom en rimlig tid efterlever de standardiserade och enhetliga dokumentationskrav som beskrivs i bilagan eller en medlemsstats inhemska dokumentationskrav och använder sin dokumentation på ett korrekt sätt för att fastställa företagets internpriser på armlängds avstånd.”[154]

Uppförandekoden har inte en bindande verkan inom svensk rätt och är ej heller direkt tillämplig. Det ligger Sverige fritt att införa sanktionsmekanismer för att förmå företag att uppfylla dokumentationskraven. Uppförandekoden hindrar inte länder från att införa eller tillämpa sanktionsmekanismer, utan uppmanar enbart medlemsstaterna att undanta företag som i god tro söker uppfylla dokumentationskraven. Preambeln i uppförandekoden uppmanar stater att följa koden, i syfte att uppnå att harmonisera dokumentationskraven inom unionen. Att då införa särskilda sanktionsregler hade gått emot syftet med uppförandekoden. Särskilt då svenska dokumentationsbestämmelser inte har uttryckliga undantag för små och medelstora företag.[155]

7.1 Skattetillägg som metod

Internprissättningstransaktioner täcks normalt av skattetilläggsbestämmelserna. Följaktligen ska skattetillägg tas ut om den skattskyldige, på något annat sätt än muntligen, lämnar oriktig uppgift till ledning för taxeringen.[156] Oriktig uppgift föreligger om den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift, lämnar missledande uppgifter eller förtiger viss omständighet - om denna omständighet riskerar leda till felaktig taxering - som påverkar underlaget vid ett fastställande av taxeringen. Om

[154] 7 §, Uppförandekoden.
[155] Se kap 5.10 avseende förenklad redovisning vid transaktioner av mindre värde. Transaktioner av mindre värde är dock varken ett helt undantag för små och medelstora företag eller undantar för just små och medelstora företag. Reglerna fokuserar på transaktionernas storlek, inte företagens, även om det ofta sammanfaller.
[156] 5 kap. 1 §, TL

ett företags inkomst justeras, med hänvisning till korrigeringsregeln, kan skattetillägg aktualiseras.

I propositionen diskuterades problemen med att avfatta vilken dokumentation som bör eller måste tillhandahållas för att ett företag ska anses ha uppfyllt dokumentationskraven.[157] Diskussionen ovan har sökt visa komplexiteten inom internprissättningsområdet, problematiken kring avfattning och metod och den naturliga oklarheten avseende vilken dokumentation som ska tillhandahållas för ett uppfyllande av dokumentationskraven.

Vid införandet av dokumentationskraven diskuterades huruvida skattetillägg som sanktion skulle aktualiseras vid företags upprättande av dokumentation. Genom att införa dokumentationskrav gör man det enklare för företag att visa hur man uppfyllt bestämmelserna, enligt korrigeringsregeln i 14 kap 19 §, IL. Men bevisbördan att oriktig uppgift lämnats ligger fortfarande på Skatteverket. Reglerna innebär inte att bevisbördan i detta avseende har förskjutits.[158] Skatteverket måste fortfarande visa företaget lämnat felaktig uppgift lämnats.

Om företag lämnar in dokumentation i enlighet med dokumentationskraven, ska Skatteverket utreda huruvida det finns brister i dokumentationen och att dessa brister är så allvarliga att skattetillägg ska aktualiseras. Uppgifterna i detta avseende måste självklart uppfylla kraven för felaktig uppgift, i enlighet med 5 kap 1 §, TL.

I detta avseende uppvisar de svenska bestämmelserna en svaghet: företag kommer att undvika att tillhandahålla uppgifter då risken ökar att oriktig uppgift lämnas och att skattetillägg ska kunna påföras vid en korrigering. I linje med den europeiska uppförandekoden är ett upprättande av dokumentation enligt dokumentationskraven de facto frivilligt för de

[157] Prop. 2005/06:169, s 115f
[158] Prop. 2005/06:169, s 116, st. 3.

svenska företagen. Uppförandekoden uppmanar medlemsstaterna att eventuella påföljder ska lättas den skattskyldige om denne, i god tro, på ett skäligt sätt och inom en rimlig tid efterlever de standardiserade och enhetliga dokumentationskrav som beskrivs i bilagan eller en medlemsstats inhemska dokumentationskrav och använder sin dokumentation på ett korrekt sätt för att fastställa företagets internpriser på armlängds avstånd.[159] Som svar på detta har det i propositionen angetts att:

”Om det efter utredning visar sig att företagets inkomst skall justeras på grund av felaktig internprissättning måste en *nyanserad* bedömning göras om oriktig uppgift skall anses ha lämnats och, om så är fallet, om skäl finns att helt eller delvis befria den skattskyldige från skattetillägget. Detta gäller särskilt om tillräcklig dokumentation finns upprättad men en justering ändå anses erforderlig baserad på armlängdsprincipen. En sådan *nyanserad tillämpning* av skattetilläggsreglerna skulle heller inte riskera att strida mot den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.”[160]

Vad som avses med nyanserad tillämpning är oklart. Det kan inte tolkas innebärande att ett uppfyllande av dokumentationskraven automatiskt kommer innebära ett undslippande av skattetillägg. Att det i detta avseende ska innebära en lättnad för företagen är klart, men oklart vad denna lättnad kommer innebära. Särskilt då dokumentationen i sig kan innebära aktualisera skattetillägg, ger propositionen ingen större ro för företagen.

7.2 Vite som metod

Parallellt med skattetillägg finner man vitesinstitutet. Det skatterättsliga vitesinstitutet syftar förmå skattskyldiga eller andra att inkomma med uppgifter till ledning för deklaration eller annat taxeringsbeslut.[161] Vite föreläggs genom ett specificerat dokumentationskrav; föreläggandet. Föreläggandet definierar vilka uppgifter som måste inlämnas för att vite inte

[159] 7 §, Uppförandekoden.
[160] Prop. 2005/06:169, s 116, st. 2.
[161] Se kap 6.2.7

ska påföras. Problemet med att tillämpa vitesinstitutet på dokumentationskravet avseende prissättning vid koncerninterna transaktioner blir här uppenbar. Föreläggandet måste ha en viss nivå av specifikation för att vite ska kunna utdömas.

Dokumentationskravet är, mer generellt, och ska visa att företag uppfyller kraven i enlighet med armlängdsprincipen.[162] Ett vite kan inte påföras enbart för det faktum att företag inte uppfyllt dokumentationskraven. Av propositionen framgår att Skatteverket under vissa förutsättningar kan förelägga den skattskyldige vid vite att lämna upplysningar eller visa upp handling för att uppfylla dokumentationskravet.[163] Men det påpekas omedelbart att man härigenom inte inför ytterligare eller mer ingripande sanktioner, än det befintliga inom skatteområdet.[164] Följaktligen måste ett föreläggande om vite hänföras till specifika uppgifter, såsom avtal, information om aktieägare och ägandet av andra företag. Men det är oklart om vitesinstitutet ger Skatteverket har rätt att kräva mer generella utredningar, såsom jämförbarhetanalyser, funktionsanalyser eller riskanalyser. Det subjektiva elementet är så dominerande avseende sådana analyser, att vitesinstitutet kan bli för trubbigt för att kunna tillämpas.

Därtill gäller att Skatteverket inte ska förelägga om vite om det kan antas att den skattskyldige begått handling som kan leda till skattetillägg eller brott.[165] Vitesförbudet tolkas extensivt och ger ett begränsat utrymme.[166] Vid utredningar avseende företags tillämpning av korrigeringsprincipen, vilket är syftet med dokumentationskraven, är det högst troligt att skattetillägg kommer aktualiseras. Dokumentationen ska visa att företag följer armlängdsprincipen. Om så inte sker ska företagets inkomst justeras. På denna inkomst kan Skatteverket söka påföra skattetillägg, då taxering enligt de felaktiga uppgifterna lett till ett annan taxerad inkomst. Denna problematik begränsar ytterligare utrymmet för att kunna använda sig av

[162] 19 kap 2 a § LSK, 14 kap. 19 och 20 §§ IL
[163] Prop. 2005/06:169, s 116, st.5.
[164] Prop. 2005/06:169, s 116, st.6.
[165] Prop. 2002/03:106 s. 232 samt s. 250
[166] RÅ 2007 ref. 23

vite som metod för att förmå företag att inkomma med uppgifter i enlighet med dokumentationskraven.

7.3 Utländska sanktionsmetoder

7.3.1 USA

I USA har man, likt Sverige, inte infört specifika sanktionsmekanismer för att förmå skattskyldiga att inlämna dokumentation i enlighet med dokumentationskraven. Istället söker man en förmå företagen att uppfylla dokumentationskraven påvisa fördelarna med god information avseende den egna internprissättningen.[167] Man har dock fortfarande allmänna sanktionsmekanismer att tillämpa vid interprissättningsärenden, genom section 6662(e). Det amerikanska systemet i att förmå företagen att tillhandahålla information avseende interprissättningen ligger följaktligen nära det införda svenska systemet.

7.3.2 Finland

Finland har, såsom ett tillägg till 32 § sektion 4, Act on Assessment Procedure, infört tuffa sanktionsregler vid de fall ett företag inte lämnar in dokumentation avseende prissättningen av koncerninterna transaktioner. Sanktionsreglerna täcker fall där dokumentation saknas eller är bristfällig, även om prissättningen överenstämmer med armlängdsprincipen. Medvetna om problematiken med att följa de införda reglerna, har man ålagt den finska skattemyndigheten att vissa stor försiktighet innan skattetillägg påförs.[168] Man haräven gett det regionala skattemyndigheterna vägledning om hur avgiften ska påföras, så att den sätts på en rimlig nivå. Detta till trots, har de finska reglerna inneburna problem. Avgifter kan påföras även den skattskyldige söker uppfylla dokumentationskraven och vars

[167] IRS Chief Counsel, Training Material Section I, s 19f.
[168] Vero Skatt, Transfer Pricing Documentation Requirements, p. 5.3.2, s 33.

internprissättning överenstämmer med armlängdsprincipen. De inledande taxeringsåren kommer problem uppstå om hur reglerna ska tillämpas. Det finska regionala systemet kan även innebära att diskrepans i hur reglerna tillämpas kan uppstå.

7.3.3 Tyskland

Likt Finland har det i Tyskland införts sanktionsregler avseende dokumentation av koncerninterna transaktioner. Om den skattskyldige inte lämnar in dokumentation eller om dokumentationen är bristfällig, kan denne åläggas sanktioner. Skattemyndigheten kan då genom skönstaxering fastställa en prissättning och inkomst som överenstämmer med armkängdsprincipen. Vid en inkomstkorrigering påförs skattetillägg, om 5 till 10 procent av den justerade inkomsten, om inkomsten justeras uppåt. Därtill påförs en särskild av avgift, just på grund av den bristfälliga dokumentationen om 100 Euro per dag, upp till 1 miljon euro. Även i Tyskland tar reglerna hänsyn till frånvaro av culpa. Systemet påminner om det svenska vitessystemet, fast mer specifikt. Visserligen så tillåts det i Sverige att man förelägger skattskyldig att inkomma med information, men det finns problem att tillämpa vitesinstitutet.[169] De tyska reglerna gör det enklare att genom sanktioner förmå skattskyldiga att tillhandahålla adekvat dokumentation och ger den skattskyldige transparens avseende storleken på de sanktioner man riskerar i detta avseende.

[169] Se kap 7.2.

Käll- och litteraturförteckning

Svenska författningar

Inkomskattelagen (1999:1229)

Taxeringslagen (1990:324)

Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Skattebetalningslagen (1997:483)

Lag (1985:206) om viten

Offentligt tryck

Sverige

Proposition 1965:126: Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928, nr 370

Proposition 1971:10: Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag m.m.

Proposition 1982/83:73, Utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.

Proposition 1984/85:96 med förslag till lag om viten m.m.

Proposition 1991/92:43 om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg m.m.

Proposition 2002/03:106, Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

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

OECD

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

EU

Europeiska Kommissionens rekommendation 2003/361/EC

Europeiska Kommissionens kommunikation, COM/2005/543

Europeiska Ministerrådet, Rådets resolution om en uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska unionen, 2006/C 176/01

Europeiska Kommissionens arbetsdokumentation (Staff Working Document), Report on the Activities of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of Documentation Requirements, SEC(2001)1681

Proposal for a Code of Conduct on Transfer Pricing documentation for associated enterprices in the EU, COM(2005)543 – final

Skatteverket

Skatteverket, Handledning internationell beskattning, 2008

Skatteverket, SKV M 2007:25, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, 2007

Skatteverkets skrivelse, dnr 131 550422-07/111

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

USA

The Pacific Association of Tax Administrators, Transfer Pricing Documentation Package, PATA-paketet, den 12 mars 2003

IRS, Treasury Regulations, från 1935

IRS, Final Regulations, T.D. 9278, publicerat i Internal Revenue Bulletin 2006-34, den 21 augusti 2006

IRS, Transfer Pricing Compliance Directive

IRS Chief Counsel, Training Material Section I, information och utbildningsmaterial från IRS

Finland

Act on Assessment Procedure

Vero Skatt, Transfer Pricing Documentation Requirements, Memorandum (abbreviated version in English), den 16 april 2009

Tyskland

Außensteuergesetz, infördes i BGB1 I 1912, den 14 augusti 2007

Sektion 162 Abgabenordnung, AO
Rechtsverordnung (förordning) från tyska finansminsteriet, utfärdat den 28 okt 2003, med hänvisning till sektion 90, 3 § Abgabenordnung

Funktionsverlagerungsverordnung, on the Application of the arm's length principle in the case of cross border transactions

Litteratur

Göran Arvidsson, Internpriser - Styrning, Motivation, Resultatbedömning, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, 1972

Sven Warbrandt, Transferpricing i svenska multinationella företag, Förlaget AB Primo, 1986

Björn Lantz, Andreas Ceder och Jonas Larsson, Internprissättning i svenska börsnoterade bolag, Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskola i Göteborg, 2002

Michelle Markham, Complying with the Australian and PATA transfer Pricing Documentation Rules, Kluwer Law International, Haag, 2005

Philip Anderson, PATA Transfer Pricing Documentation, Asia-Pacific Tax Bulletin s. 199-203, juli 2003

Karin E.M. Beck, Business Restructuring in Germany, Tax Notes International, juli 2008

Internet

Amadeus, http://www.bvdep.com/en/amadeus.html

Rättsfallsförteckning

RÅ 1978 Aa 80

RÅ 1978 1:50

RÅ 1981 Aa 60

RÅ 1982 1:30

RÅ 1990 ref. 57

RÅ 1995 ref. 40

RÅ 1996 ref. 94

RÅ 2001 not. 11

RÅ 2004 ref. 106

RÅ 2004 ref. 107

RÅ 2007 ref. 23

Bundesfinanzhof, I R 103/00, DB 2001 s. 2474, publicerat i tyska Federal Tax Gazette, vol 2, s. 171, 2004