

Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning

Av Anders Hultqvist

1 Inledning

För ett år sedan antogs nya regler om dokumentation vid internprissättning i internationellt verksamma företag i intressegemenskap (se 19 kap. 2 a § och 2 b § LSK). De ska tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare. Reglerna är mycket kortfattade och anger 5 aspekter som dokumentationen skall innehålla. Avsikten har enligt förarbetena varit att ytterligare föreskrifter skall utfärdas av Skatteverket. I SKVFS 2007:1 har Skatteverket meddelat ytterligare föreskrifter (15 paragrafer), vilka trädde i kraft den 1 mars 2007 och dessa har sedan förklarats av Skatteverket i dess rekommendation i SKV M 2007:4 (45 sidor).

Diskussion har förts om reglernas innehåll och det betungande arbete som det innebär för företagen att följa de dokumentationskrav som följer av dessa föreskrifter och förklaringar.¹ Jag har inte för avsikt att diskutera reglernas eller rekommendationernas innehåll, utan normgivnings sättet och dess förhållande till den svenska grundlagen (Regeringsformen). Varken Finansdepartementet eller Lagrådet synes ha uppmärksammat frågan. I propositionen anförs endast att det i flertalet stater som introducerat formella dokumentationskrav i sin interna lagstiftning har överlåtit till skattemyndigheten att utarbeta föreskrifter för vad en internprissättningsdokumentation bör innehålla. Därefter ges några anvisningar till Skatteverket om vad som bör iaktas när man nu väljer samma form även i Sverige.²

Är detta emellertid relevant? I t.ex. USA får man enligt dess konstitution alltid delegera föreskriftsmakt till Treasury Department eller IRS (det amerikanska skatte-

1. Se t.ex. Margareta Leijonhufvud, Krister Andersson och Mikael Hall/Olov Persson i denna tidskrift i år (s. 138 ff.) samt Sven-Olof Lodin (s. 315 ff.) och i Dagens Industri 5 juli 2007.

2. Se prop. 2005/06:169 s. 111.

verket). Kan vi då kopiera amerikanska eller andra länders konstitutionella förutsättningar när vi vill ålägga svenska företag skyldigheter gentemot svenska myndigheter?³ Kan den svenska grundlagen köras över så enkelt? Det är detta som jag avser att diskutera i denna artikel.

2 Grundlagen

Enligt 8 kap. 3 § RF skall föreskrifter om skatt meddelas genom lag. Denna normgivningskompetens för riksdagen på skatteområdet kan inte delegeras, varken till regeringen eller till någon myndighet (8 kap. 7 § RF), utan beskattningen tillhör således det s.k. obligatoriska lagområdet.⁴

Regeringen har härutöver en mycket begränsad möjlighet att utfärda föreskrifter om verkställighet av lag (s.k. verkställighetsföreskrifter) enligt 8 kap. 13 § RF. Denna kompetens kan regeringen även överlåta till myndighet, t.ex. Skatteverket. Eftersom detta är regeringens egen kompetens sägs i specialmotiveringen att 19 kap. 2 b § 2 st. LSK endast ”upplysningsvis” anger att sådana verkställighetsföreskrifter meddelas av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer.⁵

På grund av förbudet att delegera skattenormgivningskompetens fördes, främst under 1980-talet, en omfattande diskussion om gränserna för vad som är möjligt med s.k. verkställighetsföreskrifter på skatteområdet. Enligt förarbetena till regeringsformen måste föreskrifterna i lag vara så detaljerade att regleringen inte tillförs något väsentligt nytt genom verkställighetsföreskrifterna. Inte heller får beslutas något som kan upplevas som ett nytt åläggande eller något som kan betraktas som ett tidigare ej tillåtet ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.⁶

Det räcker inte med en ramlagstiftning utan riksdagen måste enligt flertalet uttalanden i doktrinen bekväma sig med en någorlunda uttömmande reglering i lag.⁷ Regeringsrätten kom att inta en mycket restriktiv attityd i fråga om kompletterande föreskrifter på skatteområdet och även Högsta domstolens praxis gick i samma riktning.⁸

3. Jfr Robert Pålsson, Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Iustus 1995 s. 80 f., som diskuterar de konstitutionella olikheterna i de nordiska länderna.

4. Se Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts) 1995 s. 87 ff. och Pålsson a.a. s. 80 f.

5. Se prop. 2005/06:169 s. 135. Se vidare om diskussionen om s.k. direktdelegation från riksdagen till myndighet i Hultqvist a.a. s. 132 ff. och där anförda källor.

6. Se prop. 1973:90 s. 211.

7. Se vidare om denna diskussion i Hultqvist a.a. s. 149 ff.

8. Se vidare Hultqvist a.a. s. 153 ff. och Pålsson a.a. s. 82 f.

3 Är regleringen genom verkställighetsföreskrifter grundlagsenlig?

Frågan om huruvida de mer omfattande verkställighetsföreskrifterna från Skatteverket är bindande för de skattskyldiga kan inte besvaras med säkerhet. En sak är emellertid säker och det är att de kan ifrågasättas på goda grunder, eftersom lagreglerna bara anger en viss inriktning om vad som dokumentationen skall innehålla, vilket torde utgöra eller ligga nära det som brukar kallas ramlagstiftning. Det sägs i förarbetena t.o.m. att 19 kap. 2 b § 1 st. LSK ”anger de yttre *ramarna* för vad dokumentation enligt 2 a § första stycket skall innehålla” samt att “[f] ör en närmare exemplifiering av vilken information som kan rymmas inom dessa *ramar* hänvisas till avsnitt 7.4”, dvs. förarbetsuttalanden i propositionen.⁹ Motivet till denna metod är att det inte ansetts möjligt ”att i lagtexten uppställa uttryckliga och uttömmande krav på vad en dokumentation skall innehålla”.¹⁰

Fråga är emellertid om det inte hade varit möjligt att i lagtext åtminstone meddela de föreskrifter som nu meddelats genom Skatteverket, om man ansett att de bort haft bindande karaktär. Det som var möjligt för Skatteverket borde väl vara möjligt för regering och riksdag. Då hade reglerna kunnat bli föremål för den offentliga granskning och den demokratiska beslutsordning som är motivet till att vi har ett obligatoriskt lagområde och att skattereglerna omfattas av detta. Att föreskriftsregleringen hade bort ske genom lagstiftning framhölls också under remissförfarandet av några av de juridiska fakulteterna och en domstolsinstans.

Nu står i stället fältet öppet för diskussion om verkställighetsföreskrifternas karaktär som sådana. Ett alternativ är således att Skatteverkets föreskrifter eller i vart fall delar av dessa anses vara alltför långtgående i förhållande till lagbestämmelsen, varvid de saknar bindande karaktär och i stället får ses som riktlinjer. De utgör då Skatteverkets uppfattning om vad verket anser dokumentationen bör innehålla, men det står de skattskyldiga fritt att utforma dokumentationen på ett annat ändamålsenligt sätt.

I fråga om Skatteverkets förklaringar till sina egna föreskrifter i SKV M 2007:4 är det uppenbart att de inte ens gör anspråk på att utgöra bindande föreskrifter, utan får ses som rekommendationer. De kan, men behöver inte följas. För den skattskyldige som anser det finns andra ändamålsenliga sätt att uppfylla det som krävs torde fältet stå öppet att göra så.¹¹

Under alla omständigheter har den rättsliga reglering, som regering och riksdag valt i fråga om dokumentationskraven, skapat en stor osäkerhet om vad som gäller och

9. Se prop. 2005/06:169 s. 135; jfr s. 111.

10. Se prop. 2005/06:169 s. 111.

11. Låt vara att Skatteverkets rekommendationer i praktiken ofta får stor genomslagskraft (jfr Pålsson a.a. s. 117 ff.), men då gäller det ofta tämligen okontroversiella värderingar av naturaförmåner och liknande.

det är en stor brist att de konstitutionella kraven över huvud taget inte har berörts under lagberedningen. Att hänvisa till hur man gör i andra länder saknar härvidlag betydelse.

4 Betydelsen för de dokumentationsskyldiga företagen

Genom den vaga lagregleringen och delegationsförbudet på skatteområdet, står fältet nu öppet för de dokumentationsskyldiga företagen att göra sin egen bedömning av hur lagen och eventuellt verkställighetsföreskrifterna skall tolkas och tillämpas. Anser man att verkställighetsföreskrifterna går för långt behöver inte ens de beaktas.¹² Då är det endast lagtexten som skall tolkas och tillämpas.

En intressant effekt, om man finner Skatteverkets verkställighetsföreskrifter endast vara rekommendationer om hur lagtexten skall förstås, är att då blir Skatteverkets förklaringar rekommendationer till rekommendationer eller, om man så vill, allt blir rekommendationer om hur lagtexten kan eller bör tillämpas.

Det är i sådant fall inget som hindrar att andra alternativa lösningar används, så länge det dokumentationsskyldiga företaget strävar efter att upprätta en ändamålsenlig dokumentation i förhållande till de fem krav som anges i 19 kap. 2 b § LSK. Fältet skulle med andra ord stå öppet för företagen att välja den metod som de själva anser vara mest ändamålsenlig, utan att det kan sägas att företagen begått något felaktigt. Skatteverket kan naturligtvis genom det vanliga kontrollförfarandet fordra ytterligare uppgifter, men det skiljer då inte situationen från dagens förhållanden.

Gör man bedömningen att även Skatteverkets verkställighetsföreskrifter bör följas, skall även dessa tolkas och tillämpas, i den mån de inte strider mot lag. Då står det företaget fritt att bedöma om man anser att Skatteverkets förklaringar leder till det bästa sättet att följa dessa föreskrifter eller om det finns andra vägar att uppfylla kraven i föreskrifterna.

Den som vill vara helt på den säkra sidan väljer kanske att följa allt som Skatteverket sagt även i förklaringarna, eftersom det torde vara osannolikt att en skattetjänsteman anser dessa vara felaktiga eller otillräckliga.

Valet mellan dessa tre alternativ är som sagt företagens och det lär finnas olika uppfattningar, där även kostnadsaspekter kommer att vägas in. Osäkerheten om vad som är rätt eller fel har dock skapats genom en bristande lagreglering, inte av de skattskyldiga och inte heller av Skatteverket, som säkerligen gjort så gott det kunnat för att åtminstone skapa någon ordning och reda i det vakuum som uppstått.

12. Jfr Anderssons påpekanden i SvSKT 2007 s. 143, 144. Leijonhufvud varnar t.ex. för en överarbetning av dokumentationskraven för att smidigare göra underlagen för skatterevision (SvSKT 2007 s. 139).

5 Vitesförelägganden

Det tvångsmedel som kan komma ifråga att användas för att framtvunga en internprissättningsdokumentation är ett vitesföreläggande. Det är emellertid först vid vitets utdömande som frågan om en eventuellt bristfällig dokumentation kan prövas. Då skall länsrätten ta ställning till huruvida företagets dokumentation uppfyller kraven eller är bristfällig. Onekligen ställs då domstolen inför den ovan diskuterade normgivningsproblematiken.

Anser länsrätten att tolkningsutrymmet i fråga om lagreglerna är stort måste domstolen ju godta att företaget har företagit någon form av hygglig dokumentation avseende de fem föreskrivna aspekterna. Vitet kan då rimligen inte utdömas. Skulle rätten anse att även de av Skatteverket meddelade verkställighetsföreskrifterna skall följas, helt eller i viss mån, torde det också räcka med att företagets dokumentation håller sig inom en rimlig tolkning av dessa. Däremot har jag svårt att tro att det är möjligt att utdöma ett vite med hänvisning till att Skatteverkets rekommendationer inte har följts till punkt och pricka, eftersom de inte är bindande föreskrifter.

Hur långt utrymmet för olika uppfattningar om vad som är godtagbar dokumentation sträcker sig torde det vara svårt att i förväg uttala sig om. Det svåra för den som hävdar en annan uppfattning än Skatteverket – och som då drabbas av ett vitesföreläggande – är att det inte finns någon möjlighet att få detta prövat på annat sätt än i samband med prövning av ett vitesföreläggandes utdömande. Förlorar den skattskyldige är det för sent att göra någonting åt en bristfällig dokumentation för att undvika vitesbeloppet. Därför kan det uppstå situationer då en skattskyldig måste överväga hur ”kortet ska spelas”: 1. Kapitulera för Skatteverkets uppfattning, trots en annan egen uppfattning. 2. Driva sin uppfattning med risk för vitets utdömande. Domstolen har dock möjlighet att pröva vitesbeloppets skälighet och således sätta ned det förelagda vitesbeloppet.

Vitesproblematiken är kanske inte den främsta i sammanhanget och kanske blir det också så att både Skatteverket och domstolarna kommer att vara obenägna att använda viteshotet på detta område, där föreskriftsregleringen är så vag. Därtill kommer problemet med att via vite framtvunga bevisning mot sig själv, om det är risk för att skatte tillägg eller skattebrottsåtal kan komma ifråga. I sådana fall har ju den skattskyldige rätt att förhålla sig passiv. Å andra sidan skapar detta möjligheter till en stor mängd alternativa lösningar och kvalitet på dokumentationen, vilket i sin tur kan vara olikformigt för de skattskyldiga. Det noggranna företaget drar på sig stora kostnader för en mycket god internprissättningsdokumentation, medan ett annat företag tar chansen att en mindre noggrann dokumentation godtas och att en bättre i vart fall inte kan framtvingas.

6 Några andra asymmetrier

När detaljföreskrifter och råd meddelas utanför lagformen uppstår ett antal andra asymmetriska problem. Ett är hur de förhåller sig till skattetillägg och eftertaxering. Ett annat är hur de förhåller sig till reglerna om vad som får undantas vid skatterevision och annan skattekontroll. Jag ska kortfattat endast peka på de problem som kan uppstå vid tillämpningen av reglerna i framtiden.

Skattetillägg

Någon särskild sanktion vid utebliven eller bristande dokumentation föreslås förvisso inte, utan skattetilläggsreglerna har ansetts tillräckliga.¹³ Eftersom dokumentationen inte obligatoriskt skall skickas in med deklARATIONEN, utan är tänkt att kontrolleras först i samband med ett särskilt föreläggande eller vid en skatterevision,¹⁴ förstår jag inte riktigt diskussionen om dokumentationsskyldigheten och skattetillägget i propositionen. Frågan om s.k. oriktig uppgift skall ju enligt lag (5 kap. 1 § TL) bedömas utifrån vilka uppgifter som lämnats till Skatteverket *till ledning för taxeringen*. Förvisso inrymmer detta rekvisit många svåra gränsdragningsfrågor,¹⁵ men dokumentationen skall knappast lämnas till ledning för taxeringen. Därmed torde dokumentationen knappast få någon betydelse för frågan om huruvida det är en oriktig uppgift om internprissättningen justeras till den skattskyldiges nackdel, utan möjligen endast om en befrielsegrund föreligger. Däremot kan det vara fråga om oriktig uppgift i *ärende om skatt* (t.ex. efter begäran om att dokumentationen skall lämnas in eller under skatterevision). Därvid kan frågan om huruvida skattetillägg (som jämställs med brottspåföljd) kan utdömas vid överträdelse av myndighetsföreskrifter eller råd komma att aktualiseras, eftersom vi nu har viss praxis mot bestraffning med stöd av s.k. blankettstraffbud.

Skyddsvärda uppgifter

Ett annat problem blir förhållandet till reglerna om undantagande vid föreläggande och skatterevision (t.ex. reglerna i 3 kap. 13 § TL). Det torde vara klart att dessa regler inte kan begränsas genom föreskrifter på lägre nivå än lag, t.ex. via myndighetsföreskrifter eller myndighetsråd. På lagnivå, dvs. i förhållande till reglerna i 19 kap. 2 a § och 2 b § LSK, brukar man använda ett antal normkollisionsprinciper, t.ex. att specialregler går före generellt hållna regler, att senare regler har företräde framför äldre osv. I det här fallet är det emellertid svårt att se att de senare lagreglerna i något avse-

13. Se prop. 2005/06:169 s. 114 ff.

14. Se prop. 2005/06:169 s. 112 f.

15. Se genomgången i Teresa Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts Juridik 2005 s. 114 ff.

ende begränsar undantagsreglerna, varför de alltjämt äger företräde. Om detta kan få någon betydelse i praktiken har jag svårt att bilda mig någon uppfattning om, men i den mån det finns sådana skyddsvärda uppgifter kan det även påverka dokumentationsskyldigheten.

7 Sammanfattande synpunkter

Vid föreskriftsregleringen ifråga om dokumentationskravet har man uppenbarligen tagit stort intryck av vad man funnit i andra länder, men utan att beakta den svenska rättsordningens krav på lagform och avsaknaden av möjligheten att delegera skattelagstiftning. I Sverige måste vi dock hålla oss till regeringsformens krav på normer i lag och vi har en omfattande praxis när det gäller s.k. verkställighetsföreskrifter. Det är inte fråga om delegerad kompetens, som bestämmelsen i 19 kap. 2 b § LSK ger sken av, utan regeringens egen restkompetens.

Vad får då Skatteverkets föreskrifter och rekommendationer för *rättsliga* konsekvenser? Inom rättsteorin skiljer vi normalt på normer (normativa utsagor), som skall följas, och deskriptiva utsagor, vilka kan vara mer eller mindre riktiga tolkningar av normer (s.k. sann eller falsk utsaga). Föreskrifter som är bindande utgör skatterättsliga rättsnormer och skall följas. I den mån man gör bedömningen att Skatteverkets verkställighetsföreskrifter har denna karaktär skall dokumentationen åtminstone stå i överensstämmelse med dessa föreskrifter, i den mån de inte går utöver vad som följer av lagregeln. En sådan dokumentation torde kunna framtvingas med vite, men skattetillägs- eller skattebrottsfrågan kan komma att aktualisera problemen kring s.k. blankettstraffbud. Det senare gäller dock bara för det fall att det är fråga om oriktig uppgift i ärende om skatt, eftersom en felaktig deklaration i sig kan utgöra grund för skattetillägg.

För egen del är jag tveksam till att Skatteverkets föreskrifter ens utgör verkställighetsföreskrifter i rättslig mening (8 kap. 13 § RF), eftersom man i både förarbeten och den statsrättsliga doktrinen framhållit att det obligatoriska lagområdet fordrar mer än s.k. ramlagstiftning, vilket 19 kap. 2 b § LSK t.o.m. uttryckligen anges vara. Sedan är det en föga tröst att förarbetena till den senare bestämmelsen innehåller anvisningar till Skatteverket, eftersom lagstiftning genom förarbeten inte är tillåten. Därför skulle jag då hellre se att Skatteverkets föreskrifter lagreglerades.

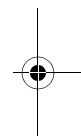
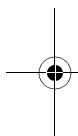
Skatteverkets förklaringar och meddelanden är s.k. rekommendationer, dvs. deskriptiva utsagor om norminnehållet i de meddelade föreskrifterna, vilka således kan prövas som riktiga eller bestridas eller det kan finnas andra alternativa sätt att uppfylla lagstiftningens krav. Därför torde det vara svårt att framtvinga dokumentation i enlighet med dessa via vitesförelägganden eller aktualisera skattetillägg, om skatteärendet kan sägas gått fel för att det var brister i dessa avseenden.



Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet ... 411

I den mån dokumentationskraven kommer i konflikt med skyddsreglerna vid skattekontroll eller avser uppgifter som skyddas enligt Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, torde de senare ha företräde, vilket således innebär att detta skydd alltså är intakt och även kan få betydelse vid internprisdokumentation och kontroll av denna. Den s.k. absoluta sekretessen som gäller vid skattekontroll och som framhålls i propositionen (t.ex. s. 116) räcker inte som argument för att bortse från detta skydd.

Det är sålunda föreskriftsregleringen som skapat en hel del problem för den framtida *praktiska* hanteringen av dokumentationen avseende internprissättning. Det är säkerligen så att det är svårt att ge mer precisa lagregler i en föränderlig värld och Skatteverket har lagt ned stor möda för att skapa någon klarhet i vad det är som krävs. Mot detta står dock att åligganden för enskilda kan bara riksdagen fatta beslut om när det gäller skatteområdet. När detta sker genom att bara ange fem "ramar" så blir det de fem "ramarna" som sedan skall uppfyllas av de enskilda och tolkningsutrymmet är stort till dess att det preciseras i bindande föreskrifter. Det är kanske så som Leijonhufvud påpekar, att dokumentationskraven egentligen endast tydliggör att företagen måste sköta sin internprissättning i ordnade former baserade på välgrundade affärsrättsliga principer. Frågan är bara om detta innebär något mer än vad som redan gäller i dag. Möjligen har dock medvetenheten om betydelsen av dokumentation vid internprissättning ökat och arbetet med en bättre framtida reglering påbörjats.



Anders Hultqvist är docent i skatterätt.

