



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Juridiska Institutionen  
Handelshögskolan vid  
Göteborgs universitet

Eva Forsberg

# **De svenska dokumentationskraven vid internprissättning i konstitutionell belysning**

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare:  
Professor Robert Pålsson

Skatterätt

Ht-08

# Innehåll

<b>Förkortningar .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Inledning .....</b>	<b>5</b>
1.1 Syfte .....	6
1.2 Avgränsningar .....	6
1.3 Metod och material.....	7
1.4 Disposition .....	7
<b>2. Grundläggande fakta om internprissättning.....</b>	<b>9</b>
2.1 Inledning.....	9
2.2 Armlängdsprincipen .....	9
2.3 Korrigeringsregeln .....	10
<b>3. Skatteverkets regelsamlingar .....</b>	<b>14</b>
3.1 Inledning.....	14
3.2 Skatterättslig lagstiftning och grundlagen.....	14
3.2.1 Föreskrifter, förordningar och allmänna råd .....	14
3.2.2 Den skatterättsliga legalitetsprincipen .....	15
3.2.3 Regeringsformen .....	15
3.2.4 Vad är en verkställighetsföreskrift? .....	17
3.2.4.1 Praxis gällande verkställighetsföreskrifter .....	18
3.2.4.2 Verkställighetsföreskrifter i doktrin.....	20
3.3 Skatteverkets möjligheter att styra på det skatterättsliga området .....	23
3.3.1 Skatteverkets produkter .....	23
3.3.2 Skatteverkets inflytande i förhållande till regering och riksdag .....	25
3.4 Slutsats .....	25
<b>4. Dokumentationskraven.....</b>	<b>27</b>
4.1 Inledning.....	27
4.2 Reglerna och dess uppbyggnad .....	27
4.2.1 Motiven till lagstiftningen .....	28
4.2.2 19 kap 2a-2b §§ LSK .....	30
4.2.3 SKVFS 2007:1 .....	30
4.2.3.1 Föreskrifterna i övrigt.....	31
4.2.3.2 Skatteverkets meddelande .....	32

4.2.4 SKVFS 2007:1 och dess förenlighet med RF .....	32
4.2.5 Slutsats .....	34
4.3 Alternativa sätt att reglera .....	35
<b>5. Vilka verktyg kan Skatteverket använda? .....</b>	<b>38</b>
5.1 Inledning.....	38
5.1.1 Skatteverkets syn på dokumentationskraven.....	38
5.2 Verktygen .....	39
5.2.1 Skattetillägg.....	39
5.2.2 Eftertaxering.....	41
5.2.3 Skönstaxering .....	42
5.2.4 Vitesföreläggande.....	42
5.3 Vad blir konsekvenserna av sättet att reglera dokumentationskraven?.....	44
5.4 Slutsats .....	45
<b>6. Avslutande kommentarer .....</b>	<b>46</b>
<b>Käll- och litteraturförteckning .....</b>	<b>48</b>
<b>Rättsfallsförteckning.....</b>	<b>52</b>

# Förkortningar

FastTaxL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LSK	Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227)
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
Riktlinjerna	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises
RSFS	Riksskatteverkets föreskrifter
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)

# 1. Inledning

De senaste decennierna har de multinationella företagens inflytande och genomslagskraft ökat i betydande omfattning och i dagsläget utgör cirka 70 procent av världshandeln handel mellan företag i intressegemenskap. De priser som avtalas då gränsöverskridande transaktioner genomförs mellan närstående företag kallas internprissättning. I takt med den ökade handeln har gränsöverskridande internprissättningar blivit allt viktigare för såväl företag som skattemyndigheter eftersom det påverkar beskattningsunderlaget i respektive land.<sup>1</sup> Skattemyndigheterna värnar om beskattningsunderlaget och vill inte förlora det, medan företag har ett intresse av att åstadkomma en så låg skatt som möjligt. Det har därför blivit en internationell trend att införa dokumentationskrav för att underlätta för skatteförvaltningar i olika länder att kunna avgöra huruvida priser mellan närstående företag är marknadsmässiga.

Den 1 januari 2007 trädde de svenska reglerna för dokumentationsskyldighet avseende prissättning mellan företag i intressegemenskap i kraft. Reglerna i 19 kap 2a-2b §§ LSK har närmast utformningen av en ramlagstiftning och Skatteverket har genom SKVFS 2007:1 meddelat ytterligare föreskrifter, så kallade verkställighetsföreskrifter. De svenska dokumentationskravens huvudsakliga syfte är således att underlätta kontrollen av internprissättningar för den svenska skatteförvaltningen. Dokumentationen behöver inte bifogas direkt i deklarationen utan skall lämnas först om Skatteverket begär det.

Enligt 8 kap 3 § RF ingår föreskrifter om skatt i det så kallade obligatoriska lagområdet och normgivningskompetensen kan därför inte delegeras av riksdagen. Utfärdandet av verkställighetsföreskrifter är däremot inget nytt inom den svenska skatteförvaltningen och har sin grund i 8 kap 13 § 1 pkt RF. Det står klart att verkställighetsföreskrifter skall utgöra bindande föreskrifter. Det är däremot oklart om, och i så fall i vilken utsträckning, en verkställighetsföreskrift får fylla ut en lag på skatterättens område. Mot bakgrund av detta är det även oklart vilken genomslagskraft Skatteverkets verkställighetsföreskrifter för dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap kan få ur en konstitutionell synvinkel.

---

<sup>1</sup> SKV,Handledning för internationell beskattning s. 238.

## 1.1 Syfte

Det huvudsakliga syftet med uppsatsen är att kritiskt granska den svenska regleringen av dokumentationskrav vid internprissättning mellan företag i intressegemenskap ur ett konstitutionellt perspektiv. Konsekvenserna av sättet att reglera kommer att utredas samt om regleringen är tillfredsställande ur en konstitutionell synvinkel.

För att kunna komma in på de mer komplicerade delarna av uppsatsen måste jag börja med att kortfattat redogöra för grunderna för internprissättning. Jag måste även belysa hur normgivningsmakten på det skatterättsliga området är uppbyggd.

Jag kommer sedan att utreda huruvida Skatteverkets föreskrifter för dokumentationskrav vid internprissättning är i linje med den svenska grundlagen. Detta leder vidare in på frågan vilka verktyg Skatteverket i realiteten kan använda sig av för att upprätthålla de föreskrivna dokumentationskraven. Min ambition är även att kunna belysa alternativa regleringar och se huruvida dessa lösningar är hållbara konstitutionellt sett och i förhållande till syftet med lagstiftningen.

## 1.2 Avgränsningar

Ämnet internprissättning är oerhört brett och kommer till största del att ligga utom ramen för den här uppsatsen. Eftersom jag valt att fokusera på den konstitutionella aspekten av de svenska dokumentationskraven vid internprissättning är det inte min avsikt att göra en djupdykning i det materiella innehållet som sådant och hur betungande det kan anses vara för de skattskyldiga företagen. Det intressanta för mig är vad som åläggs de skattskyldiga företagen i förhållande till vad LSK och RF ger utrymme för. Jag kommer därför inte att behandla ekonomiska och tekniska aspekter av internprissättning. Dessa delar kommer endast att nämnas kortfattat om de har betydelse för den allmänna förståelsen av de konstitutionella utläggningarna i uppsatsen.

Vad gäller RF kommer verkställighetsföreskrifter att vara i fokus då det är dessa som har störst betydelse på det skatterättsliga området. Skatteverkets olika regelsamlingar kommer att beröras i stora drag och endast i den mån de har betydelse för förståelsen av verkställighetsföreskrifternas ställning. Det är dock inte min avsikt att göra en djupgående

redogörelse för alla dessa ”produkter”. Frågor angående att införa en möjlighet till prissättningsbesked i svensk rätt, vilket visserligen är en mycket intressant utveckling, kommer slutligen inte att behandlas.

### **1.3 Metod och material**

Uppsatsen bygger på en traditionell undersökning av rättsregler, rättspraxis, förarbeten och doktrin. Undersökningen har även kompletterats av empiriskt material i form av en enkel intervju. Utifrån det använda materialet har uppsatsen både deskriptiva och analyserande inslag. Skatteverkets verkställighetsföreskrifter har hela tiden varit utgångspunkten i mina undersökningar. Vad gäller den konstitutionella aspekten av skatterättsliga verkställighetsföreskrifter har den de senaste åren inte närmare behandlats inom doktrinen. Debatten angående verkställighetsföreskrifter inom skatterätten var emellertid intensiv när man under 1980- och 1990-talet diskuterade fastighetstaxeringslagen. Ledning har därför till stor del tagits från denna debatt samt den dåtida allmänna debatten kring verkställighetsföreskrifter.

### **1.4 Disposition**

I uppsatsens andra kapitel kommer jag att redogöra för grunderna till internprissättning och armlängdsprincipen. Den svenska korrigeringsregeln kommer även att belysas.

Det tredje kapitlet ger en inblick i Skatteverkets regelsamlingar och var Skatteverket får sin kompetens ifrån. Jag skall försöka utreda på vilket sätt Skatteverket utfärdar regler inom det skatterättsliga området och vilket inflytande man har i förhållande till regering och riksdag.

Mot bakgrund av innehållet i kapitel tre behandlar det fjärde kapitlet de svenska reglerna för dokumentationskrav och hur de är uppbyggda. Motiven bakom regleringen kommer att tas upp samt en genomgång av vad dokumentationsreglerna innehåller i materiellt hänseende. Jag kommer även att diskutera hur regleringen förhåller sig till den svenska grundlagen. Härigenom är det även intressant att utforska huruvida det finns några realistiska alternativ till nuvarande reglering.

I det femte kapitlet kommer jag att utreda vilka verktyg Skatteverket kan använda sig av för att upprätthålla dokumentationskraven. Därefter kommer jag att diskutera vilka konsekvenser lagstiftningen kan få i praktiken med hänsyn till det valda regleringssättet.



## 2. Grundläggande fakta om internprissättning

### 2.1 Inledning

Gränsöverskridande internttransaktioner är ofta mycket komplexa och svåröverskådliga. För att skapa klarhet har det därför utvecklats olika metoder och principer för att kunna kontrollera huruvida internpriser är marknadsmässigt satta. Den mest centrala principen är den så kallade armlängdsprincipen. I svensk rätt återfinns principen i 14 kap 19 § IL och för en förståelse av internprissättningsfrågor krävs således en förståelse för armlängdsprincipen. OECD har till stor del varit drivande i utarbetandet av principen som har fått stor genomslagskraft i olika länders skatterättsliga lagar och internprissättningsregler. I Sverige har det dock visat sig att det i praktiken är svårt att tillämpa regeln i 14 kap 19 § IL. Kapitlet kommer därför att beröra de mest grundläggande fakta och problem gällande internprissättning som krävs för den fortsatta framställningen.

### 2.2 Armlängdsprincipen

Armlängdsprincipen behövs för att kunna uppskatta huruvida priser mellan företag i intressegemenskap är marknadsmässigt satta. Att en transaktion mellan företag i intressegemenskap skall vara ”på armlängds avstånd” innebär att transaktionen skall ske på samma villkor som mellan två av varandra oberoende parter. Det finns därigenom ingen möjlighet att överföra en vinst från ett företag i ett land till ett annat land genom att sätta affärsmässigt omotiverade priser.<sup>2</sup> I OECD:s modellavtal återfinns principen i artikel 9.1 och eftersom Sveriges skatteavtal till största delen följer modellavtalet återfinns även principen i de svenska skatteavtalen. En korrigerande av inkomsten hos ett företag i ett land med tillämpning av armlängdsprincipen kan dock ge upphov till ekonomisk dubbelbeskattning, om inkomsten redan beskattats av ett företag i ett annat land som företaget befinner sig i intressegemenskap med. Artikel 9.2 i modellavtalet föreskriver därför att den andra staten skall göra en motsvarande justering för att undvika dubbelbeskattning.

---

<sup>2</sup> Lodin m.fl. s. 554.

OECD utgörs av 30 medlemsstater och är en ekonomisk samarbetsorganisation. En viktig insats som organisationen bidragit med på det skatterättsliga området är just utarbetandet av modellavtalet som används som mall vid upprättandet av skatteavtal.<sup>3</sup> Organisationen har dock inte bara bidragit med modellavtalet utan har även, vilket är viktigt för den här uppsatsen, länge arbetat för att skapa ett regelverk som kan användas vid multinationella företags internprissättningar.<sup>4</sup> 1979 utarbetades rapporten "Transfer Pricing and Multinational Enterprises". Rapporten såväl som annat material producerat av OECD har tillerkänts visst rättskällevärde av Regeringsrätten.<sup>5</sup> 1995 utgav OECD "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", även kallade riktlinjer, som regelbundet uppdateras och revideras.<sup>6</sup> Avsikten med riktlinjerna är att underlätta för såväl skattemyndigheter som företag att använda sig av korrekta priser och därigenom kunna undvika konflikter och onödiga kostnader. Armlängdsprincipens materiella innebörd är noga utredd i riktlinjerna och det ges även ingående exempel på ekonomiskt kalkylerade metoder för att praktiskt sett efterleva armlängdsprincipen.<sup>7</sup>

## 2.3 Korrigeringsregeln

I svensk rätt återfinns den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap 19-20 §§ IL. Regeln är i likhet med artikel 9.1 i OECD:s modellavtal en kodifiering av armlängdsprincipen. Det kan hävdas att regeln i modellavtalet bekräftar giltigheten av nationell lagstiftning mot oriktig prissättning.<sup>8</sup> I materiellt hänseende torde dock den svenska korrigeringsregeln vara mer begränsad än motsvarande regel i modellavtalet. Detta på grund av att artikel 9.1 i OECD:s modellavtal exempelvis omfattar transaktioner med filialer vilket inte korrigeringsregeln gör.<sup>9</sup> Även om korrigeringsregeln och artikel 9.1 i OECD:s modellavtal inte är identiskt utformade är syftet med reglerna detsamma, det vill säga att gränsöverskridande interntransaktioner skall genomföras med beaktande av armlängdsprincipen. Den svenska korrigeringsregeln är dock mer avgränsad och specifikt anpassad till svenska förhållanden och ställningstaganden.

---

<sup>3</sup> Dahlberg s. 161.

<sup>4</sup> Von Koch SN 1996 s. 264.

<sup>5</sup> Se Regeringsrättens domskäl i RÅ 1991 ref. 107.

<sup>6</sup> Dahlberg s. 121.

<sup>7</sup> Von Koch SN 1996 s. 264 f.

<sup>8</sup> Dahlberg s. 177.

<sup>9</sup> SKV,Handledning för internationell beskattning s. 251.

Korrigeringsregeln kan närmast sägas ge uttryck för en allmän rättsgrundsats. Tillämpningsområdet för regeln är omfattande och kan avse en mängd olika transaktioner såsom exempelvis varor, tjänster, krediter och hyror, men även patent, know-how varumärken och så vidare.<sup>10</sup> I RÅ 2004 ref. 13 uttalade Regeringsrätten att regeln utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden, som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat.

I 14 kap 19 § IL föreskrivs följande:

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

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

I 14 kap 20 § IL anges att ekonomisk intressegemenskap anses föreligga om:

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

Det är således tre rekvisit som måste vara uppfyllda samtidigt för att regeln skall kunna tillämpas och prissättningen ”korrigeras”. För det *första* måste det röra sig om avtalsvillkor, vilket innebär att det måste ha genomförts transaktioner mellan två olika rättssubjekt. Härigenom utesluts regelns tillämplighet på transaktioner mellan exempelvis ett bolag i en stat och dess utländska filial. En filial utgör inte ett självständigt rättssubjekt utan är en del av bolaget. Den utländska avtalsparten får inte heller vara skattskyldig för sin inkomst i Sverige som beror på den felaktiga prissättningen för att regeln ska kunna tillämpas.

---

<sup>10</sup> Pelin s. 129.

För det *andra* måste Skatteverket göra sannolikt att det föreligger intressegemenskap enligt definitionen i 14 kap 20 § IL. I förarbetena uttalade departementschefen att det inte bara går att konstatera att intressegemenskap föreligger, utan att det även måste finnas ett samband mellan den oriktiga prissättningen och intressegemenskapen. Bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskapen har sedan ålagts näringsidkaren.<sup>11</sup> Det skall tilläggas att kammarrätten i RÅ 1991 ref. 107 framförde att det är det allmänna som primärt har bevisbördan för att korrigeringsregeln skall kunna tillämpas och att beviskravets styrka är den som allmänt gäller i skattemål. Detta innebär dock inte att företag är fritagna från skyldigheten att lämna det material och de upplysningar som behövs för att kunna avgöra huruvida korrigeringsregeln är tillämplig.

För det *tredje* kan ett företag alltså visa att avtalsvillkoren tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen. För att kunna tillämpa korrigeringsregeln krävs således att det framgår att avtalsvillkoren tillkommit på grund av den ekonomiska intressegemenskapen. Det finns en rad olika rättsfall där tillämpningen av korrigeringsregeln har varit uppe till prövning. I RÅ 1979 1:40 hade ett svenskt moderbolag inte tagit ut ränta på fordringar det hade på ett utländskt dotterbolag. På grund av andra faktorer som skulle ha påverkat om räntan istället hade tagits ut ansåg Regeringsrätten att resultatet inte kunde anses bli lägre på grund av att någon ränta i det aktuella fallet inte togs ut. Regeringsrätten godtog således upplägget och korrigeringsregeln kunde inte tillämpas. I RÅ80 1:59 var problematiken densamma som i föregående mål och inte heller här ansåg Regeringsrätten att korrigeringsregeln var tillämplig. Det uttalades bland annat att hänsyn även skall tas till andra kompensatoriska åtgärder riktade gentemot långgivaren som exempelvis prissättning på varor eller tjänster. I RÅ 1984 1:16 var det även fråga om ränta. Ett holländskt dotterbolag fick flera räntefria lån från ett svenskt moderbolag. Korrigeringsregeln var inte heller här tillämplig eftersom moderbolaget haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolaget med de aktuella räntekostnaderna. Vid transaktioner mellan ett svenskt moderbolag och dess utländska dotterbolag skall särskild försiktighet iakttas vid tillämpning av korrigeringsregeln eftersom det kan finnas affärsmässiga skäl till den valda prissättningen.

---

<sup>11</sup> Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

Det så kallade "Shellmålet", RÅ 1991 ref. 107, är ett omdebatterat mål och här som i många andra rättsfall kan det utläsas att en helhetsbedömning av de olika transaktionerna skall göras vid bedömningen av huruvida korrigeringsregeln är tillämplig. Regeringsrätten angav att man inte alltid kan tillämpa principen om beskattningsårets slutenhet, utan att man ibland kan behöva se till vilka olika transaktioner som gjorts över ett längre tidsperspektiv. En kvittning av över- och underpriser som normalt är möjligt under ett beskattningsår blir då möjligt inom en större tidsram. I RÅ 1994 ref. 85 klargjorde Regeringsrätten att ett marknadsföringsbidrag till ett utländskt dotterbolag i vissa fall kan anses vara en utgift för att förvärva eller bibehålla intäkter i Sverige och därför avdragsgillt i enlighet med 16 kap IL. I samma mål var även fråga om korrigeringsregeln och i linje med att marknadsföringsbidragen ansågs affärsmässigt motiverade och tillkommit på grund av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen ansågs även de transaktioner som prövades i förhållande till korrigeringsregeln affärsmässigt motiverade.

Mot bakgrund av rättspraxis får det anses klart att en helhetssyn skall tillämpas i förhållande till korrigeringsregeln. Regeringsrätten har i några fall även gett uttryck för en ganska liberal syn vad gäller olika kompensationsinvändningar och RÅ80 1:59 visar att beviskravet för invändningarna är tämligen lågt.<sup>12</sup> Generellt sett kan således sägas att Skatteverket har haft liten framgång i att kunna tillämpa korrigeringsregeln i praktiken, vilket illustreras av rättsfallen ovan. Skatteverket har haft problem med att kunna bevisa att intressegemenskapen varit den avgörande faktorn för den felaktiga prissättningen.<sup>13</sup> Det finns ofta andra omständigheter än själva intressegemenskapen som gör att prissättningen kan anses vara kommersiellt betingad.

---

<sup>12</sup> Källqvist & Köhlmark s. 245 f.

<sup>13</sup> Dahlberg s. 120 f.

## 3. Skatteverkets regelsamlingar

### 3.1 Inledning

Den 1 januari 2004 bildade Riksskatteverket tillsammans med landets tio regionala skattemyndigheter en ny myndighet som vi idag kallar Skatteverket. Myndigheten har hela landet som verksamhetsområde. Det officiella syftet med fusionen var att kunna använda resurser på ett mer effektivt sätt samt att kunna möta medborgare och företag på ett mer enhetligt sätt.<sup>14</sup> Kapitlet kommer att utreda på vilket sätt och i vilken utsträckning Skatteverket i nuläget ”styr” på det skatterättsliga området. Att jag använder mig av uttrycket regelsamlingar beror på, vilket kommer att framgå av det följande, att det finns en stor och olikformig samling av produkter utgivna av Skatteverket. Att kunna orientera sig genom dessa produkter och dess rättskällevärde är nödvändigt för den fortsatta framställningen.

### 3.2 Skatterättslig lagstiftning och grundlagen

#### 3.2.1 Föreskrifter, förordningar och allmänna råd

Utgångspunkten är att rättsregler är bindande för myndigheter och enskilda samt skall vara generellt tillämpbara. En rättsregel får därför inte bara vara tillämpbar på ett konkret fall eftersom det i så fall utgör ett specifikt förvaltningsbeslut. I RF talas om rätten att besluta föreskrifter, den så kallade normgivningsmakten. Föreskrifter är således RF:s benämning på rättsregler. Enligt 1 kap 4 § RF stiftar riksdagen lagar, men någon närmare beskrivning av begreppen föreskrift, lag eller för den delen förordning finns inte.<sup>15</sup> Föreskrifter beslutade av regeringen skall dock kallas för förordningar.<sup>16</sup> En samlad beteckning för lagar, förordningar och andra föreskrifter är författning.<sup>17</sup> Även föreskrifter som beslutats av en myndighet är således bindande under förutsättning att det finns ett giltigt bemyndigande att utfärda föreskrifterna. En myndighet är dock utan särskilt formkrav fri att besluta om så kallade allmänna råd i enlighet med författningssamlingsförordningen (1976:725). Enligt 1 § i förordningen är ett allmänt råd sådana generella rekommendationer om tillämpning av en

---

<sup>14</sup> Skatteverkets pressmeddelande 2004-01-14.

<sup>15</sup> Holmberg m.fl. s. 316 f.

<sup>16</sup> Prop. 1973:90 s. 212.

<sup>17</sup> Holmberg m.fl. s. 321.

författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende. De är således inte bindande, varken för myndigheter eller enskilda.

### 3.2.2 Den skatterättsliga legalitetsprincipen

I doktrinen brukar det hävdas att det finns en skatterättslig legalitetsprincip som kan uttryckas *ingen skatt utan lag* eller *ingen skatt utan uttryckligt stöd av lag*.<sup>18</sup> Den första som uttryckte principen var Ljungman redan 1947.<sup>19</sup> Principen kan vidare förklaras genom att det finns ett krav på föreskriftsbunden beskattning. I doktrin har principen främst ansetts behövlig på grund av rättssäkerhetsskäl och förutsebarhetskrav. Regeringsrätten har i praktiken inte varit villig att tillmäta förarbetsuttalanden större betydelse än vad som är en rimlig tolkning av tillhörande lagtext. Sammanfattningsvis kan föreskriftskravet vad gäller skatterättslig lagstiftning i nuläget närmast ses som en självklarhet.<sup>20</sup>

### 3.2.3 Regeringsformen

Enligt 1 kap 1 § RF utgår all offentlig makt i Sverige från folket. Stadgandet är ett uttryck för legalitetsprincipen. Enligt 1 kap 4 § RF är riksdagen folkets företrädare och det organ som stiftar lagar och bestämmer om skatt till staten och hur pengarna ska användas. All normgivningskompetens måste således kunna härledas från riksdagen eftersom den företräder folket från vilken all offentlig makt skall utgå ifrån. I propositionen<sup>21</sup> till RF benämns det område som i första hand tillhör riksdagens kompetens och skall utövas genom lagstiftning för det primära lagområdet. Den del av det primära lagområdet där delegation av normgivningskompetens över huvud taget inte är möjligt kallas för det obligatoriska lagområdet. Den del av det primära lagområdet där delegation till regeringen eller andra offentligt rättsliga organ däremot är tillåtet kallas för det fakultativa lagområdet.<sup>22</sup> Området utanför det primära lagområdet kallas för regeringens primärområde eftersom regeringen direkt genom RF har en behörighet att besluta om bindande rättsregler.

---

<sup>18</sup> Hultqvist s. 5.

<sup>19</sup> Ljungman s. 22.

<sup>20</sup> Hultqvist s. 33 och 86, För en utförlig diskussion kring den skatterättsliga legalitetsprincipen hänvisas till avhandlingen i sin helhet.

<sup>21</sup> Prop. 1973:90 s. 206.

<sup>22</sup> Strömberg s. 54 f.

8 kap. 3 § RF lyder:

Föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bland andra föreskrifter om brott och rättsverkan av brott, om skatt till staten samt om rekvisition och annat sådant förfogande.

Utgångspunkten vad gäller skatterättslig lagstiftning är således att skatt per definition alltid utgör ett ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden och skall regleras genom lag. Föreskrifter om skatt utgörs inte bara av bestämmelser som reglerar vem som är skattskyldig, på vad skatten skall utgå, skattesats och dylikt, utan det är även regler som styr grunderna till taxerings- och uppbördsförfarandet.<sup>23</sup> Inom det obligatoriska lagområdet ryms således en rad skiftande ämnesområden och genom stadgandet i 8 kap 3 § RF även skatterättslig lagstiftning. Reglerna i 8 kapitlet RF är även de ett uttryck för legalitetsprincipen.

Enligt RF har riksdagen en möjlighet att i vissa fall delegera normgivningskompetens som ligger inom det fakultativa lagområdet till regeringen. I motiven till RF anges att ”konstruktionen med delegation av lagstiftningskompetens möjliggör en klar och samtidigt smidig kompetensreglering”.<sup>24</sup> Det framhålls även att delegation av normgivningskompetens inte skall vara tillåtet i andra fall än de i RF angivna. RF utgör således den yttre ramen för riksdagens möjligheter att delegera normgivningskompetens. På det skatterättsliga området finns dock ingen möjlighet för riksdagen att delegera kompetensen till regeringen. 8 kap 7 § RF talar om att regeringen efter bemyndigande kan meddela föreskrifter om annat än skatt i en rad ämnen. Skatt är således uttryckligen undantaget från möjligheten till delegering. En möjlighet till delegering finns dock i 8 kap 9 § RF gällande importtullar, men denna bestämmelse har inte längre någon betydelse eftersom kompetensen numera ligger hos EU.<sup>25</sup> Enligt 8 kap 13 § 1 pkt RF får dock regeringen, utöver vad som tidigare sagts om delegering, besluta föreskrifter om verkställighet av lag. Regeringen får även enligt 8 kap 13 § 3 st RF överlåta åt annan myndighet att meddela verkställighetsföreskrifter i ämnet. Det är på denna grund som skatteverkets ”normativa” kompetens vilar.

---

<sup>23</sup> Prop. 1973:90 s. 302.

<sup>24</sup> Prop. 1973:90 s. 208 f.

<sup>25</sup> Strömberg s. 111.



Eftersom regeringen har en på RF direkt grundad kompetens krävs inga ytterligare bemyndiganden från riksdagen för att kunna meddela verkställighetsföreskrifter. En annan sak är att sådana bemyndiganden ändå ofta ges i lag vilket har påpekats av lagrådet såsom överflödigt.<sup>26</sup> En upplysning i lagtext om att det finns ytterligare verkställighetsföreskrifter kan dock anses ha ett stort informationsvärde för såväl rättstillämpande organ som allmänheten.<sup>27</sup>

### 3.2.4 Vad är en verkställighetsföreskrift?

I förarbetena till RF anges att regeringens behörighet att besluta om verkställighetsföreskrifter förtjänar extra uppmärksamhet.<sup>28</sup> Beredningen menade att gränsen mellan lag och tillämpningsföreskrift är flytande och att detta är nödvändigt. Det ansågs vara klart att huvudregeln alltid måste finnas i själva lagen men att det var riksdagens sak att bedöma hur detaljerat lagen utformades. Ju mer detaljerad lagen var desto mindre utrymme fanns kvar för att utfärda tillämpningsföreskrifter.<sup>29</sup> Termen verkställighet av lag har därför ingen klar innebörd och i beredningen användes även termen tillämpning av lag. Verkställighet och tillämpning torde i sammanhanget dock betyda ungefär detsamma.<sup>30</sup> Ett exempel som illustrerar beredningens syn på verkställighetsföreskrifter är att tystnadsplikt för tjänstemän skall beslutas genom lag. I lagen skall straffbestämmelsen anges samt de intressen som skall skyddas. Det måste däremot kunna uppdragas åt regeringen att genom verkställighetsföreskrifter i detalj ange de fall då tystnadsplikt skall iakttas.<sup>31</sup>

I propositionen till RF uttrycks att det i realiteten blir möjligt att få till stånd en långtgående faktisk delegation av normgivning till regering förutom den grundlagsstadgade om man accepterar beredningens synsätt. Detta skulle kunna sätta kompetensfördelningen, som RF skall skapa, ur kraft. För att klargöra tvetydigheten anger därför departementschefen att vad som i första hand avses med verkställighetsföreskrifter är tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär. Det anses dock vara ofrånkomligt att verkställighetsföreskrifterna ibland ”fyller ut” en lag i materiellt hänseende, trots att lagen ligger inom det obligatoriska området. Det finns dock två kriterier som måste vara uppfyllda för att den aktuella

---

<sup>26</sup> Holmberg m.fl. s. 371.

<sup>27</sup> Strömberg s. 145.

<sup>28</sup> Prop. 1973:90 s. 211.

<sup>29</sup> SOU 1972:15 s. 104.

<sup>30</sup> Holmberg m.fl. s. 371.

<sup>31</sup> SOU 1972:15 s. 156.

verkställighetsföreskriften i ett konkret fall skall få fylla ut en lag. Det ena är att den lagbestämmelse som skall kompletteras måste vara så pass detaljerad att inget väsentligt nytt tillförs genom verkställighetsföreskriften. Det andra kriteriet är mer eller mindre en precisering av det första och innebär att inget nytt får tillföras som kan upplevas som ett nytt åliggande för enskilda och därmed inte heller något som kan betraktas som ett tidigare ej föreliggande ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Efter att ha angett utrymmet för verkställighetsföreskrifter menar departementschefen att regeringen inte bör kunna besluta om verkställighetsföreskrifter gällande tystnadsplikt av det slag som beredningen föreslår då det skulle vara att anse som att något väsentligt nytt tillförs i verkställighetsföreskriften.<sup>32</sup>

#### *3.2.4.1 Praxis gällande verkställighetsföreskrifter*

I praxis på inkomstskatteområdet har det generellt sett accepterats att det införts schablonvärden i verkställighetsföreskrifter, men inte att preciserande rekvisit avseende till exempel förutsättningarna för avdrag har tillkommit.<sup>33</sup> Enligt 11 kap 14 § RF kan nämligen en domstol eller annat offentligt organ förklara att en föreskrift inte får tillämpas under förutsättning att föreskriften står i strid med en bestämmelse i grundlag eller annan överordnad författning. Om riksdag eller regering har beslutat om en föreskrift som visar sig strida mot grundlag eller annan överordnad författning ska tillämpning emellertid endast underlåtas om felet är uppenbart. Uppenbarhetsrekvisitet är dock inte tillämpligt om en domstol finner att en annan myndighet, exempelvis Skatteverket, gått utöver sin kompetens i 8 kap RF. Strider en verkställighetsföreskrift som Skatteverket utfärdat mot grundlag är den därför inte bindande, oavsett om felet är uppenbart eller inte och kan istället ses som ett oförbindande tolkningsförslag.

Det finns många intressanta rättsfall på området och jag har här valt att ta upp fem av dessa för att illustrera problematiken. Av rättsfallen kan utläsas att den kritiska punkten är huruvida något väsentligt nytt har tillförts i och med verkställighetsföreskrifterna och hur det skall bedömas. I de tre första fallen godtogs dåvarande Riksskatteverkets och Riksförsäkringsverkets verkställighetsföreskrifter som bindande föreskrifter medan de underkändes i de två andra.

---

<sup>32</sup> Prop. 1973:90 s. 211.

<sup>33</sup> Hultqvist s. 184.

I RÅ 1983 1:85 (I) var frågan huruvida förvaltningsdomstol var bunden av verkställighetsföreskrift till lag i fråga om beräkning av värdet av arbetstagares bilförmån vid fastställande av underlag för arbetsgivaravgifter. Det lagstadgande som de aktuella verkställighetsföreskrifterna grundade sig på angav uttryckligen att en schablon skulle tillämpas för beräkningen samt vilka faktorer som skulle beaktas. Lagen angav också att verkställighetsföreskrifter skulle utfärdas och behövdes för att kunna anpassas efter utvecklingen. I fallet klargörs att de aktuella tabellerna med schabloniserade sifferbelopp i de av Riksförsäkringsverket utfärdade verkställighetsföreskrifterna fyllde det i lag angivna behovet. Verkställighetsföreskrifterna ansågs därför uttömmande ange lagtextens tillämpning. Någon alternativ tolkning vid sidan av lagen utöver Riksförsäkringsverkets verkställighetsföreskrifter ansågs inte heller finnas.

RÅ 1985 1:5 behandlade huruvida Riksskatteverkets verkställighetsföreskrifter angående beräkningen av värdefaktorn *storlek* för småhus för fastighetstaxeringen 1981 var grundlagsstridiga. Regeringsrätten började med att konstatera att det inte fanns någon närmare bestämning av begreppet bostadsyta i 8 kap 3 § FastTaxL . Värdefaktorn kunde således inte bestämmas utan en närmare precisering och genom Riksskatteverkets verkställighetsföreskrifter gjordes den närmare preciseringen. Utfyllnaden som gjordes ansågs därför inte strida mot lagens ordalydelse och inte heller mot förarbetena till lagen, varför Riksskatteverkets verkställighetsföreskrifter inte ansågs tillföra något nytt på så sätt att man överskridit sina befogenheter.

RÅ 2007 ref. 4 är ett färskt rättsfall på området. Det centrala i rättsfallet var fastighetstaxeringen år 1997 och huruvida Riksskatteverkets verkställighetsföreskrifter om prisutvecklingsområden och omräkningstal stred mot lag. Riksskatteverket hade enligt instruktion i lag beslutat närmare föreskrifter om indelning av prisutvecklingsområden, omräkningstal samt förberedelsearbetet. I målet hävdades att det inom prisutvecklingsområdena inte varit en sådan likartad prisutveckling som lagstiftaren åsyftat och att det inte funnits tillräckligt många fastighetsköp i området för att göra de aktuella beräkningarna. Regeringsrätten fann dock inte att Riksskatteverkets verkställighetsföreskrifter stred mot vare sig lagtext eller förarbeten. Riksskatteverkets beräkningar ansågs överrensstämma med lagstiftarens instruktioner och de aktuella verkställighetsföreskrifterna skulle tillämpas.

I RÅ 1986 ref. 158 prövades grundlagsenligheten av Riksförsäkringsverkets verkställighetsföreskrifter vid uppskattning av värdet av bostadsförmån. Det tvistiga i målet var huruvida jämkning av förmånsvärdet var möjligt. Regeringsrätten ansåg att avsaknaden av en jämningsmöjlighet innebar ett åliggande som inte rymdes inom de förpliktelser som lagen angav. Att verkställighetsföreskrifterna inte gav någon möjlighet till jämkning innebar därför att värdering av bostadsförmåner inte alltid uteslutande skulle kunna ske med tillämpning av verkets verkställighetsföreskrifter.

RÅ 1988 ref. 151 berörde bland annat Riksskatteverkets anvisningar vid beräkning av *tidsvinst* för avdrag för resor mellan arbetsplats och bostad. Två makar yrkade avdrag i självdeklarationen för resor med bil mellan bostad och arbetsplats. Makarna utgick vid beräkningen av tidsvinst från resa med bil i jämförelse med resa genom allmänna kommunikationsmedel från den närmaste busshållplatsen. Dåvarande taxeringsnämnden medgav dock endast avdrag genom beräkning av kostnader för färd med bil till busshållplats som fanns cirka 5 kilometer från bostaden och buss därifrån. Busshållplatsen man utgick ifrån hade tätare busstrafik som passade makarnas arbetstider.

De aktuella anvisningarna lade närmast till ett rekvisit som skulle vara uppfyllt för att få rätt till avdrag. Anvisningarna tillade att en tidsvinst om 2 timmar med bil inte kunde anses vara uppfyllt, vilket krävdes enligt lagen, om detta istället kunde lösas genom att ta egen bil till hållplats för allmänt kommunikationsmedel som inte låg längre bort än 5 kilometer och därifrån färdas allmänt till arbetsplatsen. Regeringsrätten menade att anvisningarna gick utöver vad som kan kallas verkställighetsföreskrifter och att dylika krav endast kunde regleras genom lag med hänvisning till 8 kap 3 § RF. Lagtexten tillämpades istället direkt på fallet vilket gjorde att de skattskyldiga var berättigade till de aktuella avdragen.

#### 3.2.4.2 Verkställighetsföreskrifter i doktrin

I en artikel från 1986 redogör Petrén för sina synpunkter på en doktorsavhandling som bland annat behandlar verkställighetsföreskrifter. Petréns artikel visar hur komplicerade de konstitutionella frågorna kring verkställighetsföreskrifter är att undersöka.<sup>34</sup> Inom doktrinen har utrymmet för verkställighetsföreskrifter länge varit ett omdebatterat ämne. Det finns de

---

<sup>34</sup> Petrén SvJT 1986 s. 554 ff.

som argumenterar för en snäv tolkning av utrymmet för verkställighetsföreskrifter medan det finns andra som argumenterar för en utvidgad tolkning av begreppet. Vad som debatteras är dock inte de rent administrativa föreskrifterna eftersom de alltid kan utfärdas med hänsyn till regeringens restkompetens i 8 kap 13 § 1 st 2 pkt RF. Det är istället de utfyllande föreskrifterna som det råder oenighet om.<sup>35</sup>

Regeringens förklaring i propositionen till RF av utrymmet för utfyllnad i verkställighetsföreskrifter ger föga ledning om vilken grad av precision som krävs i lagbestämmelsen och hur mycket handlingsfrihet som får lämnas till regeringen. Strömberg menar att om delegation inte är möjligt måste riksdagen helt enkelt genomföra en någorlunda uttömmande reglering i lag för att inte grundlagens bestämning av lagområdet skall förlora sin mening.<sup>36</sup> Att en verkställighetsföreskrift inte får fylla ut lagen och innebära nya åligganden för enskilda innebär därför att föreskriften inte får gå längre än själva lagbestämmelsen. Det måste således handla om rimliga tolkningar av en lagbestämmelse. RÅ 1988 ref. 151<sup>37</sup>, som tidigare har redogjorts för, är ett exempel på en skärpning av avdragsrätten i en verkställighetsföreskrift som inte kunde anses följa av lagen. Den aktuella verkställighetsföreskriften reducerade tillämpningsområdet för en avdragsbestämmelse och ansågs tillföra något väsentligt nytt.<sup>38</sup>

En intressant illustration av verkställighetsföreskrifter är att de blivit något utav grundlagens fiende. Begreppet låter sig inte alltid placeras in i enlighet med terminologin i RF. Regner menar att man får acceptera att det finns en gränsszon där det i det ena fallet går att fylla ut en lagregel genom verkställighetsföreskrifter och där det i det andra inte går. Man får leva med systemet och tillämpa RF med lite förnuft.<sup>39</sup> Myndigheter är dock i stor utsträckning benägna att tolka sin kompetens extensivt. När det gäller verkställighetsföreskrifter är det därför viktigt att komma ihåg att begränsningen i 8 kap 13 § RF gäller även för myndigheter och inte bara för regeringen.<sup>40</sup>

Att reglera genom ramlagstiftning har blivit allt vanligare och det utmärkande för en ramlag är att den i mycket liten omfattning innehåller materiella regler. De flesta ramlagar rör ämnen

---

<sup>35</sup> Hultqvist s. 149.

<sup>36</sup> Strömberg s. 130.

<sup>37</sup> Se avsnitt 3.2.4.1 sista stycket.

<sup>38</sup> Hultqvist s. 162 f.

<sup>39</sup> Myndigheternas normgivning s. 67 f.

<sup>40</sup> Petré i Myndigheternas normgivning s. 7 f.

som är delegerbara enligt 8 kap 7 § RF. Det skapar däremot problem när ramlagstiftning istället används inom det obligatoriska lagområdet. Vad gäller FastTaxL så ligger den inom det obligatoriska lagområdet och utgör en ramlag.<sup>41</sup> Bergström hävdar att även om Regeringsrätten i RÅ 1985 1:5 ansåg att det var acceptabelt att fylla ut en ramlag som FastTaxL så är det av statsrättsliga skäl olämpligt att göra det. Han menar att det är olämpligt eftersom Riksdagen indirekt överlåter väsentlig normgivningskompetens till dåvarande Riksskatteverket i strid med delegationsförbudet av skatteregler i 8 kap 7 § RF.<sup>42</sup>

Strömberg anser att den vidsträckta användningen av verkställighetsföreskrifter i den bemärkelse som fyller ut lagen vid fastighetstaxeringen inte är förenlig med RF. Samtidigt menar han att det fyller ett starkt praktiskt behov. I realiteten torde dock utrymmet för verkställighetsföreskrifter vara mer begränsat än vad 8 kap 13 § RF verkar ge uttryck för. Generellt sett finns det nämligen bara ett behov av verkställighetsföreskrifter inom det obligatoriska lagområdet och de delar av det fakultativa lagområdet där delegation inte har skett. Frågan om rätten att meddela verkställighetsföreskrifter ställs därför endast på sin spets inom de rättsområden där lagformen är ett krav.<sup>43</sup> Strömberg hävdar även att verkställighetsföreskrifterna är den svagaste punkten i hela normgivningssystemet. Det har blivit en säkerhetsventil som man tar till för att lösa problem i praktiken när RF inte ger någon annan möjlighet. Gränsen för vad som kan föras in i verkställighetsföreskrifter har i princip sprängts.<sup>44</sup>

Hultqvist ifrågasätter meningen med verkställighetsföreskrifter om de inte får tillföra något nytt. Han menar att det är det motsatsförhållandet som aktualiserar frågan om utrymmet för verkställighetsföreskrifter på det skatterättsliga området. Skillnaden mellan att å ena sidan delegera normgivningskompetens enligt 8 kap 7 § RF, vilket inte är möjligt på det skatterättsliga området, eller att å andra sidan tillåta att riksdagen beslutar om allmänt hållna föreskrifter, som sedan skall kompletteras med utfyllande verkställighetsföreskrifter, är dock en högst formell skiljelinje. I sak är det egentligen ingen skillnad.<sup>45</sup> Strömberg ifrågasätter även vad det egentligen innebär att direkt tillämpa en vag lagregel för det fall att en domstol beslutar att en tillhörande verkställighetsföreskrift inte är tillämplig. Det verkar snarast som

---

<sup>41</sup> Strömberg s. 179 f.

<sup>42</sup> Bergström SN 1995 s. 436.

<sup>43</sup> Strömberg s. 131 och 140.

<sup>44</sup> Myndigheternas normgivning s. 70.

<sup>45</sup> Hultqvist s. 146.

om Regeringsrätten till viss del velat förbehålla de tillämpande myndigheterna frihet att göra sina egna bedömningar inom lagens ram.<sup>46</sup>

Petrén ger uttryck för en mycket restriktiv syn och anser att verkställighetsbegreppet bör begränsas till det användningsområde som det ursprungligen var avsett för och detta innebär en relativt begränsad form av utfyllnad av lagregler.<sup>47</sup> Inom det obligatoriska lagområdet bör verkställighetsföreskrifter undvikas så långt som möjligt för utfyllnad av privaträttslig och straffrättslig lagstiftning. Verkställighetsföreskrifter har istället fått sin största betydelse inom det obligatoriska lagområdet som avser offentligrättsliga föreskrifter och inte minst på det skatterättsliga området.<sup>48</sup> Avslutningsvis skall tilläggas att den allmänna uppfattningen synes vara att utrymmet för verkställighetsföreskrifter på skatteområdet är begränsat, även om det finns olika åsikter om hur pass begränsat utrymmet är.<sup>49</sup>

### **3.3 Skatteverkets möjligheter att styra på det skatterättsliga området**

#### **3.3.1 Skatteverkets produkter**

I förordning (2007:780) med instruktioner för Skatteverket, som trädde i kraft den 1 januari 2008, finns angivet hur verket skall vara uppbyggt samt vad det har för uppgifter. I 2 § 1 pkt anges att Skatteverket har till uppgift att meddela föreskrifter om verkställighet av lag eller annan föreskrift enligt särskilda bemyndiganden. Paragrafen innebär att regeringen delegerar en av sin i RF angivna kompetens att meddela verkställighetsföreskrifter till Skatteverket. I förordningens 2 § 2 pkt anges att verket genom allmänna råd och uttalanden skall verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. De allmänna råden publiceras av Skatteverket i serien SKV A. Det tidigare Riksskatteverkets föreskrifter publicerades i serien RSFS. Skatteverkets föreskrifter publiceras numera i serien SKVFS.<sup>50</sup>

På Skatteverkets hemsida finns förutom de allmänna råden och föreskrifterna även publicerat en rad andra skrifter. Det finns exempelvis handledningar, skatteupplägg, meddelanden som

---

<sup>46</sup> Strömberg s. 149.

<sup>47</sup> Myndigheternas normgivning s. 83.

<sup>48</sup> Strömberg s. 131 och 138.

<sup>49</sup> Hultqvist s. 183.

<sup>50</sup> Författningssamlingsförordning (1976:725) 9 § jämte bilaga 1.

redovisas i serien SKV M, olika skrivelser och ställningstaganden.<sup>51</sup> Under årens lopp har den svenska skatteförvaltningens tolkningsförslag och andra uttalanden rörande rättstillämpningen givits många beteckningar. Exempel på detta utöver de som används nu är anvisningar, rekommendationer, information, förklaringar, bindande förklaringar och yttranden. I dagsläget skall föreskrifter som publiceras i serien SKVFS vara bindande medan övriga tolkningsförslag i olika form utgivna av Skatteverket inte skall vara bindande.<sup>52</sup>

Det har dock varit en hel del oklarheter kring vilka av Skatteverkets övriga tolkningsförslag som är bindande och vilka som inte är det, vilket skapar en hel del konstitutionella problem. Exempelvis har beteckningen anvisningar kommit att användas som beteckning på såväl bindande som icke bindande produkter. Begreppet allmänna råd har sedan dess tillkomst även haft en oklar innebörd.<sup>53</sup> Det har således varit problematiskt att avgöra vad som är bindande med hänvisning till att man inte varit konsekvent i benämningen och innehållet av produkter med olika rättsskälavärde. I rekommendationer, som numera benämns allmänna råd, har Skatteverket blandat samman referat från Regeringsrätten med egna synpunkter på hur lagen skall tillämpas. Problemen kan inte heller sägas vara helt lösta i dagsläget eftersom Skatteverkets meddelanden bland annat innehåller en blandning av egna synpunkter och gällande rätt. Detta leder till att det inte är helt lätt att orientera sig i de olika produkternas rättsskälavärde.<sup>54</sup>

Numera försöker man dock enbart använda ordet föreskrifter för de publikationer som faktiskt är bindande. Skatteverket anger att de allmänna råden till skillnad från föreskrifterna enbart är vägledande och att det i meddelanden bland annat publiceras redogörelser för gällande rätt.<sup>55</sup> Syftet med ställningstaganden anges vara att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom Skatteverket. Internt benämns ställningstagandena styrsignaler och är endast bindande inom Skatteverket.<sup>56</sup> Handledningarna används främst vid handläggning av ärenden och ger uttryck för Skatteverkets egna bedömningar i olika frågor. Genom att använda sig dels av möjligheten att besluta om bindande verkställighetsföreskrifter och dels

---

<sup>51</sup> En länk till dessa skrivelser finns på Skatteverkets hemsida;  
<http://www.skatteverket.se/4.18e1b10334ebe8bc800022.html>

<sup>52</sup> Pahlsson SN 2006 s. 402-404.

<sup>53</sup> Pahlsson s. 85 ff. erbjuder en utveckling av problematiken.

<sup>54</sup> Pahlsson SN 2006 s. 404 f.

<sup>55</sup> <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/om.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html>

<sup>56</sup> <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2008.4.24321e0c1165ddd612080002674.html>



olika oförbindande produkter för att klargöra sin uppfattning kan Skatteverket således påverka det skatterättsliga området.

### 3.3.2 Skatteverkets inflytande i förhållande till regering och riksdag

Skatteverket har, som tidigare redogjorts för, begränsade möjligheter att besluta om bindande föreskrifter på det skatterättsliga området eftersom det ligger inom det obligatoriska lagområdet och tillhör riksdagens kompetens. Men beroende av hur pass stort utrymme som ges för verkställighetsföreskrifter kan inflytandet variera. Med hänsyn till den redogörelse som har gjorts av förarbetena till 8 kap. 13 § RF samt efterföljande praxis och doktrin torde dock inflytandet inte vara särskilt stort. Skatteverkets största möjlighet att påverka är istället genom att skapa olika oförbindande produkter kring tolkning och tillämpning av skatterättslig lagstiftning. Verkets inflytande blir då till att börja med beroende av om dessa produkter självmant efterföljs av de skattskyldiga.

Det får anses osannolikt att Skatteverket själv i sin myndighetsutövning skulle frångå sina allmänna råd och ställningstaganden såvida de inte strider mot gällande lagtext. Speciellt med beaktande av att Skatteverkets instruktioner är att verka för en följdriktig och enhetlig rättstillämpning. Det är bara i exceptionella fall som Skatteverket kan tänkas frångå sina oförbindande produkter. I Skatterättsnämnden, länsrätt, kammarrätt och Regeringsrätten görs emellertid en självständig prövning. Domstolarna är helt fristående från Skatteverket och skatteadministrationens omfattning och styrka är ett viktigt skäl för domstolarna att vara särskilt aktsamma om sin faktiska självständighet.<sup>57</sup> Regeringsrätten har dock visat stor benägenhet att tillämpa Skatteverkets schabloner om inget särskilt skäl talar emot det. Rätten verkar även vara medveten om den genomslagskraft som Skatteverkets rekommendationer ofta har på skattemyndighetsnivå.<sup>58</sup>

## 3.4 Slutsats

Verkställighetsföreskriftsbegreppet är mycket oklart och upplagt för olika åsikter och infallsvinklar. Det är olyckligt att ett stadgande i Sveriges grundlag är så pass oklart, det är snarast en paradox i sig. I doktrin har man framför allt diskuterat vad uttrycket ”väsentligt nytt” innebär. Det vill säga när det skall anses som att något väsentligt nytt tillförs i en

---

<sup>57</sup> Lodin m.fl. s. 620.

<sup>58</sup> Pahlsson s. 122 f. För en mer utförlig diskussion om Skatteverkets oförbindande produkter och dess genomslagskraft hänvisas till Pahlsson i SN 2006 s. 401 ff.

verkställighetsföreskrift och fyller ut en lag på ett icke acceptabelt sätt. Även om utrymmet för verkställighetsföreskrifter generell sett inte torde vara särskilt stort så är det en bedömning som måste göras från fall till fall och med ledning av Regeringsrättens praxis. Den skatterättsliga legalitetsprincipen och RF talar för en restriktiv tolkning. Hade syftet varit att åstadkomma en mer långtgående delegering på det skatterättsliga området skulle inte skatt uttryckligen ha undantagits från delegeringsmöjligheterna i 8 kap 7 § RF.

Det kan dock konstateras att även om möjligheten för Skatteverket att besluta om bindande verkställighetsföreskrifter på det skatterättsliga området är begränsad så är dess inflytande tydligt. Enligt min mening skall det mycket till innan skattskyldiga börjar frångå vad Skatteverket anvisar även om det inte ryms inom själva lagregeln eftersom det är Skatteverket som fattar de grundläggande besluten om taxering och som producerar den största mängden material på området. Frågan om var gränsen går för vad en verkställighetsföreskrift får innehålla är dock högst relevant eftersom RF inte ger några övriga möjligheter att delegera normgivningskompetens på det skatterättsliga området. Ponera dock att Skatteverket får en vag lagregel att tillämpa på sitt skrivbord. Den av Riksdagen beslutade lagtexten är mycket diffus och går över huvudtaget inte att tillämpa om inte innehållet preciseras. Det förefaller som att det enda Skatteverket kan göra i ett sådant fall är att ”fylla ut lagregeln” för att den skall kunna tillämpas. Situationen framstår som motsägelsefull. Problematiken kommer att illustreras i nästa kapitel då det klargörs hur man valt att reglera på området för dokumentationskrav vid internprissättning.

## 4. Dokumentationskraven

### 4.1 Inledning

Mot bakgrund av den ökade globaliseringen har frågor kring dokumentationskrav vid tillämpning av armlängdsprincipen i internprissättningar blivit allt viktigare. De lokala reglerna har ofta grundats direkt på OECD:s riktlinjer som i femte kapitlet ger vägledning för utformningen av dokumentationskrav. Det finns dock en internationell trend mot att mer lokalt reglera dokumentationskraven. EU Joint Transfer Pricing Forum har också publicerat en gemensam uppförandekod<sup>59</sup> om dokumentationskraven. De europeiska kraven har dock ofta ansetts vara mer långtgående än lokala krav.<sup>60</sup> Uppförandekoden är inte heller rättsligt bindande utan bygger på staternas välvilja.

De svenska lagreglerna för dokumentationskrav vid internprissättning återfinns i 19 kap 2a-2b §§ LSK och trädde i kraft den 1 januari 2007. Skatteverket har även meddelat ytterligare verkställighetsföreskrifter.<sup>61</sup> Det finns också ett omfattande meddelande som innehåller information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap.<sup>62</sup> Vidare har Skatteverket även publicerats två ställningstaganden varav det ena behandlar dokumentationsskyldighet avseende internprissättning för transaktioner mellan ett svenskt företag och ett utländskt koncernbolags fasta driftställe i Sverige och det andra ställningstagandet rör dokumentationsskyldighet avseende internprissättning för transaktioner mellan ett handelsbolag och ett utländskt koncernföretag.

### 4.2 Reglerna och dess uppbyggnad

I det följande kommer jag att redogöra för de regler som finns gällande dokumentationskrav i svensk rätt för att sedan övergå till att sätta regleringen i relation till RF. Det är viktigt att förstå hur reglerna är uppbyggda och för att detta skall framgå kommer jag att presentera de olika produkterna var för sig. Jag kommer således att börja med en redogörelse för motiven till lagstiftningen för att sedan visa hur lagstiftningen i 19 kap 2a-2b §§ LSK är uppbyggd. Sedan kommer jag att redogöra för Skatteverkets verkställighetsföreskrifter som utfärdats

---

<sup>59</sup> European Union Transfer Pricing Dokumentation, EUTPD.

<sup>60</sup> Leijonhufvud SvSkT 2007 s. 138.

<sup>61</sup> SKVFS 2007:1

<sup>62</sup> SKV M 2007:4

med anledning av lagstiftningen. Vidare kommer jag i vissa specifika delar att behandla Skatteverkets meddelande som utgör information till de skattskyldiga företagen och som tillkommit med anledning av verkställighetsföreskrifterna. Således kommer innehållet i 19 kap 2a- 2b §§ LSK, Skatteverkets verkställighetsföreskrifter och meddelande att behandlas var för sig. För att förstå hur regleringen för dokumentationskraven ser ut i sin helhet måste läsaren se de olika delarna i ett sammanhang.

#### 4.2.1 Motiven till lagstiftningen

År 2003 publicerades en rapport från dåvarande Riksskatteverket om *Informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner*. Riksskatteverket menar att en formell skyldighet att upprätta dokumentation om internprissättning bör införas. Några uttryckliga formkrav anses dock inte behövliga utan verket skall istället lämna den vägledning som ger de skattskyldiga en uppfattning om innehållet i dokumentationskraven. Vägledningen bör i första hand utgå från OECD:s riktlinjer. Riksskatteverket menar vidare att den utökade uppgiftsskyldigheten i deklARATIONEN och de nya dokumentationskraven även skall omfatta mellanhavanden mellan huvudkontor och dess fasta driftsställen.<sup>63</sup> I rapporten görs en internationell översikt av hur andra länder reglerar dokumentationskraven. De aktuella länderna är Danmark, Norge, Finland, Nederländerna, Tyskland, Storbritannien, USA och Australien. Jämförelsen med dessa länder leder bland annat till slutsatsen att en uppgiftsskyldighet bör införas redan i deklARATIONEN.<sup>64</sup>

I propositionen till de svenska dokumentationskraven anges till att börja med att uttryckliga regler om information i deklARATIONEN finns, men endast i ett mindre antal av OECD:s medlemsländer. Det sägs även att felaktigt satta tolkningar ofta kan anses bero snarare på områdets komplexitet än på medvetna försök till skatteundandraganden.<sup>65</sup> Regeringen föreslår att en formell skyldighet att upprätta skriftlig dokumentation ska införas i LSK. Det talas om att ”Ramarna för vad dokumentationen skall innehålla skall anges i lagen”. Regeringen föreslår även att det skall finnas en hänvisning till att ytterligare verkställighetsföreskrifter om vad som skall ingå i den skriftliga dokumentationen meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> RSV Rapport 2003:15 s. 5 f.

<sup>64</sup> RSV Rapport 2003:15 s. 34 f.

<sup>65</sup> Prop. 2005/06:169 s. 88.

<sup>66</sup> Prop. 2005/06:169 s. 99 f.

Av remissinstansernas uttalanden är några av stort intresse för uppsatsen:

*Länsrätten i Stockholms län* anser att den lagtext som Skatteverket föreslagit är olämplig eftersom den är mycket allmänt hållen och ger stora möjligheter att utfärda verkställighetsföreskrifter. Man föreslår därför ett förtydligande redan i lagtexten för att närmare illustrera ramarna för dokumentationsskyldigheten. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att Skatteverkets förslag kan leda till att bevisbördan förskjuts. Man menar även att det inte är lämpligt att delegera till Skatteverket att bestämma om vad som skall vara med i dokumentationen då sådana föreskrifter bör meddelas i lag. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att man i möjligaste mån bör reglera dokumentationsskyldigheten i lag.<sup>67</sup>

Regeringen hävdar att införandet av en dokumentationsskyldighet inte innebär att tillämpningen av korrigeringsregeln skall ändras i sak. Det är inte heller meningen att bevisbördan skall ändras, utan den skall fortfarande primärt ligga hos Skatteverket.<sup>68</sup> Vad gäller den lagtekniska aspekten påpekas att många stater har introducerat formella dokumentationskrav i intern lagstiftning för att sedan överlåta till skatteförvaltningen att utge närmare föreskrifter. Den dokumentation som är rimlig att kräva för bedömningen av en internprissättning kan skilja sig mycket från fall till fall. Det är därför inte möjligt att i lagtext uttryckligen formulera allt som skall ingå i den föreskrivna dokumentationen. Man bör därför lagstifta i möjligaste mån såsom Juridiska fakulteten vid Lunds universitet hävdat och i sammanhanget får anses att i möjligaste mån innebär att ange ramarna för vad dokumentationen skall innehålla.<sup>69</sup>

Vad gäller en utökad uppgiftsskyldighet i deklARATIONEN menar regeringen till skillnad från Skatteverket att någon sådan inte bör införas då det är att gå för långt. Många remissinstanser menade just att en sådan skyldighet var att gå för långt i proportion till Skatteverkets behov av informationen.<sup>70</sup> Angående sanktioner föreslår regeringen i likhet med Skatteverket att någon särskild sådan inte behöver införas i de fall dokumentationen är bristfällig eller inte upprättats.<sup>71</sup> Sanktionsmöjligheterna kommer att behandlas mer ingående i kapitel fem.

---

<sup>67</sup> Prop. 2005/06:169 s. 100.

<sup>68</sup> Prop. 2005/06:169 s. 102.

<sup>69</sup> Prop. 2005/06:169 s. 111.

<sup>70</sup> Prop. 2005/06:169 s. 112 f.

<sup>71</sup> Prop. 2005/06:169 114.

#### **4.2.2 19 kap 2a-2b §§ LSK**

I 19 kap 2a § LSK anges att den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet skall, i fråga om transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt bestämmelserna i IL, upprätta skriftlig dokumentation avseende dessa transaktioner. Detta gäller dock bara om det finns en sådan intressegemenskap som anges i 14 kap 20 § IL. Intressegemenskap kan även föreligga om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag, men då behöver dokumentationen upprättas bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent.

Som synes fick Skatteverket således inte igenom sitt förslag om att även transaktioner med fasta driftställen skulle omfattas av lagtexten eftersom dokumentationsskyldigheten är kopplad till tillämpningsområdet för korrigeringsregeln. Förhållandet har även klargjorts ytterligare av Skatteverket i ett ställningstagande som visserligen bara är bindande inom Skatteverket men är i linje med lagtexten och propositionen.<sup>72</sup>

I 19 kap 2 b § LSK anges att dokumentationen ska innehålla:

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

Härefter stadgas att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i dokumentationen. Vad som åsyftas är verkställighetsföreskrifter enligt 8 kap 13 § RF.

#### **4.2.3 SKVFS 2007:1**

I Skatteverkets verkställighetsföreskrifter som enligt verket själv utgör bindande föreskrifter är de fem punkterna i 19 kap 2b § LSK mer utförligt beskrivna i 15 paragrafer. Föreskrifterna anger således vad dokumentationen skall innehålla i materiellt hänseende.

---

<sup>72</sup> Se: Prop. 2005/06:169 s. 110 samt Skatteverkets ställningstagande: Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning för transaktioner mellan ett svenskt företag och ett utländskt koncernbolags fasta driftställe i Sverige.

I 3-4 §§ förklaras vad en beskrivning av *företaget, organisationen och verksamheten* innebär. Här anges hur den juridiska strukturen skall framgå och att väsentliga förändringar inom företaget och företagsgruppen under räkenskapsåret skall redovisas. Beskrivningen skall vidare innehålla relevant finansiell information för tillämpningen av vald prissättningsmetod. Branschspecifika förhållanden och inriktning som påverkat prissättningen skall även framgå.

Vad gäller uppgifter om *arten och omfattningen av transaktionerna* som beskrivs i 5-6 §§ så skall detta redovisas i förhållande till vart och ett av de företag med vilka transaktioner förekommit, antingen transaktion för transaktion eller i aggregerad form. Transaktionerna skall beskrivas utifrån jämförelsefaktorer och det finns sex punkter som anger vad beskrivningen bland annat skall innehålla. Dessa är typ av transaktion, värde, mängd, andra avtalsvillkor, andra transaktioner som har samband och är väsentliga för prissättningen samt kostnadsunderlag med mera. Dokumentationen skall även innehålla relevanta avtal och då även avtal eller andra överenskommelser om internprissättningen som ingåtts med myndighet och även utländska förhandsbesked eller liknande som berör internprissättningen.

*Funktionsanalysen* skall enligt 7 § beskriva företagets roller och innehålla en specifikation av företagets funktioner och risker samt deras ekonomiska betydelse. Vad gäller vald *prissättningsmetod* skall det enligt 8 § anges hur företaget tillämpar metoden. I 9 § anges att *jämförbarhetsanalysen* skall innehålla en beskrivning av använda interna och externa jämförelsetransaktioner samt hur urvalet av dessa skett. Justeringar som görs för att förbättra jämförbarheten skall även tas i beaktande. Om det inte har kunnat identifieras några jämförelsefaktorer skall dokumentationen innehålla en beskrivning av hur företaget kommit fram till att prismetodiken överrensstämmer med armlängdsprincipen.

#### 4.2.3.1 Föreskrifterna i övrigt

Enligt 11 § i Skatteverkets föreskrifter skall ett företag för varje räkenskapsår ha tillgängliga interna handlingar för de uppgifter som ingår i dokumentationen. Det skall även finnas sådana rutiner som gör det möjligt att för varje räkenskapsår sammanställa en dokumentation enligt föreskrifterna. Enligt 12 § skall dokumentationen endast lämnas in på begäran av Skatteverket. Att dokumentationen skall lämnas in först på begäran finns således inte upptaget i lagtext utan tillkommer först genom verkställighetsföreskrifterna. Föreskrifterna anger vidare att

dokumentationen får begäras in av Skatteverket först efter den dag då självdeklarationen för räkenskapsåret skall lämnas in och företaget skall beredas rimlig tid att göra detta.

Föreskrifterna anger även att en dokumentation upprättad i enlighet med EUTPD anses vara upprättad i enlighet med föreskrifterna. Vad gäller transaktioner av mindre värde anges i 10 § att dokumentationen i vissa fall kan innehålla en förenklad redovisning av uppgifterna i 19 kap 2b § LSK. Transaktioner av mindre värde anses vara varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen samt övriga transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen. I bilaga till föreskrifterna anges vad som skall ingå i den förenklade redovisningen.

#### *4.2.3.2 Skatteverkets meddelande*

Skatteverkets meddelande som utfärdats med anledning av föreskrifterna för dokumentationskrav skall enligt verket utgöra en redogörelse av gällande rätt. Paragraferna i föreskrifterna beskrivs mycket utförligt i kronologisk ordning. I meddelandet uttalas även att en väsentlig del av arbetet med dokumentationen för företagen består i att lägga upp fasta rutiner så att handlingar och uppgifter kring internprissättningar upprättas och sparas löpande.<sup>73</sup> Det anges även att en rimlig tidsfrist för ett företag att inkomma med dokumentation, om Skatteverket så begär, bör vara 30 dagar. Bedömningen av vad som utgör inom rimlig tid skall dock göras från fall till fall och kan anses vara såväl kortare som längre tid än rekommenderade 30 dagar.<sup>74</sup>

#### **4.2.4 SKVFS 2007:1 och dess förenlighet med RF**

Hultqvist ifrågasätter starkt huruvida vi kan kopiera andra länders konstitutionella förutsättningar när vi ålägger svenska företag skyldigheter i förhållande till svenska myndigheter. Hans oro är just huruvida den svenska grundlagen så enkelt kan köras över som den gjorts vid regleringen av dokumentationskrav vid internprissättning.<sup>75</sup> Det är ett faktum att de fem korta paragraferna i LSK utvecklats närmare på drygt tre sidor i Skatteverkets föreskrifter för att sedan svälla ut till 47 sidor information i meddelandet om vad dokumentationen skall innehålla. Vissa hade förhoppningar om en mer realistisk och måttfull

---

<sup>73</sup> SKV M 2007:25 avsnitt 6.1.4.

<sup>74</sup> SKV M 2007:25 avsnitt 6.2.

<sup>75</sup> Hultqvist SvSkT 2007 s. 405.



svensk ansats då dokumentationskraven infördes.<sup>76</sup> Sättet att reglera på skapar dock inte bara problem rörande vilka krav som egentligen åläggs de dokumentationsskyldiga företagen utan också vilket utrymme Skatteverket egentligen har att utfärda de aktuella verkställighetsföreskrifterna i förhållande till RF. Frågan är således om LSK kan anses vara så pass detaljerad att något väsentligt nytt inte tillkommer genom verkställighetsföreskrifterna.

Användandet av verkställighetsföreskrifter har varit särskilt stort vad gäller FastTaxL. Under 1990-talet ledde kraftig kritik till att antalet verkställighetsföreskrifter som utfärdades av Riksskatteverket minskade avsevärt vilket gjorde att det fanns en överskådlig mängd föreskrifter på området.<sup>77</sup> Om verkställighetsföreskrifterna gällande dokumentationskraven kommer att bli föremål för prövning återstår att se. Men LSK, det vill säga lagen, uppställer till exempel ett krav på att uppgifter om arten och omfattningen av transaktionerna skall dokumenteras. Föreskrifterna anger en mängd saker som skall redovisas angående punkten och däribland utländskt förhandsbesked eller andra liknande meddelanden angående frågor om internprissättning som berör företaget. Det finns dock ingenting i uttrycket arten och omfattningen av transaktionerna som direkt innefattar att ett utländskt förhandsbesked skall vara med. Om föreskrifternas lagenlighet skulle prövas är det därför inte helt osannolikt att något väsentligt nytt skulle anses tillföras genom verkställighetsföreskrifterna såsom i RÅ 1988 ref. 151.

I förarbetena till dokumentationskraven framhävs att det inte är praktiskt möjligt att lagstifta mer än ramarna för vad dokumentationen skall innehålla.<sup>78</sup> Det finns många skäl som talar för att använda smidigare former av normgivning än lagform, såsom att exempelvis många samhällsförhållanden är så pass komplicerade att det behövs speciell sakkunskap för att utforma de aktuella föreskrifterna. Utvecklingen kräver även att fackkunskaper ständigt måste förnyas. Internationella överenskommelser och internationella förhållanden i övrigt kan även kräva att det svenska regelsystemet anpassas på ett smidigt sätt. Smidigare former av normgivning medför dock vissa risker när det gäller verkställighetsföreskrifter inom det obligatoriska lagområdet, då dessa eventuellt används i större omfattning än vad man kunnat förutse då RF skapades.<sup>79</sup> I Sverige finns det inte heller samma konstitutionella förutsättningar som exempelvis USA har för att kunna åstadkomma en delegation av skatterättslig

---

<sup>76</sup> Lodin SvSkT 2007 s. 318.

<sup>77</sup> Bergström SN 1995 s. 432.

<sup>78</sup> Prop. 2005/06:169 s. 111.

<sup>79</sup> Strömberg s. 172 f.

lagstiftning, vilket leder till att en ramlagstiftning inte är tillräckligt för att tillgodoses de konstitutionella krav som finns i Sverige<sup>80</sup>. Å andra sidan kan det hävdas att Skatteverket själv i sitt meddelande inte ens gör anspråk på att föreskrifterna skall vara bindande utan att de skall ses som rekommendationer.<sup>81</sup>

#### 4.2.5 Slutsats

Efter att i detta kapitel ha gått igenom hur reglerna för dokumentationskrav är uppbyggda kan det konstateras att det ligger i farans riktning att verkställighetsföreskrifterna antagligen tillför något väsentligt nytt. Med hänsyn till den praxis som redogjorts för i kapitel tre så handlar det inte bara om att i verkställighetsföreskrifterna införa exempelvis schabloner. Föreskrifterna anger inte heller uttömmande lagtextens tillämpning på ett sådant sätt att det inte kan anses finnas några alternativa lagtolkningar som i RÅ 1983 1:85 (1). LSK är bara en ramlagstiftning och de fem punkterna säger i princip ingenting, utan hela det materiella innehållet tillkommer först genom Skatteverkets föreskrifter. I praktiken var det således fritt för Skatteverket att själv avgöra vad dokumentationen skulle innehålla eftersom ramarna i LSK inte kan ha utgjort något större hinder. Ur en annan synvinkel kanske inte problemet i sig är att Skatteverket överskrider sina befogenheter. Det stora problemet är istället möjligtvis att de tjänstemän som utarbetar föreskrifterna på Skatteverket inte är medvetna om vilket innehåll de egentligen för in i vilka produkter och att de således inte gör någon riktig åtskillnad när de för in material i en bindande eller icke bindande produkt.

Det är dock inte några små ålägganden som läggs på företagen i Skatteverkets föreskrifter, eftersom det krävs stora summor pengar för att kunna producera den information som Skatteverket kräver. Jag anser att Hultqvists rädsla för vad som kan hända om vi kopierar andra länders konstitutionella förutsättningar är berättigad. Grundlagen måste följas när svenska företag åläggs dokumentationskrav. Bara för att vi inte tycker att vår grundlag passar in på det sätt som vi vill reglera dokumentationskraven på kan vi inte välja att strunta i grundlagen och istället se till hur andra länder har gjort och också göra så. ”Vi kan inte tillämpa grundlagen på grund av verkligheten. Där går man ändå väl långt”.<sup>82</sup> Även om den bindande verkan av den föreskrivna dokumentationen är tvivelaktig framstår det som klart att

---

<sup>80</sup> Hultqvist s. 173.

<sup>81</sup> Hultqvist SvSkT 2007 s. 406.

<sup>82</sup> Petré i Myndigheternas normgivning s. 82.

Sverige behöver bindande regler för dokumentationskrav för att kunna hävda sina skatteanspråk i ett globaliserat samhälle.

### 4.3 Alternativa sätt att reglera

Eftersom det är tvivelaktigt hur väl Skatteverkets föreskrifter stämmer överens med RF är det intressant att undersöka om det finns några alternativ till nuvarande reglering. Fyra alternativ kommer därför att läggas fram.

*Alternativ 1:* Skatteverket föreslog att det skulle införas en skyldighet att redovisa internprissättningstransaktioner redan i deklarationen.<sup>83</sup> Alternativet löser dock inte problemet med verkställighetsföreskrifterna och dess förenlighet med RF då förslaget enbart handlade om när i taxeringsprocessen som informationen skulle kunna krävas in. Var innehållet i dokumentationen regleras ändrades således inte genom förslaget. Regleringen skulle däremot kunna få effekter gällande frågan om skattetillägg, under förutsättning att skyldigheten att lämna information i deklarationen införs i lag. Effekten kommer att utredas under avsnitt 5.2.1.

*Alternativ 2:* Ett konkret alternativ till nuvarande lagstiftning är att mer ingående uppställa vilka krav som ställs på dokumentationen direkt i lag. Alternativet framhävdes av flera remissinstanser i propositionen. Regeringens skäl till att inte reglera mer i lagtext var dock, vilket redan redogjorts för under avsnitt 4.2.1, att det inte ansågs rimligt att uttryckligt och uttömmande reglera vad dokumentationen skall innehålla direkt i lagen. Detta på grund av att den dokumentation som behöver krävas in för att kunna göra en korrekt bedömning av internprissättningar ofta skiljer sig från fall till fall. Man menar att det skulle bli en alltför betungande dokumentation för vissa företag om allt som skulle ingå i dokumentationen fördes in direkt i lagen.<sup>84</sup> Regeringens synsätt om att det inte är praktiskt möjligt att reglera dokumentationskraven uttömmande i lagtext är i linje med beredningens tankesätt om att gränsen mellan verkställighetsföreskrift och lag med nödvändighet är flytande.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> RSV Rapport 2003:15 s. 34 ff.

<sup>84</sup> Prop. 2005/06:169 s. 99 f och 111.

<sup>85</sup> SOU 1972:15 s. 104.

Att lagstiftningen kan bli omfattande om mer detaljerade föreskrifter förs in i lagtexten är dock inte ett hållbart skäl för att delegera mer normgivningsmakt. Den totala mängden föreskrifter blir inte mindre bara för att de meddelas av olika organ.<sup>86</sup> Vad som är möjligt för Skatteverket borde även vara möjligt för regering och riksdag. Om föreskrifterna istället ges i lagform skulle de ha kunnat bli föremål för offentlig granskning och den demokratiska beslutsordning som är anledningen till att vi har ett obligatoriskt lagområde där skatt omfattas.<sup>87</sup> En mer uttömmande lagstiftning som lämnar lite utrymme för Skatteverket att utfärda utfyllande verkställighetsföreskrifter skulle kunna leda till att man kom runt problemet med osäkerheten kring huruvida Skatteverkets verkställighetsföreskrifter är bindande. Om det skulle påverka möjligheterna till att kunna utdöma vite vid ingen eller bristfällig dokumentation kommer att utredas i avsnitt 5.2.4. En detaljerad lagstiftning skulle i vilket fall innebära att den skatterättsliga legalitetsprincipen beaktades fullt ut och att regleringen var i linje med RF. Huruvida syftet med dokumentationskraven skulle kunna uppfyllas bättre går dock enbart att spekulera i.

*Alternativ 3:* En annan mer ingripande reglering vore att göra en grundlagsändring som i större utsträckning än idag tillåter att riksdagen delegerar normgivningskompetens på det skatterättsliga området. Även om det är en mycket ingripande åtgärd att ändra grundlagen framstår det ändå som ett alternativ i sammanhanget. Flertalet stater som introducerat formella dokumentationskrav i intern lagstiftning har överlåtit till aktuell skatteadministration att utarbeta föreskrifter för vad internprisdokumentationen ska innehålla. För att kunna ta efter tankesättet i Sverige och åstadkomma en ren delegation till Skatteverket krävs dock en grundlagsändring.

Det kan hävdas att en större möjlighet till delegation av normgivningsmakten istället för att precisera lagregler ytterligare är det bästa sättet att lösa den konstitutionella konflikten angående verkställighetsföreskrifterna. Den tyska modellen skulle bland annat kunna tjäna som exempel för hur Sverige skulle kunna utforma en sådan modell. Delegationsreglerna i 8 kap 7 § RF skulle i så fall behöva ändras, vilket visserligen är tidsödande men skulle kunna vara nödvändigt för att uppnå en rättssäker och smidig föreskriftsreglering. Inom doktrinen har en grundlagsändring som ger större möjlighet till delegation förespråkats för vissa delar av

---

<sup>86</sup> Hultqvist s. 173.

<sup>87</sup> Hultqvist SvSkT 2007 s. 406.

det skatterättsliga området.<sup>88</sup> Alternativet framstår dock inte som ett vidare realistiskt alternativ eftersom det varken framhövdes av Skatteverket, Regeringen eller någon av remissinstanserna och är mycket svårt att genomföra i praktiken.

*Alternativ 4:* I Riksskatteverkets rapport föreslås att några uttryckliga formkrav inte bör ställas på dokumentationen utan att verket istället kan lämna den vägledning som ger de skattskyldiga en uppfattning om vad dokumentationen skall innehålla.<sup>89</sup> Ett alternativ är således att Skatteverkets verkställighetsföreskrifter för dokumentationskrav helt enkelt inte anses vara bindande. Föreskrifterna kan istället vara vägledande för företagen då de skall upprätta dokumentationen i enlighet med LSK. För att förhindra att det sammanblandas vilka produkter som är bindande krävs dock att man konsekvent inte benämner denna vägledning för föreskrifter. Ordet föreskrifter skall ju endast användas på en produkt som faktiskt är bindande. Istället bör vägledningen till företagen föras in i en icke bindande produkt såsom exempelvis allmänna råd utgör. Eftersom LSK är vagt utformad finns det dock en viss risk att reglering genom en oförbindande produkt från Skatteverket blir ineffektiv om det inte finns några konkreta och bindande regler.

---

<sup>88</sup> Bergström SN 1995 s. 436 f, som även får medhåll av Strömberg s. 140. För en beskrivning av huvuddragen i de tyska dokumentationskraven se Dahlborg SN 2008 s. 544 ff.

<sup>89</sup> RSV Rapport 2003:5 s. 6.

## 5. Vilka verktyg kan Skatteverket använda?

### 5.1 Inledning

Efter en genomgång av föreskrifternas ställning i förhållande till RF är det ytterst intressant att se till vad konsekvenserna blir av den valda regleringen i praktiken. För att undersöka detta krävs en genomgång av vilka verktyg Skatteverket kan använda sig av för att upprätthålla dokumentationskraven, det vill säga vilka ”sanktioner” som finns till buds. Regeringen ansåg att det var obehövt att införa någon särskild sanktion för det fall att ett företag inte upprättar den föreskrivna dokumentationen eller dokumentationen är bristfällig. Remissinstanserna var även genomgående negativa till tanken på att införa någon speciell sanktion.<sup>90</sup>

Regeringen menar således att exempelvis reglerna om skattetillägg ändå är tillämpliga under förutsättning att en oriktig uppgift har lämnats under förfarandet eller i en process i ett ärende eller mål om internprissättning. Om det finns allvarliga brister i dokumentationen som gör att Skatteverket inte kan värdera om ett företags prissättning följer armlängdsprincipen kan skönstaxering bli aktuellt. Skatteverket kan även under vissa förutsättningar förelägga den skattskyldige att vid vite lämna upplysningar alternativt visa upp handling. Avslutningsvis anförs att ”Någon anledning att införa andra, mer ingripande sanktioner än de som vanligen gäller på skatteområdet finns enligt regeringens mening för närvarande inte”.<sup>91</sup> Efter en inblick i Skatteverkets syn på dokumentationskraven skall de olika verktygen undersökas var för sig.

#### 5.1.1 Skatteverkets syn på dokumentationskraven

Den 1 januari 2008 startade ett riksprojekt för internprissättningsfrågor inom Skatteverket. Projektet är främst till för att skapa en gemensam ståndpunkt och därigenom kunna uppnå en enhetlig tillämpning av internprissättningsfrågor runt om i landet. Dokumentationskrav är inget nytt och större företag har ofta redan den dokumentation som krävs. Det är däremot mer problematiskt med små och medelstora företag som inte har samma rutiner att upprätta dokumentationen. Det finns inget egensyfte i att ett företag upprättar den föreskrivna dokumentationen. Däremot är det problematiskt för Skatteverket att uppskatta

---

<sup>90</sup> Prop. 2005/06:169 s. 114 f.

<sup>91</sup> Prop. 2005/06:169 s. 115 f.

armlängdspriser och det är här dokumentationen kommer in i bilden. Dokumentationen ger en bild av såväl hela koncerner som olika företags specifika verksamheter vilket är nödvändigt för att kunna uppskatta armlängdspriser på ett korrekt sätt.<sup>92</sup>

Enligt företrädare för Skatteverket finns det i praktiken ingenting de kan göra för att kräva in den föreskrivna dokumentationen om inte företag gör det frivilligt. Detta på grund av att det inte finns några specifika sanktioner kopplade till dokumentationskraven. Inom Skatteverket anser man att bevisbördan främst ligger hos myndigheten. Samtidigt framhäver man att företag som inte förebringat någon dokumentation i vart fall får en besvärligare utgångsposition i en process, vilket även gäller i de fall Skatteverket tvingas göra skönsmässiga bedömningar. De rättsfall som finns på området för internprissättning tyder på att det är svårt att tillämpa korrigeringsregeln. Myntet har dock två sidor och faktum är att många företag vid kommunikation med Skatteverket inser att deras internpriser är felaktiga och justerar dessa utan att ärendet behöver gå till domstol.<sup>93</sup>

## 5.2 Verktygen

### 5.2.1 Skattetillägg

Generellt kan sägas att de olika rekvisiten för skattetillägg är mycket oklara och snåriga vilket lett till att ämnet är omdiskuterat i doktrinen.<sup>94</sup> Enligt 5 kap 1 § TL skall skattetillägg tas ut om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift *till ledning för taxeringen*.<sup>95</sup> Skattetillägg skall även tas ut om en skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Enligt 5 kap 1 § 2 st TL anses en uppgift vidare vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige lämnat är felaktig eller om den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift anses dock inte vara oriktig om den tillsammans med övriga uppgifter som lämnats utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. I 5 kap 14 § TL finns vissa befrielsegrunder, det vill säga situationer där den skattskyldige helt eller delvis kan befrias från ett skattetillägg. Här anges att skattetillägg inte skall tas ut om felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig eller om det annars skulle

---

<sup>92</sup> Telefonintervju med Oscar Good, 2008-10-17.

<sup>93</sup> Telefonintervju med Oscar Good, 2008-10-17.

<sup>94</sup> För en aktuell åsikt på området se Hultqvist SvSkT 2008 s. 142 ff.

<sup>95</sup> Författarens kursivering.

vara oskäligt att ta ut tillägget med fullt belopp. I lagtexten finns även upptaget en rad orsaker som särskilt skall beaktas vid bedömningen av huruvida felaktigheten eller underlåtelser är ursäktlig.

Rekvisitet under förfarandet innebär en skyldighet att lämna korrekta uppgifter i såväl deklarationen som i svar på en förfrågan, ett omprövningsärende eller i ett mål om taxering. Den oriktiga uppgiften måste även lämnas till ledning för den egna taxeringen. Om uppgiften lämnats till en myndighet för ett annat ändamål, exempelvis i ett ärende om särskild avgift, kan skattetillägg inte påföras.<sup>96</sup>

En intressant aspekt vad gäller Skatteverkets möjligheter att kunna påföra skattetillägg är huruvida den föreskrivna dokumentationen kan anses lämnas till ledning för taxeringen. Dokumentationen skall ju lämnas först om Skatteverket så begär, exempelvis vid en skatterevision. Hultqvist menar att detta innebär att det knappast kan anses som att dokumentationen lämnas till ledning för taxeringen. Han anser därför att dokumentationen inte får någon betydelse för huruvida en oriktig uppgift har lämnats om internprissättningen justeras till den skattskyldiges nackdel, utan möjligen endast för bedömningen av huruvida en befrielsegrund föreligger.<sup>97</sup> Om Skatteverket vill påföra skattetillägg på grund av att ett företag har utnyttjat internpriser som avviker från armlängdspriset skulle en dokumentation från företaget sida därför kunna betyda att det föreligger en befrielsegrund som gör att skattetillägg inte skall tas ut. En inkorrekt dokumentation som sådan kan dock inte utgöra grund för skattetillägg eftersom den inte lämnas till ledning för taxeringen. Hade det däremot funnits en skyldighet att redovisa internpristransaktioner direkt i deklarationen såsom Skatteverket ville, hade möjligheten att kunna utnyttja skattetillägg vid bristande dokumentation eventuellt varit större, under förutsättning att internpriserna inte heller följer armlängdspriset. Det hade då inte varit någon tvekan om att dokumentationen lämnats till ledning för taxeringen.

Det finns många problem vad gäller möjligheten att kunna använda skattetilläggsinstitutet vid utebliven eller bristande dokumentation. Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anförde i propositionen till dokumentationskraven att skattetillägg som utgångspunkt bör tas ut med största försiktighet eftersom det är svårt att enas om en korrekt uppfattning om vad rätt pris

---

<sup>96</sup> Almgren & Leidhammar, *Skatteförfarandet*, s. 5:1:10 f.

<sup>97</sup> Hultqvist SvSkT 2007 s. 409.



är.<sup>98</sup> Skattetillägg skall bara tas ut om en oriktig eller missvisande uppgift har lämnats. Har en skattskyldig öppet redovisat de faktiska omständigheterna men felaktigt bedömt någon av dessa och de rättsliga konsekvenserna får skattetillägg därför inte tas ut. Utelämnas information kan det dock anses vara en oriktig uppgift.<sup>99</sup> Handlar det således om en ren bedömningsfråga torde skattetillägg inte kunna bli aktuellt. Att uppskatta armlängdspriset är ingen exakt vetenskap varför det är tvivelaktigt om dokumentationen kan anses vara en oriktig uppgift i den bemärkelse som förarbetena till lagtexten syftar på.

I propositionen erkänner regeringen såsom många remissinstanser påpekat att både de materiella frågorna rörande prissättningen och de formella frågorna rörande vilken dokumentation som skall upprättas ofta innehåller svåra gränsdragningar och bedömningar. Man menar att en nyanserad bedömning av huruvida en oriktig uppgift har lämnats måste göras i det enskilda fallet där man ser till dokumentationen som upprättats i förhållande till armlängdspriset och befrielsegrunderna. Ibland kan nämligen en justering baserad på armlängdspriset vara nödvändig trots att tillräcklig dokumentation upprättats.<sup>100</sup> Av detta uttalande torde kunna utläsas att det i praktiken kommer bli svårt att använda skattetilläggsinstitutet.

### 5.2.2 Eftertaxering

Medan skattetillägg är att jämföra med en straffrättslig åtgärd vid en oriktig uppgift syftar istället eftertaxeringsinstitutet till att korrigera ett oriktigt taxeringsbeslut.<sup>101</sup> Förutsättningarna för eftertaxering till den skattskyldiges nackdel återfinns i 4 kap 16 § TL och överrensstämmer i stort med rekvisiten för skattetillägg. Huruvida en oriktig uppgift lämnats till ledning för taxeringen är även här centralt.

Rekvisiten för skattetillägg och eftertaxering överrensstämmer dock inte fullt ut. En muntlig uppgift är till skillnad från skattetilläggsfallet inte ett hinder för beslut vid eftertaxering. Vid eftertaxering finns det även ett krav på orsakssamband vilket inte krävs för skattetillägg. Det krävs således att den oriktiga uppgiften medfört att ett taxeringsbeslut som avser den skattskyldige blivit felaktigt eller inte fattats för att det skall kunna bli aktuellt med

---

<sup>98</sup> Prop. 2005/06:169 s. 115.

<sup>99</sup> Prop. 2002/03:106 s. 116.

<sup>100</sup> Prop. 2005/06:169 s. 116.

<sup>101</sup> Simon Almendal s. 213.

eftertaxering. Anledningen till skillnaderna är att de båda regelsystemen har olika syften. Begränsningen i att det vid eftertaxering uppställs ett krav på orsakssamband finns till för att enskildas rättsskydd skall upprätthållas. Ett taxeringsbeslut skall inte utan tungt vägande skäl kunna rivas upp genom eftertaxering medan skattetillägget syftar till att den skattskyldige skall fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sätt.<sup>102</sup>

Mycket förenklat torde således utrymmet för eftertaxering till viss mån vara mer begränsat än utrymmet för skattetillägg. I övrigt tillkommer samma problematik som vid skattetillägg vad gäller innebörden av snåriga rekvisit såsom till ledning för taxeringen, oriktig uppgift och att armlängdspriset handlar om rena bedömningsfrågor, vilket redan redogjorts för i avsnitt 5.2.1.

### **5.2.3 Skönstaxering**

Skönstaxeringsinstitutet syftar till att uppnå en korrekt taxering då det annars skulle vara omöjligt. Det skall inte fungera som ett straff eller ett påtryckningsmedel på grund av att en skattskyldig brustit i sin redovisning.<sup>103</sup> Om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen skall skatten eller underlag för att ta ut skatt enligt 4 kap 3 § TL uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med vad som framkommit i ärendet. Av stadgandet framgår att Skatteverket kan skönstaxera ett företag om underlaget för dess internationella internpristransaktioner är bristfälligt och internpriserna inte är marknadsmässigt satta. Skönstaxering kan därför, vilket även var möjligt innan dokumentationskraven infördes, användas vid felaktiga internprissättningar. En felaktig dokumentation som sådan utgör dock inte grund för skönstaxering, förutsatt att internpriserna följer armlängdspriset. Detta är i linje med syftet för skönstaxering, vilket inte skall vara att straffa företagen. Den föreskrivna dokumentationen fungerar därför snarast som ett bevismedel vid beräkning av armlängdspriset om skönstaxering skulle bli aktuellt.

### **5.2.4 Vitesföreläggande**

Enligt 3 kap 5 § TL får Skatteverket förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna handling, visa upp handling eller lämna över kopia av handling som behövs för kontroll

---

<sup>102</sup> Almgren & Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, s. 40 f där rekvisiten för skattetillägg jämfört med eftertaxering utreds ytterligare.

<sup>103</sup> Lodin m.fl. s. 653.

av att uppgifterna i hans deklaration är riktiga eller annars för hans taxering. Enligt 3 kap 6 § TL får föreläggandet även förenas med vite och lagen (1985:206) om viten skall då följas. Enligt 6 § i nämnda lag prövas utdömandet av vite av länsrätten efter ansökan från Skatteverket. Vidare kan vitet även jämkas om det finns särskilda skäl. Det är således länsrätten som har att bedöma huruvida vite skall kunna utdömas som en påtryckande åtgärd om ett företag inte har lämnat in den föreskrivna dokumentationen eller den dokumentation som lämnats in är bristfällig. Vid bedömningen ställs länsrätten inför den problematik som uppstår på grund av det valda regleringssättet med verkställighetsföreskrifter.

Skulle länsrätten anse att Skatteverkets verkställighetsföreskrifter inte är bindande torde det räcka att ett företags dokumentation håller sig inom en rimlig tolkning av de fem punkterna i 19 kap 2b § LSK gällande vad dokumentationen skall innehålla. Utrymmet för vad som får accepteras torde i så fall vara mycket stort eftersom lagen är vagt utformad. Skulle länsrätten däremot anse att verkställighetsföreskrifterna är bindande måste dokumentationen istället leva upp till de ytterligare krav som tillkommer genom verkställighetsföreskrifterna. Detta torde innebära ett mer långtgående krav på dokumentation eftersom verkställighetsföreskrifterna är mer detaljerat utformade än lagtexten.<sup>104</sup> Enligt företrädare från Skatteverket är det verkställighetsföreskrifterna som skall vara det avgörande vid utdömandet av vite eftersom de är bindande. Om LSK skulle anses utgöra ramen för vad som krävs skulle inte företagen ha någon uppfattning om vad som begärs av dem eftersom lagen inte säger något om det materiella innehållet i dokumentationen.<sup>105</sup>

Om dokumentationskraven istället hade reglerats mer detaljerat genom lag hade det dock varit klarare när vite kan utdömas. Mer dokumentation hade antagligen kunnat krävas in och därmed hade vitet eventuellt blivit effektivare som påtryckningsmedel. Armlängdspriset och dokumentationskraven är inte någon exakt vetenskap, vilket redan har konstaterats, varför det är problematiskt att avgöra hur bristfällig dokumentationen skall vara för att vite skall kunna utdömas. Detta i kombination med att det inte är helt klart om verkställighetsföreskrifterna ens är bindande gör att det inte kan fastställas huruvida vite kommer att kunna användas som påtryckningsmedel.

---

<sup>104</sup> Hultqvist SvSkT 2007 s. 408.

<sup>105</sup> Telefonintervju med Oscar Good, 2008-10-17.

### 5.3 Vad blir konsekvenserna av sättet att reglera dokumentationskraven?

Efter en genomgång av de verktyg som regeringen i propositionen anger att Skatteverket skall kunna använda sig av vid bristfällig eller ingen dokumentation är det oklart om verktygen kommer att kunna användas i praktiken. Det är därför endast möjligt att spekulera kring vilka konsekvenser det valda regleringssättet kommer att få. Det är inte säkert att skattetillägg kommer att kunna påföras eftersom det till att börja med inte är helt klart huruvida dokumentationen lämnas till ledning för taxeringen vilket är ett krav enligt 5 kap 1 § TL. Om paragrafen ändå tillämpas torde det vara svårt att hantera rekvisitet oriktig uppgift på den typ av bedömningsfrågor som internprissättningar innefattar. Angående eftertaxering och skönstaxering kan instituten, precis som tidigare, användas vid en felaktig internprissättning men inte enbart på grund av en inkorrekt dokumentation. Angående vitesföreläggande torde det vara svårt att utdöma då armlängdspriset handlar om rena bedömningsfrågor. På grund av frågornas karaktär och att det är osäkert huruvida föreskrifterna ens är bindande blir det därför svårt för länsrätten att bedöma ”hur mycket” dokumentation som kan krävas.

Trots att det finns oklarheter kring vilka sanktioner Skatteverket kan använda sig av på grund av verkställighetsföreskriftsregleringen kan det ändå finnas ett värde i att dokumentationskraven tydliggör att företag med gränsöverskridande internttransaktioner måste hantera dessa välordnat och på välgrundade affärsmässiga principer.<sup>106</sup> Dokumentationen behöver dock inte bara vara till hjälp för Skatteverket. Företag som tillämpar internprissättningsprinciper som följer armlängdsprincipen och på ett rimligt sätt dokumenterar detta står bättre rustade gentemot Skatteverket såväl som mot utländska skattemyndigheter än företag som inte gör det.<sup>107</sup> I Riksskatteverkets rapport påpekas även att dokumentationen kan anses vara ett bevismedel som kan läggas fram av ett företag och åberopas inför Skatteverket. Det är mindre troligt att Skatteverket ifrågasätter en dokumentation som är välgrundad.<sup>108</sup>

---

<sup>106</sup> Leijonhufvud SN 2007 s. 140.

<sup>107</sup> Hall & Persson SvSkT 2007 s. 323.

<sup>108</sup> RSV Rapport 2003:5 s. 43.

## 5.4 Slutsats

En försvårande aspekt då det gäller åtgärder vid utebliven eller bristfällig dokumentation är att det inte finns något egensyfte i att upprätthålla dokumentationen i sig eftersom det är en korrekt internprissättning som är det primära. Efter att ha undersökt de olika verktygen ställer jag mig dock frågande till om dokumentationen verkligen underlättar för Skatteverket i sitt arbete med internprissättningsfrågor. Anledningen till att dokumentationskraven införts är att det varit problematiskt att kontrollera armlängdspriser och efterlevnaden av korrigeringsregeln. Enligt min mening torde dokumentationen dock snarast vara till fördel för de skattskyldiga. Den oklara regleringen torde nämligen leda till att utrymmet för vad som accepteras är mycket stort. Finns det någon sorts dokumentation över huvudtaget, även om den är bristfällig, torde det därför vara svårt för Skatteverket att ifrågasätta internpriserna.

På grund av den vaga regleringen kan det också bli svårt för Skatteverket att använda sig av några verktyg. Genom att företagen själva kan välja inriktning på uträkningarna i dokumentationen, vilket grundar sig på olika bedömningar och ställningstaganden, kan de således styra processen för att räkna ut armlängdspriset. Det skall dock inte underskattas att justering av internpriser ofta sker genom ömsesidig kommunikation mellan Skatteverket och de skattskyldiga företagen, varför det även kan vara ett positivt inslag att företagen till stor del kan vara delaktiga i processen. Finns ingen dokumentation alls torde det däremot vara till Skatteverkets fördel. Då är man dock tillbaka på ruta ett och ställs inför frågan om korrigeringsregeln är tillämplig eller inte och problemet med den praxis som lamslagit området.

Det är anmärkningsvärt att regeringen i propositionen endast kortfattat anger vilka verktyg som kan användas. I praktiken verkar man ha tagit dessa för givet utan att egentligen tänka igenom vad som åstadkommit. På grund av lagstiftningens uppbyggnad är det troligt att Skatteverket kommer att vara relativt begränsade i arbetet att upprätthålla dokumentationskraven om inte företagen följer verkställighetsföreskrifterna självmant.

## 6. Avslutande kommentarer

I uppsatsen har visats att det konstitutionellt sett finns mycket att anmärka på regleringen avseende dokumentationskrav vid internprissättningar mellan företag i intressegemenskap i svensk rätt. Regeringens försök att ”hänga på” den internationella trenden rörande lagstiftningstekniken har gjort att RF kommit i skymundan. Det är därför mycket oklart huruvida Skatteverkets föreskrifter över huvudtaget skall anses vara bindande. Det är anmärkningsvärt att vi fortfarande befinner oss i samma diskussion kring verkställighetsföreskrifter som var högaktuell vad gäller FastTaxL på 1990-talet.

I mina undersökningar har jag uppmärksammat att utrymmet för verkställighetsföreskrifter på det skatterättsliga området inte har behandlats närmare inom doktrinen de senaste åren. Möjligen har ämnet blivit uttjatat och ointressant eftersom antalet verkställighetsföreskrifter på fastighetstaxeringens område minskade efter kritiken på 1990-talet. Men jag menar att doktrinen på ett sätt, genom att i dagsläget inte diskutera ämnets problematik, har accepterat att verkställighetsföreskrifter används på ett sätt som kanske inte var avsett då RF skapades. Om så är fallet borde Sveriges grundlag ses över för det finns ingen mening i att ha en grundlag om den inte följs. Snarare är det lite arrogant om en rättstat som Sverige till synes helt öppet kör över sin egen grundlag. Å andra sidan kanske diskussionen kring verkställighetsföreskrifter egentligen handlar om okunskap om hur olika myndigheter skall förhålla sig till grundlagen. Om så är fallet framstår det som ganska pinsamt. Verkställighetsföreskrifterna kan då närmast ses som ett desperat och ogenomtänkt sätt att snabbt skapa lagstiftning för att kunna underlätta tillämpningen av korrigeringsregeln.

Om man vill uppnå en bindande lagstiftning som går att sanktionera torde man med hänsyn till effektivitetskrav och vår grundlag ha valt att lagstifta i större grad. Men om man egentligen bara vill uppnå någon sorts ”soft law”, för att poängtera hur viktigt det är och uppmuntra företag att dokumentera sina internprissättningar väl kunde man ha undvikit det kontroversiella i att använda sig av materiella verkställighetsföreskrifter genom att istället använda sig av en oförbindande produkt från Skatteverket. I praktiken kommer Skatteverket ha svårt att upprätthålla sina egna dokumentationskrav på grund av det valda regleringssättet. Huruvida dokumentationskraven underlättar tillämpningen av korrigeringsregeln är även oklart med hänvisning till den bristfälliga lagstiftningen. Dokumentationen kan eventuellt

vara till nackdel för Skatteverket eftersom det kan vara svårt att motbevisa ett företag som förebringat någon sorts dokumentation över huvudtaget, även om den är bristfällig.

En sak är dock klar, i ett globaliserat samhälle med ökade gränsöverskridande internpristransaktioner, krävs en effektiv tillämpning av korrigeringsregeln för att Sverige skall kunna hävda sin beskattningsrätt. Om det visar sig att Sveriges dokumentationskrav är mindre effektiva än andra länders, riskerar vi att förlora ett stort beskattningsunderlag som dessa andra länder istället kan ta del av. Skatt är dock något som är oerhört ingripande i såväl enskilda människors liv som företag. Det är därför av största vikt att regleringen av dokumentationskraven utförs på ett så lagenligt sätt som möjligt. Genomförs inte regleringen på ett tillfredsställande sätt kommer inte skattebetalarna ha något intresse av att följa reglerna, vilket i längden leder till en ineffektiv skattekontroll med stor byråkrati. Arbetet med att tillämpa dokumentationskraven är dock bara i sitt inledningskede och framtiden får visa vilka praktiska problem som kommer att uppstå.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Sverige

#### *Propositioner*

Prop. 1973/90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.

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

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

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

#### *Utredningar*

SOU 1972:15 Ny regeringsform Ny riksdagsordning.

#### *Skatteverket*

Handledning för internationell beskattning 2008, SKV 352 utgåva 12.

RSV Rapport 2003:5, Informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av intertransaktioner, 2003-03-24.

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

SKV M 2007:4, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap.

Skatteverkets pressmeddelande, Riksskatteverket försvinner Skatteverket ny myndighet, 2004-01-14.

Skatteverkets ställningstaganden, Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning för transaktioner mellan ett svenskt företag och ett utländskt koncernbolags fasta driftställe i Sverige, 2007-09-24, Dnr. 131550432-07/111.



Skatteverkets ställningstaganden, Dokumentationskyldighet avseende internprissättning för transaktioner mellan ett handelsbolag och ett utländskt koncernföretag, 2007-09-24, Dnr. 131550422-07/111.

## **OECD**

Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, 1994.

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations, 1995.

## **Litteratur**

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Stockholm 2006

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteförfarandet*, Stockholm, 1992-1996

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, uppl. 2, Lund 2007

Holmberg, Erik Stjernquist, Nils, Regner, Göran, Eliasson, Marianne & Isberg, Magnus *Grundlagarna*, Stockholm 2006

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995

Källqvist, Jan och Köhlmark, Anders, *Internationella skattehandboken*, uppl 6, Stockholm 2007

Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala 1947

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt del 2*, uppl. 11, Lund 2007

*Myndigheternas normgivning*, Seminarium anordnat av Rättsfonden den 6 maj 1988, Stockholm 1988

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, uppl. 4, Lund 2006

Påhlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer- Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Uppsala 1995

Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm 2005

Strömberg, Håkan, *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, uppl. 3, Lund 1999

### **Artiklar**

Bergström, Sture, *RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel*, SN 1995:7-8, s. 418-438

Dahlborg, Katarina, *Tyska dokumentationskrav vid internprissättning*, SN 2008:9, s. 544-554

Hall, Mikael & Persson, Olov, *En kommentar till en kommentar till en kommentar om internprisdokumentation*, SvSkT 2007:5, s 320-323

Hultqvist, Anders, *Skattetillägg- dags för en utvärdering och reform, igen!*, SvSkT 2008:2, s 142-152

Hultqvist, Anders, *Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning*, SvSkT 2007:6-7, s. 404-411

Leijonhufvud, Margareta, *Dokumentationskrav vid internprissättning*, SvSkT 2007:2, s. 138- 141

Lodin, Sven-Olof, *En kommentar till en kommentar om internprissättningsdokumentation*, SvSkT 2007:5 s. 315-319

Petrén, Gustaf, *Aktuella spörsmål*, SvJT 1986, s 552- 556

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styrsignaler- en ny blomma i regelrabatten*, SN 2006:7-8, s. 401-418

Von Koch, Nils, *OECDs nya riktlinjer för internprissättning*, SN 1996:5, s 264-274

## **Internet**

www.skatteverket.se,

Direktadresser:

<http://www.skatteverket.se/4.18e1b10334ebe8bc800022.html>

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/om.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html>

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2008.4.24321e0c1165ddd612080002674.html>

## **Intervjuer**

Telefonintervju med Oscar Good som arbetar med internprissättningsfrågor på Skatteverket, 2008-10-17.

# Rättsfallsförteckning

## *Regeringsrätten*

RÅ 1979 1:40

RÅ80 1:59

RÅ 1983 1:85 (I)

RÅ 1984 1:16

RÅ 1985 1:5

RÅ 1986 ref. 158

RÅ 1988 ref. 151

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1994 ref. 85

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2007 ref.4