



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Skattetillägg i Internprissättnings- processer

En studie av begreppet oriktig uppgift

Filosofie magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Christoffer Baaz

Cesar Wahlbeck

Handledare: Björn Westberg

Jönköping 01 2009



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Tax surcharge in Transfer pricing processes

A study of the concept of incorrect information

Master's thesis within tax law

Author: Christoffer Baaz

Cesar Wahlbeck

Tutor: Björn Westberg

Jönköping 01 2009

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Skattetillägg i internprissättningsprocesser: en studie av begreppet oriktig uppgift
Författare:	Christoffer Baaz, Cesar Wahlbeck
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2009-01-15
Ämnesord	Internprissättning, Korrigeringsregeln, Armlängdsprincipen, Skattetillägg, Oriktig uppgift, Dokumentationsskyldighet

Sammanfattning

Av globaliseringen följer en ökad handel mellan stater och inom multinationella koncerner där så kallade internprissättning sker. Genom internprissättningen ser företagen en möjlighet att överföra vinster till lågbeskattade länder. För att förhindra detta har regler som ska se till att marknadsmässiga villkor styr prissättningen upprättats. De svenska bestämmelserna för internprissättning utgår från korrigeringsregeln i 14 kap. 19 IL som ger uttryck för armlängdsprincipen. Principen innebär att företag ska avtala om liknande villkor som oberoende företag skulle gjort i samma situation. Trots att principen är internationellt vedertagen uppstår dubbelbeskattning på grund av länders olika tolkningar. För att undanröja denna risk har tillvägagångssätt för förhandlingar om internprissättning mellan företag i berörda länder upprättats.

När ett armlängdspris ska beräknas finns ett antal metoder. I OECD:s riktlinjer återfinns de metoder som i första hand bör användas. Att riktlinjerna är tillämpliga i Sverige framgår av Regeringsrättens avgörande RÅ 1991 ref. 107. Av lag, förarbeten och praxis framgår ett antal principer som gäller för internprissättning. Korrigeringsregeln har företräde framför generella regler kring inkomstberäkning. För att en korrigering ska ske krävs att en prisavvikelse kan konstateras och att inkomsten har påverkat det beskattningsbara resultatet negativt. Vidare kan en prissättning som varierar över ett eller flera beskattningsår vara affärsmässigt motiverad och därmed inte föranleda korrigering.

Strider företagets internprissättning mot armlängdsprincipen och resultatet korrigerats uppkommer frågan om det finns förutsättning för att påföra skattetillägg. Skattetillägg ska utgå om en oriktig uppgift lämnats och det inte finns faktorer som gör att företaget befrias. En oriktig uppgift föreligger om företaget brustit i sin uppgiftsskyldighet, det vill säga att redovisa de uppgifter Skatteverket behöver för att fatta ett riktigt taxeringsbeslut. Det finns endast ett fåtal avgöranden där RR prövat frågan om oriktig uppgift vid internprissättning. Däremot har frågan om oriktig uppgift prövats i stor omfattning för andra områden inom skatterätten. För att fastställa när ett företag lämnat en oriktig uppgift måste det klargöras när företagets uppgiftsskyldighet är fullgjord och när Skatteverkets utredningsskyldighet aktualiseras. När företaget redovisat samtliga relevanta omständigheter men gjort en felbedömning av situationen har de lämnat ett oriktigt yrkande och ska inte drabbas av skattetillägg. Skattetillägg ska inte heller påföras när Skatteverket brustit i sitt ansvar att utreda ett ärende eller när uppgifterna som företaget lämnat uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxering.

Från och med 2008 års taxering kan Skatteverket begära dokumentation gällande företagens prissättning mot företag i intressegemenskap. I dokumentationen ska företaget förklara och motivera vald prissättning samt redogöra för de faktorer som är av betydelse vid bedömningen av dess överensstämmelse med armlängdsprincipen. Dokumentationsreglerna kan ses som en formalisering av vad som innefattas i uppgiftsskyldigheten gällande internprissättningen. Dokumentationen lämnas in först efter begäran från Skatteverket. Med beaktande av den rådande uppgiftsskyldigheten kan företaget välja att bifoga dokumentation till självdeklarationen, trots den administrativa börda det skulle medföra.

Vid genomgång av avgöranden från Regeringsrätten visar det sig att Skatteverket har haft svårt att bevisa felaktig prissättning på grund av intressegemenskap. Det beror på att RR tillämpat en restriktiv tolkning av korrigeringsregeln. Domstolens praxis bygger på vad som framförts i förarbetena, i vilka det framgår att regeln ska tillämpas med försiktighet. Vid utredningen om oriktig uppgift framkom att en felaktigt vald prissättningsmetod inte i sig bör föranleda skattetillägg om uppgiftsskyldigheten är uppfylld. Vidare torde det endast i undantagsfall föreligga en oriktig uppgift exempelvis då företagets värdering av en tillgång markant skiljer sig från Skatteverkets värdering.

Master's Thesis in Taxation law

Title: concept	Tax penalties in transfer pricing processes: a study of the of incorrect information
Author:	Christoffer Baaz, Cesar Wahlbeck
Tutor:	Björn Westberg
Date:	2009-01-15
Subject terms:	Transfer pricing, Arm's length principle, Tax surcharge, Incorrect information, Documentation requirements

Abstract

Due to the globalisation there are a greater number of cross-border transactions between associated companies. To protect their tax base, countries such as Sweden have implemented rules against profits being transferred to low-taxed states. One of these measures is to monitor the transfer pricing of multinational enterprises. The widely accepted arm's length principle states that a company trading with associated companies, should set prices in the same manner as it would when negotiating with in-dependent enterprises. In Swedish taxation law this principle is stipulated in chapter 14 sections 19-20 of the Income Tax Act (1999:1229). Despite the acceptance of the arm's length principle all over the world multinational enterprises face the possibility of being subjected to double taxation. This is due to the differences in how countries interpret the principle. However, through bi- or unilateral agreements the double taxation can be remedied.

To calculate a price at arm's length there are a number of methods available. The OECD has created Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations that suggest which of the methods that are applicable when undertaking a transaction. According to the Supreme Administrative Court's ruling RÅ 1991 ref. 107 the Guidelines can be used in Sweden when determining the correctness of a company's transfer pricing. A number of principles for determining if a transfer price is in accordance with the arm's length principle can be found in the legislation, preparatory work and case-law. The legislation within chapter 14 sections 19 Income Tax Act supersedes the general laws on matters involving cross-border trade for income tax. If an adjustment of the taxable profit is to be made there need to be a discrepancy in the price set by the company and a price which two independent enterprises would have used. Furthermore the discrepancy has to have a negative effect on the result. Finally sound business reasons could justify a transfer price that varies over one or several years.

If a company's transfer pricing is held to be in conflict with the arm's length principle the taxable result can be corrected. The next question that follows is if the information submitted to the Swedish tax authority is incorrect. When filing the tax return the company has to provide all the relevant information that is needed to make a correct tax assessment. Otherwise incorrect information has been submitted. If this is the case a tax surcharge could be imposed. However, it requires that the tax authority has done a proper investigation of the case and that there are no other liberating factors. A wrongful valuation or interpretation of a regulation should not be considered incorrect infor-

mation. The question whether incorrect information has been submitted in the tax return is often a difficult question to answer. Although the Supreme Administrative Court has dealt with a large number of cases concerning this matter, there are only a few of them which involve transfer pricing.

Since 2008 the Swedish tax authority can request documentation on the enterprise's transfer pricing towards associated companies. It should contain descriptions of the multinational enterprise. In addition the chosen method should be motivated and relevant comparable transactions ought to be stated. The enterprise's liability to provide the tax authority with all the relevant information still applies. Therefore the documentation requirements could be seen as a formalisation of what information that is needed to prove a price on arm's length. The difference is that the documentation does not have to be submitted until after the tax return is filed. To counter the risk of being penalised with a tax assessment a sufficient documentation could be handed in along with the tax return.

When studying Swedish transfer pricing case-law you find that the tax authority has had difficulties over the last years proving inaccurate transfer pricing. This is due to the restrictive interpretation of the regulation and that caution to avoid hurdling sound business reasons has been taken. It can be said that neither a wrongly chosen method in itself nor a faultily valued asset is to be seen as incorrect information. However when applying a wrong method this could lead to that insufficient information is submitted in the tax return, which could lead to tax surcharges.

Innehåll

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte	3
1.3 Metod	3
1.4 Avgränsningar	4
1.5 Disposition.....	4
2. Internprissättning	6
2.1 Inledning.....	6
2.2 Armlängdsprincipen i svensk rätt	6
2.2.1 Korrigeringsregelns tillämplighet.....	7
2.2.2 Bevisning vid tillämpning av korrigeringsregeln	8
2.2.3 Metoder för prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap	9
2.3 Undanröjande av dubbelbeskattning	11
2.4 Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning.....	12
2.4.1 Rättskällevärdet för Skatteverkets föreskrifter	13
2.4.2 Innehållet i dokumentationen	14
2.4.3 Transaktioner av mindre värde	18
2.4.4 Oriktig uppgift vid internprissättning och i dokumentationen.....	19
3. Oriktig uppgift.....	20
3.1 Inledning.....	20
3.2 Uppgiftsskyldighetens omfattning.....	20
3.2.1 Gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande	21
3.3 Utredningsskyldighet kontra upplysningsplikt.....	22
3.4 Bevisning vid fastställande av oriktig uppgift	24
3.5 Befrielsegrunder	24
3.5.1 Tillräckligt underlag och orimlig uppgift.....	25
3.5.2 Oskälighet och ursäktlighet.....	25
3.6 Problemområden inom internprissättning.....	26
4. Analys	27
5. Slutsats	34
Referenslista	36

Begrepps- och ordlista

APA	Advanced Pricing Agreement
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
FSK	Förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
kap.	kapitel
KR	Kammarrätten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
MAP	Mutual Agreement Procedure
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD:s riktlinjer	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
p.	punkt
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
SCB	Statistiska centralbyrån
Skatteverket	I uppsatsen används genomgående Skatteverket vid benämning av den svenska skattemyndigheten oavsett vid tiden gällande benämning.
st.	stycke
SvSKT	Svensk skattetidning
TL	Taxeringslag (1990:324)
uppl.	upplaga

1. Inledning

1.1 Bakgrund

I takt med att globaliseringen ökar sker idag en stor del av den globala handeln mellan närstående företag.¹ Då företagen agerar i flera länder måste de förhålla sig till flera internprissättningsregler.

USA är ett av de länder som styr internprissättningsreglernas utveckling. De amerikanska reglerna genomgår ständig förändring och är bland de mest omfattande i världen.² Förändringarna i regelverket och länders olika tolkningar av vad som kan anses vara marknadsmässiga priser har föranlett problem för utländska handelspartners. För att komma till rätta med detta har system för att säkerhetsställa prisernas överstämmelse med marknadspriser upprättats i ett flertal länder.³ Ett av systemen är prissättningsbesked, vilket innebär att koncernen i förhand ingår ett avtal med behörig myndighet i det andra landet om en prissättning för gränsöverskridande transaktioner mellan närstående bolag. Alternativt kan företaget ansöka om att länderna förhandlar om en ömsesidig överenskommelse om prissättningen i efterhand.⁴ System som ökar förutsägbarheten är en viktig del för en fortsatt handel över gränserna.

Inom den Europeiska unionen (EU) har arbetet för att uppnå ett gemensamt taxerings-system pågått under ett antal år men utan resultat. Målsättningen med förhandlingarna är att i framtiden kunna undanröja situationer av dubbelbeskattning av företags vinster inom EU innan de ens uppkommit.⁵ För att betona vikten av internprissättningsproblematiken inrättade EU-kommissionen år 2002 ett forum för internprissättning, JTPF⁶. Kommissionen publicerade år 2005 en uppförandekod för dokumentation av internprissättning som följande år antogs av Europeiska rådet.⁷ Även de av forumet utarbetade riktlinjerna för prissättningsbesked har antagits av rådet.⁸ Forumet har fått förlängt förtroende och under-

¹ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.1.1 s. 88. Se även Handledning för internationell beskattning år 2008, SKV 352, avsnitt 3.5. För en definition av begreppet intressegemenskap se avsnitt 2.2.

² Se PricewaterhouseCoopers, International transfer pricing book 2007-2008, uppl. 10, avsnitt 901 s. 121.

³ Se Ernst & Young, Precision under pressure – global transfer pricing survey 2007-2008, s.18-19.

⁴ Se PricewaterhouseCoopers, International transfer pricing book 2007-2008, uppl. 10, avsnitt 704 s. 106.

⁵ Se "Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities", COM (2001) 582 of 23 October 2001, s. 10-11.

⁶ Joint Transfer Pricing Forum.

⁷ Se Official Journal C176 du 28/07/2006, s. 1, Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (2006/C 176/02).

⁸ Se Communication from the Commission to The Council, The European Parliament and The European Economic and Social committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU, COM (2007) 71 of 26/02/2007.

söker bland annat grunderna för sanktioner och möjligheter till att undvika dispyter mellan företag inom i EU som är i intressegemenskap.⁹

I och med de internationella förändringarna har skattemyndigheter under det senaste årtiondet blivit allt mer intresserade av prisrelaterade frågor. Tendensen är därför att dessa frågor granskas mer ingående vid revision.¹⁰ Anledningen till skattemyndigheternas hårdare granskning beror på en rad olika faktorer:¹¹

- Fler länder upprättar lagar eller rekommenderar tolkningar för internprissättning i deras existerande taxeringsregler.
- Företag skatteplanerar för att uppnå lägsta möjliga skatt.¹²
- Skattemyndigheter uppmärksammar ett ökat antal koncerninterna transaktioner som inte uppfyller marknadsmässiga krav.

Ett problem för företagen är att internprissättning i stor utsträckning bygger på bedömningar snarare än absoluta regler.¹³ Det innebär ofta svårigheter för företagen att motivera den valda prissättningens överensstämmelse med gällande marknadspriser. Företag är därför mer benägna att få till stånd ett avslut med skattemyndigheten på ett tidigt stadium än att riskera att bli indragna i kostsamma och långdragna rättsprocesser.

För att beräkna en rättvis kompensation för transaktioner som genomförs mellan företag i intressegemenskap används armlängdsprincipen. Den innebär att ”kommersiella och finansiella transaktioner skall vara baserade på samma villkor som skulle ha tillämpats om företagen inte varit i intressegemenskap”.¹⁴ Trots att principen är accepterad i det flesta rättsordningar står skattskyldiga och skattemyndigheter inför stora utmaningar i och med att länder gör olika tolkningar av begreppet.¹⁵ I syfte att skapa klarhet på området har OECD¹⁶ tagit fram riktlinjer för hur ett armlängdspris ska beräknas.¹⁷ Enligt RÅ 1991 ref. 107 kan metoderna som återfinns i riktlinjerna tillämpas i Sverige vid bedömningen av om före-

⁹ Se Commission Decision of 22 December 2006, Setting up an expert group on transfer pricing (2007/75/EC). Vad som avses med intressegemenskap förklaras i avsnitt 2.2.

¹⁰ Enligt PricewaterhouseCoopers, International transfer pricing book 2007-2008, uppl. 10, avsnitt 101 s. 1 samt avsnitt 701 s. 103.

¹¹ Enligt PricewaterhouseCoopers, International transfer pricing book 2007-2008, uppl. 10, avsnitt 701 s. 1.

¹² Se exempelvis RÅ 1936 ref. 14 där Forshaga skapade en koncern med två utländska bolag och RÅ 1948 fi. 776 i vilket det svenska dotterbolagets resultat justerades eftersom de ansetts gjort förtäckt aktieutdelning. Se också RÅ Aa 121:79 där omfakturering till ett schweiziskt dotterbolag skett trots att de inte var delaktig i den faktiska varukedjan.

¹³ Enligt PricewaterhouseCoopers, International transfer pricing book 2007-2008, uppl. 10, avsnitt 101 s. 1.

¹⁴ Se Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, 1 §, SKVFS 2007:1.

¹⁵ Se PricewaterhouseCoopers, International transfer pricing book 2007-2008, uppl. 10, avsnitt 107 s. 3.

¹⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development.

¹⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Paris 2001. Hädanefter benämnda OECD:s riktlinjer.

tagets prissättning är armlängdsmässig. Metoderna ger inte något exakt pris utan en intervall inom vilken företagets prisnivå bör ligga.¹⁸

I syfte att klarlägga förutsättningarna för företag och effektivisera systemet för skattemyndigheten vid revision, så har flera länder antingen utökat eller klarlagt existerande internprissättningsregler.¹⁹ Sverige är bara ett av flera länder som nyligen implementerat regler om effektiv dokumentation, det vill säga hur företag ska dokumentera priser som är satta gentemot företag i intressegemenskap.²⁰ Bestämmelserna kompletterar den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § Inkomstskattelagen (1990:1229) IL, som uttrycker armlängdsprincipen i svensk rätt.

Med den ökade uppmärksamheten på internprissättningsfrågor kan vi förvänta oss att fler internprissättningsmål når svenska domstolar. Statistik från en internationellt omfattande undersökning visar att cirka 60 procent av de multinationella koncernerna i Sverige har blivit granskade av Skatteverket sedan år 2003. I knappt hälften av fallen justerades resultatet och i 36 procent av dessa påfördes dessutom skattetillägg.²¹ Även skattechefer i multinationella företag bedömer internprissättning som deras i särklass viktigaste skatteproblem inom de närmaste två åren.²² Det belopp som justeras är ofta betydande och då skattetillägg utgår med 40 procent av det justerade beloppet förefaller det vara av intresse att utreda när skattetillägg kan påföras i mål om internprissättning.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda i vilka situationer företag kan påföras skattetillägg i processer som rör internprissättningsfrågor.

1.3 Metod

Utifrån en rättsdogmatisk metod utreds gällande rätt för oriktig uppgift i internprissättningsmanhang. Vad som avses med rättsdogmatik är den delen av rättsvetenskapen som behandlar det rättsliga normsystemet och normernas tolkning.²³ Gällande rätt utreds genom att studera rättskällorna i dess inbördes ordning, vilken är lag och annan författning, rättspraxis från Regeringsrätten (RR), sedvanerätt och i tillämpliga fall doktrin.²⁴ I avsaknad av prejudikat från den högsta instansen studeras fall från lägre instanser. Mål från underinstanserna kan tillmätas viss betydelse i avsaknad av annan praxis och bör därför kunna läggas till grund för en diskussion i uppsatsen.²⁵

¹⁸ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 2.5.2.2 s. 257.

¹⁹ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.1.1 s. 88 och 99. Se även PricewaterhouseCoopers, International transfer pricing book 2007-2008, uppl. 10, avsnitt 106 s. 3.

²⁰ Se PricewaterhouseCoopers, International transfer pricing book 2007-2008, uppl. 10, avsnitt 6101 s. 602.

²¹ Enligt Ernst & Young, Precision under pressure – global transfer pricing survey 2007-2008, s. 70.

²² Enligt Ernst & Young, Precision under pressure – global transfer pricing survey 2007-2008, s. 10 och s. 70.

²³ Se Bergström Sture med flera, Juridikens termer, Liber AB, uppl. 9, Falköping 2002. s. 158.

²⁴ Se Bergström Sture med flera, Juridikens termer, Liber AB, uppl. 9, Falköping 2002. s. 159 och Lehrberg Bert, Praktisk juridisk metod, Istus förlag AB, uppl.4, Uppsala 2001. s. 73-115.

²⁵ Enligt Lehrberg Bert, Praktisk juridisk metod, Istus förlag AB, uppl.4, Uppsala 2001. s. 102.

De materiella och processuella reglerna för internprissättning och de processuella reglerna avseende skattetillägg behandlas i uppsatsen. Vidare berörs även de formella regler som gäller dokumentation av företagets prissättning mot företag i intressegemenskap. Dokumentationsreglerna avseende företagets internprissättning återfinns i 19 kap. 2 a och 2 b §§ i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK. I enlighet med uppdragsbeskrivning i förarbetena till paragraferna har Skatteverket utfärdat föreskrifter och rekommendationer, som innehåller kompletterande beskrivningar för hur dokumentationen ska upprättas.²⁶ Därför används det materialet i stor utsträckning vid utredning och analys av gällande rätt.²⁷

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen kommer uteslutande att behandla svensk internrätt. Därmed utesluts dubbelbeskattningsavtal i utredningen. Endast oriktig uppgift i samband med skattetillägg vid taxering eller eftertaxering behandlas i uppsatsen. Således utesluts skattetillägg vid sköns-taxering, skattebetalning och skattebrott. Vidare berörs enbart de delar av begreppet oriktig uppgift som är relevanta för bedömningen av internprissättningsfrågor.

OECD:s riktlinjer behandlas endast då de ligger till grund för tillämpning av svenska internprissättningsregler samt i de fall domstolen använt riktlinjerna för tolkning. De europeiska reglerna för dokumentation, EUTPD²⁸, behandlas inte då uppsatsen endast syftar till att utreda de svenska bestämmelserna.

1.5 Disposition

Uppsatsen är uppdelad i fem kapitel. De första tre kapitlen är uppdelade i mindre avsnitt och ger en introduktion till ämnena som ryms inom syftet. De två sista kapitlen innehåller en analys och en slutsats.

Det **första kapitlet** inleds med en bakgrundsbeskrivning där det redogörs för utvecklingen inom internprissättning, vilket leder fram till syftet med uppsatsen. Därefter presenteras hur den rättsdogmatiska metoden använts för att utreda syftet med uppsatsen. Slutligen presenteras de avgränsningar som gjorts samt uppsatsens disposition.

Andra kapitlet behandlar det svenska regelverket inom internprissättning. Inledningsvis beskrivs hur armlängdsprincipen kommer till uttryck i svensk rätt och hur den tillämpas. Därefter illustreras problematiken kring dubbelbeskattning vid korrigerande och hur den kan motverkas. Vidare sker en beskrivning av reglerna om dokumentationsskyldighet vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Slutligen redovisas de sanktionsregler som gäller för oriktig uppgift vid internprissättning.

²⁶ Enligt 19 kap. 2 b st. 2. Se även prop. 2005/06:169, avsnitt 11.10 s. 135. Skatteverkets föreskrifter och rekommendationer meddelades genom SKVFS 2007:1 respektive SKV M 2007:25.

²⁷ Se avsnitt 2.4.1 för diskussion om värdet av Skatteverkets föreskrifter.

²⁸ European Union Transfer Pricing Documentation. Se Code of Conduct (Official Journal C176 du 28/07/2006, p.1) on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EUTPD).

Tredje kapitlet inleds med en redogörelse för begreppet oriktig uppgift och dess tillämpningsområde. Därefter presenteras olika gränsdragningsproblem samt relevanta befrielsegrunder för oriktig uppgift. Slutligen identifieras de problemområden inom internprissättning som kräver en utredning om oriktig uppgift.

I **fjärde kapitlet** analyseras de frågeställningar som framkommit i det tredje kapitlet och som är relevanta för att utreda syftet med uppsatsen.

Avslutningsvis i **femte kapitlet** redovisas de slutsatser som gjorts vid utredningen av i vilka fall bolag kan påföras skattetillägg i internprissättningsprocesser.

2. Internprissättning

2.1 Inledning

I detta avsnitt beskrivs vilka skattskyldiga som omfattas av korrigeringsregeln samt hur regeln tillämpas i svensk rätt. En redogörelse görs även för de metoder som används för att fastställa om företagets internprissättning överensstämmer med priser som skulle avtalats mellan två oberoende parter. Vad som ska ingå i dokumentationen enligt de nya reglerna avseende dokumentationsskyldighet berörs också. Slutligen beskrivs de sanktionsregler som gäller för oriktig uppgift i dokumentationen och generellt vid internprissättning. Förståelse för regelverket krävs för att kunna tillgodogöra sig av resonemanget som förs i uppsatsens analysdel kring oriktig uppgift i internprissättningssammanhang.

2.2 Armlängdsprincipen i svensk rätt

I svensk rätt kommer armlängdsprincipen till uttryck genom den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Den svenska korrigeringsregeln överensstämmer till stor del med OECD:s definition av principen. Det föreligger endast skillnader i de materiella delarna där korrigeringsregeln är mer begränsad i sin omfattning.²⁹ Den svenska definitionen syftar till att fånga upp situationer då vinstöverföringar skett från Sverige, vilket minskar den svenska skattebasen.³⁰ Regeln infördes redan i och med den nu upphävda kommunalskattelagen (1928:370) men har ändrats för att få fram dagens lydelse och innebörd.³¹ Av nuvarande lydelsen i 14 kap. 19 § IL framgår att

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

Av bestämmelsen framgår att en justering endast ska ske om följande tre kriterier är uppfyllda.³²

- ”[D]en som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
- det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna och
- det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”

²⁹ Se Handledning för internationell beskattning år 2008, SKV 352, avsnitt 3.5.1.4.

³⁰ Se SOU 1926:18, Beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet, kapitel 3 sid 68. Se även Skatteverkets Handledning för internationell beskattning 2008, SKV 352, avsnitt 3.5.1.2 s. 241.

³¹ Se bland annat prop. 1982/83:73, avsnitt 2.3 s. 11 där departementschefen uttryckte ”att det skall räcka att man från det allmännas sida gör sannolikt att intressegemenskap föreligger.” Därmed sänktes beviskravet från att Skatteverket tidigare skulle visa samband till att nu endast göra sannolikt.

³² Enligt 14 kap. 19 § IL.

Vad som avses med ekonomisk intressegemenskap definieras i 14 kap. 20 § IL. Det anses sannolikt att en intressegemenskap föreligger

”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”.

2.2.1 Korrigeringsregelns tillämplighet

För att korrigeringsregeln ska bli tillämplig krävs det att transaktionen omfattar minst två avtalsparter i och med att det är en förutsättning för att ett avtalsförhållande ska föreligga.³³ Det innebär att ett företag som handlar med sin filial i ett annat land inte omfattas av bestämmelsen, eftersom en filial inte är ett eget rättssubjekt. En oriktig prissättning i sådana fall torde kunna justeras med hjälp av allmänna regler för inkomstbeskattning.³⁴ Ett avtalsförhållande behöver inte föreligga mellan det svenska företag som får en lägre vinst och den utländska motparten vars inkomst blir högre till följd av villkoret.³⁵ Det bör noteras att en korrigeringsregel endast föranleder att det skattemässiga resultatet justeras och inte att transaktionen i sig går åter.³⁶

2.2.1.1 Lex specialis

Förhållandet mellan 14 kap. 19 § IL och allmänna regler om inkomstberäkning fastställs varken i lagtext eller i förarbetena.³⁷ I målet RÅ 2004 ref. 13 uttalade RR att den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden och därmed har företräde framför generella regler för beräkning av en näringsverksamhets resultat.³⁸ I tidigare praxis skilde sig tillämpningen åt och först i detta mål uttalades att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse.³⁹ I efterföljande praxis har det förhållandet bekräftats.⁴⁰

³³ Se Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990. s. 159.

³⁴ Enligt Handledning för internationell beskattning 2008, SKV 352, utgåva 12, avsnitt 3.5.1.2 s. 241-242. Se även Dahlman Roland, Fredborg Lars, Internationell beskattning. En översikt, Norstedts Juridik, uppl. 1, Stockholm 2003. s. 62-63.

³⁵ Se Kammarrätten i Sundsvalls resonemang kring prissättningen mot Santrade i mål nr 862-863-99.

³⁶ Se Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990. s.157-158.

³⁷ Se Handledning för internationell beskattning 2008, SKV 352, avsnitt 3.5.1.2 Den svenska korrigeringsregeln.

³⁸ Vid denna tidpunkt följde korrigeringsregeln av 43 § 1 mom. KL.

³⁹ Jfr exempelvis RÅ 1933 not. Fi 158 RÅ 1991 ref. 107 och RÅ 1995 not 387 med RÅ 1994 ref. 85.

⁴⁰ Se RÅ 2006 ref. 37.

2.2.1.2 Prisavvikelse och inkomsteffekt

För att det ska bli fråga om en korrigerig måste rekvisiten för prisavvikelse och inkomsteffekt vara uppfyllda. I RÅ 1991 ref. 107 tolkades begreppet prisavvikelse.⁴¹ RR gjorde en teleologisk tolkning av bestämmelsen vilket innebär att en prisavvikelse som i enstaka fall avviker från marknadspriset inte bör föranleda korrigerig. Motivet var att en så snäv bedömning inte ansågs ligga i linje med lagstiftarens syfte, vilket torde vara att förhindra obehöriga vinstöverföringar till utlandet. Enligt RR bör bedömningen inriktas på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som är föremål för bedömning.⁴²

För att en korrigerig ska ske krävs även att det i varje enskilt fall fastställs om avvikelsen medfört att ”inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva”.⁴³ Det ska således ha skett en minskning av företagets inkomst. Trots ändringar i lagtextens ordalydelse har inte regeln om inkomsteffekt fått en ändrad innebörd.⁴⁴ Av RR:s ställningstagande i RÅ 2004 ref. 13 framgår att för ”tillämpning av korrigeringsregeln krävs således förutom att en prisavvikelse kan konstateras att denna avvikelse negativt påverkat näringsverksamhetens resultat”. Helheten ska beaktas vid fall av inkomsteffekt, eftersom den kan vara motiverad av konkurrensskäl. Företaget kan hålla en differentierad prissättning men ändå uppnå en positiv inkomsteffekt i slutändan.⁴⁵ I målet RÅ80 1:59 framkom att det vid en bedömning av en negativ inkomsteffekt inte endast kan tas hänsyn till ett enstaka led i en förbindelse mellan två parter. Fallet rörde utebliven ränta på ett lån där långivaren kompenserats genom prissättning på varor och andra liknande åtgärder. Enligt RR:s bedömning är denna sorts överenskommelser inte ovanliga vid förbindelser mellan två av varandra oberoende näringsidkare, varför ingen korrigerig skulle ske. I RÅ 1991 ref. 107 uttalades att vid bedömning av om en negativ inkomsteffekt uppstått kan perioder över flera beskattningsår studeras. Kvittas underdebiteringar ett år mot överdebiteringar ett annat kan detta motivera att korrigerig inte ska göras.

2.2.2 Bevisning vid tillämpning av korrigeringsregeln

Det är Skatteverket som ska visa att en prisavvikelse sannolikt beror på intressegemenskap. Den skattskyldige ska likväl lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta ett taxeringsbeslut.⁴⁶ Har Skatteverket gjort sannolikt att prisavvikelsen beror på intresse-

⁴¹ Prövningen avsåg 43 § 1 mom. KL och lydelsen enligt SFS 1965:573 som då var ”försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare”. Nuvarande lydelse har inte ändrat innebörden av bestämmelsen. Se prop. 1982/83:73, avsnitt 2.3 s. 12 och prop. 1999/00:2, Bilaga 1 (del 2) Författningskommentarer, avsnitt 12.1 s. 183-184.

⁴² Se RÅ 1991 ref.107, avsnitt 5.2 Närmare om tillämpningen av 43§ 1 mom. KL.

⁴³ Se 43 § 1 mom. KL (SFS 1928:370) i lagrummets lydelse enligt SFS 1965:573 och Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterätlig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990. s. 154.

⁴⁴ Se Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterätlig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990. s. 154.

⁴⁵ Se Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterätlig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990. s. 155.

⁴⁶ Se Dahlberg Mattias, Internationell beskattning, Studentlitteratur, uppl. 2, Lund 2007. s. 120. För mer utförlig redogörelse för den skattskyldiges uppgiftsskyldighet se avsnitt 3.2.

gemenskapen åligger det den skattskyldige att motbevisa detta för att undgå justering. Departementschefen uttalade i förarbetena till 1983 års lagändring att hänsyn ska tas till att olika förhållanden kan råda på marknader där företaget agerar.⁴⁷ Exempelvis kan ett lägre pris förmedlas av att konkurrenssituationen varierar i olika länder. Här öppnar lagstiftaren för en nyanserad bedömning av hur företagen agerat när de avtalat om priser och övriga villkor. Det framfördes vidare att övergången av bevisbördan till den skattskyldige får anses naturlig med beaktande av att denne har bättre tillgång till information angående det valda priset.⁴⁸

2.2.3 Metoder för prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap

OECD⁴⁹ är en internationell organisation, i vilken Sverige är medlem. Organisationens syfte är att främja ekonomisk tillväxt i medlemsstaterna genom att underlätta fri handel.⁵⁰ Detta har bland annat skett genom att riktlinjer utarbetats för vilka metoder som bör användas vid bedömningen av om ett pris är armlängdsmässigt. Att riktlinjerna kan tjäna som vägledning i Sverige fastslogs i RÅ 1991 ref. 107 och har även bekräftats i förarbetena till dokumentationsreglerna.⁵¹ Beroende på vilken typ av transaktion som genomförs lämpar sig metoder för internprissättning olika väl. I OECD:s riktlinjer rekommenderas i första hand användning av de traditionella transaktionsbaserade metoderna som är marknadspris-, återförsäljningspris- och kostnadsplusmetoden.⁵² I uppsatsens analysavsnitt diskuteras om ett felaktigt val av prissättningsmetod kan föranleda skattetillägg. Därför återfinns i denna del en beskrivning av metoderna samt hur de tillämpas.

Marknadsprismetoden utgår från marknadspris vilket kan fastställas på tre olika sätt.⁵³

- ”Internpriser baserade på rådande marknadspris
- Internpriser baserade på uppskattat marknadspris
- Internpriser baserade på bedömt pris hos ett utomstående effektivt bolag.”

I första hand ska ett väletablerat marknadspris användas. En sådan situation föreligger om ett oberoende företags transaktioner är identiska med de som företas mellan två företag i intressegemenskap.⁵⁴ Vid en sådan bedömning är transaktionernas kvalitets- och kvantitetskillnader samt typ av kontraktsvillkor betydelsefulla jämförelsefaktorer.⁵⁵

⁴⁷ Se prop. 1982/83:73, avsnitt 2.3 s. 11.

⁴⁸ Se prop. 1982/83:73, avsnitt 2.3 s. 11-12.

⁴⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁵⁰ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.1.2 s. 88.

⁵¹ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 106.

⁵² Se OECD:s riktlinjer punkt 2.1.

⁵³ Se Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990. s. 29.

⁵⁴ Se OECD:s riktlinjer punkt 2.11.

⁵⁵ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 104.

När det inte finns en identisk transaktion på marknaden kan det vara svårt att fastställa ett korrekt pris. I dessa fall kan liknande transaktioner användas för att uppskatta ett pris som återspeglar ett marknadspris.⁵⁶ Är inte heller liknande transaktioner tillgängliga måste det konstrueras ett pris, vilket skulle använts av ett effektivt bolag på en öppen marknad för transaktion av tillgången. Här görs en uppdelning i två typer av jämförelsetransaktioner. De kan vara interna, då ett företag inom koncernen handlar med ett oberoende bolag, eller externa, vilket är transaktioner mellan två oberoende företag.⁵⁷

Återförsäljningsprismetoden lämpar sig bäst vid ren återförsäljning, då en produkt säljs vidare utan att bearbetning har skett.⁵⁸ Utgångspunkten för metoden är det pris som satts av ett koncerninternt bolag till en koncernintern säljare som sedan sålt varan vidare till en oberoende köpare. För att beräkna armlängdspriset minskas återförsäljningspriset med en bruttovinst som motsvarar den koncerninterna säljarens behov för att täcka sina kostnader inklusive ett vinstpålägg.⁵⁹

Kostnadsplusmetoden är en lämplig metod när en halvfärdig vara säljs till ett koncerninternt bolag.⁶⁰ Vidare är den användbar vid överlåtelser av tjänster. Utgångspunkten för prissättningen är kostnaden att producera varan med tillägg för de olika koncernledens kostnader plus ett marknadsmässigt vinstpålägg.⁶¹ Priset beräknas utifrån säljarens kostnad för anskaffade råvaror och vinstpålägget beräknas utifrån jämförelser eller uppgifter från oberoende företag.

Förutom de traditionella transaktionsbaserade metoderna finns vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden.⁶² Enligt OECD:s riktlinjer ska metoderna endast tillämpas då det inte går att finna jämförbara transaktionsbaserade metoder eller om det är uppenbart olämpligt att använda dem.⁶³

Vinstfördelningsmetoden grundar sig på ett eller flera närstående företags samarbete vid en transaktion. Metoden är avsedd att undvika fördelaktiga villkor som skulle kunna ha avtalats i en kontrollerad transaktion mellan företag i intressegemenskap. I ett första skede identifieras transaktionerna som företagits internt och därefter fördelas vinsten mellan företagen på ett sätt som följer ekonomiska grunder och återspeglar ett avtal mellan företag på armlängdsavstånd.⁶⁴

⁵⁶ Se Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990, s. 30.

⁵⁷ Se avsnitt 2.4.2.5.

⁵⁸ Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 4.7.3.

⁵⁹ Se OECD:s riktlinjer punkt 2.14.

⁶⁰ Se OECD:s riktlinjer punkt 2.32.

⁶¹ Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 4.7.4.

⁶² Se OECD:s riktlinjer punkt 3.49.

⁶³ Se OECD:s riktlinjer punkt 3.50.

⁶⁴ Se OECD:s riktlinjer punkt 3.5 och enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 4.7.5.1.

Nettomarginalmetoden har sin utgångspunkt i det rörelseresultat som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag. Vid tillämpningen av metoden jämförs rörelsemarginalen med en motsvarande marginal som företaget haft vid en transaktion med ett oberoende företag eller med ett helt oberoende företags nettomarginaler.⁶⁵ För att fastställa om marginalen är jämförbar och ger ett tillförlitligt resultat krävs en analys av funktionerna i både de koncerninterna och oberoende företagen som utför transaktionerna.⁶⁶

2.3 Undanröjande av dubbelbeskattning

Om ett företags resultat justeras i ett land på grund av felaktig prissättning behöver inte det betyda att det andra landet som berörs av koncernbolagens transaktion väljer att göra en kompensande korrigerande. Konsekvensen av olika bedömningar kan orsaka dubbelbeskattning. I de länder som använder sig av prissättningsbesked eller ömsesidiga överenskommelser kan företag förhindra att dubbelbeskattning uppstår.

Ett prissättningsbesked⁶⁷ är ett förhandsbesked som innebär att företagets prissättning avseende en eller flera transaktioner accepteras så som armlängdsmässig. Syftet med förfarandet är att skapa förutsägbarhet vad gäller beskattningen för företag och skattemyndigheter.⁶⁸ Med nuvarande lagstiftning är det inte möjligt att ansöka om prissättningsbesked i Sverige, vilket det går att göra i flera andra europeiska länder såsom exempelvis Tyskland och Polen.⁶⁹ Arbetet med att införa prissättningsbesked pågår i Sverige. Skatteverket har utrett frågan och inkommit med ett förslag till regeringen.⁷⁰ Förslaget har remitterats under våren 2008 men då någon proposition ännu inte har presenterats är det därmed inte aktuellt med en lagändring förrän tidigast vid halvårsskiftet 2009.

Ansöker ett företag idag om prissättningsbesked i det andra landet som berörs av transaktionen kan ett godkännande av prissättningen erhållas även i Sverige. Detta uppnås genom godkännande av en behörig myndighet inom ramen för skatteavtalens förfarande om ömsesidig överenskommelse. Den behöriga myndigheten i det andra landet inleder då förhandlingar med behörig myndighet i Sverige, vilket är regeringen och ett ömsesidigt avtal kan komma till stånd med stöd av artikel 25 i OECD:s modellavtal och punkt 4.140 i OECD:s riktlinjer.⁷¹ Om förhandlingarna ger önskat resultat kan företaget planera sin verksamhet efter det satta priset och undvika en rättslig process.⁷² Genom att i förväg få ett

⁶⁵ Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 4.7.5.2.

⁶⁶ Se OECD:s riktlinjer punkt 3.26.

⁶⁷ Ofta används den engelska förkortningen APA (Advanced Pricing Agreement).

⁶⁸ Se Skatteverkets PM, Prissättningsbesked, bilaga till dnr 131 724386-07/113, avsnitt 6.1, s. 60.

⁶⁹ Se Skatteverkets PM, Prissättningsbesked, bilaga till dnr 131 724386-07/113, avsnitt 3.2.2, s. 21 och avsnitt 5, s. 42-59. Se även Ernst & Young, Precision under pressure – global transfer pricing survey 2007-2008, s. 18.

⁷⁰ Se Skatteverkets skrivelse Rapportering av uppdrag enligt regleringsbrevet för budgetåret 2007 avseende prissättningsbesked vid internationella transaktioner, dnr 131 724386-07/113. Bifogat till skrivelsen är myndighetens utredning ”Prissättningsbesked”.

⁷¹ Se Skatteverkets PM, Prissättningsbesked, bilaga till dnr 131 724386-07/113, avsnitt 3.2.2, s. 21 och avsnitt 3.3 s. 22.

⁷² Se Skatteverkets PM, Prissättningsbesked, bilaga till dnr 131 724386-07/113, avsnitt 6.2, s. 95.

godkännande av sin internprissättning borde också risken att påföras skattetillägg undanröjas. En förutsättning för detta är att riktlinjerna i prissättningsbeskedet följs av företaget.⁷³

En ömsesidig överenskommelse⁷⁴ syftar till att i efterhand förmå de berörda länderna att komma överens om ett gemensamt armlängdspris. Det är den skattskyldige som ansöker om att förhandlingarna ska inledas med de övriga berörda länderna. Förfarandet är redan idag möjligt i Sverige.⁷⁵

2.4 Dokumentationskyldighet avseende internprissättning

Ett flertal länder har infört dokumentationskyldighet för transaktioner mellan företag i intressegemenskap.⁷⁶ Kravet infördes i Sverige år 2007 och återfinns i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK.⁷⁷ Förutom de reglerna har svenska företag möjlighet att följa EU:s riktlinjer för dokumentation avseende internprissättning.⁷⁸ Riktlinjerna är en uppförandekod som innehåller en modell för upprättande av dokumentation European Union Transfer Pricing Documentation, EUTPD. Dessa regler behandlas inte närmare i uppsatsen.

De svenska dokumentationsreglerna får anses som ett tydliggörande av tidigare gällande regler och praxis om vilka uppgifter som den skattskyldige ska göra tillgänglig vid deklARATIONEN.⁷⁹ Syftet med reglerna är att belysa vilka uppgifter som ska redovisas för att bevisa en transaktions armlängdsmässighet.⁸⁰ I 19 kap. 2 a § LSK stadgas att

”den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet skall, i fråga om transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt bestämmelserna i [IL], upprätta skriftlig dokumentation avseende dessa transaktioner”.⁸¹

Denna bestämmelse träffar endast de företag som är i sådan intressegemenskap som avses i 14 kap. 20 § IL.⁸² Syftet med dokumentationen är att ge Skatteverket ett utökad underlag när de jämför koncernens avtal och villkor med de som skulle ha avtalats mellan två helt

⁷³ Se Skatteverkets PM, Prissättningsbesked, bilaga till dnr 131 724386-07/113, avsnitt 6.15, s. 81-84.

⁷⁴ Den engelska översättningen är Mutual Agreement Procedure (MAP), vilken ofta förekommer i texter inom ämnet.

⁷⁵ Se artikel 25 OECD Model Tax Convention on Income and Capital, OECD, Paris 2003 och punkt 4.140 i OECD:s riktlinjer.

⁷⁶ Se Ernst & Young, Precision under pressure – global transfer pricing survey 2007-2008, s. 9.

⁷⁷ För dokumentationskyldighet se 19 kap. 2 a och 2 b §§ LSK.

⁷⁸ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.2. s.91. Bestämmelsen återfinns också i Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, 15 §, SKV M 2007:25.

⁷⁹ Sedan tidigare föreligger en uppgiftsskyldighet vilken behandlas i avsnitt 3.2.

⁸⁰ Se prop. 2005/06:169 avsnitt 7.4 Dokumentation av internprissättning. s. 102 och 112-113 och Grive Magnus och Carendi Isabel, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter SvSkT 2007 s. 209.

⁸¹ Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 1.

⁸² Se vad som avses med ekonomisk intressegemenskap i avsnitt 2.2.1.

oberoende parter.⁸³ Uppgifterna som lämnas i dokumentationen ska i kombination med övrigt kontrollmaterial som lämnats i enlighet med LSK ligga till grund för bedömningen om företaget lämnat en oriktig uppgift enligt 5 kap. 1 § Taxeringslag (1990:324), TL.⁸⁴ Dokumentationen ska lämnas in först efter begäran från Skatteverket. Normalt har företaget 30 dagar på sig att inkomma med den. En begäran om att få se dokumentationen kan ske först efter att företagets självdeklaration granskats.⁸⁵ Transaktionerna bör dokumenteras löpande under året.⁸⁶

2.4.1 Rättskällevärdet för Skatteverkets föreskrifter

Frågan om verkställighetsföreskrifternas rättskällevärde har uppkommit med anledning av de regler som gäller för normgivningsmakten och som framgår av Regeringsformen (1974:152), RF. I doktrin har kritik riktats mot användningen av verkställighetsföreskrifter inom det obligatoriska rättsområdet.⁸⁷

Enligt 8 kap. 3 § RF stadgas att föreskrifter om skatt ska meddelas genom lag. Beskattningsområdet tillhör det obligatoriska lagområdet, vilket ger att riksdagen inte får delegera sin normgivningskompetens.⁸⁸ Regeringen får enligt 8 kap. 13 § RF utfärda föreskrifter om verkställighet av lag och har dessutom enligt samma lagrum rätt att delegera det ansvaret till en myndighet.⁸⁹ I förarbetena till reglerna om dokumentation mellan företag i intressegemenskap framgår att ”regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att genom verkställighetsföreskrifter lämna närmare vägledning om vilken information som skall ingå i en dokumentation”.⁹⁰

Föreskrifter i lag ska vara så pass detaljerade att regleringen inte tillförs något väsentligt nytt genom verkställighetsföreskrifter.⁹¹ Frågan är om vissa delar av verkställighetsföreskrifterna gällande dokumentationen kan anses ha tillfört något väsentligt nytt. En jämförelse mellan lagtext⁹² och verkställighetsföreskrifter visar att lagen är allmänt hållen medan föreskrifterna

⁸³ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s.102.

⁸⁴ Se vidare i kapitel 3.

⁸⁵ Se Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 6.2.

⁸⁶ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 110. Se även Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 6.1.1.

⁸⁷ Se Bergström Sture, RSV:s verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel, Skattenytt 1995, s. 418-438. Och Strömberg Håkan Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, Juristförlaget, Lund 1989, s. 140, 154 och 190.

⁸⁸ Enligt 8 kap. 7 § RF.

⁸⁹ Enligt prop. 1975:8, kapitel 2 s. 38-39.

⁹⁰ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 111.

⁹¹ Se prop. 1973:90, avsnitt 5.10 s. 211. Denna restriktiva hållning har även bekräftats i praxis RÅ 1980 ref.1:35 och RÅ 1998 ref. 1:51 Se även Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget, Stockholm 1995, s. 87.

⁹² Se 19 kap. 2 b § LSK.

ger ett mer uttömmande svar på vad dokumentationen ska innehålla.⁹³ Motiveringen till bestämmelsernas utformning var att det i lagtext inte är möjligt att uttömmande reglera vad dokumentationen ska innehålla.⁹⁴

Enligt 19 kap. 2 b § st. 1 p. 1 LSK ska dokumentation enligt 2 a § st. 1 innehålla ”en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten.” Skatteverkets föreskrifter⁹⁵ anger följande avseende beskrivning av företagen, organisationen och verksamheten:

”3 § Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av företagsgruppens juridiska struktur där ägarförhållandena och hur företaget kontrollerar eller kontrolleras av andra företag i företagsgruppen anges. Företagets och företagsgruppens organisatoriska struktur och verksamhet i operationellt hänseende skall anges. Väsentliga förändringar inom företaget och företagsgruppen under räkenskapsåret skall redovisas.

4 § Beskrivningen skall innehålla sådan finansiell information som är relevant för tillämpningen av vald prissättningsmetod för räkenskapsåret avseende företaget och de andra företag inom företagsgruppen som företaget haft interna transaktioner med under räkenskapsåret. Beskrivningen skall även innehålla uppgifter om branschspecifika förhållanden och den inriktning på verksamheten som påverkat företagets prissättning av interna transaktioner.”

Det är upp till företagen att tolka om Skatteverkets verkställighetsföreskrifter har bindande karaktär eller om det endast ska ses som riktlinjer vilket blir fallet om de anses alltför långtgående.⁹⁶ Det betyder i praktiken att de kan, men inte behöver, följas. Därefter sker bedömningen om förklaringarna leder till det bästa sättet att tillämpa föreskrifterna eller om företaget väljer ett annat sätt att uppfylla kraven på.⁹⁷ Bristerna i normgivningsförfarandet kan i detta fall ge upphov till rättsosäkerhet i och med att företagen i princip står inför flera olika alternativ att tolka föreskrifterna på. I förarbetena till reglerna om dokumentationskyldighet har normgivningsförfarandet beaktats men med tanke på att det i förarbeten till RF, praxis och doktrin riktats kritik mot att utforma lagar på det här sättet borde lagen varit mer detaljerad i sin utformning för att undvika detta resonemang.

2.4.2 Innehållet i dokumentationen

Om företagen har för avsikt att följa de svenska dokumentationsreglerna för att uppfylla lagen krävs en förståelse av reglernas utformning. I det följande görs en genomgång av gällande lagtext och det material som Skatteverket utfärdat.

⁹³ Kritik har exempelvis riktats mot Skatteverkets verkställigheter till fastighetstaxeringslagen (1979:1152) med motiveringen att den är vidgar innebörden av lagen. Se Strömberg Håkan Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, Jurisförlaget, Lund 1989, s. 189. Samma kritik kan riktas dokumentationsreglerna på grund av den vagt skrivna lagregleringen och de omfattande verkställighetsföreskrifterna.

⁹⁴ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 11.10 s. 135.

⁹⁵ Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap SKVFS 2007:1.

⁹⁶ Se Hultqvist Anders, Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning, SvSkT 6–7/2007 s.406.

⁹⁷ Se Hultqvist Anders, Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning, SvSkT 6–7/2007 s. 407.

Dokumentationen ska innehålla underlag för företagets räkenskapsår. Där ingår de handlingar, uppgifter och sammanställningar som upprättats löpande under räkenskapsåret eller som sammanställts efter räkenskapsårets utgång.⁹⁸ I 19 kap. 2 b § LSK anges att dokumentationen ska 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”.

Av förarbetena framgår att lagen anger de yttre ramarna för dokumentationsskyldigheten.⁹⁹ Vad som inryms inom dessa ramar framgår av Skatteverkets verkställighetsföreskrifter ”Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap” SKVFS 2007:1. Till dessa regler har Skatteverket även utfärdat en förklaring i ”Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap” SKV M 2007:25.¹⁰⁰ Förutom materialet som framställs upp kan det i vissa fall vara lämpligt att bifoga ytterligare handlingar till dokumentationen, för att beskriva en transaktion alternativt belysa ett förhållande i syfte att klarlägga att de priser som används är marknadsmässiga.¹⁰¹

2.4.2.1 Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten

Inledningsvis ska en beskrivning av företagets struktur framgå av dokumentationen. Här redogörs både för den juridiska och operationella strukturen. Förutom detta ska väsentliga förändringar som gjorts under räkenskapsåret redovisas. Beskrivningens syfte är att ge en överblick av hur företagsgruppens ägarförhållanden ser ut samt att beskriva var funktioner och aktiviteter är förlagda. Vad som också bör redovisas är branschspecifika förhållanden såsom exempelvis konjunkturer och affärsstrategier som kan ha påverkat företagets prissättning av interna transaktioner.¹⁰²

2.4.2.2 Uppgift om arten och omfattning av transaktioner

I dokumentationen ska företaget göra en beskrivning av de transaktioner som gjorts internt. Syftet är att företagen ska visa rimligheten i den metodik som tillämpats vid prissättningen.¹⁰³ För att finna ett armlängdspris som är jämförbart med en transaktion till

⁹⁸ Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 4.1.2 och 4.1.3.

⁹⁹ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 103.

¹⁰⁰ Se föregående avsnitt, 2.4.1, för utförlig diskussion om dessa rättskällor.

¹⁰¹ Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 4.1.4.

¹⁰² Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 103-104. och Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, 3-4 §§, SKVFS 2007:1.

¹⁰³ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 103.

oberoende företag krävs att dokumentationen tar sikte på en rad jämförelsefaktorer. Gemensamt för de olika transaktionslagen är att följande uppgifter bör ingå.¹⁰⁴

- Vilken typ av transaktion det gäller.
- Värdet på transaktionerna.
- Den mängd som överförs.
- Andra avtalsvillkor, exempelvis om det är fråga om ett korttidsavtal eller långtidsavtal.
- Eventuella samband med andra transaktioner.

För att fastställa armlängdspriser vid olika transaktionsslag finns skilda tillvägagångssätt, vilket gör att ovanstående punkter inte alltid är nödvändiga att redogöra för.¹⁰⁵ Nedan redovisas de viktigaste faktorerna för respektive transaktionsform.

”Armlängdspriset på **varor** är per definition det pris som gäller mellan en oberoende köpare och säljare under jämförbara omständigheter”.¹⁰⁶ För att fastställa om ett pris satts under jämförbara omständigheter krävs att faktorer såsom affärs- och branschförhållanden, verksamhetslag, geografiska marknader, marknadsled, tidsperiod, kontraktvillkor och serviceåtaganden utreds.¹⁰⁷

För att ta reda på om det pris som satts vid **tjänster** inom koncernen är armlängdsmässiga måste det klargöras huruvida en tjänst utförts och om nytta erhållits för mottagaren. Dokumentationen bör därför innehålla en beskrivning av de utförda tjänsterna samt hur kostnaderna fördelats och varför. Dessutom bör det framgå om mottagaren haft en rimlig förutsebar nytta av tjänsten.¹⁰⁸

Transaktioner med **immateriella tillgångar** görs vanligen i form av upplåtelse, överlåtelse eller kostnadsfördelningsavtal. Vid upplåtelse sker betalningen i form av en royalty för den del som utnyttjats och den nyttan som det förvärvande företaget haft.¹⁰⁹ Att bestämma ett armlängdspris vid överlåtelse kan vara svårt då det inte finns ett uppenbart marknadsvärde eller bokfört värde som går att relatera till. Ett kostnadsfördelningsavtal kan likaså vara svårt att tillämpa eftersom det baseras på nedlagda kostnader hos respektive företag och deras framtida nytta av tillgången. Den transaktionsform som företaget väljer ska redovisas i dokumentationen. Det ska även anges vilken typ av immateriell tillgång det avser och om det är en marknadsföringstillgång eller en affärstillgång som skapats genom forskning och utveckling.¹¹⁰

¹⁰⁴ Se Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, 5 §, SKVFS 2007:1.

¹⁰⁵ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 104.

¹⁰⁶ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 104.

¹⁰⁷ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 104.

¹⁰⁸ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 104-105.

¹⁰⁹ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 105.

¹¹⁰ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 105.

I området **finansiella transaktioner** ingår bland annat garantier, borgensåtaganden och lån. En vanlig transaktionsform är räntebetalningar vid koncerninterna lån. När det bedöms om räntan är armlängdsmässig jämförs räntenivån med transaktioner som skulle utförts mellan två oberoende parter med liknande villkor och förutsättningar. Dokumentationen bör innehålla information om de finansiella villkor som tillämpats liksom övriga relevanta fakta och omständigheter för ersättningsnivån.¹¹¹

2.4.2.3 En funktionsanalys

I den del av dokumentationen som benämns funktionsanalys identifieras var i företagsstrukturen risker tas och tillgångar ägs. Undersökningen är ett led för att finna jämförbara transaktioner och välja en lämplig interprissättningsmetod. För att kunna göra en adekvat bedömning av prissättning krävs att de vinstgenererande funktionerna beskrivs samt var i koncernen de risker som får anses mest omfattande tas.¹¹²

Syftet med beräkning av armlängdspris är att fastslå vilket företag som ska tillgodogöra sig den största delen av vinsten.¹¹³ Ett företag som utför en rutinmässig uppgift ska endast ha en lägre ersättning medan det företag som har de flesta funktionerna och tillgångarna samt står för den största risken ska tillgodogöra sig den resterande vinsten.¹¹⁴ Prissättningen kan därför skilja sig väsentligt beroende på vilket företag som anses utföra den rutinmässiga uppgiften. Anser Skatteverket att vinsten fördelats fel inom intressegemenskapen riskerar således företaget att få sitt resultat justerat.

2.4.2.4 En beskrivning av vald prissättningsmetod

I dokumentationen ska företaget ange hur de tillämpar vald prissättningsmetod.¹¹⁵ De prissättningsmetoder som normalt sett tillämpas i Sverige är hämtade från OECD:s riktlinjer, varför en hänvisning till dessa bör göras.¹¹⁶ I vissa andra rättsordningar finns också en så kallade ”best method rule”. I Sverige har denna regel, som innebär att företag ska förklara varför de inte valt att tillämpa övriga metoder, ansetts vara omotiverad med hänsyn till den administrativa börda den skulle medföra. Det kan dock enligt propositionen föreligga fall där en sådan utredning är nödvändig.¹¹⁷

¹¹¹ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 105.

¹¹² Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 105.

¹¹³ Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 4.6.

¹¹⁴ Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 4.6.

¹¹⁵ Se Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, 8 §, SKVFS 2007:1.

¹¹⁶ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 106.

¹¹⁷ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 106.

2.4.2.5 En jämförbarhetsanalys

Armlängdsprincipens utgångspunkt är att jämföra transaktioner inom intressegemenskapen med sådana som genomförs mellan oberoende parter. Dokumentationen bör därför innehålla:¹¹⁸

- interna jämförelser av de transaktioner som sker från ett intresseföretag till ett oberoende företag och
- externa jämförelser med liknande transaktioner som genomförts mellan två företag som inte ingår i intressegemenskapen.

Urvalet av jämförbara transaktioner bör dokumenteras för att fastställa hur pålitlig jämförbarhetsfaktorn är. Beroende på vilken slags transaktion det är fråga om har faktorer för jämförbarhet olika värde. Exempelvis torde funktioner och risker ha större betydelse vid tillämpningen av en återförsäljningsprismetod än vid marknadsprismetoden då tillgången i sig får anses vara det primära. Som jämförelsegrund är interna transaktioner lättare att använda eftersom informationen ofta finns dokumenterad och är mer tillförlitlig än vid en extern jämförelse.¹¹⁹ Viktiga jämförbarhetsfaktorer är bland annat det karaktäristiska för varan, tillgången eller tjänsten i fråga, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärstrategier.¹²⁰

2.4.3 Transaktioner av mindre värde

Huvdregeln är att ett företags dokumentation ska upprättas i enlighet med reglerna i 19 kap. 2 a § LSK. För transaktioner av mindre värde föreligger lättnader i dokumentationskravet. Vad som avses med mindre värde är transaktioner som uppgått till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp¹²¹ (2008 ca 25,9 milj. kr) när det gäller varor som överläts och övriga transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp (2008 ca 5,1 milj. kr).¹²² Beloppen avser varje koncerninternt företag. Det innebär att ett företag med många koncerninterna transaktioner men fördelade på ett större

antal företag endast behöver upprätta förenklad dokumentation för de transaktionerna. Den förenklade redovisningen av prissättningen mellan företag i intressegemenskap ska innehålla beskrivning av:¹²³

- företagsgruppens juridiska struktur samt företaget och företagsgruppens organisatoriska struktur och verksamhet i operationellt hänseende,
- motpart i den interna transaktionen och uppgift om dennes verksamhet,

¹¹⁸ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 107.

¹¹⁹ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 107.

¹²⁰ Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 4.8.1 och kapitel 1 OECD:s riktlinjer.

¹²¹ 41 000 kr år 2008. Se förordning om prisbasbelopp och förhöjt prisbasbelopp för år 2008, SFS 2007:699.

¹²² Enligt Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25, avsnitt 5.

¹²³ Se Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, 10 §, SKVFS 2007:1.

- aktuella transaktioner med angivande av typ, omfattning och värde,
- använd metod för att fastställa att prissättningen av de interna transaktionerna överensstämmer med marknadspris, och
- eventuellt utnyttjade jämförelsetransaktioner.

Förenklad redovisning gäller inte för transaktioner där immateriella tillgångar överläts.¹²⁴

2.4.4 Oriktig uppgift vid internprissättning och i dokumentationen

I denna del beskrivs hur regelverket kring oriktig uppgift ska tillämpas på internprissättningsfrågor och reglerna om dokumentationsskyldighet. I det fjärde kapitlet exemplifieras, utreds och analyseras situationer som kan föranleda skattetillägg vid internprissättning.

Det föreligger enligt regeringens mening ingen anledning att undanta transaktioner som avser internprissättning från skattetillägg. I enlighet med vad flera remissinstanser påpekat anser regeringen att de materiella frågorna kring prissättning liksom de mer formella om vilken dokumentation som bör upprättas i det enskilda fallet innefattar svåra gränsdragningar och bedömningar för den skattskyldige.¹²⁵

När en inkomst justerats på grund av felaktig internprissättning ska det göras en nyanserad bedömning i varje enskilt fall för att utreda om en oriktig uppgift har lämnats. Visar det sig vara en oriktig uppgift ska det undersökas om det finns skäl att helt eller delvis befria den skattskyldige från skattetillägg. Skyldigheten att företa denna utredning föreligger särskilt när tillräcklig dokumentation finns upprättad men det likväl finns skäl för korrigerings.¹²⁶ Enligt regeringens mening bör en bedömning som beskrivs ovan inte riskera att stå i strid med den Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Om det finns allvarliga brister i den skattskyldiges dokumentation har Skatteverket rätt att aktualisera skönstaxering för de transaktioner som avser internationella förhållanden.¹²⁷ Vad som avses med allvarliga brister förklaras inte av förarbetena.

¹²⁴ Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, 10 §, SKVFS 2007:1.

¹²⁵ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.8 s. 116.

¹²⁶ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.8 s. 116.

¹²⁷ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.8 s. 116.

3. Oriktig uppgift

3.1 Inledning

I de fall korrigerings av företagets resultat skett uppkommer frågan om de uppgifter som lämnats till ledning för taxering kan anses som oriktiga. Enligt 5 kap 1 § TL framgår att ”om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut”. Bedömningskriterierna är liknande vid eftertaxering vilket gör att redogörelsen även behandlar rättsfall på det området.¹²⁸ Skattetillägg ska utgå med 40 procent beräknat på den undanhållna skatten. För att avgöra om det finns grund för att påföra skattetillägg är det nödvändigt att utreda vad som omfattas av begreppet oriktig uppgift.

3.2 Uppgiftsskyldighetens omfattning

För att bedöma om en oriktig uppgift lämnats måste det i första hand fastställas vilken uppgiftsskyldighet den skattskyldige har. I RÅ 2003 ref. 4 bekräftas att uppgiftsskyldigheten är ”tämmligen långtgående”. Det åligger den skattskyldige att upplysa om relevanta sakförhållanden eller i vart fall lämna så mycket information att Skatteverket kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet. Således krävs kunskap om gällande skatteregler.

Ett företag har skyldighet att lämna en särskild självdeklaration till underlag för taxeringen.¹²⁹ Vad en självdeklaration ska innehålla beskrivs i 3 kap. LSK och 2 kap förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, FSK.¹³⁰ Utöver de i bestämmelserna angivna uppgifterna ska företaget, enligt 3 kap. 1 § punkt 6 LSK, lämna ”de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut”.¹³¹ Normalt är det ingen svår bedömning då den skattskyldige uppenbarligen lämnat felaktig information. Problematiken ligger i om viss information utelämnats vilken borde ligga till grund för beslutet.¹³²

För skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet tillkommer ytterligare två bestämmelser. Reglerna gäller för de företag mellan vilka det råder ekonomisk intressegemenskap. De ska upprätta skriftlig dokumentation avseende de interna transaktioner som utförts med företag som är begränsat skattskyldiga. Dokumentation ska ges in på begäran av Skatteverket.¹³³

¹²⁸ Tidigare användes begreppet oriktigt meddelande i eftertaxeringssammanhang, men i och med ändringen av TL bedöms skattetillägg och eftertaxering efter begreppet oriktig uppgift. Se Handledning SKV 231– Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen 2007, avsnitt 1.3.1 s. 25.

¹²⁹ Enligt 2 kap. 7 § LSK och 1 kap. 4 § TL.

¹³⁰ Se Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skattetillägg och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2006, s. 45-46.

¹³¹ Se prop. 2002/03:106, avsnitt 9.1 s. 116.

¹³² Se Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skattetillägg och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2006, s. 45-46.

¹³³ Enligt 19 kap. 2 och 2 a §§ LSK. Dokumentationsreglerna behandlas mer utförligt i avsnitt 2.4.

Till företagens hjälp har Skatteverket utformat blanketter för självdeklaration där företaget redovisar de uppgifter som krävs för att myndigheten ska fatta korrekta beslut.¹³⁴ Deklarationen ska styrkas med räkenskaper, anteckningar eller annat underlag.¹³⁵ Därmed innebär uppgiftsskyldigheten inte att endast fylla i belopp utan det föreligger en skyldighet att komplettera och korrigera de förtryckta blanketterna.¹³⁶ Det bör noteras att en ofullständig deklaration kan kompletteras av de bifogade dokumenten och då anses inte en oriktig uppgift lämnad.¹³⁷

Endast de omständigheter som inträffat före inlämnandet av deklarationen har betydelse för bedömningen av oriktig uppgift. Trots att man med viss säkerhet kan förutse att en för taxering betydelsefull händelse kommer att ske efter inlämning av deklarationen torde den inte påverka bedömningen av uppgiftsskyldigheten.¹³⁸ Notoriska fakta, det vill säga omständigheter som är allmänt kända omfattas inte heller.¹³⁹ Möjligheten att åberopa att en uppgift är allmänt känd är dock begränsad. Har den skattskyldige underlåtit att fullgöra sin upplysningsplikt kan det finnas grund för skattetillägg. Trots brister i uppgiftsskyldigheten finns situationer då skattetillägg inte ska utgå.¹⁴⁰ Det gäller exempelvis om ett oriktigt yrkande framställts eller om Skatteverket inte utrett ärendet tillräckligt.¹⁴¹

3.2.1 Gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande

I detta avsnitt redogörs för gränsdragningen mellan vad som är en oriktig uppgift och ett oriktigt yrkande. Denna utredning blir nödvändig för att kunna fastställa i vilka situationer den skattskyldige kan bli påförd skattetillägg, eftersom det endast kan bli aktuellt vid oriktig uppgift. En utförligare diskussion om gränsdragningen finns i uppsatsens analysdel.

Av 5 kap. 1 § st. 2 TL framgår att en uppgift ska ”anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna”. Vidare följer det av stycket att om uppgiften ”tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör *tillräckligt underlag*” ska den inte anses oriktig. Det gäller också om ”uppgiften är så *orimlig* att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut”.¹⁴² Definitionen av begreppet oriktig

¹³⁴ Se Handledning – Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen 2007, SKV 231, avsnitt 1.5.2 s. 33.

¹³⁵ Enligt 19 kap. 2 § LSK.

¹³⁶ Se Handledning – Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen 2007, SKV 231, avsnitt 1.5.2 s. 34.

¹³⁷ Se prop. 2002/03:106, avsnitt 9.1. s. 117.

¹³⁸ Enligt Skatteverket i Handledning – Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen 2007, SKV 231, avsnitt 1.5.5 s. 40.

¹³⁹ Se Handledning – Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen 2007, SKV 231, avsnitt 1.5.4 s. 38-39.

¹⁴⁰ Se Handledning – Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen 2007, SKV 231, avsnitt 1.5.5 s. 43. Se även Simon Almedal Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2005, s. 130.

¹⁴¹ Se avsnitt 3.2.1.

¹⁴² Författarnas kursiveringar. Begreppen tillräckligt underlag och orimlig uppgift förklaras närmare i avsnitt 3.5.1.

uppgift som införts i lagtexten avser inte att föranleda någon ändrad tillämpning, varför tidigare praxis fortfarande kan tjäna som vägledning på området.¹⁴³

I propositionen till bestämmelsen uttalades att en oriktig uppgift föreligger då den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som ska ligga till grund för Skatteverkets bedömning. Dessutom påpekades att vilseledande eller förtigande av uppgifter är omständigheter som faller in under denna definition.¹⁴⁴ Oriktiga yrkanden eller värderingar som baseras på den skattskyldiges subjektiva uppfattning anses däremot inte som oriktiga.¹⁴⁵ Eftersom internprissättning omfattas av oriktig uppgift gäller det även på det området.¹⁴⁶ Av RÅ 1999 ref. 17 följer dock att en oriktig värdering kan anses som en felaktig sakuppgift, det vill säga oriktig uppgift. För detta krävs att ”skillnaden mellan ett uppgivet värde och det riktiga är så stor att den lämnade uppgiften på ett felaktigt sätt karaktäriserar förmånen i fråga”.¹⁴⁷

Bedömningen för om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande kan ibland vara svår att göra.¹⁴⁸ Frågan har prövats av Regeringsrätten i ett flertal fall.¹⁴⁹ Riktpunkten bör enligt RR vara risken för att de lämnade uppgifterna är vilseledande från de faktiska förutsättningarna.¹⁵⁰ Det betyder att om den skattskyldige lämnat korrekta uppgifter på vilka Skatteverket kan fatta ett taxeringsbeslut är ett oriktigt yrkande framställt.¹⁵¹ Har företaget lämnat otillräckliga uppgifter kan det finnas möjlighet att ändå undgå skatte-tillägg, vilket framgår av avsnitt 3.3.

3.3 Utredningsskyldighet kontra upplysningsplikt

Skatteverket har en skyldighet att se till att ärenden om taxering blir tillräckligt utredda.¹⁵² Ansvarer innebär att uppgifter som både är fördelaktiga och ogynnsamma för den skattskyldige ska tas fram.¹⁵³ Är utredningen bristfällig kan det leda till befrielse från skattetillägg trots att den skattskyldige inte fullgjort sin upplysningsplikt.¹⁵⁴

En befrielsesituation som numera återfinns i lagtexten är då den skattskyldige lämnat uppgifter som uppenbarligen är så oriktiga eller otillräckliga att de orimligen kan läggas till

¹⁴³ Se prop. 2002/03:106, avsnitt 21.1 s. 233-234.

¹⁴⁴ Se prop. 2002/03:106, avsnitt 9.1 s. 116.

¹⁴⁵ Se prop. 1977/78:136 avsnitt 5.2.1 s. 144.

¹⁴⁶ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.8 s. 116.

¹⁴⁷ Se kapitel 4 för utförligare diskussion om värdering om oriktig uppgift.

¹⁴⁸ Se Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skatteprocessen, Norstedts Juridik, Stockholm 2004, s. 59.

¹⁴⁹ Se bland annat RÅ 2004 not.104, RÅ 2004 not. 184, RÅ 2002 ref.20, RÅ 2003 ref.4 samt RÅ 2004 not.98.

¹⁵⁰ Se RÅ 1981 1:25.

¹⁵¹ Se Gäverth Leif, Festskrift till Nils Mattsson, Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet, Istus, Uppsala 2005, s. 150.

¹⁵² Enligt 3 kap. 1 § TL.

¹⁵³ Se Gäverth Leif, Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet, Skattenytt, nr 12 2005 s. 706.

¹⁵⁴ Se Handledning – Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen 2007, SKV 231, utgåva 1, avsnitt 1.5.5 s. 43. Se även Simon Almedal Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2005, s. 130.

grund för ett taxeringsbeslut.¹⁵⁵ Skatteverkets utredningsskyldighet kan emellertid uppkomma även om de lämnade uppgifterna inte är orimliga. Är uppgifterna svårtolkade, motstridiga eller uppenbart ofullständiga har Skatteverket viss skyldighet att utreda ärendet vidare.¹⁵⁶ Att en uppgift i deklARATIONEN uppenbarligen är ofullständig föranleder inte i sig någon utredningsskyldighet. För en sådan skyldighet krävs att Skatteverket vid en normal granskning kan misstänka att det föreligger ett fel i deklARATIONEN.¹⁵⁷ Uppgifter som lämnas i samband med utredningen kan anses oriktiga och därför måste även dessa vara korrekta.¹⁵⁸

Regeringen har i ett flertal fall behandlat gränsdragningen mellan Skatteverkets utredningsskyldighet och den skattskyldiges upplysningsplikt. I RÅ 2002 not. 117 redovisade delägaren i ett fåmansföretag en skuld till bolaget på 130 000 kr i självdeklARATIONEN, vilket var en korrekt uppgift. I en bilaga till deklARATIONEN lämnades motstridiga uppgifter då han svarade nekande på frågan om han hade lån i företaget. RR ansåg att Skatteverket borde uppmärksammat de motstridiga uppgifterna och försökt bringa klarhet i ärendet. Förhållningssättet bekräftades i målet RÅ 2004 not. 164. Enligt RR inträder utredningsansvar först om det föreligger någon motstridighet i de uppgifter som lämnats och som har betydelse för frågan om skattetillägg.

I RÅ 2003 ref. 4 hade ett företag lämnat knapphändiga uppgifter i självdeklARATIONEN. En nedskrivning hade gjorts av anläggningstillgångarna i resultaträkningen men beloppet hade varken återförts som icke avdragsgillt eller förklarats närmare. Nedskrivningen av tillgången till noll kr fick till följd att inga anläggningstillgångar redovisades i den bifogade balansräkningen. På förfrågan klargjorde företaget förhållandena avseende nedskrivningen men avslogs avdragsyrkandet avslogs och skattetillägg påfördes. Regeringsrätten framförde att situationer då avdragsrätt för nedskrivningar av det redovisade slaget är sällsynta. Därmed ansåg rätten att det var närmast uteslutet att avdraget skulle godkännas utan närmare utredning. Med beaktande av detta och att företaget lämnat klargörande besked fanns inga förutsättningar för att påföra skattetillägg.

Regeringsrätten har i senare rättsfall modifierat den långtgående utredningsskyldigheten.¹⁵⁹ Exempelvis gjorde domstolen motsatt bedömning i RÅ 2004 ref. 11, som gällde nedskrivningar av ej finansiella anläggningstillgångar. Anledningen var att övriga uppgifter i deklARATIONEN och bilagor inte motsade möjligheten till avdragsrätt.¹⁶⁰ Företagets uppgifter ansågs därför vilseledande och oriktig uppgift förelåg. Vid en jämförelse av de här redovisade

¹⁵⁵ Definitionen i 5 kap. 1 § 2 st. infördes genom lag (2003:211) och är tillämplig från och med taxeringsår 2004. Se vidare om begreppet orimlig uppgift i avsnitt 3.5.1.

¹⁵⁶ Se Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skatteförfarandet, Del 1, Norstedt Juridik, Stockholm Supplement 17 2007, s. 5.1.21. Jfr Simon Almendal Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2005, s. 132 där obestämda och svårtolkade uppgifter inte anses aktualisera utredningsskyldigheten.

¹⁵⁷ Enligt Gäverth Leif, Festskrift till Nils Mattsson, Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet, Istus, Uppsala 2005, s. 163.

¹⁵⁸ Se Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skattetillägg och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2006, s. 62.

¹⁵⁹ Se Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skatteförfarandet, Del 1, Norstedt Juridik, Supplement 17 Stockholm 2007, s. 5.1.23.

¹⁶⁰ Se Meyer Andrea, När är uppgiftsskyldigheten fullgjord och när utlöses Skatteverkets utredningsskyldighet?, Skattenytt, nr 3 2005, s. 100. Se även Simon Almendal Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2005, s. 131-132.

målen uppkommer frågan om det är mer fördelaktigt att i deklarationen lämna färre uppgifter för att minska risken för att vilseleda Skatteverket och på så sätt undvika skattetillägg.

3.4 Bevisning vid fastställande av oriktig uppgift

Bevisbördans placering varierar vid olika situationer i skatteprocessen. Nedan följer en redogörelse som kompletterar avsnitt 2.2.2.

Liksom vid placering av bevisbördan skiljer sig kravet för bevisning åt beroende på vilket slags beslut det är fråga om. Sannolikhetsskalan ser ut enligt följande. Vid ordinarie taxering och taxeringsbeslut ska det göras sannolikt och vid efterbeskattning/eftertaxering tillika skattetillägg ska det vara visat/styrkt. Enligt den dåvarande regeringens bedömning och tolkning av EU rättslig praxis uppfyller den svenska lagen Europakonventionens krav att bevisningen måste uppgå till en viss höjd som tillräckligt säkert fastslår den tilltalades skuld vid beslut om skattetillägg.¹⁶¹

Den som yrkar avdragsrätt i taxeringsammanhang har bevisbördan för lämnade uppgifter. Skatteverket har däremot full bevisbörda för om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Därutöver följer av de allmänna reglerna att den som lättast kan bevisa ett förhållande också ska göra det.¹⁶² Att en oriktig uppgift ska vara styrkt framgår av 5 kap. 1 § TL ”en uppgift skall anses vara oriktig om det *klart framgår*”.¹⁶³ Tidigare användes formuleringen ”befinnes”. Någon förändring av bestämmelsens tillämpningsområde åsyftades inte och därmed kan tidigare praxis fortsättningsvis tjäna som vägledning på området.¹⁶⁴

Bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats ligger således på Skatteverket. Genom att dokumentationsskyldighet införs har Skatteverket utökade möjligheter att ta ställning till om armlängdsprincipen har följts vid prissättningen. De nya bestämmelserna innebär dock inte någon förändring av bevisbördan.¹⁶⁵

3.5 Befrielsegrunder

I denna del behandlas de situationer då skattetillägg inte ska tas ut trots det att den skattskyldige agerat på så sätt att en oriktig uppgift borde föreligga. Att fastställa när befrielse kan ske blir svår i såväl internprissättningsfall som i andra taxeringsärenden varför en genomgång av relevanta bestämmelser är nödvändig.

I 5 kap. 8 § st. 1 p.1 TL stadgas att skattetillägg inte ska tas ut vid rättelse av felräkning eller skrivfel som uppenbart framgår av material som lämnats av den skattskyldige annat än muntligen. Av p. 3 samma paragraf följer att inte heller avvikelser avseende bedömning av ett yrkande där avvikelserna inte gäller uppgift i sak ska föranleda skattetillägg. Vidare stadgas

¹⁶¹ Se prop. 2002/03:106, avsnitt 6.9 s. 185. För vidare diskussion avseende den svenska skattetilläggslagstiftningens förenlighet med EU-rätten se bl. a Alhager Magnus, Något om skattetillägg och rättssäkerhet med anledning av ny lagstiftning, Skattenytt, nr. 9 2003, s. 613-630.

¹⁶² Se Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skatteprocessen, Norstedts Juridik, Stockholm 2004, s. 18-20.

¹⁶³ Författarnas kursivering.

¹⁶⁴ Se prop. 2002/03:106, avsnitt 9.1 s. 118-120.

¹⁶⁵ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 102.

i p. 4 respektive p. 5 att frivillig rättelse respektive undandragande av obetydliga belopp inte ska medföra att skattetillägg påförs.

3.5.1 Tillräckligt underlag och orimlig uppgift

Av 5 kap. 1 § TL st. 2 framgår att en uppgift inte ska ”anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut”. Vad som avses med tillräckligt underlag framgår exempelvis av RÅ 2006 ref. 18 där företagsledaren i ett fåmansföretag avyttrat sina aktier och sedan redovisat hela realisationsvinsten som inkomst av kapital. Fördelningen av vinsten skulle gjorts mellan inkomstslagen tjänst och kapital. Dock hade han redovisat de uppgifter som behövts för att ge honom en riktig taxering och ansågs därför inte ha lämnat en oriktig uppgift.

Den andra situationen som uttryckligen undantas enligt 5 kap. 1 § TL, är då den skattskyldige lämnat en uppgift som ”är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut”. I dessa fall påkallas Skatteverkets utredningsskyldighet, vilken behandlas grundligare i avsnitt 3.3. I fall RÅ 2002 ref. 20 har Regeringsrätten tagit ställning till när det är en orimlig uppgift. Den skattskyldige ansågs inte lämnat en oriktig uppgift när han i deklARATIONEN yrkat avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter med ett belopp som översteg uppgiften om totalt bokförda intäkter. De motstridiga uppgifterna medförde enligt RR att Skatteverkets utredningsskyldighet aktualiserats. Sammantaget gjorde RR bedömningen att detta i kombination med att den skattskyldige inkommit med klagande besked om det yrkade avdraget att inget skattetillägg skulle påföras.

3.5.2 Oskälighet och ursäktlighet

I denna del redogörs för befrielsegrunderna oskälighet och ursäktlighet. I 5 kap. 14 § st. 2 TL stadgas följande.

”Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.”

Vid bedömningen av om en felaktighet eller underlåtenhet ska anses ursäktlig ska hänsyn tas till om den ”berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena”.¹⁶⁶ Här ska dels den skattskyldiges kvalifikationer beaktas men även vilka sorts uppgifter det är gäller. Exempelvis bör högre krav kunna ställas på skattespecialister och ekonomichefer än på en egen företagare.¹⁶⁷ Utgångspunkten för den skattskyldiges kvalifikationer får anses vara vad som allmänt sett kan begäras av en skattskyldig i motsvarande situation. En omständighet som talar för att den skattskyldige borde haft viss kunskap är att en förklaring av regeln publicerats i deklaraTionsupplysningarna utgivna av Skatteverket. För en näringsidkare är det svårt att åberopa ursäktlighet som befrielsegrund om verksamheten omfattas av bokföringsskyldighet.¹⁶⁸

¹⁶⁶ 5 kap. 14 § st. 2 p. 2 TL.

¹⁶⁷ Se prop. 2002/03:106 avsnitt 21.1 s. 242 och Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skattetillägg och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2006, s. 131.

¹⁶⁸ Se Almgren Karin, Leidhammar Börje, Skattetillägg och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2006, s. 131.

För att bedöma om det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg ska det tas hänsyn till om ”avgiften står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten”.¹⁶⁹ I varje enskilt fall görs en rimlighetsbedömning av skattetilläggets storlek i förhållande till underlåtenheten eller felaktigheten som den skattskyldige gjort sig skyldig till.¹⁷⁰ RR bedömde i fallet RÅ 1995 ref. 5 att ett skattetillägg på 70 miljoner kronor inte stod i rimlig proportion till det förbiseendet som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Tidigare regler medgav inte delvis befrielse varför skattetillägget nedsattes till noll. Med de nu gällande reglerna skulle således en annan bedömning kunnat ske. I internprissättningsprocesser kan korrigeringen ofta uppgå till stora belopp och det återstår att se om de nya reglerna innebär ökade möjligheter till hel eller delvis befrielse.

Bestämmelsen är inte uttömmande varför olika omständigheter kan falla in under tillämpningsområdet för oskälighet. Exempelvis kan den skattskyldige markerat en uppgift som vållat osäkerhet för att påkalla Skatteverkets uppmärksamhet. Dock bör markeringar av detta slag endast kunna föranleda befrielse från skattetillägg i enstaka fall, inte när markeringar gjorts på flera platser i en deklaration.¹⁷¹ För att en markering ska kunna omfattas krävs att den specificerats till en viss lämnad uppgift i deklarationen och att den inte är för allmänt hållen.¹⁷²

3.6 Problemområden inom internprissättning

Under uppsatsen gång har det uppkommit en rad frågor som är av intresse vid utredning av när skattetillägg kan påföras i internprissättningsprocesser. I denna del ställs de frågor som behandlas i analysen i kapitel 4.

1. Vilken betydelse har korrigeringsregeln för oriktig uppgift och hur har Regeringsrätten tolkat korrigeringsregeln?
2. Kan en felaktigt vald prissättningsmetod föranleda skattetillägg?
3. Kan en felaktig värdering vara en oriktig uppgift och föranleda skattetillägg?
4. När är uppgiftsskyldigheten fullgjord och var går gränsen för en oriktig uppgift kontra ett oriktigt yrkande?
5. När ska dokumentationen gällande företagets internprissättning vara Skatteverket tillhanda?

¹⁶⁹ Enligt 5 kap. 14 § st. 3 p. 1 TL.

¹⁷⁰ Se Axén Linderl Annica, Leidhammar Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten i ljuset av Europakonventionen, Ernst & Young AB och Liber AB, Kristianstad 2005, s. 52-53.

¹⁷¹ Se prop. 2002/03:106 avsnitt 21.1 s. 241.

¹⁷² Se prop. 1977/78:136, avsnitt 5.2.4 s. 156.

4. Analys

I detta kapitel analyseras de frågeställningarna som sammanställts i avsnitt 3.6. Analysen syftar till att utreda när ett företag kan anses ha lämnat en oriktig uppgift i internprissättningsprocesser. Uppsatsen behandlar två skilda områden av skatterätten, som båda är förknäpade med svåra gränsdragningar. På grund av detta är det inte möjligt att inom ramen för denna uppsats analysera varje situation som kan föranleda diskussion om oriktig uppgift. Analysen behandlar därför ett antal övergripande frågor som belyser svårigheterna vid bedömning av oriktig uppgift i internprissättningsprocesser. I avsaknad av klargörande lagar och praxis på området analyseras frågorna med hjälp av existerande lag, praxis och doktrin som reglerar områdena internprissättning och skattetillegg.

1. Vilken betydelse har korrigeringsregeln för oriktig uppgift och hur har Regeringsrätten tolkat korrigeringsregeln?

För att det ska bli fråga om skattetillegg måste en korrigering av företagets beskattningsbara resultat ha skett och att en oriktig uppgift lämnats i samband med fastställandet av taxeringen. Den undandragna skatten ligger sedan till grund för beräkning av skattetillegg.¹⁷³ Vilka principer som fastställts i praxis för korrigering blir därför intressant att utreda.

Företag har länge använt sig av olika metoder för att antingen jämna ut resultatet inom koncernen eller skapa vinster i andra länder. Motiven har ofta inkluderat att få en mer gynnsam beskattning än den svenska.¹⁷⁴ Vid en genomgång av praxis framgår att Skatteverket under senare år har haft svårt att bevisa felaktig prissättning som beror på intressegemenskap.¹⁷⁵ I ett fåtal fall har den valda prissättningen eller strategin dock underkänts trots att den motiverats med till synes goda affärsmässiga argument.¹⁷⁶ Här kan nämnas RÅ 1994 ref. 85 där det svenska moderbolaget inte fick avdrag för utbetalningar till ett dotterbolag i USA trots att vinster tillkommit bolaget i Sverige och de överförda medlen var del i en större etablering på världsmarknaden. Utbetalningarna bedömdes enligt reglerna för omkostnader i rörelse och inte korrigeringsregeln. Två av regeringsråden var skiljaktiga och ansåg att avdragsrätt förelåg för utbetalningarna. Numera ska korrigeringsregeln enligt RÅ 2004 ref. 13 ha företräde i situationer som denna. Möjligen hade majoritetens beslut blivit annorlunda om bedömningen genomgående skett med stöd av korrigeringsregeln. Detta eftersom regeln inte uppställer krav på att omkostnaderna måste leda till ökad eller bibehållen vinst i det svenska bolaget. Vidare medger bestämmelsen att prissättningen kan motiveras av andra omständigheter än intressegemenskap.

Sedan regeländringen 1965 har flertalet avgöranden i RR avgjorts till företagets fördel.¹⁷⁷ Motiveringarna i domskälen har varit varierande både vad gäller omfattning och argumentation vilket gör det svårt att utläsa vad domstolen lagt vikt vid. I målen har RR iakttagit

¹⁷³ Se avsnitt 3.1.

¹⁷⁴ Se avsnitt 1.1.

¹⁷⁵ Se Dahlberg Mattias, Internationell beskattning, Studentlitteratur, uppl. 2, Lund 2007, s. 120. Det bör noteras att svensk praxis på internprissättningsområdet till största delen avser taxeringar efter 1965 men innan 1983. Se SKV 352,Handledning för internationell beskattning 2008, utgåva 12, avsnitt 3.5.1.2 s. 245.

¹⁷⁶ Se även RÅ 1970 not. Fi 923 (förhandsbesked) och KR i Sundsvall nr 862-863-99.

¹⁷⁷ Se bland andra RÅ84 1:16, RÅ 1991 ref. 107, RÅ 1994 not. 697, RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37.

försiktighet¹⁷⁸ och har varit restriktiv i sin tolkning av korrigeringsregelns tillämpningsområde.¹⁷⁹ Detta återspeglas kanske mest i principen om att avtalskontrahenternas samtliga mellanhavanden ska beaktas och att kvittning kan ske.¹⁸⁰ I RÅ 1991 ref. 107 utvecklades denna princip ytterligare genom konstaterandet att det inom syftet med lagen inryms en möjlighet att bryta beskattningsårets slutenhet med avsikten att anlägga ett ”affärsmässigt betraktelsesätt”. Samma förhållningssätt hade RR i RÅ 2006 ref. 37 där det svenska dotterbolaget i varierande utsträckning utnyttjade tjänster från koncernens servicebolag under ett flertal år.

Med beaktande av att internprissättningsmål ofta rör komplicerade förhållanden är det svårt att fastslå när korrigering generellt sätt ska ske. Några viktiga principer som framkommit vid tolkning av korrigeringsregeln kan dock användas som ledning. Korrigeringsregeln har företräde framför generella regler kring inkomstberäkning.¹⁸¹ För att korrigering ska ske krävs även att en prisavvikelse kan konstateras och att inkomsten har påverkats negativt. Slutligen kan affärsmässiga skäl motivera en prissättning som kan variera över flera beskattningsår.¹⁸²

2. Kan en felaktigt vald prissättningsmetod föranleda skattetillägg?

Utgångspunkten vid valet av prissättningsmetod är att den ska leda till ett armlängdsmässigt pris.¹⁸³ Om den metod företaget valt anses missvisande kan det medföra en justering av det beskattningsbara resultatet.¹⁸⁴ Kan en felaktigt vald metod även leda till att skattetillägg påförs? Nedan illustreras en situation där företaget och Skatteverket skulle kunna göra skilda bedömningar för vilken metod som visar ett armlängdspris och därmed hur vinsten ska fördelas.

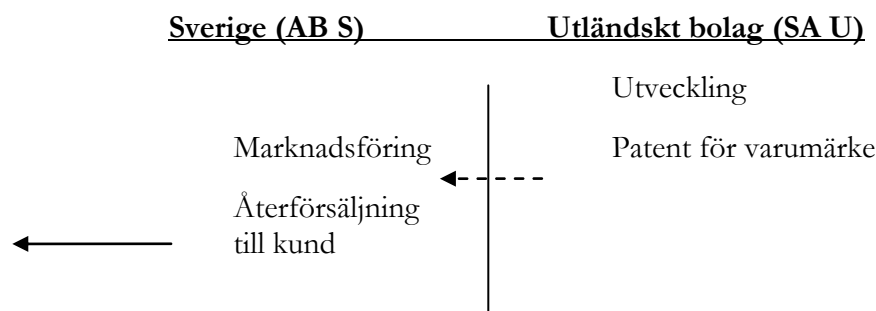


Fig. 1 Felaktig prissättningsmetod

¹⁷⁸ Se departementschefens uttalanden i specialmotiveringen i prop. 1965:126 s. 60. Genom prop. 1982/83:73 (i avsnitt 2.3 s. 11) togs erinran om försiktighet i anvisningarna bort men RR var även fortsättningsvis restriktiv till prisjustering enligt korrigeringsregeln. Se exempelvis kammarrättens uttalande, i vilket Regeringsrätten inte gjorde någon ändring i RÅ 2002 ref. 56.

¹⁷⁹ Se RÅ 1991 ref. 107 och RÅ 2006 ref. 37.

¹⁸⁰ Se avsnitt 2.2.1.2.

¹⁸¹ Se avsnitt 2.2.1.1.

¹⁸² Se avsnitt 2.2.1.2.

¹⁸³ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁸⁴ En utförligare redogörelse för de metoder som ska tillämpas i Sverige finns i avsnitt 2.2.3 i uppsatsen.

Figuren utläses på följande sätt. Det utländska företaget (SA U) har utvecklat en produkt som överlåts till ett koncerninternt bolag i Sverige (AB S). AB S ansvarar för marknadsföringen i Sverige och säljer produkten vidare till kunder på den öppna marknaden.

Antag att koncernen tillämpar återförsäljningsprismetoden för den interna överlåtelsen till AB S med motiveringen att de viktigaste funktionerna finns i SA U. Någon jämförbar transaktion på den öppna marknaden kan inte hittas av företaget.¹⁸⁵ Skatteverket kan motsätta sig valet av prissättningsmetod med motiveringen att exempelvis marknadsföringen är av stor betydelse för vinstgenereringen och därför borde AB S erhålla högre vinst.

Vid avsaknad av jämförbara marknadsmässiga transaktioner bör istället kostnadsplus- eller återförsäljningsprismetoden användas.¹⁸⁶ Saknas även möjlighet att tillämpa dem får prissättningen grundas på hypotetiska överväganden där affärsmässiga aspekter vägs in i bedömningen av vad som är ett armlängdspris. Att fastställa en prissättningsmetod som överensstämmer med armlängdsprincipen blir sällan oproblematiskt eftersom den är svårtillämpad i praktiken. Det beror på att multinationella koncerner inte arbetar under fullständig marknads konkurrens och det faktum att vissa halvfabrikat endast säljs inom koncernen, vilket i slutändan ger missvisande armlängdspriser.¹⁸⁷ Att felaktigt tillämpa en viss metod torde därför inte i sig kunna anses som en oriktig uppgift.

Vad som möjligtvis skulle kunna föranleda att skattetillägg påförs är om företaget redovisar uppgifter som visar att den valda metoden enligt företaget ger ett armlängdspris men att det underlåter att redovisa samtliga sakomständigheter som kan ha betydelse vid val av metod.¹⁸⁸ Om det sedan beslutas att en felaktig metod tillämpats och justering sker kan det innebära att en oriktig uppgift lämnats. Uppgiftsskyldigheten i det här fallet bör dock vara uppfylld om en adekvat och korrekt dokumentation av transaktionerna finns tillhanda.¹⁸⁹ Det följer vidare av förarbetena att det inte ska finnas grund för skattetillägg om de faktiska omständigheterna redovisats men en felaktig bedömning av dessa gjorts.¹⁹⁰ Detta gäller även för reglerna om dokumentation av internprissättning.

I många länder uppställs krav på att inte bara den metod som valts ska redovisas utan även varför andra metoder inte använts.¹⁹¹ Vid införande av de svenska dokumentationsreglerna framförde regeringen att den börda som företagen åläggs med ett sådant krav ”normalt” inte var proportionerligt med nyttan.¹⁹² Det kan dock finnas fall där en större utredning av samtliga metoder är nödvändig. Någon exemplifiering av dessa situationer finns i varken

¹⁸⁵ I första hand förespråkas att en jämförbar transaktion hittas på den öppna marknaden. Se avsnitt 2.2.3 i uppsatsen.

¹⁸⁶ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁸⁷ Se Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterätlig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990. s. 32-33.

¹⁸⁸ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁸⁹ Se Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, 8 §, SKVFS 2007:1 och Grive Magnus och Carendi Isabel, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter SvSkT 2007 s.209.

¹⁹⁰ Se avsnitt 3.2.1.

¹⁹¹ Regeln benämns ofta ”best method rule”.

¹⁹² Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 106.

lag, förarbeten eller verkställighetsföreskrifterna från Skatteverket. Här finns således en osäkerhet i bestämmelsen. De speciella fallen torde gälla större företag, men var gränsdragningen kommer att göras är svårt att säga. För att öka förutsägbarheten i sin prissättning kan ett prissättningsbesked användas av företaget.¹⁹³

3. Kan en felaktig värdering vara en oriktig uppgift och föranleda skattetillägg?

Av förarbetena till 5 kap. 8 § TL framgår att skattetillägg inte ska utgå när ”avvikelsen avser bedömningen av ett yrkande, såsom yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång och avvikelsen inte gäller uppgift i sak”.¹⁹⁴ Hur bestämmelsen ska tolkas framkom av RÅ 1999 ref. 17. Fallet är intressant att studera ur två hänseenden, både vad gäller värdering och vilken bevisning som krävs för att påföra skattetillägg. Frågan i målet var huruvida en uppgift om marknadsvärdet i deklarationen var en oriktig uppgift eftersom den väsentligen skilde sig från Skatteverkets värdering. För att en värdering ska bedömas vara en oriktig uppgift krävs enligt RR:s mening att skillnaden mellan det uppgivna värdet och det riktiga är betydande.¹⁹⁵ Rätten har i detta fall gjort en extensiv tolkning i och med att en värdering omfattas av begreppet oriktig uppgift och därmed sträcker sig tolkningen utöver lagtextens ordalydelse.

I fallet åberopade den skattskyldige en värdering på 300 000 kr som grundade sig på uppgifter från en fastighetsvärderingsfirma. Skatteverkets värdering på 680 000 kr kom från ett utlåtande av lantmäteriet som grundat sin värdering utifrån SCB:s fastighetsprisstatistik. Rätten ansåg att Skatteverket inte lyckats visa att den skattskyldiges uppskattade värde var så felaktigt att han på grund av det lämnat en sådan oriktig uppgift som krävs för eftertaxering. Detta trots att det påvisats skillnader i värderingen och brister i informationen om värderingen. Av fallet bekräftas att det ställs högre krav på bevisningen vid skattetillägg än vid ordinarie taxering.¹⁹⁶

Problematiken kring värdering av tillgångar är något som är gemensamt för de flesta transaktioner som företas internt eftersom de ofta bygger på skönsmässiga bedömningar. Vid transaktioner med immateriella tillgångar blir värderingsproblematiken särskilt uppenbar. Detta på grund av att det sällan finns någon öppen marknad för sådana tillgångar samtidigt som det är omöjligt att säga vilka framtida intäkter tillgången kan komma att generera. Kännetecknade för immateriella tillgångar är deras unika karaktär, vilket gör dem svåra att jämföra med andra rättigheter.¹⁹⁷

Ett annat exempel på när tillgångar kan vara svårvärderade skulle kunna vara då ett företag vid tillverkningen av en maskin köper en speciell komponent som uteslutande tillverkas av ett koncerninternt bolag för detta ändamål och som därefter säljs integrerad med den slutliga produkten. Bedömningen av värdet vid en sådan transaktion bör kunna leda till betydande skillnader i värderingarna utförda av företaget respektive Skatteverket. Att en värde-diskrepans skulle leda till att Skatteverket påför skattetillägg vid taxering eller eftertaxering är inte omöjligt. Går målet vidare till domstol måste det kunna presenteras bevisning som

¹⁹³ Prissättningsbesked är än så länge inte tillämpliga i Sverige. Se avsnitt 2.3.

¹⁹⁴ Se prop. 2002/03:106, avsnitt 4.2.5 s. 55.

¹⁹⁵ Se avsnitt 3.2.1.

¹⁹⁶ Se avsnitt 3.4.

¹⁹⁷ Se Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, En skatterätlig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990. s. 32-33.

styrker att deras värdering är mer korrekt än företagets. Av resonemanget i RÅ 1999 ref. 17 torde det krävas att differensen är betydande för att en oriktig uppgift ska anses lämnad eftersom det i fallet var en differens på 380 0000 kr, vilket var mer än dubbelt så mycket som det uppskattade värdet. Följaktligen bör en felaktigt gjord värdering endast i undantagsfall kunna leda till skattetillägg.

4. När är uppgiftsskyldigheten fullgjord och var går gränsen för en oriktig uppgift kontra ett oriktigt yrkande?

Enligt RR innebär uppgiftsskyldigheten att den skattskyldige ska upplysa om de omständigheter som kan vara av betydelse för en riktig taxering eller i vart fall uppmärksamma det skatterättsliga problemet.¹⁹⁸ Skatteverkets utredningsskyldighet aktualiseras i de fall deklARATIONEN eller bifogade handlingar innehåller motstridiga alternativt otydliga uppgifter eller särskilt har markerats av den skattskyldige.¹⁹⁹ I fall de lämnade uppgifterna inte är felaktiga men den skattskyldige bedömt taxeringsfrågan felaktigt har utredningsskyldigheten ingen betydelse för påförandet av skattetillägg, det är då fråga om ett oriktigt yrkande.²⁰⁰

Att avgöra när den skattskyldige har upplysningsplikt eller när det föreligger ett utredningsansvar för Skatteverket är ofta svårt att bestämma. Vart gränsen går har särskilt belysts i tre rättsfall gällande nedskrivningar av anläggningstillgångar.²⁰¹ I målen RÅ 2003 ref. 4 (fall A) och RÅ 2004 ref. 11 (fall B) gjorde domstolen olika bedömningar av två liknande fall. Det som var gemensamt för fallen var att den skattskyldige inte redovisat vilkens sorts nedskrivning det var fråga om i självdeklarationen. Skillnaden mellan fall A och B var att det i fall B fanns situationer där avdragsrätt skulle kunna föreligga utifrån de uppgifter som den skattskyldige lämnat i deklARATIONENS räkenskaper. Företaget hade i fall B redovisat ett bokfört värde på anläggningstillgångarna, vilket bidrog till att Skatteverket gjorde en utredning om de olika tillgångarnas avdragsrätt. Risken för att Skatteverket kunnat bli vilselett i fall B bidrog till att RR ansåg att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. RR:s motivering till domen var att rätt till avdrag i det aktuella fallet inte motsades av uppgifterna i deklARATIONEN. Det faktum att Skatteverket uppmärksammat felaktigheten och utrett ärendet hade ingen betydelse för uppkomsten av utredningsskyldigheten, vilken RR inte ansågs påkallad.

I målet RÅ 2004 not 102 (fall C) hänvisade RR tillbaka till fall A. Skillnaden mellan målen var att den skattskyldige i fall C lämnat uppgifter som vilselett Skatteverket eftersom tillgångarna redovisats i räkenskaperna, vilket inte gjordes i fall A. Att bedömningarna skiljer sig mellan fallen torde bero på att det i fall A fanns uppgifter som var motstridiga eftersom det inte fanns något värde redovisat i balansräkningen. I fall C hade uppgifterna kunnat vilseleda Skatteverket och det var uppgiften i balansräkningen som gjorde att en oriktig uppgift förelåg. Däremot framgår inte om det gjordes någon utredning om vilka slags tillgångar som fanns redovisade och som kunnat föranleda en annan bedömning på grund av tillgångarnas avdragsrätt.²⁰²

¹⁹⁸ Se avsnitt 3.2.

¹⁹⁹ Se avsnitt 3.3.

²⁰⁰ Se avsnitt 3.2.1.

²⁰¹ Se avsnitt 3.3.

²⁰² Meyer Andréa, När är upplysningsskyldigheten fullgjord och när utlöses Skatteverkets utredningsskyldighet?, Skattenytt nr 3, 2005. SIDA?

Att medvetet försöka undvika skattetillägg genom att ange mindre uppgifter torde inte vara ett ändamålsenligt sätt att påkalla skatteverkets utredningsskyldighet. Bedömningen för när en oriktig uppgift respektive oriktigt yrkande föreligger är svår att göra. Det som framkommit av målen är att vilseledande uppgifter kan ses som oriktiga om de inte kan förklaras av upplysningar i deklarationsmaterialet. Det är möjligt att i deklARATIONEN markera de frågor som varit svårbedömda och på så sätt aktualisera Skatteverkets utredningsskyldighet eller inkomma med uppgifter i dokumentationen som förklarar de prissättningar som gjorts.²⁰³ Inte heller detta är fördelaktigt för ett företag med många problematiska bedömningar såsom vid internprissättning eftersom utredningsskyldigheten inte aktualiseras om för många frågor markerats som svårbedömda.²⁰⁴ Följaktligen skulle företagen redan vid självdeklarationen behöva tillhandahålla en fullständig dokumentation för att vara säkra på att uppgiftsskyldigheten fullgörs.

5. När ska dokumentationen gällande företagets internprissättning vara Skatteverket tillhanda?

I KR i Sundsvalls mål nr 862-863-99 ansåg kammarrätten att företaget tillämpat en felaktig prissättning mot sina dotterbolag. Skattetillägg påfördes eftersom samtliga relevanta uppgifter inte redovisats vid deklARATIONEN.²⁰⁵ Av uttalandet framgår att företaget ska redovisa samtliga uppgifter rörande val av metod och motivering till prissättningen redan i självdeklARATIONEN. Således kan det konstateras att Sverige har haft ett effektivt dokumentationskrav redan innan in-förandet av den mer omfattande bestämmelsen i LSK.²⁰⁶ Det är konsekvensen av det omfattande kravet på att all relevant fakta ”ska” lämnas i samband med deklARATIONEN.²⁰⁷ Bedömningen är liknande den som gjordes i målet RÅ 1994 ref. 85.

De nya reglerna föreskriver emellertid att dokumentationen ska inlämnas när Skatteverket uttryckligen ber om det och först efter deklARATIONENS inlämnande.²⁰⁸ Föranleder dokumentationsreglerna en ändrad uppgiftsskyldighet för den skattskyldige? Detta torde inte vara fallet. Dokumentationen är endast avsedd att ange vilka uppgifter som krävs för att belysa om en transaktion är armlängdsmässig.²⁰⁹ Den skattskyldige har även i fortsättningen att redovisa samtliga uppgifter som krävs för att fatta ett riktigt taxeringsbeslut eller i vart fall göra Skatteverket uppmärksam på den skatterättsliga frågan.²¹⁰

²⁰³ Se avsnitt 3.5.2 om oskälighet och ursäktlighet.

²⁰⁴ Se avsnitt 3.5.2.

²⁰⁵ RR använder sig av liknande formulering när skattetillägg påfördes i RÅ 1994 ref. 85 (se fråga 1). Den justering som skedde grundades på ett avdragsrätt inte förelåg får omkostnader. Skattetillägget beräknades på det justerade beloppet eftersom samtliga uppgifter inte redovisats vid deklARATIONEN. Som beskrivits i fråga 1 i analysen avsåg avdragsyrkandet en utbetalning till ett amerikanskt dotterbolag och gällde således internationella transaktioner för vilka korrigeringsregeln numera har uttalat företräde.

²⁰⁶ Se prop. 2005/06:169, avsnitt 7.4 s. 102.

²⁰⁷ Tidigare var formuleringen ”bör” istället för ”ska”. Lågrådet framförde att den nya mer krävande formuleringen kunde ”te sig otillfredsställande” eftersom det kan vara svårt för den skattskyldige att veta vilka uppgifter Skatteverket behöver. Se prop. 2001/02:25, bilaga 4 s. 335-336.

²⁰⁸ Se avsnitt 2.4.

²⁰⁹ Se avsnitt 2.4.

²¹⁰ Se avsnitt 3.3.

Att uppgiftsskyldigheten inte ändrats framgår av lagstiftarens uttalande i förarbetena till dokumentationsreglerna. Skatteverket har i en rapport framfört att en ökad uppgiftsskyldighet i samband med deklarationen var önskvärd. Den skulle underlätta urvalet av företag som ansågs vara i behov av närmare granskning.²¹¹ Enligt regeringen stod inte fördelarna med en sådan regel i proportion till den administrativa börda som det skulle medföra för företagen.²¹² Därför infördes inte någon utökad uppgiftsskyldighet. En betänklighet kan vara att Skatteverket begär in dokumentation avseende fler transaktioner än nödvändigt på grund av knapphändig information i deklarationen. Eftersom erfarenheterna av liknande regler och vilka effekter de kommer innebära för företagen är få får det anses klokt av regeringen att avvakta med utvidgningen.

Det innebär ett omfattande arbete att framställa en fullständig dokumentation, varför företaget bör dokumentera prissättningen löpande under året och i samband med att transaktionen företas.²¹³ Följs uppmaningen torde det inte innebära för stora ansträngningar att tillgodose Skatteverket med en fullständig dokumentation redan vid deklarationen. Därmed minskas också risken att företaget lämnar en oriktig uppgift. Väljer företaget att inkomma med dokumentation först efter en begäran från Skatteverket måste de skatterättsliga frågor som är tveksamma eller svårbedömda indikerats i deklarationen.²¹⁴ Som framfördes i föregående fråga kan inte för många frågor markeras och dessutom finns risken att de lämnade uppgifterna anses vilseledande om de inte beskriver samtliga relevanta omständigheter.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att inga ändringar i uppgiftsskyldigheten bör följa av dokumentationsreglerna förutom att de är en kodifiering av vad som ska ingå i redovisningen av företagets internprissättning. Vidare torde risken för att en oriktig uppgift lämnats minska om dokumentationen bifogas till deklarationen, det vill säga samma tillvägagångssätt som tillämpas då företagets årsredovisning bifogas. Den administrativa börda som det tillvägagångssättet innebär kan dock vara mycket stor och bör inte kunna tillämpas av samtliga företag.

²¹¹ Se RSV:s rapport 2003:5, Uppgiftsskyldighet för internationella företag, avsnitt 8.3 s. 34.

²¹² Regeringen framförde dock att om ett ökat krav ansågs påkallat vid en utvärdering av reglerna kan beslutet omprövas. Se prop. 2005/06:169 avsnitt 7.5 Information i deklarationen s. 112-113.

²¹³ Se avsnitt 2.4.

²¹⁴ Se avsnitt 5.3.2.

5. Slutsats

Uppsatsen syfte är att utreda i vilka fall bolag kan påföras skattetillägg i processer avseende internprissättning. I propositionen till reglerna om dokumentation av prissättning framgår att uppgifterna i dokumentationen omfattas av ordinarie regler för skattetillägg. Regeringen ansåg inte att det förelåg skäl för att undanta transaktioner som avser internprissättning från skattetillägg.²¹⁵ Det får anses ändamålsenligt att även internprissättning och dokumentationsreglerna omfattas av begreppet oriktig uppgift. Detta eftersom begreppet är etablerat och innefattar ett omfattande regelverk som varit föremål för frekvent prövning. Det som talar för ett separat sanktionssystem med annorlunda bedömningskriterier är att internprissättning ofta vilar på uppskattningar och svåra bedömningar.

Rätten har endast i ett fåtal fall behandlat frågan kring oriktig uppgift i internprissättnings-sammanhang vilket är grunden för påförande av skattetillägg. I brist på avgöranden från RR är det svårt att fastställa principer för när korrigerings ska ske i det enskilda fallet och när skattetillägg ska påföras. Avgörande för när skattetillägg ska påföras är att det beskattnings-bara resultatet korrigerats i enlighet med förutsättningarna i 14 kap. 19 § IL.²¹⁶ De principer som fastslagits tyder på en restriktiv tolkning av korrigeringsregeln och att domstolen värnat om företagets frihet att tillämpa affärsmissiga skäl.²¹⁷

Under uppsatsens gång har en rad frågeställningar med koppling till syftet identifierats och utretts i analysen. Av utredningen framgår att en oriktig uppgift inte kan föranledas direkt av en felaktigt tillämpad prissättningsmetod. Eftersom omständigheter har olika betydelse beroende på vilken prissättningsmetod som tillämpas, kan en felaktigt vald metod innebära att ofullständig information lämnas. Detta betyder att skattetillägg blir aktuellt om företaget exempelvis valt en felaktig metod och dessutom underlåtit att redovisa de omständigheter som krävs för att styrka ett armlängdspris.²¹⁸ Av flera mål framgår att den skattskyldiges uppgiftsskyldighet är tämligen omfattande och att kravet på dokumentation därför endast torde vara en kodifiering av tidigare gällande regler. För att motivera sin prissättning och undvika skattetillägg bör en adekvat och korrekt dokumentation finnas tillhanda eller inlämnas redan i samband med deklarationen.²¹⁹ Väljer företaget att avvakta med att lämna in dokumentation tills Skatteverket begär det måste likväl samtliga betydelsefulla uppgifter lämnas med självdeklarationen.

En situation som är intressant för oriktig uppgift vid internprissättning är ett mål gällande värdering där skattetillägg påförts på företaget. Enligt 5 kap. 8 § TL är en felaktig värdering inte en oriktig uppgift om avvikelserna inte gäller uppgift i sak. RR gjorde i RÅ 1999 ref. 17 en extensiv tolkning av bestämmelsens ordalag och menade att en värdering i vissa fall kan vara en oriktig uppgift.²²⁰ Värdering av tillgångar bör kunna bli ett förekommande problem inom internprissättning eftersom de ofta bygger på skönsmissiga bedömningar. Av fallet framgår att diskrepansen måste vara stor för att det ska anses vara en oriktig uppgift.

²¹⁵ Se avsnitt 2.4.4.

²¹⁶ Se kapitel 4.

²¹⁷ Se avsnitt 2.2.1.2 och kapitel 4.

²¹⁸ Se kapitel 4.

²¹⁹ Se kapitel 4 samt avsnitt 3.2.

²²⁰ Se avsnitt 3.5.

Värderingar som skiljer sig markant blir särskilt aktuella när det rör sig om transaktioner med immateriella tillgångar och tillgångar som uteslutande handlas inom koncernen.²²¹

Frågan kring värdering och prissättningens förenlighet med ett armlängdspris bör bli mer förutsägbar vid inrättande av prissättningsbesked i Sverige.²²² Tills dess föreligger gränsdragningsproblem och svårigheter att fastställa i vilka fall företaget lämnat en oriktig uppgift speciellt med tanke på de materiella frågorna kring internprissättning som är aktuella i det enskilda fallet.

²²¹ Se kapitel 4.

²²² Se avsnitt 2.3.

Referenslista

Författningar

Kommunalskattelag (1928:370)

Regeringsform (1974:152)

Taxeringslag (1990:324)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Förordning (2007:699) om prisbasbelopp och förhöjt prisbasbelopp för år 2008

Propositioner

Prop. 1965:126 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) m.m.

Prop. 1973:90 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.

Prop. 1975:8 Regeringens proposition om följdlagstiftning med anledning av den nya regeringsformens bestämmelser om normgivningen

Prop. 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m.

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

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen Bilaga 1 (del 2) Författningskommentarer

Prop. 2001/02:25 En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter

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

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

Statens offentliga utredningar

SOU 1926:18 Beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet

Skatteverket

RSV:s rapport 2003:5, Uppgiftsskyldighet för internationella företag

Handledning för internationell beskattning 2008, SKV 352

Handledning – Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen 2007, SKV 231

Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intresse-
gemenskap, SKVFS 2007:1

Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan före-
tag i intressegemenskap, SKV M 2007:25

Skatteverkets PM Prissättningsbesked bilaga till dnr 131 724386-07/113

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1933 not Fi 158

RÅ 1936 ref 14

RÅ 1948 Fi 776

RÅ 1970 not Fi 923

RÅ Aa 121:79

RÅ 1980 ref 1:35

RÅ 81 1:25

RÅ 84 1:16

RÅ 1991 ref 107

RÅ 1994 ref 85

RÅ 1994 not 697

RÅ 1995 not 387

RÅ 1998 ref 1:51

RÅ 2002 ref 20

RÅ 2002 ref 56

RÅ 2003 ref 4

RÅ 2004 ref 13

RÅ 2004 not 98

RÅ 2004 not 104

RÅ 2004 not 184

RÅ 2006 ref 18

RÅ 2006 ref 37

Rättsfall från kammarrätterna

Kammarrätten i Sundsvall mål nr 862-863-99

EG-rättsligt material

Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities", COM (2001) 582 of 23 October 2001

Commission Decision of 22 December 2006 setting up an expert group on transfer pricing (2007/75/EC)

Communication from the Commission to The Council, The European Parliament and The European Economic and Social committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU, COM (2007) 71 of 26/02/2007

Official Journal C176 du 28/07/200, Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (2006/C 176/02)

Litteratur

Alhager Magnus, Något om skattetillägg och rättssäkerhet med anledning av ny lagstiftning, Skattenytt, 2003

Almgren Karin och Leidhammar Börje, Skatteprocessen, Norstedts Juridik, Stockholm 2004

Almgren Karin och Leidhammar Börje, Skattetillägg och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2006

Almgren Karin och Leidhammar Börje, Skatteförfarandet, Del 1, Norstedt Juridik, Stockholm Supplement 17 2007

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

Axén Linderl Annica, och Leidhammar Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten i ljuset av Europakonventionen, Ernst & Young AB och Liber AB, Kristianstad 2005

Bergström Sture, RSV:s verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel, Skattenytt 1995

- Bergström Sture med flera, Juridikens termer, Liber AB, uppl. 9, Falköping 2002
- Dahlberg Mattias, Internationell beskattning, Studentlitteratur, uppl. 2, Lund 2007
- Dahlman Roland, Fredborg Lars, Internationell beskattning. En översikt, Norstedts Juridik, uppl. 1, Stockholm 2003
- Ernst & Young Precision under pressure – global transfer pricing survey 2007-2008
http://www2.eycom.ch/publications/items/tax_tp_2007/200712_ey_global_tp_survey.pdf
- Grive Magnus och Carendi Isabel, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter SvSkT 2007
- Gäverth Leif, Festskrift till Nils Mattsson, Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet, Istus, Uppsala 2005
- Gäverth Leif, Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet, Skattenytt, 2005
- Hamaekers Hubert, The Arm's Length – How Long?, International Transfer Pricing Journal, uppl. 2, Mars/April 2001
- Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget, Stockholm 1995
- Hultqvist Anders, Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning, SvSkT 2007
- Lehrberg Bert, Praktisk juridisk metod, Istus förlag AB, uppl.4, Uppsala 2001
- Meyer Andrea, När är uppgiftsskyldigheten fullgjord och när utlöses Skatteverkets utredningsskyldighet?, Skattenytt, 2005
- OECD, Model Tax Convention on Income and Capital, OECD, Paris 2003
 OECD, Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations, OECD publishing, Paris 2001
- PricewaterhouseCoopers International transfer pricing book 2007-2008, uppl. 10
[http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/87273ADBE684F7A3802574BE002F3E7A/\\$file/2007-2008_international_transfer_pricing_book.pdf](http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/87273ADBE684F7A3802574BE002F3E7A/$file/2007-2008_international_transfer_pricing_book.pdf)
- Simon Almedal Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm 2005
- Strömberg Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, Juristförlaget, Lund 1989