

**PM**

**Informations- och dokumentations-  
skyldighet avseende internationella  
företags prissättning av intern-  
transaktioner**



# ***Uppgiftsskyldighet för Internationella företag***

**Skyldighet för internationellt verksamma  
företag att lämna uppgifter om internpriser**

**RSV Rapport 2003:5**

## Innehållsförteckning

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 1     | Sammanfattning.....                                       | 1  |
| 2     | Inledning.....  | 7  |
| 2.1   | Uppdraget från Finansdepartementet.....                   | 7  |
| 2.2   | Bakgrund .....  | 7  |
| 3     | Armlängdsprincipen .....                                  | 8  |
| 3.1   | OECD:s modellavtal, rapporter och riktlinjer .....        | 8  |
| 3.2   | Armlängdsprincipen i svensk rätt.....                     | 9  |
| 3.3   | OECD:s arbeten och betydelse i Sverige.....               | 10 |
| 3.4   | Harmful Tax Competition - OECD .....                      | 11 |
| 3.5   | Code of Conduct - EU .....                                | 13 |
| 3.6   | Pacific Association of Tax Administrators (PATA).....     | 14 |
| 3.7   | OECD:s riktlinjer om information och dokumentation.....   | 14 |
| 3.7.1 | Inledning.....  | 14 |
| 3.7.2 | Information i deklARATIONEN .....                         | 14 |
| 3.7.3 | Dokumentation om internpriser.....                        | 14 |
| 3.7.4 | Användbar information för att bestämma internpriser ..... | 15 |
| 4     | En internationell översikt.....                           | 17 |
| 4.1   | Danmark .....   | 17 |
| 4.2   | Norge .....   | 19 |
| 4.3   | Finland.....  | 20 |
| 4.4   | Nederländerna.....  | 20 |
| 4.5   | Tyskland .....  | 21 |
| 4.6   | Storbritannien .....                                      | 22 |
| 4.7   | USA .....   | 23 |

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 4.8   | Australien.....   | 24 |
| 4.9   | Sammanfattning.....   | 25 |
| 5     | Kontakter med företrädare för näringslivet och myndigheter .....          | 26 |
| 6     | RSV:s riksplansaktiviteter .....  | 28 |
| 7     | Nuvarande regelverk m.m. ....   | 28 |
| 7.1   | Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) ..... | 28 |
| 7.2   | Särskilt om de s.k. riksbanksuppgifterna.....                             | 28 |
| 7.3   | Civilrättslig lagstiftning på redovisningsområdet m.m. ....               | 29 |
| 8     | Förslag .....   | 31 |
| 8.1   | Behovet av ny lagstiftning.....   | 31 |
| 8.2   | Kretsen av skattskyldiga.....   | 33 |
| 8.3   | Information i deklarationen .....   | 34 |
| 8.3.1 | Varor .....   | 36 |
| 8.3.2 | Tjänster .....  | 36 |
| 8.3.3 | Immateriella tillgångar .....   | 36 |
| 8.3.4 | Finansiella transaktioner.....  | 36 |
| 8.3.4 | Övrigt.....   | 36 |
| 8.4   | Dokumentation om internpriser.....  | 36 |
| 8.4.1 | Beskrivning av organisationen och verksamheten .....                      | 37 |
| 8.4.2 | Beskrivning av arten och omfattningen av närståendetransaktionerna .....  | 38 |
| 8.4.3 | Funktionsanalys .....   | 39 |
| 8.4.4 | Ekonomisk analys.....   | 39 |
| 8.4.5 | Jämförbarhetsanalys .....   | 40 |
| 8.4.6 | Val av prissättningsmetod .....   | 40 |
| 8.5   | Fasta driftställen .....  | 40 |
| 8.6   | Förvaring .....   | 41 |
| 8.7   | Sanktioner .....  | 41 |
| 8.8   | Reglernas förenlighet med internationella åtaganden .....                 | 42 |
| 9     | Lagtekniska frågor.....   | 42 |
| 9.1   | Inledning.....  | 42 |
| 9.2   | Överväganden.....   | 43 |
| 9.2.1 | Information i deklarationen .....   | 44 |
| 9.2.2 | Dokumentation om internpriser.....  | 45 |
| 9.2.3 | Förvaring .....   | 45 |
| 10    | Ekonomiska och administrativa konsekvenser av lämnade lagförslag .....    | 45 |

## 1 Sammanfattning

- RSV föreslår att i Sverige skattskyldiga näringsidkare som direkt eller indirekt innehar mer än 50 procent av andelarna eller kontrollerar mer än 50 procent av rösterna i en utländsk juridisk person ska omfattas av en utökad uppgiftsskyldighet i deklarationen om transaktioner med denna utländska person. Detsamma gäller juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare. Vid bedömningen av om en person har ett bestämmande inflytande i en utländsk juridisk person bör även andelar som innehas av personer i intressegemenskap med denne medräknas. En här i landet skattskyldig juridisk person som ägs eller kontrolleras av en utländsk person bör likaledes omfattas av en utvidgad uppgiftsskyldighet.
- Uppgiftsskyldigheten i deklarationen föreslås avse transaktionsslagen varor, tjänster, immateriella tillgångar, finansiella transaktioner och övrigt. Vidare bör uppgiften avse det totala beloppet av intäkter och kostnader inom respektive transaktionsslag. Alternativt kan uppgift om intäkternas och kostnadernas storlek lämnas inom förslagsvis tre intervall, 0-10 milj. kr, 10-50 milj. kr och över 50 milj. kr.
- Vad nu sagts innebär ett nytt stadgande i LSK, 3 kap. 9 c §:

### ***Transaktioner med utländska företag i intressegemenskap m.m.***

*Den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet och som*

- *själv eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar mer än hälften av andelarna eller rösterna för samtliga andelar i en utländsk juridisk person, eller*
- *på annat sätt ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk person, eller*
- *direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till mer än hälften av en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person, eller*
- *innehar ett fast driftställe i utlandet, eller*
- *är en utländsk person som innehar ett fast driftställe i Sverige*

*skall lämna uppgifter om slag och omfattning av transaktioner med nämnda utländska personer och fasta driftställen.*

*Med koncernförhållande i andra stycket avses juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare.*

*Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav.*

### **Fortsättning sammanfattning**

- En formell skyldighet att upprätta dokumentation om internpriser bör införas. Kretsen bör vara densamma som träffas av den utvidgade uppgiftsskyldigheten i självdeklarationen. Några uttryckliga formkrav bör däremot inte uppställas. RSV bör i stället lämna vägledning som ger de skattskyldiga en uppfattning om innehållet i dokumentationskravet. Detta bör i första hand utgå från OECD:s riktlinjer på området.

- Detta föranleder ett nytt stadgande i LSK, 3 kap. 9 d §:

*Skattskyldiga, som avses i 9 c §, skall, vid transaktioner med i bestämmelsen nämnda utländska personer och fasta driftställen, upprätta en skriftlig dokumentation som kan användas vid en värdering av om priser och villkor vid transaktionerna överensstämmer med vad som skulle ha gällt om de företagits mellan oberoende parter.*

*Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som bör ingå i en skriftlig dokumentation enligt första stycket.*

- RSV föreslår att den utökade uppgiftsskyldigheten i deklarationen och nya dokumentationskrav även omfattar mellanhavanden mellan huvudkontor och deras fasta driftställen.
- Dokumentationen bör bevaras och förvaras i enlighet med de regler som gäller i bokföringslagen (1999:1078).
- De sanktioner som i allmänhet gäller inom inkomstskatteområdet, dvs. förseningsavgift, vitesföreläggande, skattetillägg och skönstaxering enligt taxeringslagen (1990:324) bör även gälla vid brister i informations- och dokumentationsskyldigheten.

## 2 Inledning

### 2.1 Uppdraget från Finansdepartementet

Regeringen har givit RSV i uppdrag att göra den utredning som behövs för att införa regler om informations- och dokumentationsskyldighet avseende prissättning av internationella företags koncerninterna transaktioner. Verket ska enligt uppdraget belysa området och lämna förslag till lösningar, inklusive de författningsändringar som behövs för ett genomförande. I uppdraget ingår att ta närmare del av erfarenheter på området inom OECD samt regelsystem i andra länder, främst inom Norden. Vidare ska en bedömning redovisas av de resursmässiga konsekvenserna för skatteförvaltningen av ett genomförande av förslaget, liksom av effekterna för berörda företag. Vid fullgörandet av uppdraget ska RSV samråda med företrädare för branschorganisationer och andra intresseorganisationer.

### 2.2 Bakgrund

Den roll multinationella företag spelar i världshandeln har ökat markant under de senaste decennierna. Avregleringen av de finansiella marknaderna och slopandet av restriktioner för utländskt ägande har lett till ett allt mer internationaliserat ägande. Gränsöverskridande direktinvesteringar är en väsentlig del av globaliseringsprocessen och nationsgränserna förlorar allt mer i betydelse för lokalisering av företagets verksamhet. Internationellt verksamma företag väljer i allt större utsträckning att förlägga olika funktioner inom företagsgrupperna till de platser som är mest lönsamma och effektiva för dess verksamhet. Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) upprättar bl.a. statistik över internationella företag. Dessa består av dels svenskägda företag med minst ett dotterbolag i utlandet, dels utlandsägda företag i Sverige. Ett företag är utlandsägt om en ägare utanför Sverige innehar mer än 50 procent av aktiernas röstvärde. Statistiken omfattar alla företag utom finansiella företag som banker och försäkringsbolag. Under år 2000 uppgick de internationella företagen till ca 14.400. Av dessa var ca 9.300 svenskägda medan ca 5.100 var utlandsägda. Under år 2001 har antalet utlandsägda företag ökat till 7.000. Ökningen sammanhänger dock till stor del med att mätmetoderna har förbättrats.

Enligt SCB:s årsbok 2002 uppgick varuexporten från Sverige under år 2001 till 797 miljarder kr och varuimporten till 667 miljarder kr. Mot bakgrund av att världshandeln ökar och att ca 60 procent av handeln sker inom internationellt verksamma koncernföretag får företagets prissättning på varor och tjänster ett avgörande genomslag för staternas skatteunderlag. Många stater har tidigt uppmärksammat internprissättningsområdet och framhållit vikten av information och dokumentation från företagen för att kunna bedöma om företagets prissättning står i överensstämmelse med vedertagna internationella principer. Undersökningar i flera OECD-stater visar att såväl finansministerier och skatteförvaltningar som företag och skattekonsulter uppfattar koncerninterna prissättningsfrågor som en av de allra viktigaste enskilda skattefrågorna.

Den svenska skatteförvaltningen har tidigare vid flera tillfällen framhållit att korrigeringsregeln i nuvarande 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229); IL, bör moderniseras. I yttrande över Riksdagens Revisorerers Förslag 1984/85:9 om Multinationella företags skatteförhållanden har verket ansett att kraven på företagets medverkan borde höjas. Verket avsåg närmast informations- och uppgiftsskyldigheten i deklARATIONEN samt företagets medverkan att ställa prissättningsdokumentation till förfogande vid skatteutredningar.

I RSV:s rapport 1990:1 pekade en arbetsgrupp på att bristfällig information i deklarationerna om koncerninterna transaktioner medför svårigheter att välja ut de företag som är mest kontrollvärda inom detta område. RSV framhöll också att bristen på dokumentation över transaktionerna och hur prissättningen skett hos de kontrollerade företagen försvårar och fördröjer de revisioner som företags.

Skatteförvaltningen känner idag ännu större osäkerhet i sitt förhållningssätt till detta problemområde än när 1990 års rapport upprättades. Skatteutredningar och processer tenderar att i allmänhet bli tids- och resurskrävande när det gäller beskattning av stora företag och i synnerhet när det gäller resultatfördelningsfrågor. Osäkerheten leder i sin tur till betydande effektivitetsförluster i samband med skattekontrollen. På samma sätt som annan offentlig verksamhet har skatteförvaltningen begränsade resurser. Detta innebär att det är viktigt att använda resurserna på bästa sätt.

Vid kontakter med företag och skattekonsulter har det under senare år också blivit allt tydligare att även dessa uppfattar det som problematiskt att de svenska reglerna avviker från andra jämförbara länder. Detta inverkar negativt på den förutsebarhet som är förutsättningen för internationell affärsverksamhet och som är utgångspunkten för t.ex. OECD:s arbeten som bl.a. syftar till att minska riskerna för internationell dubbelbeskattning. Det är skatteförvaltningens uppfattning att felaktig prissättning inte kan elimineras enbart genom kontroll. Vad som i första hand behövs är consensus om de metoder och den dokumentation på vilken bedömningen av en koncerns prissättning ska utgå ifrån. Det måste även för företagen föreligga ett önskemål om ett väl utvecklat system som leder till att företagen och skatteförvaltningen redan från början av en utredning på ett kostnadseffektivt sätt kan arbeta med ett relevant material.

### **3 Armlängdsprincipen**

#### **3.1 OECD:s modellavtal, rapporter och riktlinjer**

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) har till uppgift att främja en positiv utveckling av världsekonomin med en fri handel för att nå största möjliga ekonomiska tillväxt i medlemsstaterna. Internationella företags verksamhet är ofta i hög grad integrerad och asymmetrier i staternas skattesystem ökar risken för dubbelbeskattning. Detta medför hinder för en fri rörlighet av varor, tjänster och kapital över gränserna. OECD bedriver ett kontinuerligt arbete för att uppnå en samstämmighet kring internationella principer på skatteområdet och har t.ex. tagit fram en modell för skatteavtal som ligger till grund för ett omfattande avtalsnät staterna emellan. Till de enskilda artiklarna i modellavtalet har utarbetats kommentarer som speglar gemensamma tolkningar och principer som staterna accepterat. En sådan internationellt vedertagen beskattningsgrund är armlängdsprincipen, *the arm's length principle*. Den utgår från att varje företag behandlas som en särskild enhet oberoende av om det ingår i en grupp av företag som befinner sig i intressegemenskap, *the separate entity approach*. Principen innebär att transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska baseras på samma villkor som skulle ha gällt vid motsvarande transaktioner mellan fristående företag. En tillämpning av armlängdsprincipen motverkar att företagsvinster överförs från ett land till ett annat genom användning av felaktig internprissättning.

I modellavtalet har en korrigeringsregel vid en felaktig tillämpning av armlängdsprincipen tagits in i artikel 9 punkt 1 och har följande lydelse:



*I fall då*

*- ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller*

*- samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i de andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iaktas följande.*

*Om mellan företagen ifråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren ifråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.*

En korrigerig av inkomsten hos ett företag i enlighet med nyssnämnda bestämmelse kan ge upphov till ekonomisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst hos olika personer) om motsvarande belopp redan har beskattats hos det företag i en annan stat med vilket det befinner sig i intressegemenskap. Artikel 9 punkt 2 föreskriver att den andra staten under dessa omständigheter ska göra en motsvarande justering i syfte att lindra dubbelbeskattningen.

Risken för ekonomisk dubbelbeskattning minskar givetvis om det föreligger en internationell samsyn vid tillämpning av armlängdsprincipen. En viktig handelspartner som USA har lång erfarenhet av detta delvis mycket komplexa skatteområde och i den utredning som föregick de amerikanska lagstiftningsåtgärderna i början av 1990-talet på internprissättningsområdet, det s.k. White paper från 1988, hävdade den amerikanska skatteförvaltningen, Internal Revenue Service, att de skattskyldigas underlåtenhet att inte dokumentera metoderna för att bestämma internprissättningen samt fördröjningen med att tillhandahålla information var det problem som hindrade IRS i sin tillämpning av den amerikanska korrigeringsregeln (Section 482). USA har varit tongivande inom OECD vid utarbetandet av rapporter och riktlinjer med syfte att ingående diskutera och beskriva området för att komma fram till vad som kan vara acceptabel prissättning vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Rapporterna är *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979) och *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues* (1984). De senaste riktlinjerna *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (nedan benämnda ”riktlinjerna”) började ges ut 1995 samtidigt som armlängdsprincipen i USA kommit att stärkas efter en långvarig politisk debatt i vissa delstater. De har utformats som en kompromiss mellan transaktions- och vinstbaserade prissättningsmetoder. Riktlinjerna kommer successivt att utvecklas och i kommentaren till artikel 9 i modellavtalet hänvisas till dessa arbeten.

### 3.2 Armlängdsprincipen i svensk rätt

Ett åsidosättande av armlängdsprincipen regleras i svensk rätt genom bestämmelsen i 14 kap. 19 § 1 st. IL.

Bestämmelsen har följande lydelse:

*Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende*

*näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om*

- 1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,*
- 2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och*
- 3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.*

Korrigeringsregeln gäller såväl här i landet hemmahörande enskilda näringsidkare som svenska juridiska personer. Utformningen av regeln anpassades år 1965 till att bättre stämma överens med motsvarande regel i OECD:s modellavtal och kom att gälla alla former av ägarförhållanden. Regeln ändrades år 1983 i bevishänseende så att det skulle räcka med att det allmänna gör sannolikt att intressegemenskap föreligger. Bakgrunden till ändringen var att Brottsförebyggande rådet hade pekat på att det i förhållande till länder med sträng sekretess kan vara svårt för skattemyndigheterna att visa att intressegemenskap föreligger.

Begreppet ekonomisk intressegemenskap definieras i 14 kap. 20 § IL och anses föreligga om

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

Ekonomisk intressegemenskap kan således föreligga på ett direkt eller indirekt sätt antingen genom ägande eller genom kontroll. Vid ägande finns inget krav på att kapitalinnehavet ska vara av viss storlek och sannolikt räcker det med en mycket blygsam kapitalandel. Kontroll i form av ledning eller övervakning av ett annat företag sammanhänger ofta med en ägarroll men kan också innefatta andra former av reellt inflytande.

Korrigeringsregeln kan sägas ge uttryck för en allmän rättsgrundsats som torde gälla utan formellt lagstöd. I prop. 1955:87 till dåvarande lagen om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket, uttalade föredragande statsrådet (sid. 64) att, även om korrigeringsregeln inte är formellt tillämplig vid mellanhavanden som rör delar av ett och samma företag, ska felaktigheter som rör förhållanden mellan ett utländskt bolag och dess svenska filial åtgärdas med stöd av de allmänna reglerna för beräkning av beskattningsbar inkomst.

### 3.3 OECD:s arbeten och betydelse i Sverige

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § 1 st. IL innehåller endast en allmän föreskrift att armlängdsprincipen ska iakttas. Regelns tillämpningsområde är omfattande och kan avse mycket skiftande förhållanden men det saknas för närvarande ingående vägledning i förarbetena till lagstiftningen. Regeln korresponderar emellertid med artikel 9 punkt 1 i modellavtalet, på vilken OECD:s rapporter och riktlinjer grundas. Dessa arbeten har inte implementerats i svensk rätt men kan enligt Regeringsrätten användas vid tolkningen av internprissättningsfrågor. I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet) uttalade domstolen att de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten (1979 års) visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med korrigeringsregeln, ger en

god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av regeln. Detsamma får antas gälla nuvarande riktlinjer.

OECD:s arbeten används flitigt av såväl företag, skattemyndigheter som domstolar i utredningar och skatteprocesser. Detta har bidragit till en ökad förståelse och kunskap om den praktiska tillämpningen av armlängdsprincipen. Som exempel kan nämnas den osäkerhet om rättsläget som tidigare rådde kring frågan om skyldighet för svenska företag att kräva betalning för koncerninterna tjänster som företaget tillhandahåller utländska närstående företag.

Vid en taxeringsrevision uppkom fråga om den skattemässiga behandlingen av ett svenskt moderbolags kostnader för forskning och utveckling (FoU) till den del kostnaderna kunde hänföras till dotterbolagens verksamhet. Utredningen i målen gav vid handen att mer än hälften av tillverkningen inom koncernen bedrevs utomlands, bl.a. av dotterbolag i Brasilien och Argentina. FoU utfördes och bekostades i huvudsak centralt av det svenska moderbolaget. Enligt skattemyndigheten borde det svenska moderbolaget debitera de utländska dotterbolagen viss del av kostnaderna. Moderbolaget å sin sida hävdade att kostnaden som sådan var avdragsgill som en normal driftkostnad och att det i svensk rätt inte ställs något krav på att ett företag är skyldigt att debitera andra koncernföretag för kostnader av nämnda slag. Kostnaderna skulle ha varit lika stora även om verksamheten i Sydamerika inte funnits. Forskningsuppdragen hade inte beställts av de sydamerikanska dotterbolagen och den nytta dessa hade haft av FoU-verksamheten hade inte stått i rimlig proportion till kostnaderna.

Kammarrätten redogjorde i sin dom inledningsvis för relevanta delar av OECD:s rapporter och Regeringsrättens uttalande om 1979 års rapport i RÅ 1991 ref. 107. Vidare framhöll rätten att det av utredningen ej framgick annat än att fakturering förekommit mellan företag utan intressegemenskap i motsvarande situation. Moderbolagets invändning att bolaget självt hade fått bära kostnaderna om dotterbolagen inte existerat var därför inte bärande. Vidare fann Kammarrätten att dotterbolagen i sig hade haft nytta av FoU-arbetet i Sverige och att moderbolaget därför borde ha debiterat dotterbolagen för denna förmån eller tagit ut ersättning från dotterbolagen i enlighet med de av OECD anvisade metoderna. Kammarrätten konstaterade att moderbolaget hade avvikit från armlängdsprincipen och justerade dess inkomst enligt korrigeringsregeln efter att ha tagit viss hänsyn till av företaget framförda invändningar (Kammarrätten i Jönköping dom 2001-02-28, mål nr 656-1995, 3100-1998 och 955-1999).

### 3.4 Harmful Tax Competition - OECD

En sund konkurrens mellan stater stimulerar tillväxten. Detta gäller även på skatteområdet. Under det senaste decenniet har utvecklingen gått mot en breddning av skattebaserna och en sänkning av skattesatserna. Det är ett rimligt antagande att Sverige med sin internationellt sett jämförelsevis låga bolagsskattesats kan hävda sig i konkurrens med andra stater. Enligt detta antagande skulle internationella företag i allmänhet sträva efter att styra vinster till Sverige för beskattning här snarare än att föra vinster till ett annat land. Det är riktigt att Sverige genom 1990 års skattereform kraftigt sänkte den nominella bolagsskatten i förhållande till omvärlden. Staterna har emellertid anpassat sig till utvecklingen i omvärlden och har genom stora reformeringsprogram också sänkt sina skattetariffer. Även med en relativt låg bolagsskattenivå kan Sverige inte konkurrera med ett land som Irland som nu genomför en generell sänkning av nivån till 12,5 procent. Det finns ingen anledning att tro att kraftiga sänkningar av

bolagsskatten i ett enskilt land skulle vara en isolerad företeelse utan framstår som naturligt i konkurrensen om skatteunderlaget mellan staterna. En beskattningsnivå på ca 15 procent accepteras också enligt nya föreslagna regler om s.k. foreign controlled companies. Lägre skatteuttag i andra länder kan således utgöra ett incitament att använda internprissättning för vinstöverföring till utlandet.

Vidare förekommer att stater, vid sidan av de reguljära bolagsskattesystemen, har infört särskilt förmånliga skatteregimer för att attrahera viss sorts verksamhet till ifrågavarande stat. Om regimerna tar sikte på att ensidigt gynna utländska investeringar har detta av både OECD och EU ansetts kunna utgöra osund och skadlig skattekonkurrens. Ett exempel får illustrera förhållandet.

I Belgien kan huvudkontorsetablering ske i ett s.k. Co-ordination Centre (CC). Verksamheten är begränsad till företag i den egna koncernen och kan avse funktioner som bl.a. reklam, marknadsföring, försäkring, forskning och utveckling, leasing och centralisering av finansiella transaktioner. Ett CC har traditionellt varit föremål för en förmånlig beskattning genom att den beskattningsbara vinsten beräknats till ett visst standardiserat procentuellt påslag om 8 procent av CC:s kostnader, s.k. cost-plus, med undantag för personal- och vissa andra kostnader. Skatteprivilegiet består under 10 år.

I ett antal taxeringsmål hade två svenska aktiebolag i samma koncern bildat ett CC för att understödja annan belgisk verksamhet. De svenska företagen, som hade behållit en egen finansfunktion, överlät på CC de kundfordringar som uppkom vid varuförsäljning till vissa utländska koncernföretag. En stor del av fordringarna var utställda i US \$ och de svenska företagen terminsäkrade valutan i bank. De svenska företagen hade enligt factoringavtalen rätt att erhålla betalning i svenska kronor men var i behov av US \$ för att lösa ingångna terminskontrakt och begärde därför regelmässigt sådan valuta. Nya administrativa rutiner krävdes för att underrätta CC om betalningsflödena. Företagen hävdade att CC även hade utfört andra tjänster som inte framgick av avtalet och som varit till förmån för företagen i form av inbesparade valutaväxlingskostnader, neutraliserade valutarisker och minskade kreditrisker. De svenska företagen erlade en avgift om en procent av fordringsbeloppet och har yrkat avdrag med nära två miljarder kr under så gott som samtliga taxeringsår under 1990-talet.

Kammarrätten har, beträffande ett av företagen i mål om eftertaxering 1990, kommit fram till att den factoringtjänst som varit till nytta för det svenska företaget motverkats av den belastning som det inneburit att införa nya administrativa rutiner mellan företagen. Inte heller övriga åberopade fördelar ansågs ha medfört nytta för det svenska företaget, eftersom arrangemanget, enligt kammarrätten, begränsat det svenska företags egen finansfunktion. Kammarrättens slutsats var att det svenska företaget inte skulle ha erlagt avgiften till CC om detta företag hade varit fristående från det svenska företaget. Avgiften ansågs inte avdragsgill som driftkostnad i den svenska verksamheten (Kammarrätten i Göteborg dom 2000-09-26, mål nr 1029-1997).

Belgien har, efter kritik som bestått i att den tidigare skatteregimen innehållit skadliga inslag, modifierat sin CC-regim. Försättningsvis kommer basen för skatteuttaget att omfatta samtliga kostnader. Vinstmomentet ska, i stället för den standardschablon som tidigare tillämpats, bedömas i enlighet med armlängdsprincipen i varje enskilt fall. Detta innebär att armlängdsprincipens betydelse ökar och att det blir än viktigare för omvärlden att begära dokumentation om vilken nytta ett CC har för koncernföretag i det egna landet.

OECD har i sitt arbete för att motverka skadlig skattekonkurrens (Harmful Tax Competition) lämnat en rekommendation om internprissättning (nr 6). Den innebär att staterna konsekvent bör följa principerna i riktlinjerna genom att t.ex. utveckla regler och tillvägagångssätt för att få tillgång till dokumentation från företag. När det gäller internprissättning är utgångspunkten att om en stat inte lyckas följa internationella principer på området så är det troligt att skatteutfallet blir lägre än om armlängdsprincipen hade tillämpats på ett korrekt sätt. Detta leder typiskt sett till lägre effektiv beskattning och kan därmed innebära skadlig skattekonkurrens. Brister i internprissättningsutredningar kan bero på att skattemyndigheter inte har de redskap som krävs för att genomföra effektiva revisioner eller att sådana inte görs därför att det saknas resurser. Förenklingar vid utredningarna ger ofta ett godtyckligt resultat som inte verifierar att ett armlängdspris har uppnåtts. I dessa fall kan en sådan stat inte sägas ha relevant information tillgänglig att förmedla till en annan stat som begär informationen. Informationsutbytet blir därigenom inte effektivt.

### 3.5 Code of Conduct - EU

Det pågående arbetet inom EU med den s.k. uppförandekoden (Code of Conduct) berör även internprissättningsområdet och anses centralt i strävandena med att förverkliga den inre marknaden. Kommissionen framhåller betydelsen av att den globala inriktningen på arbetet med internprissättning inom OECD förstärks samtidigt som det kan finnas anledning att anpassa detta till de grundläggande friheterna och förverkligandet av den inre marknaden. Utan att dubblera eller försvåra det världsvida arbete som OECD genomför skulle en allmänt accepterad standard inom EU kunna utgöra ett komplement till riktlinjerna och därigenom bidra till en mer enhetlig tillämpning inom den gemensamma marknaden. Exempel på detta är en bättre samordning bland medlemsstaterna för att minska fullgörandekostnaderna för företagen och minska osäkerheten kring internprissättningsfrågor.

Under år 2002 har kommissionen tillsammans med medlemsstaterna inrättat ett gemensamt forum för internprissättning, *Joint EU Transfer Pricing Forum*, i syfte att förbättra samordningen dels mellan medlemsstaterna, dels mellan medlemsstaterna och företagen när det gäller beskattning av gränsöverskridande transaktioner inom koncerner. Det består av en representant från varje medlemsstat och tio företrädare från näringslivet. Ämnen som en gemensam inställning till dokumentationskrav, förhandsbesked i internprissättningsfrågor och konfliktlösning inom ramen för konventionen om skiljedomsförfarande vid internprissättning har tillagts högsta prioritet bland de ämnen som förts upp på dagordningen vid möten under år 2002.

Vidare har ECOFIN-rådet tillsatt en arbetsgrupp som speciellt studerar områdena *Transparency* (insyn i en stats myndighetspraxis) och *Exchange of Information* (informationsutbyte mellan stater). Arbetsgruppen utreder för närvarande ett tänkt framtida förfarande som innebär att staterna på årlig basis ska utbyta information med varandra om utvecklingen av internprissättningsområdet i det egna landet. Samtidigt betonas att internprissättning är särskilt viktigt inom den internationella beskattningens område i allmänhet och för den skadliga skattekonkurrensen i synnerhet. I den information staterna utbyter bör ingå en allmän beskrivning av det legala ramverket, dokumentationsregler och administrativa aspekter, såsom genomförda taxeringsrevisioner, revisionsresurser, fördjupningsgraden vid revisionerna och användningen av simultana revisioner.

### 3.6 Pacific Association of Tax Administrators (PATA)

PATA består av Australien, Japan, Kanada och USA. Dessa stater har tagit fram en gemensam standard för dokumentation av internpriser, *PATA Documentation Package*. Avsikten är att företagen kan välja att använda sig av denna standard för att uppfylla respektive PATA-stats inhemska dokumentationskrav. Härigenom minskar också risken för sanktioner. Initiativet har tagits för att motverka de potentiella svårigheter som företagen har att följa lagar och administrativa krav i ett flertal skattejurisdiktioner.

### 3.7 OECD:s riktlinjer om information och dokumentation

#### 3.7.1 Inledning

I kapitel 5 av OECD:s riktlinjer finns en allmän vägledning vid utformningen av regler om information och dokumentation från företag för att underlätta skattekontroll och vägleda företag att visa att interntransaktionerna är förenliga med armlängdsprincipen. Nedan följer en beskrivning av innehållet i kapitlet med hänvisning till de olika punkterna. Med *närstående företag* avses företag som omfattas av artikel 9 i OECD:s modellavtal. Med *interntransaktioner* eller *närståendetransaktioner* avses sådana transaktioner som företas mellan företag som är i intressegemenskap med varandra.

#### 3.7.2 Information i deklarationen

Företaget bör, enligt riktlinjerna, framställa eller hänvisa till skriftligt material som kan tjäna som dokumentation över de ansträngningar som gjorts för att följa armlängdsprincipen. Detta gäller även den information på vilken internpriset baserades, de faktorer som beaktats samt vald metod för att bestämma priset. Sådana åtgärder kan hjälpa företagen att lämna korrekta deklara-tionsuppgifter. Det bör dock inte finnas någon skyldighet att vid tidpunkten för bestämmandet av internpriset eller avlämnandet av deklarationen producera dessa sorters dokument eller förbereda dessa för granskning av skattemyndigheterna. Vid deklara-tionstillfället har inga transaktioner valts ut av skattemyndigheten för granskning. Det skulle vara besvärande om detaljerad dokumentation efterfrågades i detta skede avseende samtliga gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag och för samtliga företag engagerade i sådana transaktioner. Informationen på detta stadium bör begränsas till sådant som tillåter skattemyndigheterna att göra ett urval av företag som kan behöva granskas närmare (punkt 5.4 och 5.15).

#### 3.7.3 Dokumentation om internpriser

Varje företag bör sträva efter att bestämma internpriser i enlighet med armlängdsprincipen, baserad på information som rimligtvis är tillgänglig vid tidpunkten för bestämmandet av priset. Det är t.ex. skäligt att begära att företaget har utrett huruvida uppgifter om jämförbara transaktioner finns tillgängliga. Vidare förväntas företagen undersöka om villkor som använts vid fastställande av internpriser tidigare år har ändrats så att de inte längre kan användas vid bestämmande av det löpande årets internpris (punkt 5.3).

Huruvida ett internpris är lämpat för skatteändamål ska bestämmas i överensstämmelse med samma välgrundade affärsmässiga principer som används vid andra affärsbeslut under liknande förhållanden. Samma överväganden ska göras när det gäller nödvändigheten av att företagen för skatteändamål färdigställer eller hänvisar till skriftligt material. Detta gäller

även dokumentation från utländska närstående företag. Ett dotterföretag till ett utländskt moderföretag kan dock ha svårt att få fram information eftersom företaget inte kontrollerar det närstående företaget. Redovisningsregler och legala dokumentationskrav skiljer sig åt mellan staterna och skattemyndigheterna bör balansera sitt behov av dokumentation mot kostnaden och den administrativa börda det innebär för företaget att ta fram den. Skapad dokumentation ska bara begäras om den är oundgänglig för att bedöma om internpriset stämmer överens med armlängdsprincipen utan att detta medför oproportionerliga kostnader för företaget (punkterna 5.4-7 och 5.11).

### 3.7.4 Användbar information för att bestämma internpriser

Den information som är relevant i en internprissättningsutredning beror på fakta och omständigheter i det enskilda fallet. Det är därför inte möjligt att i allmänna ordalag närmare precisera omfattningen och karaktären av den information som skulle vara rimlig för skattemyndigheterna att efterfråga och för företaget att prestera vid tiden för utredningen. Det finns emellertid vissa kännetecken som är gemensamma i alla utredningar och som rör upplysningar om företaget, närstående företag, slaget av transaktion och grunden för hur transaktionen är prissatt. Följande avsnitt beskriver vilken information som kan vara relevant i det enskilda fallet utan att uppfattas som någon miniminivå eller som en uttömmande lista på information som skattemyndigheterna kan vara berättigade att begära (punkt 5.16).

En analys i enlighet med armlängdsprincipen kräver vanligen information om:

- de närstående företag som är involverade i interntransaktioner,
- de aktuella transaktionerna,
- de utförda funktionerna,
- oberoende parter som är engagerade i liknande transaktioner eller affärsverksamhet, och
- övriga faktorer som diskuteras på andra ställen i riktlinjerna.

Annan relevant information om transaktioner mellan närstående kan avse:

- karaktären och villkoren för transaktionen,
- ekonomiska förhållanden och egendom som tas i anspråk för transaktionerna,
- hur produkten eller tjänsten omsätts mellan de berörda företagen,
- ändringar av affärsvillkor eller omförhandlingar av rådande arrangemang,
- en beskrivning av omständigheterna kring en identifierad transaktion mellan företaget och ett oberoende företag som liknar en av företaget genomförd interntransaktion och uppgift huruvida oberoende företag under jämförbara förhållanden skulle ha företagit en sådan liknande transaktion,
- en förteckning av varje känt jämförbart företag som företar transaktioner liknande de kontrollerade transaktionerna (punkt 5.17).

I särskilda internprissättningsfall kan det vara värdefullt att hänvisa till information som har anknytning till varje besläktat företag som är involverat i interntransaktioner med avseende på:

- en översikt av affärsverksamheten,
- en organisationsstruktur,
- ägarförhållandena inom företagsgruppen,
- storleken av försäljningen och det operativa resultatet för de senaste åren som föregick transaktionen,
- omfattningen av företagets interntransaktioner, t.ex. summan av varuförsäljning, tillhandahållande av tjänster, uthyrning av materiella tillgångar, användning och överlåtelse av immateriella tillgångar och räntor på lån (punkt 5.18).

Information om faktorer som har påverkat prissättningen och prissättningsstrategierna för företaget och hela företagsgruppen kan också vara viktig och spegla:

- bestämmandet av ett vinstpåslag på tillverkningskostnaden,
  - bestämmandet av de kostnader som sammanhänger med försäljningsfunktionen och som ska räknas av från försäljningspriset till slutlig konsument när det utländska företaget är en grossist, eller
  - användandet av en integrerad pris- eller kostnadsbidragspolicy för hela företagsgruppen.
- Det är också väsentligt att få en förklaring till valet och tillämpningen av en internprissättningsmetod och dess förenlighet med armlängdsprincipen (punkt 5.19).

Dokumentation om kompenserande transaktioner vid bestämmandet av armlängdspriser är betydelsefull och kan beskriva:

- relevanta fakta,
- de kvalitativa sambanden mellan transaktionerna, och
- omfattningen av de kompenserande transaktionerna.

Löpande dokumentation minimerar användning av eftersyn. Kompensationer kan förekomma när t.ex.:

- säljaren levererar varor till ett lägre pris därför att köparen utför vederlagsfria tjänster åt säljaren, eller
- en högre royalty tas ut för att kompensera ett medvetet bestämt lågt varupris, och
- ett korsvis royaltyfritt licensavtal träffas om utnyttjande av industriell egendom eller teknisk know-how (punkt 5.20).

Andra särskilda förhållanden kan röra affärsstrategier eller arten av affärsverksamhet, exempelvis om företaget strävar efter att:

- vinna insteg på en ny marknad,
- öka marknadsandelar på en befintlig marknad,
- introducera nya produkter på en marknad, eller
- parera ökad konkurrens (punkt 5.21).

Allmänna affärsmässiga betingelser som påverkar företaget kan också vara av vikt och omfatta upplysningar som förklarar:

- den rådande affärsmiljön och förväntade förändringar, samt
- hur förväntade händelser påverkar företagets verksamhet, marknad, konkurrensförhållanden, organisatoriska förhållanden, tekniska framsteg och utländska valutamarknader (punkt 5.22).

Information om utförda funktioner kan vara av värde vid funktionsanalysen (se avsnitt 8.5.3) och avse:

- tillverkning och montering,
- inköp och materialhantering,
- marknadsföring och grossistförsäljning,
- varulagerkontroll och garantiadministration,
- reklam och marknadsaktiviteter,
- frakt- och lagringsfunktioner,
- finansiering och betalningsvillkor,
- utbildning och personal (punkt 5.23).

Antagna risker som ska beaktas vid funktionsanalysen kan inkludera:

- risker för kostnadsförändringar,
- risker för pris- och lagerförändringar,
- risker vid forsknings- och utvecklingsarbete,



- finansiella risker inklusive förändringar i valutakurser och räntenivåer,
- risker förknippade med låne- och betalningsvillkor,
- risker i samband med produktansvar,
- risker vid ägande av tillgångar eller utrustning (punkt 5.24).

Finansiell information kan ha betydelse om det finns behov av att jämföra resultat mellan närstående företag med vilka företaget har interntransaktioner. Sådan information kan bestå av:

- dokument som förklarar resultatet i den utsträckning som är nödvändig för att utvärdera lämpligheten av internprissättningspolicyn inom gruppen, och
- dokument angående kostnader som burits av utländska närstående företag, som t.ex. reklam- eller säljfrämjande kostnader (punkt 5.25).

Viss relevant finansiell information kan finnas hos det utländska närstående företaget. Denna information kan omfatta rapporter om

- tillverkningskostnader,
- forsknings- och utvecklingskostnader, och/eller
- allmänna och administrativa kostnader (punkt 5.26).

Dokument kan vara till hjälp för att visa hur förhandlingar för att bestämma eller revidera internpriser gått till. Dokumenten kan visa förväntad vinst samt sälj- och administrationskostnader som utländska dotterföretag ådragit sig, och som kan avse t.ex.

- personal,
- nedskrivning,
- marknadsföring,
- distribution, eller
- transportkostnader.

Informationen kan förklara hur internpriser har bestämts t.ex. genom att minska dotterföretagens bruttovinst från de beräknade försäljningspriserna till slutliga förbrukare (punkt 5.27).

## 4 En internationell översikt

Enligt regeringsuppdraget ska RSV i första hand studera regelverken i de andra nordiska länderna. För jämförelsens skull har studierna också omfattat ytterligare några stater med vilka Sverige har omfattande handelsförbindelser eller som av andra orsaker bedömts viktiga i det här sammanhanget.

### 4.1 Danmark

*Armlängdsregel:* Armlängdsprincipen regleras i 2 § ligningsloven i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Regeln gäller såväl rent interna som gränsöverskridande transaktioner och omfattar skattskyldiga som har ett fast driftställe utomlands eller om en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person har ett fast driftställe i Danmark.

*Information i deklARATIONEN (upplysningspligt):* År 1998 infördes en skyldighet att lämna uppgifter i en särskild bilaga till deklARATIONEN om omfattningen och karaktären av transaktioner med närstående utländska företag (3 § B skattekontrollloven). De som omfattas är:

- juridiska personer hemmahörande i Danmark som kontrolleras av utländska fysiska eller juridiska personer,
- fysiska eller juridiska personer hemmahörande i Danmark som kontrollerar utländska juridiska personer,
- juridiska personer hemmahörande i Danmark som står i koncernförhållande till en utländsk juridisk person på grund av ägande eller rösträtt.

Nämnda skyldighet gäller också personer som har fast driftställe utomlands eller i Danmark (se korrigeringsregeln ovan).

Kontroll föreligger vid ett direkt eller indirekt ägande som överstiger 50 procent av aktiekapitalet eller vid rösträtt med mer än 50 procent av röstetalet i en annan juridisk person. Vidare medräknas närståendes innehav vid bedömningen av om kontrollrekvisitet är uppfyllt.

Bilagan består av två sidor (se bilaga A) (ej med). Den första innehåller frågor om den skattskyldige, på vilket sätt denne omfattas av den särskilda deklarationsskyldigheten, den huvudsakliga affärsverksamheten, antal utländska närstående företag med vilka det förekommer interntransaktioner samt uppgift huruvida årets totala interntransaktioner överstiger 5 milj. DKK. Om så är fallet ska hela den andra sidan med uppdelning på en resultat- och en balansdel fyllas i. I annat fall ska endast balansdelen ifyllas. Resultatdelen är uppdelad på ett antal transaktionsslag, huvudsakligen varor, tjänster, leasing, immateriella tillgångar, finansiering, tillskott och övrigt som i sin tur är uppdelat på in- och utgående transaktioner. Balansdelen är uppdelad på materiella och immateriella tillgångar, ändring av andelsinnehav i närstående verksamheter, finansiella tillgångar, lån och andra finansieringsformer, likaledes uppdelat på in- och utgående transaktioner. Förekomsten av transaktioner ska besvaras med nej eller ja, och, i det senare fallet, omfattningen därav, inom tre intervall (om det sammanlagda bruttotalet understiger 10 milj. DKK, är mellan 10 och 100 milj. DKK eller överstiger 100 milj. DKK). Uppgifterna ska således avse de sammanlagda transaktionerna inom varje transaktionsslag. Vidare ska anges om närståendetransaktionerna överstiger 25 procent av de totala transaktionerna inom varje transaktionsgrupp.

Uppgifterna i deklarationsbilagan används av den danska skattemyndigheten för att välja ut de skattskyldiga som man anser behöver kontrolleras mer ingående med hänsyn till omfattning och karaktär av interntransaktioner. Kontrollurvalet görs med beaktande av väsentlighet och risk.

*Dokumentation om internpriser:* År 1999 infördes ett uttryckligt krav på dokumentation för att göra det möjligt för skattemyndigheten att värdera om företagens internprissättning överensstämmer med armlängdsprincipen. Skattemyndigheten har lämnat vägledning och anger som ett minimum att företagen måste kunna förklara hur deras internpriser är satta. Dokumentationen ska normalt innehålla

- en beskrivning av verksamheten,
- en beskrivning av närståendetransaktionerna,
- en funktionsanalys,
- en ekonomisk analys,
- en jämförbarhetsanalys,
- val och motivering av valda prissättningsmetoder samt
- skriftliga avtal mellan de koncerngemensamma verksamheterna.

Dokumentationen ska uppdateras löpande. Dessutom kan upplysningar behöva lämnas om överenskommelser om prissättning har träffats med utländska skattemyndigheter. Vidare kan skattemyndigheten begära kompletterande uppgifter om finansiella förhållanden, ändringar eller omförhandlingar av kontraktsvillkor, en förteckning över jämförbara företag med liknande transaktioner och uppgift om storleken av försäljning och operativt resultat under de senaste åren före det aktuella.

*Sanktioner:* Den som inte uppfyller skyldigheten att lämna uppgifter i deklarationen kan träffas av skattetillägg eller böter (5 § 1 och 2 st. skattekontrollöven). Uppgiftsskyldigheten gäller även om det inte förekommit några transaktioner. Om lämnad dokumentation bedöms otillräcklig kan skattemyndigheten skönsmässigt justera taxerade belopp. Detta har bedömts som en märkbar förändring av bevisbördan även om skattemyndigheten fortfarande måste rättfärdiga sina taxeringsbeslut.

## 4.2 Norge

Norska finansdepartementet har påbörjat ett arbete med att implementera OECD:s riktlinjer i norsk rätt. Departementet har gett Skattedirektoratet i uppdrag att undersöka och lämna förslag till vissa huvudämnen, särskilt upplysningsplikt i deklarationen och dokumentations-skyldighet. Skattedirektoratet har under hösten 2002 lämnat förslag till lösningar.

*Armlängdsregel:* Armlängdsprincipen regleras i 13 § skatteloven i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal.

*Information i deklarationen:* I dagsläget ska skattskyldiga lämna uppgifter om inflytande i utländska personer (utenlandsoppgave). Detta gäller de som direkt eller indirekt äger minst 10 procent eller har ett bestämmande inflytande i en person hemmahörande i utlandet. Bestämmande inflytande tolkas extensivt och kan uppkomma på grund av rösträtt, avtal, know how etc. Om personen hör hemma i en lågskattejurisdiktion föreligger informations-skyldighet redan vid ett lägre innehav än 10 procent.

Den information som ska lämnas via utenlandsoppgave är mycket omfattande och innefattar utöver uppgifter om ägarandelar m.m. också uppgifter om varu- och tjänstetransaktioner, kapitaltransaktioner, royalty o.dyl. för varje bolag. Vidare ska vissa uppgifter, såsom omsättning, kostnader, nettovinst, eget kapital m.m. lämnas från det utländska företagets balans- och resultaträkningar.

Skattedirektoratet föreslår i sin rapport till departementet att de företag som omfattas av armlängdsregeln redan i deklarationen ska lämna upplysningar om transaktioner med utländska närstående företag. Uppgifterna ska enligt förslaget bestå av identifikations-uppgifter för varje berört företag, inklusive landkod, ägarandelar i företagen, uppgift om antal utländska närstående företag med vilka internaffärer förekommer, uppgift om slag och omfattning av transaktioner, beskrivning av använda pristestmetoder för de huvudsakliga transaktionerna samt uppgift huruvida överföring har skett utan vederlag.

*Dokumentation om internpriser:* Skattedirektoratet föreslår att regler införs som innebär att företagen ska dokumentera priser och villkor för varje slag av transaktioner i enlighet med armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer. Dokumentationen bör innehålla:

- en beskrivning av den internationella koncern som företaget ingår i,

- en beskrivning av den norska verksamheten,
- en beskrivning av arten och omfattningen av interntransaktioner,
- en ekonomisk analys,
- en funktionsanalys,
- en beskrivning av valda och förkastade metoder för att bestämma internpriser,
- en jämförbarhetsanalys samt
- upplysningar om relevanta händelser efter det att dokumentationen har utarbetats.

Reglerna föreslås gälla även fasta driftställen. I förslaget diskuteras alternativa grader av dokumentationsskyldighet för olika grupper av skattskyldiga.

*Sanktioner:* För det fall föreskrivna uppgifter inte lämnas i deklarationen föreslås möjlighet till skönstaxering och böter. Bristfällig dokumentation kan komma att medföra skönsbeskattning eller förlorad klagorätt.

#### 4.3 Finland

*Armlängdsregel:* Armlängdsprincipen regleras i 31 § förfarandelagen i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal.

*Informations- och dokumentationsskyldighet:* I Finland pågår för närvarande ett samarbete mellan Finansministeriet och Skattestyrelsen i syfte att överväga regler på området. I arbetet följs och studeras utvecklingen i omvärlden.

#### 4.4 Nederländerna

*Armlängdsregel:* Armlängdsprincipen regleras från år 2002 i artikel 8 b § bolagsskattelagen i överensstämmelse med artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Den nya regeln omfattar inte mellanhavanden mellan ett bolag i Nederländerna och ett fast driftställe utomlands. Den skattskyldige kan erhålla förhandsbesked från skattemyndigheten vid tveksamhet huruvida intressegemenskap råder.

*Information i deklarationen:* Inga särskilda krav finns angående information om närstående-transaktioner på deklarationsstadiet. Skattemyndigheten kan emellertid begära tillgång till bokföring och annan relevant dokumentation för att bedöma företagets skattesituation inklusive internprissättningsfrågor.

*Dokumentation om internpriser:* Enligt artikel 8 b punkt 3 bolagsskattelagen gäller från år 2002 att företagens räkenskaper måste innehålla sådana fakta som visar hur internpriserna har bestämts. Utfärdade rekommendationer från 2001 (Transfer Pricing Decree IFZ 2001/295M) anknyter till OECD:s riktlinjer om dokumentation av internpriser som grund för att visa att den metod som valts är armlängdsmässig.

Rekommenderad information enligt nämnda dekret är:

- en beskrivning av gruppens operativa och legala struktur inklusive hemvist,
- en beskrivning av relevanta närståendetransaktioner,
- information om tillämpade affärsstrategier inklusive viktiga antaganden,
- en funktionsanalys,

- en beskrivning av använda pristestmetoder inklusive utnyttjade jämförelsetransaktioner och finansiella data,
- information om avtal med närstående samt information om affärsvillkor.

Hänvisningar till jämförelsetransaktioner görs i anvisningar till lagstiftningen, vilket innebär att tillgång till sådan information är av stor betydelse vid förklaring av prissättningen. Några uttalade krav på att använda databaser för att utröna förhållanden mellan oberoende företag i jämförbara situationer finns emellertid inte.

En strikt tolkning av de nya reglerna innebär att dokumentationen ska upprättas vid tidpunkten för internaffärerna men skattemyndigheten accepterar att de skattskyldiga lämnar dokumentation inom 4 veckor, eller i komplicerade fall senast inom 3 månader, efter begäran.

*Sanktioner:* Avsaknad av eller brister i dokumentationen medför att bevisbördan överförs på den skattskyldige. Skattetillägg kan utgå med mellan 0 –100 procent av inkomstjusteringen beroende på graden av förseelse. Internprissättningsjusteringar leder dock inte särskilt ofta till skattetillägg eftersom sådana fall sällan bedöms som verkligt skatteundandragande.

#### 4.5 Tyskland

*Armlängdsregel:* Reglerna om intressegemenskap återfinns i Aussenssteuergesetz (sektion 1) medan reglerna om inkomstöverföring (förtäckt vinstutdelning) finns i sektion 8 § 3 av Körperschaftsteuergesetz.

*Information i deklarationen:* Inga särskilda krav finns angående information om närstående-transaktioner på deklarationsstadiet. Tyska skattemyndigheter tar i stället in omfattande information om tyska företags transaktioner med utländska närstående företag via särskilda förfrågningar. Om information inte lämnas kan skattemyndigheten presumera att felaktig prissättning beror på närståendeförhållandet och myndigheten kan genom jämförande data justera företagets inkomst.

*Dokumentation om internpriser:* Företagsinterna överenskommelser och relevant bokföringsmaterial måste alltid kunna uppvisas för skattemyndigheten. På senare år har skattemyndigheten försökt att introducera ytterligare krav på löpande (contemporaneous) dokumentation för att bekräfta företagets internprissättning. Bundesfinanzhof har emellertid i ett utslag 2001-10-17 ansett att tyska förfaranderegler inte ger stöd för att kräva en sådan prissättningsdokumentation.

Mot bakgrund av nämnda domstolsutslag har den tyska regeringen i november 2002 lämnat förslag om att införa dokumentationsregler (Abgabeordnung sektion 90 § 3) från och med januari 2003. Reglerna innebär en skyldighet att upprätta löpande dokumentation om företagets transaktioner med utländska närstående parter. Dokumentationskravet innefattar en skyldighet att lämna skriftlig information angående ekonomiska och juridiska förhållanden vilka är relevanta för att bedöma internpriser och affärsvillkor vid transaktioner med närstående. Enligt lagförslaget måste företagen, utöver sin internprissättningspolicy, tillhandahålla uppgifter om jämförelsetransaktioner, vilka exempelvis inhämtats från databanker o.dyl. Sådan dokumentation måste enligt förslaget kunna avlämnas inom 60 dagar efter begäran.

Lagförslaget anger inte uttryckligen vilka dokument som ska upprättas och tillhandahållas utan ger en befogenhet till Bundesministerium der Finanzen att komma med särskilda

föreskrifter angående dokumentationsskyldigheten. Det förväntas att dessa kommande föreskrifter i stora drag kommer att motsvara under år 2000 publicerade utkast till administrativa cirkulär.

Om den skattskyldige inte upprättar dokumentation presumeras det att prissättningen inte har bestämts på armlängdsbasis. I sådana fall kan skattemyndigheten uppskatta inkomsten skönsmässigt (Abgabeordnung sektion 162 § 3).

Om ett tyskt företag tillämpar någon annan metod än de traditionella transaktionsbaserade metoderna ställs högre och mer omfattande krav på prissättningsdokumentationen.

*Sanktioner:* Det tyska lagförslaget innehåller omfattande sanktionsregler (Abgabeordnung sektion 162 § 4). Skattetillägg utgår med 10-20 procent av det justerade inkomstbeloppet om inkomsten uppskattats i överensstämmelse med reglerna i sektion 162 § 3 ovan eller om lämplig dokumentation enligt sektion 90 § 3 inte har företetts i tid. Föreslagna regler går således längre än vad som normalt tillämpas, eftersom beräkningen av tillägget föreslås ske utifrån justerade inkomstbelopp i stället för ökad skatt. Vid avsaknad av eller för sent företedd dokumentation kan skattetillägg utgå med maximalt 2 miljoner €.

#### 4.6 Storbritannien

*Armlängdsregel:* Storbritannien har genom The Finance Act 1998 moderniserat sin internprissättningslagstiftning i samband med att ett nytt självdeklarationssystem införts. Lagstiftningen har anpassats till artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal och riktlinjer. Med kontroll avses normalt ett ägande som uppgår till mer än 50 procent i ett annat närstående företag. Vid verksamhet i form av ett joint venture räcker det med ett ägande om minst 40 procent. Regeln gäller också för transaktioner mellan företag och dess fasta driftställe.

*Information i deklarationen:* Det finns ingen skyldighet att lämna information i deklarationen angående uppgifter om eller transaktioner med utländska närstående företag. Den nya lagstiftningen kräver dock att företag i samband med deklarationsförfarandet särskilt intygar att redovisad inkomst beräknats med beaktande av armlängdsprincipen. Frågan om informationsinhämtning rörande internttransaktioner på deklarationsstadiet kommer att övervägas av den engelska skattemyndigheten (Inland Revenue).

Det kan tilläggas att vissa begränsade uppgifter om närståendetransaktioner, som t.ex. lån mellan företag i intressegemenskap, kan Inland Revenue idag hämta från årsredovisningar som bifogas deklarationen. Dessutom förekommer bokföringsregler som kräver att avvikelser från armlängdsvillkor vid transaktioner med närbesläktade företag redovisas öppet.

*Dokumentation om internpriser:* Företagen har att avgöra vilken dokumentation om internpriser som är skäligen och nödvändig för att bekräfta att armlängdsprincipen följs. Inland Revenue har i interna rekommendationer (Tax Bulletin nr 37 från oktober 1998) utfärdat riktlinjer inom fem dokumentationsområden. I nämnda riktlinjer anges vad myndigheten förväntar sig att företagen ska upprätta och bevara i dokumentationsväg. Ytterligare vägledning har lämnats av Inland Revenue i Tax Bulletin nr 60 från augusti 2002. Av riktlinjerna i TB 37 framgår att redovisningen bör beskriva och identifiera bl.a. följande:

- relevant information över företagets kommersiella och finansiella relationer med närstående företag som faller inom ramen för den nya lagstiftningen,

- arten och villkoren beträffande aktuella närståendetransaktioner (inklusive olika former av kvittningar),
- pristestmetod eller de metoder som använts när priser och affärsvillkor fastställts för transaktioner,
- funktionsanalyser och analyser av jämförelsetransaktioner,
- vilka justeringar som varit nödvändiga för att uppnå armlängdspriser och hur dessa har beräknats,
- affärsvillkor av relevanta kommersiella arrangemang med både närstående och oberoende parter. Sådan dokumentation bör inkludera avtal, budgetar, prognoser och andra dokument som visar hur företaget kommit fram till armlängdsvillkor och priser.

Prissättningsdokumentationen ska finnas tillgänglig senast då självdeklarationen ska avges.

*Sanktioner:* I samband med det nya självdeklarationssystemet för företag har flera typer av sanktioner införts. Om ett företag underlåter att bevara tillfredsställande dokumentation om internpriser kan en sanktionsavgift utgå med 3 000 £. Skattetillägg kan utgå med 100 procent av justerad inkomst vid felaktig prissättning. Inland Revenue har uttalat att om företaget utarbetat lämplig prissättningsdokumentation kan eftergift av skattetillägget medges.

#### 4.7 USA

*Armlängdsregel:* Armlängdsprincipen regleras i Section 482 av Internal Revenue Code – IRC och svarar mot artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Den har sedan 1968 kompletterats med en rad s.k. Treasury Regulations som syftar till att klarlägga hur Section 482 ska tillämpas och hur ett armlängdspris ska beräknas.

*Information i deklarationen:* Genom ”Utlandsblankett 5471” (Transactions Between Controlled Foreign Corporation and Shareholders, form 5471 schedule M) lämnas uppgifter om transaktioner med varje utländskt företag som ägs eller kontrolleras till mer än 50 procent. Blanketten innehåller ett 20-tal olika frågor om bl.a. omfattningen av transaktioner (utgifter/inkomst) inom de vanligaste transaktionsslagen (varor, tjänster, immateriella tillgångar, krediter m.m.).

Form 5472 används för att rapportera transaktioner med ett utländskt subjekt som äger ett amerikanskt till minst 25 procent. Blanketten innehåller identifikationsuppgifter och ett drygt 20-tal frågor huruvida transaktioner förekommit mellan företagen. Vid import av varor till USA jämförs det skattemässiga värdet med aktuellt tullvärde, varvid särskild förklaring ska ges om det skattemässiga värdet överstiger tullvärdet.

*Dokumentation om internpriser:* Kraven på en tillfredsställande dokumentation beskrivs i Section 6662 och kan delas i en primär- och en bakgrundsdokumentation.

I en primär dokumentation ingår sådana dokument som direkt knyter an till hur internpriser har bestämts inom företagsgruppen. Dokumentationen ska upprättas av den skattskyldige innan deklarationen lämnas in och ska kunna läggas fram inom 30 dagar efter det att den amerikanska skattemyndigheten (Internal Revenue Service) begärt att få del av materialet.

Primär dokumentation ska innehålla bl.a. följande:

- en beskrivning av organisationsstrukturen i företagsgruppen som täcker alla parter

det aktuella företaget har transaktioner med,

- verksamhetsöversikt och funktionsanalyser, inklusive analyser av legala och ekonomiska faktorer som påverkat prissättningen,
- specifik dokumentation enligt transfer pricing regulations,
- en beskrivning av metodval och motivering till varför viss metod valts,
- en beskrivning av alternativa metoder och varför dessa förkastats,
- en beskrivning av de interna transaktionerna, inklusive avtal och villkor, samt interna data för att analysera dessa transaktioner,
- en beskrivning av jämförelsetransaktioner eller jämförelseföretag, hur jämförbarheten bedömts och vilka eventuella justeringar som gjorts för att jämförelsetransaktionerna ska kunna användas,
- en beskrivning och förklaring av den ekonomiska analysen och resultatet vid tillämpning av vald metod.

Till den primära dokumentationen hör vidare relevant information som inhämtats efter beskattningsårets utgång men före deklarationens avgivande och som är användbar för att bedöma vald prissättningsmetod och resultatet av denna samt en innehållsförteckning över dokumentationen.

Bakgrundsinformation är all annan underliggande dokumentation som kan understödja den primära dokumentationen (redovisningsdokumentation, avtal, korrespondens m.m.). Sådan information behöver inte ha upprättats då deklarationen lämnades in men ska kunna framläggas inom 30 dagar efter särskild förfrågan från Internal Revenue Service.

*Sanktioner:* Underlåtenhet att lämna blankett 5471 M kan medgöra en avgift på 10 000 \$ för varje utländskt företag som informationsskyldigheten avser. Om underlåtenheten kvarstår efter påminnelse påförs ytterligare avgift, maximalt 50 000 \$.

Internal Revenue Service har uttalat att målsättningen med skattetilläggsreglerna är att uppmuntra de skattskyldiga i sina ansträngningar att dokumentera prissättningen av interntransaktioner. Skattetillägg kan utgå efter 20 eller 40 procent beroende på prisavvikelsens storlek. Skattetillägg kan undvikas om prissättningen med beaktande av vald pristestmetod kan dokumenteras på ett tillfredsställande sätt. I reglerna om skattetillägg lämnas därför omfattande vägledning hur prissättningsdokumentationen kan fullgöras.

#### 4.8 Australien

*Armlängdsregel:* Armlängdsprincipen regleras i Division 13 av Pt III i Income Tax Assessment Act och motsvarar artikel 9 punkt 1 i OECD:s modellavtal. Förutom företag omfattas fysiska personer, partnerships och truster av regelns tillämplighet. Regeln har av Australian Taxation Office (ATO) kompletterats med en rad riktlinjer på olika områden, som pristestmetoder, dokumentation, lånetransaktioner, koncerninterna tjänster, fördelning av inkomst vid fast driftställe, skattetillägg m.m.

*Information i deklarationen:* I en bilaga till självdeklarationen (se bilaga B) (ej med) ska den skattskyldige lämna upplysningar dels om transaktioner med utländska närstående företag (Section A, 2 sidor), dels om investeringar i utländska bolag samt s.k. cfc-bolag och truster (Section B, 2 sidor).



Section A av bilagan innehåller 7 frågor, varav 4 är uppdelade på flera delfrågor som rör typ och omfattning av transaktionerna (varor, tjänster, immateriella tillgångar, krediter och övriga transaktioner). Uppgift ska lämnas om både storleken av intäkter och kostnader inom respektive transaktionsslag. Vidare förekommer frågor huruvida egendom och tjänster överlåtits eller erhållits utan ersättning. Dessutom förekommer frågor om dokumentation och användningen av pristestmetoder. Frågor om omfattningen av närståendetransaktioner tillsammans med frågor om nivån på dokumentationen lär främst användas som urvalsgrund för fördjupad granskning (se bilaga B).

*Dokumentation om internpriser:* ATO har i s.k. taxation rulings (97/20 och 98/11) angivit exempel på sådant material som enligt myndigheten har betydelse vid bedömningar om internpriser, nämligen:

- affärsplaner, strategier, organisationsstruktur, budget,
- prissättningspolicy, marknadsinformation, analyser av produktavkastning, analyser av koncernföretagens avkastning,
- dokument om skäl och bakgrund till varför företaget ingått den koncerninterna transaktionen,
- dokument som visar den skattskyldiges försäljning, operativt resultat samt innehållet i avtal med aktuellt koncernföretag,
- dokument som visar vald pristestmetod och vilka metoder som har förkastats,
- jämförelsetransaktioner som har identifierats, samt
- ekonomiska analyser.

Om dokumentationen har upprättats löpande vid tiden för transaktionernas genomförande medför detta att dokumentationen får större tilltro hos myndigheten.

*Sanktioner:* Skattemyndigheten kan skönsmässigt fastställa inkomsten när man kunnat konstatera att armlängdsregeln inte följts. Skattetillägg kan utgå med 10, 25 eller 50 procent av den ytterligare skatt som är följd av en inkomstjustering. Nivån på skattetillägget beror på skälen till justeringen.

#### 4.9 Sammanfattning

*Information i deklARATIONEN:*

Av studerade länder har Danmark, USA och Australien uttryckliga regler om information i deklARATIONEN. Även i Norge och Storbritannien planeras sådana regler att införas. Gemensamt är att informationen anknyter till transaktioner som företag har med utländska närstående parter och avser i huvudsak transaktionsslagen varor, tjänster, immateriella tillgångar och finansiering.

Detaljer i de olika staternas regelverk skiljer sig emellertid åt på flera sätt. Företag som omfattas av informationsskyldigheten i deklARATIONEN är de som direkt eller indirekt kontrollerar eller kontrolleras av ett närstående utländskt subjekt. I Danmark och Australien föreligger kontroll om ägandet överstiger 50 procent av aktierna eller utövas genom ett röstetal som överstiger 50 procent av rösterna i det närstående företaget. Detsamma gäller i USA med den avvikelser att det räcker med att ett utländskt subjekt äger minst 25 procent i ett amerikanskt. Det norska förslaget anknyter till armlängdsregeln i 13 § skatteloven.

I Danmark och Australien inforas upplysningar om sammanlagda transaktioner med utländska närstående företag medan det i USA önskas specificerad information om varje närstående företag. Detsamma gäller enligt det framlagda förslaget i Norge.

I USA och Australien ska storleken på transaktionerna anges beloppsmässigt inom varje transaktionslag. I Danmark ska i stället kryssmarkering göras inom vissa intervall.

I Danmark och USA tar uppgifterna i deklARATIONEN enbart sikte på närståendetransaktionerna som sådana medan det i Australien och enligt det norska förslaget därjämte ska redovisas pristestmetoder.

I Danmark omfattar uppgiftsskyldigheten i deklARATIONEN även fasta driftställen.

De övriga staterna har inte infört informationsskyldighet i deklARATIONEN men vissa av dem överväger detta.

#### *Dokumentation om internpriser:*

Bland OECD:s medlemsstater har bl.a. Australien, Belgien, Danmark, Frankrike, Italien, Japan, Kanada, Mexico, Nederländerna, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Spanien, Storbritannien, Sydkorea, Tyskland och USA infört uttryckliga krav eller rekommendationer om dokumentation.

Förutom Norge och Finland, som i likhet med Sverige ännu inte infört uttryckliga dokumentationskrav i sin lagstiftning, har samtliga andra studerade stater en generell bestämmelse om dokumentation som innebär att företagen själva avgör vilken dokumentation som behövs i det enskilda fallet. Utländska skattemyndigheter har regelmässigt lämnat vägledning till företagen om vad en dokumentation normalt bör innehålla. Utgångspunkten tycks därvid vara OECD:s riktlinjer men i Danmark, USA och Australien ska t.ex. även prövade men förkastade pristestmetoder redovisas, liksom enligt det norska förslaget. I riktlinjerna anses det inte föreligga något krav på löpande dokumentation vid tiden för transaktionernas genomförande eller vid deklARATIONENS avlämnande (contemporaneous documentation) men Storbritannien och USA kräver detta och Australien uppmuntrar detsamma. I Storbritannien ska företaget i samband med deklARATIONSFÖRFARANDET särskilt intyga att redovisad inkomst överensstämmer med arm-längdsprincipen och att nödvändiga korrigeringar därför har vidtagits. Detta innebär i realiteten att den skattskyldige senast vid deklARATIONSTIDPUNKTEN måste ha upprättat en dokumentation som intygandet grundar sig på.

## **5 Kontakter med företrädare för näringslivet och myndigheter**

Utredningsuppdraget har bedrivits inom en arbetsgrupp och en referensgrupp med företrädare för skatteförvaltningen. RSV har under utredningens gång haft underhandskontakter och samråd med andra enheter och avdelningar inom verket, utländska skattemyndigheter, företag, skattekonstuler samt bransch- och intresseorganisationer.

Danmark har infört en kvalitetssäkringsprocedur för internprissättningsutredningar. För att ett beskattningsbeslut om internprissättning ska vara giltigt, måste de utredningar och revisioner som legat till grund för beslutet och som företagits på lokal nivå, ha godkänts av Central-skattekontoret (Told og Skat - Kontoret for International Selskabsbeskatning) innan prissättningsjusteringar kan vidtas. Kravet på godkännande innebär utöver kvalitetssäkring också

möjligheter för centralmyndigheten att koordinera kontrollverksamheten beträffande internprissättning såväl inom landet som i sin roll som behörig myndighet enligt skatteavtalen vid ömsesidiga överenskommelser om dubbelbeskattning med andra stater.

Ett av Sveriges största företag strävar efter en enhetlig internprissättningsdokumentation inom koncernen baserad på moderbolagets riktlinjer. Den har implementerats under den senaste femårsperioden och används samtidigt som ett verkkningsfullt styrinstrument inom företagsgruppen. Företaget har dock tvingats till vissa avvikelser på grund av lokala förhållanden i länder som Brasilien och Indien. Företaget upplever att dess dokumentation gör det lättare att argumentera med skattemyndigheter i andra länder och att flera ledande industrinationer som USA, Australien, Japan och Frankrike i ökad utsträckning betonar kraven på dokumentation.

Gemensamt för de tillfrågade skattekonslterna, som tillhör fyra av de största revisionsbyråerna i Sverige, är att de uppfattar dokumentation som ett naturligt inslag för internationellt verksamma företag eftersom de ofta möts av sådana krav utomlands. Hos stora företag finns i allmänhet en sådan redovisning och underlag om företagets internaffärer som gör en dokumentation möjlig. Mindre företag känner i allmänhet till vilka interntransaktioner som har genomförts utan att ha särskilda rutiner o.dyl. för att samla sådan information. Information i deklARATIONEN skulle kunna avse frågor huruvida dokumentation finns och om tillämpade priser och villkor överensstämmer med armlängdsprincipen eller frågor som har samband med förekomsten och omfattningen av transaktioner uppdelade på olika transaktionslag som t.ex. varor, tjänster, immateriella tillgångar och krediter. Skattekonslterna framhåller att det i många fall underlättar att få lämna dokumentation på engelska.

RSV har vidare samrått med *Företagarnas Riksorganisation* och *Näringslivets Nämnd för Regelgranskning (NNR)*. Vidare har skriftliga synpunkter erhållits från *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, *Svenska Bankföreningen*, *Stockholms Handelskammare*, *Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)* och *Redovisningskonslterna SRF Servicebyrå AB (SRF)*.

NSD, Svenska Bankföreningen och Stockholms Handelskammare anser att arbetet med en harmonisering inom EU bör avvaktas innan lagstiftning genomförs och att ett modifierat förslag skulle kunna tjäna som underlag för ett svenskt initiativ inom ramen för Joint EU Transfer Pricing Forum. De framhåller att de utökade uppgiftskraven medför ett merarbete och därmed ökade kostnader för företagen och efterlyser en konsekvensanalys för att kunna bedöma om de föreslagna åtgärderna står i rimlig proportion till kontrollbehoven. Vidare ifrågasätts om ett generellt utökat uppgiftslämnande i deklARATIONEN är den lämpligaste formen för att skaffa information som underlag för en fördjupad kontroll genom en revision och anser att informationskravet har en för hög detaljnivå. Dessutom bör informations- och dokumentationsskyldigheten såvitt avser filialer begränsas till dels transaktioner mellan ett utländskt företag och dess svenska filial, dels transaktioner mellan ett svenskt företag och dess filial i s.k. exempt-stater. Förslaget bör konkretiseras när det gäller på vilket underlag eller på vilka grunder sanktionsavgifter kan komma att påföras. Svenska Bankföreningen påpekar att förslaget medför särskilda problem för den finansiella sektorn. SRF motsätter sig att företagen ska behöva lämna ut fullständiga kostnadsstrukturer i form av kalkyler och informera om affärsstrategier, vilket skulle medföra intrång avseende företagets integritet och konkurrensskydd. Vidare anser organisationen att de s.k. 10/24-bolagen (jfr 7 kap. 3 § ÅRL) undantas från dokumentationsskyldighet.

## 6 RSV:s riksplansaktiviteter

I en riktad kontroll vid 2002 års taxering har skattemyndigheterna fått i uppdrag av RSV att utifrån uppgifter i deklARATIONERNA ställa kompletterande frågor om t.ex. förekomsten av prissättningspolicy inom företaget. En fullständig utvärdering av kontrollen har ännu inte gjorts men det allmänna intrycket är att svenska företag som ägs av utländska intressen har en högre grad av insikt i dessa frågor och ett bättre dokumentationsunderlag än motsvarande svenska företag. I dokumentationerna betonas att samarbetet mellan skattemyndigheter i olika länder ökar och att det därför är viktigt att ha en konsekvent policy i hela koncernen.

## 7 Nuvarande regelverk m.m.

### 7.1 Lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter (LSK)

Enligt 3 kap. 5 § LSK ska den som redovisar intäkter i näringsverksamhet lämna de uppgifter som behövs för taxeringen. Uppgifterna kan avse dels intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner, dels tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital, dels justeringar i förhållande till bokföringen samt andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen.

Dotterföretag som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet ska enligt 3 kap. 7 § LSK bl.a. lämna identifikationsuppgifter för moderföretaget och, om moderföretaget i sin tur är ett dotterföretag, identifikationsuppgifter för hela koncernens moderföretag.

Fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag och enskilda näringsidkare ska enligt 3 kap. 23 § LSK lämna uppgift om utgift för ränta, med undantag för dröjsmålsränta, och vissa betalningar för royalty, om betalningarna har tillgodoräknats mottagare i utlandet och utgör utgifter som ska dras av vid inkomsttaxeringen. Uppgiften ska avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land.

Av 19 kap. 2 § LSK framgår att den som är uppgiftsskyldig enligt LSK är skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att han har underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den.

### 7.2 Särskilt om de s.k. riksbanksuppgifterna

Riksbanken för statistik över betalningar till och från utlandet. Den som har utfört en valutatransaktion har hittills varit skyldig att till Riksbanken lämna de uppgifter och visa upp de handlingar beträffande transaktionen som behövts för statistikändamål. Den för vars räkning transaktionen har utförts har i sin tur varit skyldig att till valutaförmedlaren bl.a. lämna identifikationsuppgifter om sig själv och betalningsmottagaren samt ange vad betalningen avsett. Transaktionerna har delats in i ett drygt nittiotal koder avseende olika typer av betalningar, t.ex. varor, tjänster, licenser, löner, transfereringar, direktinvesteringar, lån och räntebetalningar. Riksbankens uppgifter innehåller även information om juridiska personers betalningar och skatteförvaltningen kommer att använda bankens uppgifter för 2002 vid särskilda skattekontroller under 2003.

Riksbanken har från 2003 ersatt sitt rapporteringssystem, det s.k. BOK-systemet, med urvalsbaserade undersökningar. I samband med detta upphörde bankerna med sin löpande rapportering av utlandsbetalningar till Riksbanken. För att säkerställa att skatteförvaltningen får tillgång till motsvarande uppgifter som Riksbanken tidigare inhämtat har kontrolluppgiftsskyldigheten, med verkan från 2004 års taxering, utsträckt till att omfatta betalningar avseende inte bara fysiska personer utan även juridiska personer. Uppgift ska lämnas om direkta och indirekta betalningar som överstiger 100.000 kr eller utgör delbetalningar av samma belopp. Uppgiftsskyldig är den som har förmedlat betalningen och uppgiften ska innehålla upplysning om betalningens belopp, vad betalningen avser, vilket land som betalningen gjorts till eller kommer från, och vid betalning till utlandet, betalningsmottagarens namn (12 kap. 1 § LSK).

Vid utlandsbetalningar som berör juridiska personer ska kontrolluppgifterna tas fram av banker med hjälp av samma system som använts till Riksbankens rapporteringssystem. Betalningarnas ändamål kommer därvid att kunna uppdelas på en mängd olika grupper. Någon möjlighet med nuvarande system att, direkt utan särskild granskning, kunna särskilja betalningar mellan koncernföretag finns inte.

Tillförlitligheten av kontrolluppgiftsmaterialet är erfarenhetsmässigt bäst för de betalningar som lämnar landet eftersom bankernas möjlighet att kontrollera och komplettera underlaget är bättre än för de transaktioner som går i motsatt riktning. Även om möjligheter skulle finnas att i framtiden komplettera systemen så att betalningar mellan närstående företag kan identifieras kan emellertid en sådan förbättring endast påverka informationen vad gäller betalningar från Sverige.

### 7.3 Civilrättslig lagstiftning på redovisningsområdet m.m.

Bokföringslagen (1999:1078), BL, innehåller grundläggande bestämmelser om bl.a. bokföringsskyldighetens innebörd. Ett företag ska bokföra alla affärshändelser och bokslutsposter och se till att det finns verifikationer för alla bokslutsposterna. Av 5 kap. 7 § 1 st. BL framgår att en verifikation ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall ska verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

Årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsbokslut. Lagen innehåller också koncern- och intresseföretagsdefinitioner (1 kap. 4-5 §§ ÅRL). Med företag avses både fysiska och juridiska personer. Moder- och dotterföretag bildar tillsammans en koncern. Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag om företaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen eller äger andelar i denna person kombinerat med någon av tre alternativa grunder som ger företaget ett bestämmande inflytande över den juridiska personen. Om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till företaget. Med betydande inflytande förstås normalt ett innehav på minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person.

Enligt 7 kap. 1-2 §§ ÅRL ska moderföretag upprätta koncernredovisning om inte sådan redovisning ska upprättas av ett överordnat moderföretag och detta företag lyder under lagstiftningen i en EES-stat och omfattas av EG:s direktiv om sammanställd redovisning.

I koncernredovisningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detta gäller även intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret (7 kap. 13 § ÅRL).

För koncernföretagens intressenter finns det ofta ett påtagligt intresse av att kunna ta del av en koncernredovisning. Detta intresse är, enligt prop. 1998/99:135 sid. 316 ff., mindre ju mindre koncernen är. Mindre företag har därför undantagits från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Detta gäller moderföretag om antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har uppgått till högst tio och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till högst 24 milj. kr (7 kap. 3 § ÅRL).

Mot intresset av förenkling har vägts den nytta som koncernredovisningen kan ha för företagets intressenter. Denna nytta ligger främst i den genomlysning av hela koncernen som redovisningen ger. Vad först gäller koncernredovisningens betydelse i informationshänseende kan det konstateras att, om ett företag ingår i en koncern, företagets egen årsredovisning många gånger har ett något begränsat informationsvärde. Den ställning och det resultat som redovisas där beror ofta på förhållanden som är hänförliga till andra koncernföretag. Exempelvis påverkas resultatet av koncerninterna transaktioner, trots att dessa, från koncernens synpunkt, ännu inte är realiserade. Koncernredovisningen ökar möjligheten av att avslöja ekonomiska manipulationer inom koncernen.

Informationsbehovet i detta fall har ansetts tillgodosett genom de tilläggsupplysningar som ska lämnas till årsredovisningen. Upplysningskravet i 5 kap. 7 § ÅRL är utformat så att informationen belyser de områden inom vilka det finns störst risk för missbruk, nämligen koncerninterna transaktioner och resultatet av dessa. Moderföretag och dotterföretag ska ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljning som avser andra koncernföretag. Ett moderföretag som till följd av undantagsbestämmelserna för små koncerner inte upprättar någon koncernredovisning ska i sin årsredovisning lämna upplysning om internvinster på transaktioner inom koncernen. Enligt 8 § ska moderbolag lämna uppgift om andelar i varje dotter- eller intresseföretag. Uppgifterna ska avse företagets kapitalandel i det andra företaget, antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företagets balansräkning, det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital och resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats.

Vidare ska ett företag som är dotterföretag lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller i förekommande fall, personnummer samt säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag (5 kap. 26 § ÅRL).

Redovisningsrådet har utfärdat en rekommendation (nr 23) angående upplysningar om närstående. Rekommendationen ska tillämpas på finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2002. Den överensstämmer i huvudsak med International Accounting Standard (IAS) 24. Med begreppet *närstående* avses företag och fysiska personer som har möjlighet att utöva ett bestämmande eller ett betydande inflytande över ett annat företag när det gäller att fatta finansiella och operativa beslut avseende verksamheten. *Transaktioner*

*mellan närstående* innebär en överföring av resurser eller förpliktelser mellan närstående, oavsett om ersättning utgår eller ej. Information om transaktionerna innehåller därför normalt:

- ungefärlig transaktionsvolym, antingen som en beloppsuppgift eller som en andel av ett totalbelopp,
- fordringar eller skulder angivna till belopp eller som en andel av ett totalbelopp,
- principerna för prissättning.

Rekommendationen ger exempel på situationer som, när det föreligger en närståenderelation, kan föranleda företaget att lämna upplysningar om:

- inköp eller försäljning av varor,
- inköp eller försäljning av fast egendom eller andra tillgångar,
- tillhandahållande eller erhållande av tjänster,
- leasingarrangemang,
- överföring av forskning och utveckling,
- licensavtal,
- finansiering (inklusive lån och kapitaltillskott i form av kontanter eller i natura),
- garantier och säkerheter.

Upplysningar om transaktioner mellan företag inom en koncern behöver inte lämnas i koncernredovisningen. Däremot ska upplysningar om transaktioner med intresseföretag och joint ventures, som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, lämnas eftersom sådana transaktioner inte elimineras. Det är endast ägd andel av eventuella internvinster som elimineras i koncernredovisningen.

Sammanfattningsvis kan sägas att de civilrättsliga redovisningsreglerna ställer omfattande krav på redovisning av transaktioner med närstående. Något krav på en uppdelning av transaktionerna såvitt avser rent nationella och gränsöverskridande finns dock inte.

## **8 Förslag**

### **8.1 Behovet av ny lagstiftning**

Av 14 kap. 19 § IL framgår att en näringsidkare ska iaktta armlängdsprincipen i sitt handlande med utländska närstående företag. Regeln innebär att inkomsten kan korrigeras om den har påverkats negativt av att näringsidkaren har avvikit från marknadsmässiga villkor vid internationella internaffärer. Det finns således i realiteten redan idag en skyldighet för företagen att senast vid deklarationstillfället känna till att de har följt armlängdsprincipen. Detta kan inte ske på annat sätt än genom att företagen fortlöpande sörjer för en sådan dokumentation som gör det möjligt att bilda sig en uppfattning om internpriserna stämmer överens med armlängdsprincipen. Som nämnts i avsnitt 4.6 har vikten härav i Storbritannien lyfts fram genom att företag i samband med deklarationsförfarandet särskilt ska intyga att redovisad inkomst har beräknats med beaktande av armlängdsprincipen.

Även på det civilrättsliga området har redovisningen av internaffärer fått ökad uppmärksamhet. Så har Redovisningsrådet utfärdat en rekommendation (nr 23) med verkan från 2002 och som innebär att utförliga upplysningar om transaktioner mellan närstående ska lämnas. Rekommendationen har sin grund i International Accounting Standard (IAS) 24 och skiljer inte mellan nationella och internationella transaktioner. Då denna skillnad har skattemässig

relevans bör information och dokumentation från den skattskyldige kompletteras i detta hänseende. OECD framhåller att oavsett om skattemyndigheterna har bevisbördan för oriktig prissättning måste det kunna begäras att företagen dokumenterar internpriserna därför att utan lämplig dokumentation kan myndigheterna inte utreda fallen på ett adekvat sätt.

Flera näringslivsorganisationer anser att arbetet med en harmonisering inom EU bör avvaktas innan lagstiftning genomförs. Arbetet inom EU har emellertid nyligen påbörjats och en snar lösning kan inte anses realistisk. En reglering har även betydelse i förhållande till stater utanför EU. För närvarande pågår ett intensivt arbete både inom EU och OECD med att avveckla skadliga inslag i vissa skatteregimer (jfr avsnitt 3.4). En del regimer kommer att fortleva i modifierad form genom att bl.a. anknyta till armlängdsprincipen, varvid behovet av dokumentation förstärks.

Enligt RSV:s uppfattning talar övervägande skäl för att nu införa den lagstiftning som kan anses bäst lämpad för svenska förhållanden. I RSV:s Rapport 2002:2 om oroliga skattebaser framhålls att de svenska reglerna om internprissättning behöver klargöras och att osäkerheten kring detta leder till betydande effektivitetsförluster i samband med skattekontrollen. Samma kritik framförs ofta av företagen som efterlyser tydligare regler och vägledning om vad som förväntas av företagen på utredningsstadiet. Skattebasutredningen (SOU 2002:47) har som en av sina slutsatser rekommenderat att Sverige går samma väg som många andra länder och inför en utökad uppgiftsskyldighet, stramar upp rutinerna samt anpassar dem till rådande internationella principer. Med en genomförd nationell lagstiftning är det lättare att på ett trovärdigt sätt driva frågan om en internationell standard på området där den svenska modellen kan tjäna som förebild. Detta ger även Sverige möjlighet att så småningom kunna bidra med erfarenheter av den egna lagstiftningen och därmed delta i samarbetet på ett mer konstruktivt sätt. Det allmänna intrycket från den riktade kontroll som omnämnts i avsnitt 6 är att utlandsägda svenska företag generellt sett är mer förtrogna med dokumentation som anknyter till internprissättning än svenskbaserade företag. Det är angeläget att medvetenheten hos samtliga berörda företag ökar och att kvalitén på dokumentationen blir mer enhetlig.

Armlängdsprincipen har till yttersta syfte att säkerställa att rätt skatt betalas i rätt land samtidigt som företagen ska skyddas från att bli dubbelbeskattade. Dokumentation är ett hjälpmedel för både företagen och skattemyndigheterna att bedöma om prissättningen mellan närstående företag är skattemässigt korrekt och att fördelningen av skatteunderlaget mellan länderna därmed blir så riktig som möjligt. Utvecklingen under senare tid har inneburit att allt fler länder har reglerat området. Inom Norden har t.ex. Danmark redan infört uttryckliga regler medan Norge och Finland är på väg att göra detsamma. Det finns en uppenbar risk att ett land som inte ställer motsvarande formella krav har svårare att hävda sina skatteintressen och t.o.m. kritiseras för att bedriva skadlig skattekonkurrens. En effekt av en anpassning av regelsystemet till utvecklingen i omvärlden är att risken för internationell dubbelbeskattning minskar och att Sverige mer aktivt kan delta i ett effektivt samarbete och informationsutbyte med andra länder. Koncernföretag som har drabbats av en faktisk dubbelbeskattning kan, enligt skatteavtalen, hos behörig myndighet påkalla att överenskommelse träffas med annan stat för att lösa tvisten. Det finns emellertid ingen garanti för att staterna kommer fram till en lösning i det enskilda fallet men det ligger i sakens natur att staterna har lättare att nå en överenskommelse med en väl underbyggd dokumentation. Detsamma är fallet vid konfliktlösning enligt EU:s konvention om skiljedomsförfarande vid internprissättning (90/436/EEC). I flera länder finns ett förfarande att på förhand få ett godkännande av tillämplig prissättning, s.k. Advance Pricing Arrangements. I ett framtida perspektiv ställer ett sådant godkännande-förfarande stora krav på vederhäftig dokumentation.



## 8.2 Kretsen av skattskyldiga

Det kan tyckas ligga nära till hands att anknyta till det närståendebegrepp som återfinns i korrigeringsregeln. Regeln omfattar näringsidkare som befinner sig i sådan ekonomisk intressegemenskap med utländsk part som avses i 14 kap. 20 § IL. Som framhållits i avsnitt 3.2 lämnar lagregeln inte något bestämt besked om när ekonomisk intressegemenskap föreligger. En felprissättning kan vara ett tecken på ekonomisk intressegemenskap men detta får utvärderas under utredningen. Kretsen av de som omfattas av uppgiftsskyldigheten måste dock vara känd på förhand. Skattemyndigheten måste t.ex. kunna besvara en fråga om ett företag omfattas av en utvidgad uppgiftsskyldighet redan innan en transaktion har genomförts. RSV anser det därför vara mindre lämpligt att knyta informations- och dokumentationskrav till begreppet ekonomisk intressegemenskap i korrigeringsregeln. Som nämnts i avsnitt 4.4 finns det i Nederländerna möjlighet att hos skattemyndigheten begära förhandsbesked huruvida intressegemenskap mellan två parter föreligger.

Det bör dock eftersträvas att samma krets av skattskyldiga träffas av såväl informations- som dokumentationsskyldighet för att undvika tillämpningssvårigheter. Det är också väsentligt att ungefär samma krets av skattskyldiga omfattas av reglerna mellan åren eftersom dokumentationen bör vara kontinuerlig.

En möjlighet som står till buds är att knyta an till de definitioner om koncern- och intresseföretag som finns i 1 kap. 4-5 §§ ÅRL. Dessa omfattar visserligen inte svenska företag som ägs av utländska företag men kretsen uppgiftsskyldiga skulle kunna kompletteras i det avseendet. RSV anser att undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning inte ska påverka den nu föreslagna uppgiftsskyldigheten. Mindre företag omfattas också av reglerna om tilläggsupplysningar och det får därför anses föreligga behov av uppgifter även från dessa företag. Enligt Företagarnas Riksorganisations bedömning är dock högst 500 av organisationens 54.000 medlemmar att anse som internationellt verksamma.

Vidare uppkommer frågan vilket inflytande ett företag ska ha i ett annat för att anses närstående. Redan ett innehav om 20 procent i ett intresseföretag anses ge ett betydande inflytande i ett annat företag. Internprissättning är i huvudsak inriktat på koncerntransaktioner och RSV anser det därför lämpligt att knyta informations- och dokumentationsskyldighet till att ett bestämmande inflytande i en annan person föreligger.

RSV föreslår att i Sverige skattskyldiga fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt genom andra juridiska personer innehar mer än 50 procent av kapitalet eller kontrollerar mer än 50 procent av rösterna i en utländsk juridisk person ska omfattas av den föreslagna informations- och dokumentationsskyldigheten. Detsamma gäller juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare, dvs ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk person. Vid bedömningen av om en person har ett bestämmande inflytande i en utländsk juridisk person bör även andelar som innehas av personer i intressegemenskap med denne medräknas (jfr ett inom Finansdepartementet bearbetat förslag till 39 a kap. 3 § IL). Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag bör likställas med ett direkt innehav.

Även i det omvända förhållandet bör en här i landet skattskyldig juridisk person som ägs eller kontrolleras av en utländsk fysisk eller juridisk person omfattas av de föreslagna reglerna.

Det bör framhållas att den omständigheten att ett företag som omfattas av 14 kap. 19 § IL men som på grund av ett lägre andels- eller rösträttsinnehav faller utanför de nu föreslagna reglerna inte fritar företaget från att medverka i en av skattemyndigheten aktualiserad utredning om företagets prissättning.

### 8.3 Information i deklarationen

RSV anser att den kontrollinformation som kan tas fram med hjälp av kontrolluppgifter rörande utlandsbetalningar (se avsnitt 7.2) är av värde vid granskning och revision av ett enskilt företag. Att basera urvalsförfarandet för kontroll av internprissättning på information från dessa uppgifter är dock inte möjligt eftersom betalningar till närstående företag inte särskiljs. Uppgifterna rörande betalningar från utlandet är dessutom inte av samma kvalitet som de till utlandet. RSV anser att det informationsbehov som föreligger vid urval inför granskning av företagets internprissättning måste tillgodoses på annat sätt.

Information i en deklaration används i första hand av skattemyndigheterna för att åsätta en så riktig taxering som möjligt. Informationen kan även ge skattemyndigheterna ett underlag för att bedöma vilka företag eller företeeser som kan behöva granskas närmare. Enligt OECD:s riktlinjer bör information på detta stadium begränsas så att skattemyndigheten kan göra ett granskningsvärt urval. Med en sådan utgångspunkt är det därför väsentligt att den information som lämnas i samband med deklarationsförfarandet blir ett så meningsfullt och träffsäkert urvalsinstrument som möjligt för skattemyndigheterna.

Det kan diskuteras hur omfattande en uppgiftsskyldighet bör vara på deklarationsstadiet. Det merarbete som en sådan skyldighet medför för företagen måste balanseras mot det behov som skattemyndigheterna kan ha av informationen. Den uppgift som i den särskilda självdeklarationen ska lämnas om ekonomisk intressegemenskap med en utländsk juridisk person ger i och för sig skattemyndigheterna en möjlighet att selektera de internationella företagen från de som enbart bedriver inhemsk verksamhet. Då de internationella företagen uppgår till ca 15.000 kan en sådan isolerad uppgift knappast ge skattemyndigheterna ett tillräckligt underlag för att göra ett granskningsvärt urval av utlandsrelaterade spörsmål. Det har också visat sig i den riktade kontrollen (se avsnitt 6) att skattemyndigheterna har behövt komplettera uppgifterna i deklarationen med andra frågor av grundläggande karaktär. Uppgiften om ekonomisk intressegemenskap skulle möjligen kunna kompletteras med frågor huruvida dokumentation om internpriser föreligger och om företagets prissättning stämmer överens med armlängdsprincipen. Då dessa ämnen föreslås bli (se avsnitt 8.4) respektive redan är lagreglerade (14 kap. 19 § IL) förefaller svaren på sådana frågor inte ge någon nämnvärd information. Det kan dock tänkas att sådana frågor kan tjäna som upplysning om vad den skattskyldige bör iaktta och därmed ha ett pedagogiskt värde men detta får i sammanhanget anses tämligen begränsat.

Av den komparativa länderöversikten framgår att Danmark, USA och Australien har infört en skyldighet att lämna information i deklarationen och att den avser transaktioner mellan närstående företag. Även andra länder som Norge och Storbritannien överväger att införa regler om informationsskyldighet i deklarationen. Enligt RSV:s mening bör information i deklarationen inriktas på förekomsten av transaktioner mellan berörda närstående företag. Nuvarande uppgiftsskyldighet för fåmansföretag m.fl. i 3 kap. 23 § LSK bör i tillämpliga delar integreras med förslaget vid den kommande utformningen. En beskrivning av transaktioner mellan företagen är i själva verket en central del av den dokumentation om internpriser som företag bör upprätta.

Gemensamt för de tre länder i studien som infört uppgiftsskyldighet i deklarationen är att frågorna om internpriser är relativt ingående. I USA ska uppgifterna dessutom vara fördelade på vart och ett av de närstående företagen. Uppgifter i deklarationen bör emellertid inte syfta till alltför hög precision. Det torde för övrigt vara förknippat med stora svårigheter att i ett deklarationsformulär få in en heltäckande information om alla slags transaktioner och företeelser som förekommer mellan internationellt verksamma företag i intressegemenskap. Risken för att skattskyldiga missförstår komplicerade frågor och därmed lämnar vilseledande information får inte underskattas.

Enligt RSV:s mening bör uppgifter om transaktioner med närstående företag begränsas till vissa avgränsade och vanligen förekommande transaktionslag. Det får därvid anses lämpligt att dela upp transaktionerna på de transaktionslag som traditionellt har beskrivits i OECD:s arbeten, nämligen, varor, tjänster, immateriella tillgångar, finansiella transaktioner och övriga transaktioner. Underlaget för att besvara sådana uppgifter bör finnas tillgängligt hos företagen. Uppgifterna bildar samtidigt basen i den dokumentation om internpriser som företagen senare kan avkrävas av skattemyndigheten. De ger samtidigt skattemyndigheterna ett urvalsinstrument för att bedöma vilka företag och vilka företeelser som kan behöva granskas närmare.

Vidare har Danmark och Australien olika modeller för att införa uppgift om omfattningen av interntransaktionerna. I Danmark ska företagen ange den beloppsmässiga omfattningen av transaktionerna inom vissa intervall medan det i Australien krävs uppgift om inkomsternas och utgifternas faktiska storlek. Enligt RSV:s uppfattning är kännedom om omfattningen av transaktionerna ett väsentligt inslag i kontrollverksamheten. Den i Australien tillämpade metoden med beloppsmässigt angivna tal är därvid att föredra. Beloppen bör anges i tusental kr.

RSV föreslår sammanfattningsvis att företag i deklarationen ska lämna uppgift om förekomsten av närståendetransaktioner med utländsk part under året inom transaktionslagen varor, tjänster, immateriella tillgångar, lån och övriga transaktioner. Uppgifterna bör inhämtas genom en fråga som ska besvaras med ”ja” eller ”nej”. Vid ”ja” bör beloppsuppgifter lämnas för varje transaktionslag. Detta kan ske antingen genom uppgifter om de sammanlagda inkomsterna och utgifterna eller genom att ange periodiserade belopp, dvs. de sammanlagda intäkterna och kostnaderna. Vid kontakter med näringslivet förordas det senare alternativet därför att sådana uppgifter kan föras över från företagets redovisning direkt till deklarationsformuläret. RSV föreslår en sådan lösning. Vidare bör antalet närstående utländska företag som det förekommit transaktioner med anges. Överföringar utan vederlag bör särredovisas ([se bilaga C version A](#)).

Om det skulle förenkla hanteringen kan ett alternativ vara att, i likhet med den danska modellen, låta redovisningen ske inom olika beloppsmässiga intervall. En sådan indelning kan t.ex. ske i tre intervall, förslagsvis 0-10 milj. kr, 10-50 milj. kr och över 50 milj. kr ([se bilaga C version B](#)).

Företagen bör således på deklarationsstadiet redovisa omfattningen av sina transaktioner med utländska närstående företag i aggregerad form fördelat på nedanstående transaktionslag. För vissa typer av branscher, t.ex. finansiella företag som banker och försäkringsföretag, kan de generella frågorna behöva anpassas till de specifika förhållanden som råder i sådana branscher.

Då 5 kap. 7 § ÅRL inte skiljer mellan inhemska och gränsöverskridande koncerntransaktioner bör företagen anpassa sina ekonomisystem så att det genom t.ex. underkonton är möjligt att direkt utläsa storleken av det senare slaget av transaktioner.

#### 8.3.1 Varor

Detta transaktionsslag avser i första hand köp och försäljning av varor som redovisas som omsättningstillgångar. Tjänster i form av garantier och service som utförs i samband med varutransaktioner bör också värdemässigt hänföras till transaktionsslaget varor.

#### 8.3.2 Tjänster

Under denna rubrik rapporteras samtliga koncerninterna tjänstetransaktioner som företaget mottagit eller lämnat oberoende av om tjänsten till sin karaktär är av koncerngemensamt slag eller av mer kommersiell natur. Transaktioner i form av tjänster som utförs i samband med varutransaktioner hänförs dock till transaktionsslaget varor.

#### 8.3.3 Immateriella tillgångar

De transaktioner som förekommer beträffande immateriella tillgångar kan delas in i överlåtelse och upplåtelser. Transaktioner som innefattar inköp eller försäljning av immateriella tillgångar rapporteras under rubriken Övrigt. Ett alternativ till att avyttra en immateriell tillgång är att upplåta den till ett annat företag genom en licens. Som ersättning för upplåtelsen betingar sig licensgivaren ofta en periodisk avgift, en s.k. royalty. Denna utgår normalt i förhållande till utnyttjandegraden av den immateriella tillgången. Sådana betalningar hör hemma i detta transaktionsslag.

#### 8.3.4 Finansiella transaktioner

Inom detta transaktionsslag inryms bl.a. lån, varmed avses lånetransaktioner i vid bemärkelse. Alla transaktioner som innefattar ett skuld- eller fordringsförhållande har uppkommit redovisas här oberoende av om skriftliga avtal föreligger eller ej. Om lån har lämnats eller erhållits utan att ränta har utgått ska särskilda upplysningar lämnas beträffande ett sådant förhållande. För den finansiella sektorn bör särskilda anvisningar lämnas om vilka transaktioner som informationen ska gälla.

#### 8.3.4 Övrigt

Under denna rubrik hänförs övriga transaktioner som inte passar in under något av ovanstående transaktionsslag. Detta gäller anskaffningar och överlåtelse av olika typer av anläggningstillgångar, t.ex. inventarier och fastigheter. Olika typer av bidrag, t.ex. marknadsföringsbidrag och stöd till eller från annat koncernföretag, bör även rapporteras under denna rubrik. Slutligen räknas köp och försäljning av immateriella tillgångar hit.

### 8.4 Dokumentation om internpriser

Armlängdsprincipen ska enligt 14 kap. 19 § IL genomsyra prissättningen vid internaffärer i internationella förhållanden. I förarbetena till den ändring av lagstiftningen som företogs år

1965 erinras företagen om skyldigheten att bistå skattemyndigheten med den information som erfordras under utredningsstadiet (prop. 1965:126 sid. 60). Även om företag i stor utsträckning försöker följa armlängdsprincipen har det dock saknats närmare vägledning om formerna för tillvägagångssättet. I denna del får OECD:s arbeten anses ha spelat en stor roll som ett värdefullt komplement till den svenska korrigeringsregeln. Det finns dock anledning att i lagstiftningen uppmärksamma området för att underlätta för företagen att medverka till att armlängdsprincipen upprätthålls.

De flesta ledande industrinationer har infört eller är i färd med att införa en skyldighet för företagen att dokumentera sina internpriser. Det är således RSV:s uppfattning att även Sverige bör införa uttryckliga krav på dokumentation om internpriser för internationellt verksamma företag. I likhet med företagens redovisning av de löpande affärshändelserna i verksamheten är det angeläget att även underlaget för interntransaktioner tas fram på ett så tidigt stadium som möjligt. En tidigareläggning av insatserna hos företagen kompenseras delvis av att mindre resurser behöver läggas på att i efterhand behöva rekonstruera tidigare händelseförlopp. Detta borde sammantaget leda till tids- och effektivitetsvinster för samtliga parter. Dokumentation om gränsöverskridande internaffärer bör således ske fortlöpande under verksamhetsåret så att den föreligger vid deklarationstillfället. Det bör framgå att det av en sådan dokumentation ska vara möjligt att göra en bedömning av huruvida armlängdsprincipen har följts. Det ligger i sakens natur att dokumentationen måste anpassas till förhållandena i det enskilda fallet. För små och medelstora företag kan dokumentationen begränsas till de typiskt sett fåtaliga transaktioner som genomförs medan ett större företag med omfattande och komplicerade transaktioner får räkna med en motsvarande grad av dokumentation. Lämnade uppgifter är tillförsäkrade skydd enligt 9 kap. 1-3 §§ sekretesslagen (1980:100). Något formkrav för hur dokumentationen ska utformas bör därför inte uppställas. Det får ankomma på RSV att lämna närmare vägledning om hur en dokumentation bör vara uppbyggd i olika situationer. En sådan teknik synes vara den förhärskande även utomlands. Generella normer i lagstiftningen kompletteras med utfyllande anvisningar av respektive staters finansministerier eller skatteförvaltningar.

Enligt OECD:s riktlinjer bör en dokumentation innehålla en beskrivning av berörda företag, deras verksamhet och internaffärer samt grunden för hur transaktionerna är prissatta. Detta är naturliga komponenter som behövs för att företaget ska kunna nå fram till ett korrekt armlängdspris. En dokumentation bör, enligt RSV, normalt innehålla följande punkter:

- \* Beskrivning av organisationen och verksamheten
- \* Beskrivning av de koncerninterna transaktionerna
- \* Funktionsanalys
- \* Ekonomisk analys
- \* Jämförbarhetsanalys
- \* Val av prissättningsmetod och motiven för valet

#### 8.4.1 Beskrivning av organisationen och verksamheten

Utgångspunkten för dokumentationen bör vara en beskrivning av organisationen i såväl juridiskt som operationellt hänseende. Genom upplysningar om koncernens legala struktur klarläggs företagets ägarkrets och om företaget kontrollerar eller är kontrollerat av företagsgruppens övriga enheter. Avsikten med en operationell beskrivning av verksamheten är att redovisa hur företaget och företagsgruppen har organiserat sin verksamhet samt vilka marknader som företaget är verksamt på. Företaget bör redogöra för sina aktiviteter och produkter samt belysa konkurrensmässiga aspekter på den marknad som det är verksamt på.

Av beskrivningen bör verksamhetens historia framgå, så att det kan konstateras om det rör sig om en ny, expanderande eller väletablerad verksamhet.

#### 8.4.2 Beskrivning av arten och omfattningen av närståendetransaktionerna

Företaget bör vidare redogöra för hur produkter eller tjänster kanaliseras mellan närstående företag. Beskrivningen ska vara av sådan karaktär att den kan läggas till grund för en värdering av om priser och villkor är fastställda i överensstämmelse med armlängdsprincipen. I detta sammanhang bör de avtalsmässiga förhållandena mellan parterna beskrivas. Förekommer muntliga avtal bör dessa dokumenteras. Eventuella ändringar i de affärsmässiga förhållandena eller omförhandlingar av etablerade ordningar bör också beskrivas. Har företaget transaktioner av samma slag med oberoende parter, s.k. interna jämförelsetransaktioner, bör företaget redogöra för dem.

##### - Varor

Armlängdspriset på varor är per definition det som gäller mellan oberoende köpare och säljare. För att en försäljning av varor mellan oberoende parter ska kunna användas som en jämförelsetransaktion i förhållande till en närståendetransaktion krävs att den förstnämnda är representativ. Hänsyn måste tas till faktorer som t.ex. generella affärs- och branschförhållanden, verksamhetsslag, geografiskt skilda marknader, kvantitets- och kvalitetskillnader hos produkterna, marknadsled, tidsperiod, teknologiska framsteg, olika kontraktsvillkor som kredittid, valuta o. dyl. Det är inte nödvändigt att dokumentera alla enskilda transaktioner utan hellre visa hur företaget i generella termer har kommit fram till varupriset, vilka påslag som tillämpats i varje led, hur kalkylen ser ut, vilken metod som har använts för att fastställa internpriset och varför just den metoden har valts. Vidare kan det vara nödvändigt med information om affärsstrategier och speciella omständigheter som påverkat priset.

##### - Tjänster

Företagsgemensamma tjänster utförs ofta hos moderföretaget eller hos någon tjänstproducerande enhet inom gruppen. De frågor som uppkommer är om en tjänst utförts, nytta erhållits och om tjänsten är rätt prissatt. Vid direkt betalning för en individuell tjänst utgör fakturan underlag för en värdering om använd tid och utlägg. I de fall tjänsterna är omfattande kan en indirekt metod tillåtas. En sådan bygger på en fördelning av kostnaderna efter fördelningsnycklar som omsättning, antal anställda etc. Även om det är oundvikligt att tillämpningen av en indirekt metod blir i viss mån schablonmässig måste det finnas en dokumentation som bekräftar att metoden har tillämpats på ett rättvisande sätt. Som dokumentation bör åtminstone företas en beskrivning av vilka tjänster som utförts, vilken fördelningsnyckel som använts och varför, kostnadsunderlaget vid fördelningen och uppgift om eventuellt vinstpåslag. Vidare bör framgå att mottagande företag har haft en rimlig förutsebar nytta av tjänsten som en oberoende kontrahent hade varit villig att betala för.

Vid skatteutredningar uppkommer ofta fråga huruvida företaget har lämnat ett tillräckligt underlag för att visa att kostnadsfördelningen är rimlig. Vid en utredning framkom att ett svenskt företag, som ingick i en utländsk företagsgrupp, erhöll ett stort antal koncerninterna tjänster från ett systerbolag i Schweiz. Det svenska företaget försålde blott en tiondel av koncernens totala produktsortiment på den svenska marknaden. Skattemyndigheten begärde information från bolaget om hur systerbolagets totala kostnader fördelade sig på produktgrupper. Koncernföretagen bokförde emellertid kostnaderna avdelningsvis per kostnadslag

och inte specificerade på olika produktgrupper. Länsrätten i Stockholms län anknöt till uttalanden i 1979 års OECD-rapport om vilka bevis som bör företas och ansåg att bolaget visserligen hade visat vilken fördelningsprocent som hade använts men inte varför just den aktuella procentsatsen valts. Inte heller hade bolaget visat vilka tjänster bolaget rent faktiskt hade utnyttjat eller, om de funnits tillgängliga, kunde ha varit till nytta för bolaget. Kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten (Kammarrätten i Stockholm dom 2001-10-22, mål nr 5852 och 5854-2000).

I samband med utredningar erfordras ibland uppgifter som innehas av den utländska part med vilken transaktionen genomförts och som uppges vara oåtkomliga för svenska företag. Även om skattemyndigheten genom skatteavtal etc. har möjlighet att inhämta sådan information från det andra landet kan det ifrågasättas om dokumentationen är fullständig i avsaknad av sådana uppgifter.

Det är i vart fall angeläget att i ett dokumentationskrav så långt det är möjligt konkretisera och tydliggöra vilken typ av dokumentation som efterfrågas av skattemyndigheten vid tillämpning av en indirekt metod.

#### - Immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar kan ha betydande värden som inte ens behöver framgå av bokföringen. Transaktionsslaget är ofta mycket svårbedömt vilket bl.a. beror på att det kan vara vanskligt att sätta sig in i vad tillgången egentligen innebär. Ett annat skäl är att det sällan går att relatera värdet av tillgången till kostnaderna för att utveckla densamma. Kännetecknande för sådana tillgångar är också den betydande risk som är förknippad med t.ex. utvecklandet och etablerandet av tillgången. Det är därför naturligt att det krävs en annan typ av dokumentation kring detta transaktionsslag. Bestämning av royalty- och licenssatser beror t.ex. på graden av utvecklingsarbete, huruvida ensamrätt föreligger till egendomen, möjligheten till vidareupplåtelse, rätt eller skyldighet att vidmakthålla och vidareutveckla en rättighet m.m.

#### 8.4.3 Funktionsanalys

Nästa fas är att utarbeta en funktionsanalys. Beskrivningen bör klarlägga de faktiska funktionerna, riskerna och den resursinsats som har samband med de huvudsakliga kontrollerade transaktionerna. Analysen innebär att upplysningar ska tas fram och systematiseras om de funktioner som företagsgruppens olika enheter företar. Till analysen hör också de ekonomiska risker som företaget har tagit på sig samt en redogörelse för de immateriella tillgångar som används eller håller på att utvecklas i verksamheten. Syftet är att skapa en grund för att identifiera och bedöma jämförbara transaktioner och verksamheter. Om förändringar av funktioner och risktagande har skett under den senaste tvåårsperioden bör dessa beskrivas och förklaras.

#### 8.4.4 Ekonomisk analys

För att bedöma det resultat som härrör från koncerninterna transaktioner bör det därefter företas en analys av de enskilda företagens ekonomiska förhållanden. Analysen görs med utgångspunkt i transaktionerna och hänförs till de enskilda produkterna eller tjänsterna och om detta inte är möjligt, till produktgrupperna respektive tjänstetyperna. På detta stadium beräknas nyckeltal som senare används i jämförbarhetsanalysen. En sådan analys bör omfatta en genomgång av budgetberäkningar av intäkter och kostnader för de enskilda företagen. Vidare bör historiska data tas fram med bl.a. uppnådda resultat rörande de olika transaktionerna för de berörda företagen. Både för- och efterkalkyler över intäkter och kostnader

rörande varor, tjänster, immateriella tillgångar m.m. som företaget anskaffar från eller tillhandahåller närstående parter bör också analyseras. Den ekonomiska analysen hänger för övrigt starkt samman med funktionsanalysen. Alla funktioner och risker avspeglar sig i företagets kostnadsbild.

#### 8.4.5 Jämförbarhetsanalys

Jämförbarhetsanalysen går ut på att söka efter ekonomiska upplysningar om jämförbara transaktioner och verksamheter. Finns s.k. interna jämförelsetransaktioner bör dessa i första hand utnyttjas. De utvalda ekonomiska upplysningarna kommer som regel att vara spridda inom ett intervall inom vilket armlängdspriset kan tänkas inrymmas. Vid sökningen kan upplysningar från statistik, tidskrifter, internet och olika databaser inhämtas och likaledes omfatta transaktioner som genomförs mellan koncerninterna och oberoende företag samt avkastningsnivåer inom olika branscher m.m. Föreligger inte full jämförbarhet mellan granskade transaktioner och påträffade jämförelsetransaktioner kan justeringar behöva vidtas.

#### 8.4.6 Val av prissättningsmetod

OECD:s riktlinjer för internprissättning innehåller en rad prissättningsmetoder som kan användas vid fastställelse av interna priser för varor, tjänster och immateriella tillgångar. Företagen bör normalt tillämpa någon av de traditionella transaktionsbaserade metoderna (marknadprismetoden, kostnadsplusmetoden eller återförsäljningsprismetoden), men riktlinjerna anvisar även s.k. vinstmetoder (vinstfördelnings- och nettomarginalmetoden) att användas som en sista utväg. Utgångspunkten är de enskilda företagets egen värdering av vilken metod som är mest lämplig mot bakgrund av verksamheten och förhållandena i övrigt. Vid verksamheter med transaktioner som omfattar ett stort antal produkter eller tjänster torde fokus riktas på prissättningsmetoderna för varje varuslag respektive tjänsteslag i stället för de enskilda produkterna. Eftersom de transaktionsbaserade metoderna i första hand ska tillämpas enligt OECD:s riktlinjer finns ett utrymme att tillåta vissa justeringar av jämförelsetransaktioner innan övriga pristestmetoder kommer till användning.

### 8.5 Fasta driftställen

I flera av de studerade länderna (Danmark, Storbritannien, USA och Australien) gäller dokumentationsskyldigheten även affärsförhållanden mellan ett företags huvudkontor och dess fasta driftställe (filial) i skilda länder. I Sverige anses armlängdsprincipen gälla dessa förhållanden på grund av allmänna skatterättsliga principer men utan uttryckligt lagstöd (prop. 1955:87 sid. 64).

I kommentaren till artikel 7 punkt 2 i OECD:s modellavtal hänvisas, vid beräkning av inkomst hänförlig till ett fast driftställe, till armlängdsprincipen i artikel 9 i avtalet. För närvarande pågår ett arbete inom OECD med att undersöka hur långt armlängdsprincipen kan tillämpas såvitt avser fasta driftställen.

EG-domstolen har i ett antal uppmärksammade förhandsavgöranden, bl.a. *Avoir fiscal - 270/83, Compagnie de Saint-Gobain - C-307/97*, uttalat att företag inte ska negativt särbehandlas på grund av den organisationsform de har valt för sin affärsverksamhet. Domstolens synsätt leder till att medlemsstaterna i ökad utsträckning måste likabehandla verk-



samhet som bedrivs i olika organisatoriska former. Det är därför naturligt att ha samma dokumentationskrav oberoende av verksamhetsform.

Det kan ifrågasättas om uppdraget enbart rör transaktioner mellan internationella företag och inte mellanhavanden inom ett och samma företag. Verket finner det dock principiellt riktigt att en utökad uppgiftsskyldighet i deklarationen och formaliserade dokumentationskrav även omfattar mellanhavanden mellan huvudkontor och deras fasta driftställen. Detta möjliggör en riktig resultatfördelning till de olika delarna av företaget. RSV föreslår därför att detta genomförs.

## 8.6 Förvaring

I 19 kap. 2 § LSK sägs att den som är uppgiftsskyldig enligt LSK är skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att han har det underlag som behövs för att fullgöra skyldigheten och för kontroll av den.

7 kap. BL innehåller regler för arkivering av räkenskapsinformation m.m. Under rubriken ”*Tid och plats för förvaring*” anges i 7 kap. 2 § BL att dokument m.m. som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara beständiga och lätt åtkomliga. De ska bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

RSV anser att motsvarande förvaringskrav antingen enligt LSK eller BL bör råda för den dokumentation som företagen ska upprätta.

## 8.7 Sanktioner

Med regler om dokumentation kommer utredningar om internpriser att stramas upp och effektiviseras. Detta leder till effektivitetsvinster både för företagen och för skattemyndigheterna. Dokumentationen kan även förväntas nansera bevisbördans placering i internprissättnings-sammanhang. Skattemyndigheten har visserligen den primära bevisbördan för att ett felpris föreligger men kommer genom uttryckliga krav på medverkan från företagets sida att lättare kunna ta ställning till om armlängdsprincipen har följts. Dokumentation torde också minska risken för efterhandskonstruktioner och obefogade kompensationsinvändningar.

De sanktioner som bör gälla föreslås bli de som i allmänhet förekommer i taxeringslagen (1990:324), dvs. förseningsavgift om självdeklaration inte har avlämnats inom föreskriven tid, vitesföreläggande för att lämna upplysningar och skattetillägg vid oriktig uppgift till ledning för taxeringen samt skönstaxering vid brister i eller bristfälligt deklarationsunderlag.

Föreslagna nytillkomna uppgifter som ska besvaras i deklarationen är främst ett urvalsinstrument och inte primärt lämnade till ledning för taxeringen. Om det efter utredning visar sig att företagets inkomst ska justeras på grund av felaktig prissättning får begreppet oriktig uppgift bedömas på samma sätt som i dagsläget, nämligen om felaktiga uppgifter har lämnats under taxeringsförfarandet eller i en taxeringsprocess. Om det finns allvarliga brister i den dokumentation som den skattskyldige ska utarbeta för att göra det möjligt för skattemyndigheten att värdera om företagets prissättning överensstämmer med armlängdsprincipen finns dessutom möjlighet att tillgripa skönstaxering såvitt avser de internationella internttransaktionerna.

RSV anser att det inte finns anledning att i nuläget föreslå mer ingripande sanktioner än de som vanligen gäller på skatteområdet. Om det visar sig att sanktionerna bedöms vara otillräckliga för att uppnå syftet med det föreslagna regelverket kan frågan behöva övervägas på nytt.

## 8.8 Reglernas förenlighet med internationella åtaganden

Nu föreslagna regler om information i deklARATIONEN och dokumentation om internpriser avses gälla både från Sverige ägda och kontrollerade företag i utlandet och vice versa. Då reglerna kommer att vara neutrala i båda riktningarna torde de inte strida mot diskrimineringsförbudet i artikel 24 punkt 5 i OECD:s modellavtal.

När det gäller EG-rätten har artikel 43 om fri etableringsrätt i EG-fördraget en något vidare formulering än i skatteavtalen. Den förbjuder även restriktioner för medborgare i en medlemsstat från att fritt etablera sig i en annan medlemsstat. Av EG-domstolens praxis framgår också klart att även andra hinder för den fria rörligheten än diskriminering kan vara otillåtna. Det rör sig då om regler som, utan att vara diskriminerande, ändå negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande. Ett exempel är skatteregler som är utformade på ett sådant sätt att de avhåller landets egna rättssubjekt från att etablera sig i andra medlemsländer.

Utan att ta ställning till om en utökad uppgiftsskyldighet för internationella förhållanden kan strida mot ett restriktionsförbud i EG-rätten måste beaktas att en sådan skulle kunna rättfärdigas med att den behövs för att säkerställa en effektiv skattekontroll. EG-domstolen har i ett antal avgöranden rent principiellt uttalat att önskemålet om att upprätthålla en effektiv skattekontroll är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av fördragsfriheterna (*Futura – C-250/95 och Baxter – C-254/97*). Kravet på proportionalitet måste dock iakttas.

Det kan tilläggas att artikel 293 i EG-fördraget uttryckligen anger att medlemsstaterna ska inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa bl.a. avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen. Härigenom får EU anses ha sanktionerat det förfarande som anvisas i artikel 9 i OECD:s modellavtal för att undvika internationell dubbelbeskattning inom internationellt verksamma företagsgrupper.

RSV gör den bedömningen att regler om information och dokumentation är så grundläggande för att upprätthålla en skattekontroll såvitt avser internationella transaktioner att sådana är motiverade även utifrån ett EG-rättsligt perspektiv.

## 9 Lagtekniska frågor

### 9.1 Inledning

Föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden ska enligt 8 kap. 3 § regeringsformen (RF) meddelas genom lag. Bestämmelsen omfattar endast betungande regler och till sådana räknas bl.a. föreskrifter om skatt till staten (8 kap. 3 § 2 st. RF). Beskattningsmakten faller inom det s.k. obligatoriska lagområdet, vilket innebär att delegation från riksdag till regering eller annan myndighet är utesluten. Med föreskrifter om

skatt avses inte bara de materiella skattereglerna (vem som är skattskyldig, underlaget för skatten, skattesats o.dyl. som direkt reglerar skattens tyngd och fördelning) utan även de regler som avser grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet.

Enligt 8 kap. 13 § 1 st. RF får regeringen besluta föreskrifter om *verkställighet av lag*. Härmed avses i första hand tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär, t.ex. formulär och tabeller. Regeringen har även behörighet att besluta om verkställighetsföreskrifter i materiellt hänseende som "fyller ut" en lag under förutsättning att det inte tillförs något väsentligt nytt genom föreskriften. Regeringen är förhindrad att i en verkställighetsföreskrift besluta om något som kan upplevas som ett nytt åliggande för enskilda eller om något som kan uppfattas som ett nytt ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. En verkställighetsföreskrift får inte heller innehålla straffbestämmelser eller andra sanktionsregler.

De materiella skattereglerna ska således meddelas i lagform och utrymmet för att meddela utfyllande normer i form av verkställighetsföreskrifter är begränsat. I fråga om förfaranderegler är däremot kravet på lagform enligt förarbetena begränsat till "grunderna" vilket ger regeringen en ganska omfattande behörighet att meddela närmare föreskrifter om förfarandet.

Syftet med skyldigheten att lämna uppgifter i självdeklarationen är att skattemyndigheten ska kunna dels räkna ut korrekt skatt, dels kontrollera lämnade uppgifter. Inkomst av näringsverksamhet ska enligt 14 kap. 2 § IL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om inte anges i IL. Den skattemässiga inkomstberäkningen ska ske med utgångspunkt i bokföringen. Det bokförda resultatet justeras i den mån det föranleds av avvikande regler i IL. Bokföringskyldighetens omfattning regleras i BL. I betänkandet SOU 1996:157 anförde redovisningskommittén som skäl mot delegation av normgivningsmakten på redovisningsområdet, redovisningens betydelse för skatteuttaget. Kommittén var av den uppfattningen att redovisningsregler inte får utfärdas i form av föreskrifter med lägre konstitutionell status än lag (sid. 150).

För kontrolländamål måste skattskyldiga i vissa fall lämna uppgifter som inte behövs för att räkna ut skatten. I SOU 1998:12 anföras att det inte finns några formella krav att det av en lagregel ska framgå att det förekommer verkställighetsföreskrifter. Inom vissa områden kan det dock vara lämpligt att, i informationssyfte, låta lagtexten ge upplysning om att verkställighetsföreskrifter finns. De materiella skattereglerna är ständigt föremål för ändringar och detta gäller särskilt inom de områden där uppgiftsskyldigheten är omfattande, t.ex. näringsverksamhet. Skatteförvaltningens behov av uppgifter och därmed också behovet av verkställighetsföreskrifter är till stor del beroende av de materiella reglernas innehåll.

## 9.2 Överväganden

Dokumentation av internpriser är ägnad att visa att armlängdsprincipen följs så att en korrigerande enligt 14 kap. 19 § IL inte ska vidtas. I denna mening är dokumentationen ett bevismedel som företag kan lägga fram och åberopa inför skattemyndigheterna. Det är mindre troligt att skattemyndigheterna ifrågasätter en dokumentation som är välgrundad. I förlängningen kan dokumentationen också tillgodogöras av ett annat lands skattemyndigheter så att risken för dubbelbeskattning minskar. Förfaranden vid ömsesidig överenskommelse enligt artikel 25 i OECD:s modellavtal effektiviseras och säkerställs om företagens internaffärer är väl belysta och dokumenterade. Detsamma gäller ärenden enligt EU:s konvention om skiljedomsförfarande vid internprissättning. I ärenden om förhandsbesked, s.k. Advance Pricing Arrangements (APA), är en fullgod dokumentation en nödvändighet.

### 9.2.1 Information i deklARATIONEN

I dagsläget innehåller den särskilda självdeklARATIONEN för aktiebolag och ekonomisk förening m.fl. de förtryckta rutorna 849 och 844 som ska fyllas i beroende av om den skattskyldige direkt eller indirekt innehar minst 10 procent av andelarna i en utländsk juridisk person eller ej. Uppgiften har anknytning till reglerna i 6 kap. 15 § IL om s.k. controlled foreign companies (cfc). Nämda lagstiftning är för närvarande föremål för revidering och det kan antas att här hemmahörande delägare i utländska cfc-företag kommer att behöva lämna ytterligare uppgifter i deklARATIONEN för att göra tillämpningen av den lagstiftningen effektiv. Det kan gälla uppgifter som rör identifikationen av den utländska juridiska personen och innehavet som sådant samt uppgifter som behövs för att bedöma om den utländska juridiska personen är lågbeskattad och för att beräkna resultatet i en sådan person. Upplysningar om verksamheten i den utländska juridiska personen kan behöva innehålla uppgift om varje slag av intäkter och kostnader, liksom tillgångar och skulder, om arten och omfattningen av verksamheten, om hur värdesättningen på lager och fordringar har skett, om under året anskaffade och försålda anläggningstillgångar och som i övrigt behövs för att beräkna delägarens inkomst.

Inom regeringskansliet förbereds för närvarande särskild lagstiftning i LSK med anledning av en utökad uppgiftsskyldighet vid reformeringen av cfc-lagstiftningen. RSV anser att det är lämpligt att samordna dessa regler med de som föranleds av att information om gränsöverskridande internttransaktioner ska lämnas på deklARATIONEN, även om sistnämnda uppgifter inte primärt ska lämnas till ledning för taxeringen. Som lämplig plats föreslås en ny 9 c § med tillhörande rubrik i 3 kap. LSK efter en planerad ny 9 b § avseende cfc-fall:

#### ***Transaktioner med utländska företag i intressegemenskap m.m.***

*Den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet och som*

- *själv eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, innehar eller kontrollerar mer än hälften av andelarna eller rösterna för samtliga andelar i en utländsk juridisk person, eller*
- *på annat sätt ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk person, eller*
- *direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till mer än hälften av en i utlandet hemmahörande fysisk eller juridisk person, eller*
- *innehar ett fast driftställe i utlandet, eller*
- *är en utländsk person som innehar ett fast driftställe i Sverige*

*skall lämna uppgifter om slag och omfattning av transaktioner med nämnda utländska personer och fasta driftställen.*

*Med koncernförhållande i andra stycket avses juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets av aktieägare.*

*Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav.*

Det kan nämnas att det i deklARATIONENS formuläret finns förtryckt en uppgift huruvida det förelegat ekonomisk intressegemenskap med utländskt bolag eller annan utländsk juridisk person genom äkta eller oäkta koncernförhållande och som ska besvaras med ja (ruta 848) eller nej (ruta 839). Uppgiften anknyter till innehållet i 14 kap. 20 § IL. Om en ekonomisk intressegemenskap består i ett ägande i en utländsk juridisk person med minst 10 procent sammanfaller uppgiften med den ovan nämnda för cfc-fall. Uppgift om utländskt moderföretag ska anges med landkod under ”Koncernuppgifter” på första sidan. Med den nu

planerade reformeringen av cfc-reglerna får det antas att det under alla förhållanden kommer att ske en översyn av deklarationsuppgiftslämnandet så att utlandsrelaterade uppgifter kan lämnas mer enhetligt.

### 9.2.2 Dokumentation om internpriser

Med hänsyn till de skiftande slag av företag och verksamheter som förekommer bör det inte ställas upp något uttryckligt krav på hur dokumentationen ska vara utformad. Detta synes inte heller ha gjorts i något av de länder som har undersökts. Företagen är bäst skickade att själva avgöra vilken dokumentation och omfattningen av den som är nödvändig för en bedömning av företagets internpriser. I lagen bör därför endast föreskrivas att den person som omfattas av dokumentationsskyldigheten har att upprätta och bevara en sådan dokumentation som kan bilda underlag för en bedömning av om priser och villkor överensstämmer med armlängdsprincipen.

Det är dock rimligt att skattskyldiga vet vad som förväntas av dem och vad som lämpligen bör ingå i en dokumentation. Utgångspunkten för en dokumentation bör enligt RSV:s mening vara de riktlinjer OECD utarbetat.

En första fråga är om sådana regler bör placeras i BL, där regler om internaffärer i allmänhet återfinns. RSV gör bedömningen att de dokumentationsregler som gäller gränsöverskridande internaffärer främst har skattemässig betydelse och närmast hör hemma i LSK, t.ex. i form av en ny 9 d § i 3 kap. Det bör ligga på RSV att närmare utarbeta detaljerade råd på området.

3 kap. 9 d § LSK bör ha följande lydelse:

*Skattskyldiga, som avses i 9 c §, skall, vid transaktioner med i bestämmelsen nämnda utländska personer och fasta driftställen, upprätta en skriftlig dokumentation som kan användas vid en värdering av om priser och villkor vid transaktionerna överensstämmer med vad som skulle ha gällt om de företagits mellan oberoende parter.*

*Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som bör ingå i en skriftlig dokumentation enligt första stycket.*

Definitioner av den krets som omfattas av dokumentationsskyldigheten kan behöva samordnas med reglerna för information i deklARATIONEN och med uppgiftsskyldigheten såvitt avser nya cfc-regler.

### 9.2.3 Förvaring

Lagtekniskt kan en föreskrift om förvaring av dokumentationsmaterial tas in i LSK (19 kap. 2 §) eller i BL (7 kap. 2 §) beroende av var den grundläggande regleringen av dokumentationsskyldigheten placeras.

## 10 Ekonomiska och administrativa konsekvenser av lämnade lagförslag

Armlängdsprincipen förutsätter att företagen känner till om prissättningen vid internationella interntransaktioner motsvarar den som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter. Det finns således redan i dagsläget en skyldighet för företagen att senast vid deklARATIONstillfället känna

till att prissättningen är skattemässigt korrekt för att kunna lämna riktiga uppgifter i deklARATIONEN. Detta kan i realiteten inte ske på annat sätt än genom att företagen fortlöpande sörjer för en sådan dokumentation som gör det möjligt att bilda sig en uppfattning om internpriserna stämmer överens med armlängdsprincipen (jfr 3 kap. 5 § och 19 kap. 2 § LSK). I detta hänseende kan OECD:s riktlinjer användas som vägledning. Många internationellt verksamma företag är redan idag förtrogna med och har anpassat sig till vad utländska skattemyndigheter förväntar sig i dokumentationsväg såvitt gäller närstående företag utomlands. Det framstår som angeläget att betydelsen av att upprätta dokumentation tydliggörs och konkretiseras i lagen. På detta sätt kan kvalitén på dokumentationen från samtliga berörda företag förbättras och bli mer enhetlig.

En utökad uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN medför ökade fullgörandekostnader för företagen. Det handlar här dels om vissa engångskostnader för att komplettera företagens ekonomisystem så att dessa kan ge underlag för de koncerninterna transaktioner som ska redovisas i deklARATIONEN, dels om årliga kostnader för att lämna deklARATIONSUPPGIFTERNA. Vidare bör beaktas att lagförslaget kan föranleda vissa anpassningar av det sätt företagen genomför dokumentation i dagsläget. Därtill kommer löpande uppdateringar av dokumentationen. Det är vanskligt att beräkna de olika delposterna och RSV uppskattar därför företagens sammantagna årliga kostnader till ca. 50-100 milj. kr.

Nyordningen kommer givetvis att ställa krav på att det inom skatteförvaltningen finns och byggs upp kompetens på området. Kunskap och erfarenheter kan inhämtas från andra länder som redan praktiserar en utökad uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN och har infört dokumentationskrav om internprissättning. Trots detta torde kostnaden för personal, utbildningsinsatser, systemunderhåll samt abonnemang för informationstjänster o. dyl. årligen kunna uppskattas till 5 –10 milj. kr. Därtill kommer initialkostnader för skatteförvaltningen avseende systemuppbyggnad, framtagande av allmänna råd m.m. på ett par milj. kr.