

JUNI 2018

ROGER PERSSON ÖSTERMAN
ANDREAS HANSSON



Skattetillägg i mål om internprissättning – gällande rätt och empiri

Författare:

Roger Persson Österman

Professor, Stockholms universitet

Andreas Hansson

Doktorand, Handelshögskolan i Stockholm

Förord

Vid ett möte med ett antal företrädare för internationellt verksamma svenska företag vårvintern 2017 framkom att det förekommer stor osäkerhet i frågan om hur företagen ska hantera prissättning av koncerninterna transaktioner som sker över landsgränser, så kallad internprissättning, särskilt utifrån risken att påföras skattetillägg. Det vittnades om en utveckling i praxis från att skattetillägg som huvudregel inte har aktualiserats i den här typen av frågor till att skattetillägg påförs regelmässigt. Detta har medfört att det råder stor osäkerhet om rättsläget och hur internprissättning ska redovisas för att företaget ska undvika risken för skattetillägg. Det ska också beaktas att internprissättning i regel rör mycket stora belopp och att skattetilläggen därmed kan bli mycket kännbara.

Internprissättningsrätten är synnerligen utmanande ur ett rättssäkerhetsperspektiv, bl.a. eftersom det i många fall handlar om värdering av varor och tjänster för vilka det saknas ett objektivt marknadspris eller vetenskapliga metoder för att fastställa ett sådant. Vidare finns det ett flertal metoder för att komma fram till vad som ska anses vara ett acceptabelt (armlängdsmässigt) pris. En annan komplicerande faktor är att det inte finns utrymme för någon försiktighetsprincip, då prissättningen också måste accepteras av det land där det andra koncernföretaget är hemmahörande.

För att påföra skattetillägg måste det stå klart att en oriktig uppgift har lämnats. I detta ryms också att företaget lämnat ofullständiga uppgifter. Vad detta innebär i ett internprissättnings sammanhang upplevs som mycket oklart. Företagen vittnar om att det i praktiken är omöjligt att veta vilken information som ska lämnas för att de ska känna sig trygga i att det, efter Skatteverkets granskning och en eventuell efterföljande domstolsprövning, inte påförs skattetillägg.

Mot denna bakgrund har Svenskt Näringsliv gett Roger Persson Österman, professor i finansrätt vid Stockholms universitet, och Andreas Hansson, doktorand vid Handelshögskolan i Stockholm, i uppdrag att ta fram en rapport i syfte att undersöka gällande rätt och domstolarnas hantering av skattetillägg i mål om internprissättning. En förhoppning är att denna rapport ska bidra till en förbättrad och mer rättssäker hantering av skattetillägg i den här typen av mål.

Lynda Ondrasek Olofsson och Richard Hellenius
Svenskt Näringsliv

Innehåll

Förord	1
Sammanfattning	3
Del I – Gällande rätt – en introduktion.	4
1.1 Inledning.	4
1.2 Uppgiftsskyldighet	5
1.3 Oriktig uppgift.	7
1.4 Befrielsegrunder.	10
1.5 Sammanfattande kommentar och analys	11
1.6 HFD-praxis	13
Del 2 – Den empiriska undersökningen av kammarrättsavgöranden.	16
2.1 Inledning.	16
2.2 Metod och material för den empiriska undersökningen.	17
2.3 Statistiken	19
Slutord.	33

Sammanfattning

Syftet med undersökningen har varit att dels utreda gällande rätt om skattetillägg i mål om internprissättning, dels utreda hur gällande rätt faktiskt tillämpas i kammarrätterna. Vår undersökning visar sammanfattningsvis att det finns anledning att på ett övergripande plan kritisera kammarrätternas hantering av frågan om oriktig uppgift och skattetillägg i mål om internprissättning.

Skattetillägg är en sanktion som kan påföras den som lämnar en oriktig uppgift. Skattetillägg utgör ett straff i Europakonventionens mening. Skatteverket har bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats och ett förhöjt beviskrav gäller. Rättssäkerhetsaspekter gör sig således starkt gällande.

Internprissättningsrätten är synnerligen utmanande ur ett rättssäkerhetsperspektiv, bl.a. eftersom den i hög grad styrs av internationella riktlinjer och av så kallad soft law. Vidare handlar internprissättning om värdering. I termer av lämnande av oriktig uppgift bör felaktiga värderingar behandlas med särskild varsamhet. Förklaringen är att värderingar är svåra och ofta innebär en skönsmässig uppfattning. En värdering hamnar i regel inom ett spann, vilket konkret innebär att olika värderingar av en och samma transaktion kan vara korrekta.

Lagstiftaren har i flera sammanhang gett uttryck för att internprissättning inte är någon exakt vetenskap. Lagstiftaren har också angett att en nyanserad bedömning bör göras när det kommer till att påföra skattetillägg i en internprissättningsfråga.

Domstolarna har en skyldighet att motivera sina beslut så att det är möjligt för parter och andra att förstå beslutet, kontrollera om det är riktigt och kunna bedöma om det kan löna sig att överklaga. Detta är förstås viktigt för att de skattskyldigas och allmänhetens förtroende så långt som möjligt ska kunna upprätthållas.

Undersökningen utvisar att domstolarna i första hand brister i redovisningen av hur de har kommit fram till att en oriktig uppgift har lämnats. I nästan en femtedel av fallen redovisas detta inte överhuvudtaget, och i nära hälften av avgörandena saknas tillräcklig information i domen för att en utomstående bedömare ska kunna avgöra om en oriktig uppgift har lämnats eller inte. Bristerna gäller också om och hur domstolarna har prövat om Skatteverket har uppfyllt det högre beviskrav som krävs för att påföra den skattskyldige skattetillägg. I mer än tre fjärdedelar av de avgöranden som har undersökts framgår det inte om domstolen har tagit hänsyn till det högre beviskravet och om Skatteverket har uppfyllt det.

En viktig observation i undersökningen är att domstolarna i samtliga fall där de har funnit att det föreligger skäl för en internprissättningskorrigering, också har funnit att en oriktig uppgift har lämnats. Det föreligger således fullständig korrelation mellan att beskattningsbeslutet ändrats och att skattetillägg påförts. Detta indikerar förekomsten av ett schablonmässigt förhållningssätt som inte kan beskrivas som nyanserat.

Slutligen finns anledning att kritisera domstolarnas hantering av de så kallade befrielsegrunderna, särskilt mot bakgrund av uttalanden i vissa förarbeten. I endast fyra respektive ett fall medgavs hel respektive delvis befrielse från skattetillägget av de 26 avgöranden i undersökningen i vilka domstolen fann att en oriktig uppgift hade lämnats.

Del I – Gällande rätt – en introduktion

(Roger Persson Österman)

1.1 Inledning

I detta avsnitt beskrivs gällande rätt i det specifika området internprissättning och skattetillägg. Fokus ligger på att beskriva vad som kan anses utgöra oriktig uppgift när det gäller lämnade värderingsuppgifter. Inledningsvis ges en kortare introduktion till frågeställningen.

Internprissättning är termen för de frågor som uppstår i företagsgrupper som har interna köp- och säljtransaktioner. Frågeställningen gör sig främst gällande i internationell kontext. Regelverket anger att marknadspriser ska gälla för internttransaktioner. Om så inte skulle vara fallet kan korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (IL) tillämpas. Det innebär att Skatteverket frångår ett företags deklaration och fattar ett beskattningsbeslut i skärpande riktning.

Skattetillägg kan bara utgå om en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift. Att en oriktig uppgift lämnats är också ett krav för att en så kallad efterbeskattning ska kunna äga rum. Det innebär att om ett företag när det gäller en internprissättningsfråga i sin deklaration inte lämnat någon oriktig uppgift, har Skatteverket en mer begränsad tid på sig för att besluta om en ändring (inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, den så kallade tvåårsfristen). Har en oriktig uppgift lämnats är tidsfönstret betydligt längre. Lagstiftaren har ansett att beslut då kan meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (så kallad efterbeskattning).

I och med att det vid oriktig uppgift rör sig om undantag från en rättssäkerhetsregel har dock särskilda förutsättningar vad gäller bevisbörda och bevisnivå tagits in i lagstiftningen, vilka skiljer sig från motsvarande förutsättningar för det ordinarie förfarandet. Motsvarande förutsättningar avseende bevisbörda och bevisnivå gäller också för påförande av skattetillägg, även i det fallet av rättssäkerhetsskäl då skattetillägg utgör en straffåtgärd.¹

Internprissättning är en erkänt besvärlig frågeställning. Komplexiteten ökar dessutom. Det finns ett antal viktiga skäl till detta.

Ett viktigt skäl torde vara att stora multinationella företag blir mer och mer integrerade. Det ökar svårigheten att fastställa vad som kan anses vara korrekta armlängdspriser.² Ett annat viktigt skäl är att Actions 8–10 av projektet Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS"), som slutfördes 2015, av Skatteverket har bedömts ha retroaktiv verkan i Sverige.³ Dessa punkter kan ses som en skärpning av armlängdsprincipen. Actions 8–10 i BEPS-rapporten har införlivats i det nyligen offentliggjorda OECD:s Transfer Pricing Guidelines för 2017. På grund av förändringarna finns det en ökad och sannolikt beaktansvärd risk för att fler och fler företag med gränsöverskridande

¹ En pedagogisk kortfattad beskrivning finns i "Skatteverkets bevisbörda avseende oriktig uppgift – det förlorade ledet?", Mikael Ericson och Johan Rick i Svensk Skattetidning 2017 s. 142 f.

² Det är noterbart att många av de stora företagen på Stockholmsbörsen som upprättat så kallade "tax policies" särskilt nämner internprissättning som en utmaning för verksamheten.

³ <https://blogg.pwc.se/taxmatters/foreslagna-forandringar-i-riktlinjerna-for-internprissattning-godkanda>.

transaktioner kommer att hamna i tvister. Det kan i sin tur leda till en ökad förekomst av skattetillägg. Skattetilläggen kan uppgå till mycket höga belopp. Ett exempel är ett mål gällande King, företaget bakom den globala framgången Candy Crush. Skattekravet inklusive skattetillägget uppgår till närmare 600 miljoner kronor.⁴

OECD:s Transfer Pricing Guidelines anses ha en form av ”soft law”-status i svensk rätt.⁵ Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har dock i sin rättstillämpning inte tvekat att hänvisa till dessa som rättsligt relevanta argument.⁶ Det betyder att ett ”soft law”-liknande instrument, vars normativa innehåll inte fastställs inom ramen för svensk konstitutionell lagstiftningsordning, får betydelse för tolkningen och tillämpningen av svensk rätt inklusive de sanktionsregler som finns i skatteförfarandelagen (SFL). Guidelines får nämligen betydelse för vilka uppgifter som en skattskyldig måste lämna i sin självdeklaration. Mot bakgrund av att rättssäkerheten torde göra sig särskilt gällande när det handlar om sanktioner, är det ett intressant förhållande att normgivningsmakt i praktiken har hamnat i ett organ (OECD) utanför egentlig svensk demokratisk kontroll. Det kan påverka förutsebarheten, som är en viktig komponent i rättssäkerheten.

En relevant omständighet för denna promemoria är att det i vissa fall föreligger ett så kallat dokumentationskrav på företag med gränsöverskridande transaktioner, 39 kap. 15 och 16 §§ SFL, samt ett krav på land-för-land-rapporter (gällande de allra största företagen), 33a kap. SFL. Internprissättningsområdet skiljer sig således från annan företagsbeskattning genom att vissa speciella rapporterings- och dokumentationskrav föreligger, vid sidan av de uppgifter som ska redovisas i inkomstdeklarationen. Det bör noteras att OECD:s Transfer Pricing Guidelines i princip är ett konsensusdokument, det vill säga att samtliga parter måste vara ense om textens utformning. Det finns således egentligen ingen möjlighet för Sverige att reservera sig mot en antagen text. Såvitt bekant stämmer inte regeringen av dessa ställningstaganden med riksdagen.

1.2 Uppgiftsskyldighet

I 31 kap. 3 § SFL anges att den deklarationsskyldige förutom vissa specificerade uppgifter måste ”lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt”. För att ett riktigt beslut ska kunna fattas måste således Skatteverket få kännedom om alla förhållanden som är av betydelse för beskattningen.

Uppgiftsskyldigheten är ytterst beroende av den materiella skattelagstiftningen. Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen kan inte läsas isolerade från bestämmelserna i IL. Kräver den materiella regeln, för sin riktiga tillämpning, att en mycket stor mängd fakta ska vara kända måste alla dessa fakta uppges i deklarationen. Praxis kan också ha betydelse – har HFD funnit att en sakomständighet är relevant för en viss regels tillämpning bör den givetvis uppges.

Ett illustrativt extremfall är yrkanden om ränteavdrag på koncerninterna lån (se HFD:s sex beslut att undanröja och avvisa meddelade förhandsbesked som HFD fattade den 27 april 2015). I princip kan motsvarande komplexitetsgrad föreligga i termer av en internprissättning mellan företag i intressegemenskap (14 kap. 19 § IL).⁷

⁴ breakit.se/artikel/6149/jattesmall-for-svenska-king-skatteverket-kraver-590-miljoner.

⁵ IFA Cahiers 2017 – Volume 1 – Sweden – Branch Reporter Bertil Wiman and Anders Hultqvist.

⁶ Se till exempel HFD 2017 ref. 14.

⁷ Det kan noteras att förhandsbesked eller dialogsvar inte kan utfärdas på frågor som täcks av 14 kap. 19 § IL.

Särskilt utmanande kan det vara när internprissättningen saknar så kallade jämförelseobjekt, eller om internprissättningen är avhängig av en mycket avancerad analys av funktioner och riskbärare i en högt integrerad multinationell koncern.

Kraven som ställs på den skattskyldige enligt 31 kap. 3 § SFL får således anses vara mycket höga. Många gånger kan det visserligen vara mindre komplicerat att redovisa de förhållanden som är relevanta. I andra fall kan det däremot innebära en stor utmaning såväl för den skattskyldige som för Skatteverket. Skatteverket ska ju ha praktisk möjlighet att gå igenom den stora mängd information som kan inkomma. Det bör i sammanhanget påpekas att det inte torde vara i enlighet med uppgiftsskyldighetens syfte att en skattskyldig lämnar en mycket stor mängd irrelevant information. Det kan nämligen uppfattas som ett försök att vilseleda Skatteverket om relevant information sprids ut med hjälp av irrelevant överskottsinformation. Den skattskyldige får inte heller ge intrycket av att fullständigt ha redogjort för relevanta sakförhållanden, när viktiga förhållanden utelämnats.

Faktum är dock att regleringen i SFL i praktiken inte torde medföra att alla uppgifter redan från början måste lämnas i de mest komplexa fallen. HFD har anfört följande i RÅ 2003 ref. 4:

”det anses nämligen åligga den skattskyldige att lämna upplysning om relevanta sakförhållanden *eller* i vart fall lämna så mycket information att skattemyndigheten kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet” (min kursivering).

Det kan således räcka med att den skattskyldige lämnar så mycket information att Skatteverket ”kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet”.⁸

Det föreligger således i praktiken två alternativ. Det första alternativet innebär att lagens bokstav följs och att den skattskyldige verkligen redovisar alla faktauppgifter som får anses relevanta. Det andra alternativet innebär att den skattskyldige ger en mer kortfattad faktaredogörelse tillsammans med en upplysning om att en viss svårbedömd fråga föreligger.

I mycket komplexa fall gäller således en lättnad i uppgiftsskyldigheten med avseende på den samlade mängden av de faktiska uppgifterna. I stället uppstår ett alternativt krav på att påpeka eller på annat sätt tydliggöra vad som skulle kunna anses vara en omstridd frågeställning. Ibland används uttryckssättet ”sätta Skatteverket på banan”.

Det finns inte heller något krav på vad som kan kallas handlingskonsekvens. En skattskyldig måste inte yrka på vad som kan förstås som ett korrekt skattebeslut utifrån de uppgifter som faktiskt redovisas. I RÅ 2006 ref. 18 fördelade en skattskyldig en kapitalvinst på ett felaktigt sätt. Oriktig uppgift förelåg dock inte eftersom den skattskyldige ”redovisat de uppgifter som behövts för att i denna del åsätta honom en riktig taxering och kan därför inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift”.

Det framgår således klart av praxis att det inte föreligger någon skyldighet för den skattskyldige att peka på det skatterättsliga problemet, när en korrekt faktaredovisning ägt rum. Detta kan i praktiken försvåra Skatteverkets kontrollarbete och det kan vara en orsak till att Skatteverket synes driva frågan om ett utökat så kallat

⁸ Se även lagkommentar zeteo.wolterskluwer.se/document/sflkomm_sflk20111244_s6_s20_s2_s2?anchor=xsflkommq2011q1244_31_kap_3_px (avläst 170911).

disclosure-system. Disclosure är termen för att en skattskyldig åläggs ett särskilt ansvar för att öppet redovisa vissa vidtagna transaktioner.

Förklaringen till att lagregelns lydelse i 31 kap. 3 § SFL kan uppfattas som missvisande, är det samband som uppgiftsskyldigheten har med frågan om den skattskyldige har lämnat sådan *oriktig uppgift* som kan medföra *efterbeskattning* enligt 66 kap. 27 § SFL och *skattetillägg* enligt 49 kap. SFL.

Det kan således hävdas att kravet på uppgiftsskyldigheten i själva verket avgörs av innebörden av reglerna om sanktionerna – endast i de fall en oriktig uppgift har lämnats kan någon sanktion utgå, och det är endast i de fallen uppgiftsskyldigheten i egentlig mening har brutit.

Den praxis som är relevant, i termer av uppgiftsskyldighetens närmare innebörd, gäller således rättsfrågan om en oriktig uppgift har lämnats. Oriktig uppgift behandlas i nästa avsnitt.

1.3 Oriktig uppgift

En grundläggande förutsättning för att skattetillägg ska kunna påföras enligt 49 kap. 4 § SFL är att en oriktig uppgift har lämnats. Oriktig uppgift är också ett krav vid efterbeskattning enligt 66 kap. 27 § 1 st. 1 p. a) och b) SFL. Innebörden är densamma i såväl skattetilläggs- som efterbeskattningssammanhang. Rekvisitetet oriktig uppgift förekommer även i skattebrottslagen med samma lydelse som i skatteförfarandelagen.

Beviskravet är att det *klart ska framgå* att en oriktig uppgift lämnats.⁹ Det är Skatteverket som har den primära bevisbördan för ett påstående om oriktig uppgift. Vad det närmare ska förstås innebära framgår bland annat av HFD:s domar i målen om så kallade osanna fakturor, se HFD 2012 ref. 69.

Kraven med avseende på oriktig uppgift har naturligtvis diskuterats i förarbeten. I prop. 1977/78:136 s. 154 om ändrade regler för skattetillägg m.m. beskrev departementschefen den skattskyldiges uppgiftsskyldighet på följande sätt:

”Av min tidigare redogörelse för den avgränsning av sanktionsområdet som följer av rekvisitetet ”oriktig uppgift” framgick det, att kraven på att den skattskyldige redovisar betydelsefulla sakuppgifter är ganska höga. Det innebär bl.a. att den skattskyldige måste ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande för att inte riskera att anses ha lämnat oriktig uppgift och därför bli påförd skattetillägg. Han måste med andra ord ha en viss kunskap om beskattningsreglerna.”

I prop. 2002/03:106 s. 116 uttalades följande angående uttrycket oriktig uppgift:

”Det är svårt att lämna en kortfattad definition av uttrycket oriktig uppgift. På samma sätt som i nuvarande bestämmelser bör uttrycket ta sikte på varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för riktigt fastställande av skatt- eller avgiftsskyldighet. En skattskyldig är skyldig att öppet redovisa tveksamma frågor som kan ha betydelse för åsättande av en riktig taxering. En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för skattemyndighetens bedömning. Även förtigande eller vilseledande av en omständighet

⁹ Prop. 2002/03:106 s. 233 f.

kan vara att betrakta som en oriktig uppgift. Så snart en uppgiftslämnare i en deklaration eller en annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats har en oriktig uppgift lämnats. Som oriktig uppgift anses däremot inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning (prop. 1977/78:136 s. 144). Det är bara oriktiga eller missvisande uppgifter som kan föranleda att skattetillägg tas ut. Har den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser kan skattetillägg inte tas ut."

Att lämna otillräckliga uppgifter kan alltså utgöra en oriktig uppgift. Det är dock viktigt att åter påpeka att om den skattskyldige har redovisat sakförhållandena på ett korrekt sätt, men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser, är det inte fråga om en oriktig uppgift. Det finns ingen skyldighet att så att säga påpeka att de rättsliga konsekvenserna av uppgivna fakta är andra än vad den skattskyldige explicit eller implicit gör gällande. Utnyttjar den skattskyldige möjligheten att lämna in begränsad information måste dock den säkerställa att Skatteverket ges möjlighet att uppmärksamma det skatterättsliga problemet.

Det bör också påpekas att Skatteverkets så kallade *utredningsskyldighet* kan aktualiseras om uppgifterna är ofullständiga eller motstridiga.¹⁰

När saken gäller upplysning om internprissättning torde det ofta bli en fråga om företaget kan anses ha lämnat otillräckliga eller eventuellt missvisande sakuppgifter. Internprissättning handlar givetvis om vilka värden som ska sättas transaktioner. De uppgifter som bör lämnas ska således på något eller några sätt handla om värderingen.

Värderingar bär en egen problematik. I en värdering ligger normalt ett skönsmässigt inslag. En värdering torde mycket sällan, eller nära på aldrig, kunna leverera en exakt siffra.¹¹ Värdering är svårt och misstag i värderingsfrågor bedöms i praxis utifrån särskilda kriterier.¹²

En oriktig värdering som är grundad på den skattskyldiges subjektiva uppfattning bör således inte ses som en oriktig uppgift. Det viktiga är att Skatteverket får ett korrekt bedömningsunderlag.

Det står dock klart att en grovt felaktig värdering kan anses utgöra en oriktig uppgift. Hur stor skillnaden ska vara för att man ska kunna säga att en förmån har karaktäriserats felaktigt beror enligt Skatteverket på hur svårt det är att bestämma ett marknadsvärde. Om det är många osäkra faktorer som kan påverka värdet kan en större skillnad godtas än när värderingsutrymmet är mer begränsat.¹³

Det säger sig självt att en internprissättning ofta bygger på flera faktorer, som alla kan uppfattas vara osäkra.

En betydelsefull faktor i detta sammanhang är att företag i vissa fall ska upprätta en så kallad *internprissättningsdokumentation*; 39 kap. 16 § SFL. En sådan ska upprättas av företaget när en deklaration ska inges, 39 kap. 16d § SFL, och ska lämnas in till Skatteverket om Skatteverket så begär, 39 kap. 16f § SFL. Av relevans är också

¹⁰ Till exempel RÅ 2002 ref. 20, RÅ 2003 ref. 4 och ref. 22.

¹¹ Ett exempel på besvärlig värdering förekommer i HFD:s dom den 31 mars 2017 i mål nr 3524-15.

¹² RÅ 1999 ref. 17, RÅ 2004 not 177 och RÅ 2009 not 61. Praxis redovisas nedan mer i detalj.

¹³ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/341633.html>, avläst 180601.

det förhållande att ett företag i vissa fall ska inge en *land-för-land-rapport* till Skatteverket; 33a kap. 4 § SFL. Land-för-land-rapporter ska upprättas av de allra största företagen, och såsom reglerna är uppbyggda innebär det att samma företag som avger en land-för-land-rapport måste upprätta internprissättningsdokumentation. Gränsen för dokumentationsplikt är dock satt så att betydligt fler företag har att upprätta en sådan.

Många gånger torde det för Skatteverket vara ett känt förhållande att en internprissättningsdokumentation är upprättad när det gäller ett stort internationellt företag.

I prop. 2005/06:169 s. 115 f. angående införandet av dokumentationskraven för internprissättning (så kallad "TP-doc") anfördes följande:

"Reglerna om skattetillägg är tillämpliga om oriktig uppgift har lämnats under förfarandet eller i en process i ett ärende eller mål om internprissättning. Några skäl för att undanta internprissättningstransaktioner från tillämpningen av skattetilläggsreglerna föreligger enligt regeringens mening inte. Såväl de materiella frågorna rörande prissättningen som de mer formella frågorna om vilken dokumentation som bör upprättas i det enskilda fallet innefattar, såsom vissa remissinstanser påpekar, dock ofta svåra gränsdragningar och bedömningar. Vidare kan de justeringar som eventuellt aktualiseras vara betydande. Om det efter utredning visar sig att företagets inkomst skall justeras på grund av felaktig internprissättning måste en nyanserad bedömning göras om oriktig uppgift skall anses ha lämnats och, om så är fallet, om skäl finns att helt eller delvis befria den skattskyldige från skattetillägget. Detta gäller särskilt om tillräcklig dokumentation finns upprättad men en justering ändå anses erforderlig baserad på armlängdsprincipen. En sådan nyanserad tillämpning av skattetilläggsreglerna skulle heller inte riskera att strida mot den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Regeringen anser vidare att den skattesekretess som i dag gäller är sådan att det inte behöver införas någon ytterligare befrielsegrund i 5 kap. 14 § TL.

Bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats ligger på Skatteverket. Genom att en dokumentationsskyldighet införs för företagen kommer möjligheterna att kunna ta ställning till om armlängdsprincipen har följts vid prissättningen att öka för Skatteverket. Dokumentationsskyldigheten innebär dock inte någon förändring av bevisbördan. Det är fortfarande Skatteverket som har den primära bevisbördan för att oriktig uppgift har lämnats."

Av intresse är också uttalandet i prop. 2009/10:17, Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, på s. 21, att:

"armlängdsprincipen kan ... vara komplicerad att tillämpa i det enskilda fallet"

och på s. 45:

"Bedömningen av vad som kan accepteras som ett armlängdsmässigt pris är i många fall komplicerad och ger utrymme för olika uppfattningar".

Det finns således klart stöd i förarbetena för att internprissättningsfrågor när det kommer till uppgiftsskyldighet och begreppet oriktig uppgift bör behandlas enligt särskilda kriterier. Detta visar särskilt uttalandet i förarbetet till TP-doc, om kravet på nyanserad bedömning av frågan om oriktig uppgift lämnats.

Sammanfattningsvis kan följande anföras. Uppgiftsskyldigheten är jämlikt SFL mycket långtgående. I praktiken begränsas dock uppgiftsskyldigheten. De negativa sanktioner som kan aktualiseras kräver nämligen att Skatteverket kan påvisa att en *oriktig uppgift lämnats*. Det behöver inte vara fråga om oriktig uppgift i rättslig bemärkelse trots att en viss uppgift, som har betydelse för att ett helt korrekt skattebeslut ska kunna tas av Skatteverket, inte har angivits i deklarationen. Normalt krävs nämligen ett element av vilseledande, det vill säga att den som lämnar uppgiften ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats. Skatteverket ska så att säga ges en rimlig möjlighet att *uppmärksamma det skatterättsliga problemet*.

I komplexa frågor om internprissättning och i fråga om tillämpning av korrigeringsregeln framstår det som ogörligt att i en deklaration redovisa samtliga uppgifter som kan vara av betydelse för det korrekta skattebeslutet. Till det hör att en värdering av ett korrekt marknadspris inte kan ske på ett exakt sätt. En värdering inrymmer alltid ett subjektivt element, och ett sådant subjektivt element kan sällan sägas vara entydigt rätt eller fel. Detta förhållande bör rimligtvis påverka bedömningen av vad som är en oriktig uppgift. Att företag dessutom kan ha att upprätta internprissättningsdokumentation eller inge land-för-land-rapporter bör ha relevans för frågan om Skatteverket kan anses vara uppmärksammat på det skatterättsliga problemet.

Hårdtaget kan sägas (mot bakgrund av oklarheterna när det gäller internprissättning) att det nära på alltid kan anses att ett internpris som tillämpas av ett företag på något sätt kan vara diskutabelt (jfr syftet med att införa prissättningsbesked enligt prop. 2009/10:17).

1.4 Befrielsegrunder

Det finns fall där i princip samtliga förutsättningar för att påföra skattetillegg föreligger, men där slutligen något skattetillegg trots det inte påförs. Det handlar om att de så kallade befrielsegrunderna kan aktualiseras. Befrielsegrunderna anges i 51 kap. 1 § SFL. Det anges att "Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp". I paragrafen nämns särskilt fallet att det kan vara fråga om felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, samt att avgiften kan vara oproportionerlig se 2 st. 1 p. b) och 2 p. Felbedömning benämns alternativt som att det förekommer en så kallad "svår skatterättslig fråga".

I SOU 2009:58, Skatteförfarandet, s. 509 och i prop. 2010/11:165 s. 442 anfördes följande:

"Även om det inte uttryckligen anges ... bör det faktum att en felaktighet eller underlåtenhet kommer sig av att den skattskyldige haft att ta ställning till en objektivt sett svår skatterättslig fråga leda till att befrielse medges."

"Exempelvis inom företagsbeskattningen med de komplicerade regler som där gäller kan det vara svårt för den skattskyldige att avgöra hur en viss regel ska tolkas och hur den ska tillämpas på de aktuella förhållandena."

Det framstår som givet att en internprissättningsfråga, som bygger på svåra avvägningar och som i princip alltid inrymmer ett subjektivt element, kan uppfattas som en objektivt sett svår skatterättslig fråga. Att den är objektivt sett svår får förstås som att såväl företaget som det allmänna delar uppfattningen att frågan är svår.

Det synes föreligga stor samsyn om att internprissättning är svårt. Det bör således många gånger kunna komma på fråga att medge befrielse från skattetillägg när det gäller felaktiga värderingar. Det finns dessutom stöd i förarbetena för att en fullgod TP-doc ska utgöra ett skäl för befrielse. En eventuell befrielse kan, som ovan anges, utgöra en större eller mindre del av det påförda skattetillägget. Systemet möjliggör således en hög grad av flexibilitet och ett högt hänsynstagande till den enskilda situationen.

1.5 Sammanfattande kommentar och analys

1.5.1 Uppgiftsskyldighet

Uppgiftsskyldigheten som den uttrycks i SFL tar sikte på redovisning av fakta i form av sakomständigheter. Om den skattskyldige uppger om korrekta och relevanta fakta som vid bedömning av Skatteverket leder till ett riktigt skattebeslut har uppgiftsskyldigheten uppfyllts. Det följer av lagtextens formulering och av HFD:s praxis. Det finns inget krav på att den skattskyldige i sin deklaration explicit eller implicit följer redovisade fakta.

Den skattskyldige får aldrig ge sken av att alla relevanta omständigheter har redovisats, om något viktigt saknas. Den skattskyldige kan dock inte försvåra för Skatteverket att identifiera korrekta och relevanta fakta genom att lämna en stor mängd irrelevant överskottsinformation. Det kan bedömas som ett vilseledande.

Gäller saken mycket komplicerade frågor, som innebär att det riktiga skattebeslutet kräver kännedom om en mycket stor mängd fakta, kan den skattskyldige alternativt lämna så mycket upplysningar som krävs för att Skatteverket ska upplysas om det skatterättsliga problemet. Alternativet torde ställa vissa krav på den skattskyldige att aktivt informera Skatteverket om sin syn på rättsfrågan – ”sätta Skatteverket på banan”.

1.5.2 Oriktig uppgift

SFL anger inte att den som bryter mot uppgiftsskyldigheten drabbas av en sanktion. I stället anges att den som lämnar en oriktig uppgift kan drabbas av en sanktion i form av skattetillägg. Lagtextens lydelse kan ge intrycket att endast aktiva felaktiga påståenden kan sanktioneras. Det är dock klart att ett passivt undertryckande av relevant information också innebär att en oriktig uppgift lämnats.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats, och det föreligger ett förhöjt beviskrav. Det ska klart framgå att en oriktig uppgift har lämnats. Om det inte klart framgår så kan skattetillägg inte påföras.

Om ofullständiga eller motsägelsefulla sakuppgifter lämnats kan Skatteverkets utredningsskyldighet triggas, med följden att en oriktig uppgift inte kan anses ha lämnats.

1.5.3 Felaktiga värderingar

Felaktiga värderingar hamnar så att säga i ett fack för sig. Skälet till det är att värderingar inte kan anses exakta. En värdering inrymmer alltid en personlig, subjektiv uppskattning. Kraven på Skatteverket att påvisa att en oriktig uppgift har lämnats, höjs ytterligare om sakfrågan gäller en värdering. En mycket grov felvärdering kan dock innebära att en oriktig uppgift anses ha lämnats.

Hur stor skillnaden ska vara mellan det i deklarationen uppgivna värdet och det senare fastställda korrekta värdet för att oriktig uppgift ska ha lämnats, torde vara beroende av hur svårt det är att bestämma ett marknadsvärde i det enskilda fallet. Om det är många osäkra faktorer som kan påverka värdet kan en större skillnad godtas än när värderingsutrymmet är mer begränsat.

1.5.4 Internprissättning

Internprissättning handlar om värderingar, och endast grova felvärderingar anses kunna kategoriseras som en lämnad oriktig uppgift. Det framgår klart av förarbetsuttalanden att internprissättning anses innefatta svåra gränsdragningar och bedömningar, och att den komplicerade bedömningen kan ge utrymme för olika uppfattningar om vad som är ett korrekt armlängdsmässigt pris.

Det innebär att kraven på Skatteverket, att klart kunna visa att en oriktig uppgift föreligger eller har lämnats, måste anses särskilt höga. Det torde vara okontroversiellt att det i en komplex internprissättningsfråga föreligger många osäkra och dessutom komplexa faktorer. Det kan återigen framhållas att Skatteverkets beslut att på grund av korrigeringsregeln höja ett företags beskattning, i sig inte innefattar att en oriktig uppgift lämnats. Det är fråga om två helt olika beslut, som vilar på helt olika rättsliga grunder.

Det framgår vidare av förarbeten att en upprättad internprissättningsdokumentation ("TP-doc") som enligt förarbetet kan anses "tillräcklig", ska ha betydelse för om en oriktig uppgift ska anses ha lämnats. Det anges dock inte närmare i förarbetet vilken betydelse den ska ha, mer än att en nyanserad bedömning ska göras. Det kan nämnas att en internprissättningsdokumentation kan vara mycket omfattande och uppgå till flera hundra sidor text. Det kan knappast vara rimligt att ställa högre krav på utformningen av en dokumentation än på uppgiftslämnandet. Kan Skatteverket på grundval av dokumentationen uppfatta ett värderingsproblem, bör förekomsten av en oriktig uppgift vara utesluten.

1.5.5 Befrielsegrunder

Anta att Skatteverket uppfyller de höga kraven och förmår visa att en oriktig uppgift har lämnats. Det är inte säkert att det räcker för att en sanktion ska påföras. Handlar det om en svår skatterättslig fråga kan det nämligen utgöra ett skäl för befrielse. Internprissättning är erkänt en svår skatterättslig fråga, eftersom en värdering har subjektiv karaktär och ett stort antal osäkra faktorer kan spela roll för vilket värde som kan anses korrekt. Det kan således många gånger komma ifråga att helt eller delvis medge befrielse från skattetillägg när det handlar om internprissättning. Detta torde särskilt gälla om en internprissättningsdokumentation upprättats. Ett krav bör dock vara att den kontroversiella värderingen ska vara möjlig för Skatteverket att upptäcka när de går igenom dokumentationen.

Slutligen bör följande förhållande lyftas fram. Att en oriktig uppgift har lämnats är också ett villkor för att en materiellt korrekt efterbeskattning ska kunna ske. Att medge hel eller delvis befrielse från skattetillägget påverkar naturligtvis inte möjligheten att efterbeskatta, vilket kan ses som en fiskal fördel. Det kan uppfattas som rimligt av rättssäkerhetsskäl att det är svårare att påföra en sanktion än att korrigera ett beskattningsbeslut.

1.5.6 Rättssäkerhetsaspekter

Skattetillägget är en straffliknande sanktion, och rättssäkerhetsgarantier i form av formell och materiell rättssäkerhet torde göra sig särskilt starkt gällande. Formell rättssäkerhet tryggas framförallt av reglerna om bevisbördans fördelning och beviskravet. Det handlar om viktiga processuella skyddsregler. Det materiella rättssäkerhetskravet manifesteras särskilt genom förutsebarhetskravet. Det ska vara möjligt att veta hur beskattningen ska bli och det ska vara möjligt att veta vilken information som måste lämnas i en självdeklaration.

Det kan noteras att OECD:s Transfer Pricing Guidelines antas ha stor betydelse för hur svensk nationell lag ska tolkas och tillämpas (se till exempel HFD 2017 ref. 14, som dock gällde en rent intern situation). Det är emellertid utifrån konstitutionella aspekter en aning märkligt mot bakgrund av att guidelines tas fram av en internationell grupp och att den svenska lagstiftaren inte har någon kontroll över utformningen av dem. Guidelines styr internprissättningen och styr således även vilka fakta som bör anses relevanta för att ett korrekt värde ska kunna tas fram. Det innebär att OECD i praktiken har normgivningskompetens i termer av innebörden av den nationellt lagfästa uppgiftsskyldigheten i SFL.

Det kan argumenteras för att detta är i strid med konstitutionella grunder. Sannolikt kan dock problemet hanteras genom att tillämpande domstolar är särskilt restriktiva med att påföra skattetillägg vid felaktig internprissättning enligt förarbetenas synsätt om ”en nyanserad bedömning”.

En ytterligare faktor i sammanhanget är den uppfattning som författarna till boken Inkomstskatt intar till tillämpningen av korrigeringsregeln. De pekar på de allvarliga effekter som det innebär att tillämpa korrigeringsregeln. Det leder vanligen till en överbeskattning av koncernen, eftersom en korresponderande justering av det andra företagets resultat inte säkert kan ske.¹⁴ Det finns visserligen regler om korresponderande justeringar i många avtal, samt på EU-nivå en ”skiljemannakonvention” som ska kunna lösa problem.¹⁵ Dessa verktyg är dock inte helt problemfria i praktiken. I vart fall torde det med stor sannolikhet vara ogörligt att kunna beakta ett påfört skattetillägg, eftersom det sannolikt inte i dubbelbeskattningsavtalens mening kan anses utgöra skatt. Detta förhållande understryker kravet på nyanserad bedömning i det enskilda fallet.

1.6 HFD-praxis

Relevant praxis från högre instans är tyvärr begränsad, särskilt när det gäller mål om internprissättning. Således kan avgöranden som gäller värdering utanför området för internprissättning också kunna anses relevanta.

Ett intressant avgörande är **RA 1999 ref. 17**. Fallet gällde en skattskyldig som köpt en tomt från ett fåmansföretag, som hen var delägare och företagsledare i. Tomten värderades av en fastighetsvärderingsfirma till 300 000 kronor. Skatteverket åberopade emellertid statistik över fastighetsförsäljningar enligt vilken marknadsvärdet för fastigheter i området låg på 3,8 gånger taxeringsvärdet, vilket skulle innebära 680 000 kronor.

¹⁴ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal, Studentlitteratur, 16 uppl, s. 665.

¹⁵ Dahlberg, Internationell beskattning, Studentlitteratur, 4 uppl, s. 286.

HFD menade emellertid att värderingsutlåtandet inte kunde anses vara så pass felaktigt, att en oriktig uppgift hade lämnats. Det kan noteras att de faktorer som avgör marknadsvärdet på en tomt torde vara av begränsad natur. HFD:s bedömning kan därför sägas ge uttryck för en generös bedömning.

En osäkerhet i gällande rätt synes föreligga med avseende på om det är den *absoluta* eller *relativa* storheten i ett värderingsfel som är relevant. I RÅ 1999 ref. 17 var det alltså fråga om ett absolut fel på 380 000 kronor, men ett relativt fel på mer än halva värdet (cirka 55 procent). Var det felet på 380 000 kronor som inte var tillräckligt grovt, eller var det inte tillräckligt grovt att ta miste på halva värdet? Se RÅ 2010 ref. 67 nedan.

I RÅ 2004 not 177 accepterade HFD ett ”avsevärt” större värderingsfel, dock synbarligen mot bakgrund av relativt särpräglade omständigheter i det enskilda fallet.

I RÅ 2009 not 61 hade den skattskyldige sålt aktier för en krona till ett av hen delägt företag, trots att omkostnadsbeloppet var 303 900 kronor. Av deklarationen framgick att hen fått utdelning på aktierna med 213 120 kronor samma år som de såldes. Aktiernas marknadsvärde framgick emellertid inte, och det hade inte heller gjorts gällande att det var lägre än omkostnadsbeloppet. Det var fråga om en underprisöverlåtelse. Värdet fastslogs i vart fall inte vara lägre än omkostnadsbeloppet. Den skattskyldige saknade alltså rätt till det yrkade avdraget. HFD konstaterade att den skattskyldige inte lämnat någon uppgift om aktiernas marknadsvärde eller upplyst om att de sålts till underpris. Uppgiften om att aktierna sålts för en krona indikerade varken i sig eller tillsammans med uppgiften om att hen under året mottagit utdelning på aktierna att dessa haft ett annat marknadsvärde än just en krona. Domstolen ansåg att en oriktig uppgift hade lämnats. Värderingsfelet var således nominellt cirka 300 000 kronor. Sannolikt torde domstolen haft uppfattningen att den skattskyldige måste ha insett att värdet på aktierna omöjligen kunde varit en krona. Det var således inte fråga om ett värderingsfel, eftersom ett sådant fel faktiskt förutsätter att ett annat värde inte framstår som objektivt sett omöjligt.

Ett särskilt intressant avgörande som slutligen ska redovisas är RÅ 2010 ref. 67, eftersom det gäller en fråga om internprissättning av ränta (det så kallade Diligentiamålet). Det kan sägas vara ett exempel där HFD ansåg att värderingsfelet var så grovt att en oriktig uppgift lämnats. Av stor betydelse var sannolikt vilka uppgifter som faktiskt hade lämnats. Det bör påpekas att det inte var fråga om tillämpning av 14 kap. 19 § IL, eftersom det gällde en nationell situation.

Förutsättningen (som byggde på HFD:s bedömning av själva värdefrågan) var att företaget gjort avdrag för ”betydande överräntor”. Företaget hade dragit av 9,5 procent ränta, och domstolarna medgav 6,5 procent ränteavdrag. Skillnaden var således 3 procentenheter. Det kan diskuteras om 3 procentenheter i sig är ett mycket grovt fel. Lånet var dock mycket stort, nära sex miljarder kronor. Sannolikt kan HFD ha påverkats av felets absoluta storlek och därmed finns en indikation på att det är det absoluta felet som är det relevanta (se det ovan anförda RÅ 1999 ref. 17).

Vilken information hade då lämnats? Företaget hade visserligen lämnat en upplysning om att en skuld fanns, men enligt HFD ”inte för något av åren upplyst om omständigheterna kring upptagandet av lånen eller redogjort för lånevillkoren och

grunderna för räntesättningen”. Utifrån HFD:s redovisade utgångspunkter hade företaget således lämnat mycket knapphändiga uppgifter. Utgången i skattetilläggsdelen i RÅ 2010 ref. 67 kan tolkas som att HFD fann felet flagrant. Mer osäkert är naturligtvis vilka uppgifter HFD hade låtit sig nöjas med. Vilka fakta borde ha lämnats?

En stor osäkerhet ligger i HFD:s skrivning om ”grunderna för räntesättningen”. Menar HFD bokstavligen att alla de grunder som kan vara relevanta för en räntesättning hade behövt uppges? Det kan i komplexa situationer handla om ett mycket stort antal sakomständigheter samt dessutom en användning av tekniskt invecklade och matematiskt avancerade formler.¹⁶ En rimlig tolkning kan vara att företaget borde ha lämnat någon uppgift om räntesättningen, men inte nödvändigtvis alla parametrar. Det hade möjligen räckt med en upplysning om företagets uppfattning om kreditrisken.

Här bör återigen påpekas att målet inte gällde 14 kap. 19 § IL, utan reglerna om uttagsbeskattning. Företaget behövde således inte uppfylla någon dokumentationsplikt, eftersom det inte torde ha haft transaktioner med ett begränsat skattskyldigt företag i intressegemenskap (39 kap. 16 § SFL).

Målet ger således begränsad vägledning för vad som gäller i en gränsöverskridande situation. Det kan argumenteras för att kraven på uppgiftsskyldighet när det gäller en fråga som omfattas av 14 kap. 19 § IL inte är så stränga, särskilt mot bakgrund av uttalandena i prop. 2005/06:169 och i vart fall inte om grunderna för räntesättningen återfinns i den uppfyllda dokumentationsplikten. Det kan således anses räcka med en mer tydlig upplysning om att ett internt lån fanns. Skatteverket kan med enkelhet begära in dokumentationen och därigenom ta del av en noggrann beskrivning av grunderna för internprissättningen.

¹⁶ Ett illustrativt exempel på mycket hög komplexitet är Arlanda Express-målet, Kammarrätten i Stockholm den 13 november 2012 i mål nr 6953-6957-11.

Del 2 - Den empiriska undersökningen av kammarrättsavgöranden

(Andreas Hansson)

2.1 Inledning

Av redovisningen ovan framgår att det i ärenden om internprissättning ställs höga krav på Skatteverket för att oriktig uppgift ska anses ha lämnats. Syftet med undersökningen har varit att utifrån gällande rätt undersöka hur kammarrätterna (i fortsättningen kammarrätten eller domstolen) hanterar frågorna om oriktig uppgift och skattetillägg i mål om internprissättning och skattetillägg. I undersökningen har det studerats på vilken grund kammarrätten har funnit att en oriktig uppgift har lämnats, om domstolen har tagit hänsyn till det förhöjda beviskravet för oriktig uppgift och hur den resonerar om skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget där oriktig uppgift enligt domstolen har lämnats. Det har i undersökningen även studerats om vissa faktorer påverkar domstolens bedömning i fråga om oriktig uppgift, som förekomsten av internprissättningsdokumentation och beloppet i sakfrågan.

Föremål för undersökningen har varit 50 avgöranden från kammarrätten under perioden januari 2008 till juni 2016 som avsett både tillämpning av 14 kap. 19 § IL och påförande av skattetillägg.

I avsnitten 2.1.1–2.1.5 följer först en kort sammanfattning av undersökningens olika delar. I avsnitt 2.2 presenteras hur undersökningen har bedrivits. Därefter följer avsnitt 2.3 med själva undersökningen, i vilken statistik presenteras och kommenteras. På grund av materialets komplexitet har det ansetts nödvändigt att låta vissa saker upprepas i rapporten. Detta har skett i syfte att göra resultaten av undersökningen mer tydliga och lättillgängliga.

2.1.1 Kammarrätten om oriktig uppgift

I 26 avgöranden fann kammarrätten att en oriktig uppgift hade lämnats. Skattetillägg påfördes i 21 av dessa fall, i fyra fall medgavs hel befrielse och i ett fall medgavs delvis befrielse – samtliga med motiveringen att det var fråga om en svårbedömd skatterättslig fråga.

Domstolen har således inte i något fall i den undersökta perioden undanröjt skattetillägget p.g.a. att den funnit att den skattskyldige inte hade lämnat någon oriktig uppgift.

I inget av dessa fall har det kunnat konstateras att domstolen har gjort en felaktig bedömning av om en oriktig uppgift har lämnats. Det bör dock lyftas fram att det i nästan hälften av fallen saknas tillräcklig information i domskäl och, i förekommande fall, beslut för att överhuvudtaget bedöma om domstolen har gjort en korrekt bedömning. I nästan en femtedel av alla avgöranden redovisas inte heller på vilken grund domstolen har funnit att en oriktig uppgift har lämnats.

2.1.2 Kammarrätten om beviskravet

Beviskravet vad gäller oriktig uppgift är att Skatteverket ska visa att det klart framgår att en oriktig uppgift har lämnats, vilket motsvarar mycket sannolikt. I tre fjärdedelar

av de avgöranden där domstolen antingen har påfört eller medgivit hel eller delvis befrielse från skattetillägget har domstolen i vart fall inte uttryckligen gjort en bedömning av om Skatteverket har uppfyllt sin bevisbörda.

2.1.3 Kammarrätten om befrielsegrunderna

Om domstolen finner att en oriktig uppgift har lämnats och grund för att påföra skattetillägg föreligger, blir det aktuellt att göra en bedömning om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

I merparten av de avgöranden där domstolen har funnit att en oriktig uppgift har förekommit, har domstolen också noterat att det finns möjligheter för hel eller delvis befrielse från skattetillägget. Sällan rör det sig dock om mer än just en notering om att lagstiftningen erbjuder sådana möjligheter, följt av ett kort konstaterande att några skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget inte har förekommit i målet.

2.1.4 Betydelsen av dokumentation för frågan om oriktig uppgift

Vad gäller frågan om förekomsten av internprissättningsdokumentation påverkar domstolens bedömning av om oriktig uppgift har lämnats, kan det först konstateras att många avgöranden i undersökningen meddelades före införandet av dokumentationsplikten i SFL. Dessutom framgår det i många fall inte om företaget i fråga hade upprättat en internprissättningsdokumentation. Det har därför varit svårt att dra några slutsatser om dokumentationens eventuella påverkan vid domstolens bedömning av om oriktig uppgift har lämnats.

2.1.5 Betydelsen av beloppet i sakfrågan för målets utgång

Det har generellt varit fråga om lägre belopp i sakfrågan i de avgöranden där Skatteverket har haft framgång med sin talan och där domstolen har funnit att en oriktig uppgift har lämnats (och det således har funnits grund för uttag av skattetillägg), jämfört med de avgöranden där den skattskyldige har vunnit bifall i sakfrågan och där skattetillägget därför har undanröjts. Möjligen indikerar detta en större generositet från domstolarnas sida, till fördel för den skattskyldige, vid bedömning av den materiella internprissättningsfrågan när de tvistiga beloppen är större.

Det kan vidare konstateras att det tvistiga beloppet var mycket stort i det enda avgörande där delvis befrielse medgavs från skattetillägget och i ett av de fyra avgöranden där hel befrielse medgavs från skattetillägget. Detta konstaterande kan vara en indikation på att domstolen är mer restriktiv med att påföra skattetillägg när beloppen är stora. Underlaget är dock för litet för att dra några mer långtgående slutsatser.

2.2 Metod och material för den empiriska undersökningen

I undersökningen har 50 avgöranden från kammarrätten studerats och som avsett tillämpning av 14 kap. 19 § IL och påförande av skattetillägg.¹⁷ Kammarrättsavgöranden – och inte förvaltningsrättsavgöranden – har valts av den anledningen att kammarrätten nästintill uteslutande är sista instans i mål av denna typ. Vi har också utgått från hypotesen att förvaltningsrätten torde följa kammarrättens praxis

¹⁷ Ett avgörande (Kammarrätten i Göteborg, 2014-10-29, 4168–4170-13) överklagades till HFD och prövningstillstånd meddelades i sakfrågan (HFD 2016-06-07, 6664–6666-14). Skattetilläggsfrågan behandlades dock inte i HFD, varför kammarrättens avgörande redovisas här.

på området. Kammarrättens synsätt torde därför ha en normerande funktion. Som framgår nedan har dock förvaltningsrättens avgörande i många fall använts som stöd för inläsningen av kammarrättens avgörande.

Underlaget består av vad som antas vara den absoluta merparten, möjligen samtliga, avgöranden som meddelades under perioden januari 2008 till juni 2016.¹⁸ Tidsperioden valdes därför att Skatteverkets rapport Utfall efter domstolsprocesser avsåg avgöranden från denna period, vilket underlättade materialinhämtningen.¹⁹ Det kan också möjliggöra jämförelser mellan de båda rapporterna för den som så önskar, vilket kan anses vara lämpligt.

Föremål för undersökningen har i första hand varit hur kammarrätten de facto hanterar frågan om oriktig uppgift och skattetillägg i mål om internprissättning. Domskälen har undersökts för att avgöra:

- på vilka skäl kammarrätten har funnit att oriktig uppgift har lämnats
- om och hur kammarrätten har beaktat det förhöjda beviskravet i fråga om oriktig uppgift
- om och hur kammarrätten har resonerat om hel eller delvis befrielse från skattetillägg
- på vilken grund kammarrätten har medgivit hel eller delvis befrielse från skattetillägget där Skatteverkets talan i sakfrågan har stått sig.

Vidare har belopp i sakfrågan, ersättning för ombudskostnader och förekomsten av internprissättningsdokumentation noterats.

I de fall där den skattskyldige har vunnit bifall till sin talan i sakfrågan i kammarrätten (det tvistiga beloppet), har förvaltningsrättens avgörande undersökts vad gäller skälen för att oriktig uppgift har lämnats. I de fall där den skattskyldige har vunnit bifall till sin talan i sakfrågan i förvaltningsrätten, har Skatteverkets bedömning i frågan om oriktig uppgift i omprövningsbeslutet undersökts, om beslutet har funnits att tillgå. I andra fall har Skatteverkets yrkande om oriktig uppgift undersökts.

Förvaltningsrättens avgörande och, i förekommande fall, Skatteverkets omprövningsbeslut har beaktats även i de fall kammarrätten har funnit att oriktig uppgift förelegat och påfört skattetillägg, alternativt medgivit hel eller delvis befrielse från skattetillägget. Detta för att kunna göra en så säker bedömning som möjligt av riktigheten i domstolens beslut.

Undersökningen kan beskrivas som rättssociologisk. Syftet är inte att analysera enskilda avgöranden för att utröna deras riktighet, utan att i stället på ett övergripande plan identifiera eventuella mönster i domstolens hantering av oriktig uppgift och skattetillägg i mål om internprissättning genom att undersöka och utifrån vissa parametrar

¹⁸ Sökningar har gjorts i databaserna Infotorg (<https://www.infotorg.se/>), Karnov (<https://www.karnovgroup.se/>), Zetee (<https://www.nj.se/cms/pub/zetee-startsida>) med sökfrågorna "korrigeringsregeln + skattetillägg", "korrigeringsregeln + skattetillägg", "internprissättning + skattetillägg", "prissättning + skattetillägg", "korrigeringsregeln", "internprissättning", "14 kap. 19 § II", "14:19 II" och har jämförts med underlaget för Skatteverkets rapport (se nästa not). Där ett avgörande inte har kunnat hittas i databaserna och som finns i Skatteverkets underlag, har dessa begärts ut från berörd domstol. En begäran framställdes också till de fyra kammarrätterna om att ta del av samtliga avgöranden som omfattas av undersökningen och som meddelades under perioden. Det visade sig dock att de sällan är arkiverade på ett sådant sätt hos kammarrätterna att domstolarna kan tillgodose en sådan begäran.

¹⁹ Skatteverket, Utfall efter domstolsprocesser – internprissättning, 2016-12-09, dnr 480-542838-16/1211. I undersökningen har författarna haft tillgång till det underlag av avgöranden som låg till grund för rapporten. Detta underlag saknar ett diarienummer.

systematisera domskälen i ett stort antal avgöranden. Metoden kan sägas vara observerande analytisk. Det har alltså varit fråga om att på ett övergripande plan undersöka vad domstolen rent faktiskt gör i dessa mål. Syftet är inte att kritisera ett enskilt avgörande, en enskild domstol eller en enskild domare.

Materialet är omfattande och uppgår till cirka 2 500 textsidor. Andreas Hansson har utfört undersökningen, men eventuella fel och brister i undersökningen åvilar givetvis författarna gemensamt.

2.3 Statistiken

2.3.1 Inledning

I denna del presenteras sådan statistik som har kunnat tas fram i undersökningen. Statistiken förklaras och kommenteras. Följande uppgifter ingår:

- övergripande statistik om antalet avgöranden och utfall
 - om målen har rört efterbeskattning
 - i vilken typ av mål skattetillägg har påförts (enklare internprissättning eller ej enklare internprissättning)
 - belopp i sakfrågan i mål där skattetillägg har påförts kontra mål där skattetillägget har undanröjts
 - ersättning för ombudskostnader för måltypen
- på vilka skäl domstolen har funnit att en oriktig uppgift har lämnats och uppskattningar av riktigheten i kammarrättens och Skatteverkets bedömning av om en oriktig uppgift har lämnats
- hur domstolen hanterar beviskravet
- hur domstolen resonerar i fråga om skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägg
- betydelsen av internprissättningsdokumentation för frågan om oriktig uppgift.

I början av varje avsnitt finns en kort redogörelse för de slutsatser som kan dras av den statistik som sedan behandlas.

2.3.2 Övergripande om målen om internprissättning, oriktig uppgift och skattetillägg

Av den del av undersökningen som presenteras i detta avsnitt är följande av särskilt intresse:

Kammarrätten har i samtliga fall där den har funnit skäl att korrigera resultatet också funnit att Skatteverket har visat att en oriktig uppgift har lämnats. Det går att se en tendens att domstolen har svårt att hålla isär sakfrågan och frågan om en oriktig uppgift har lämnats. Det blir en fråga av binär karaktär – föreligger skäl att justera resultatet har också en oriktig uppgift lämnats. Vidare framgår att kammarrätten i äldre avgöranden i den undersökta perioden (2008 och 2009) kan uppfattas ha varit mer benägen att bedöma internprissättningsfrågan som svår och därför mer benägen att medge befrielse från skattetillägget, än vad som är fallet under senare tid.

Av det följande framgår också en viss tendens att domstolen är mer benägen att göra en generös bedömning för den skattskyldige om beloppet i sakfrågan är stort. Det gäller i både internprissättningsfrågan och skattetilläggsfrågan.

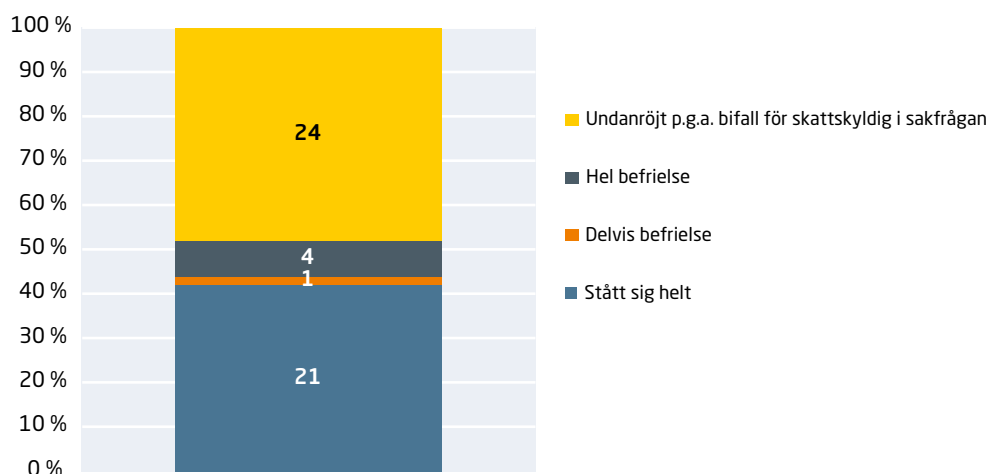
Det kan i sammanhanget vara av intresse att ange hur ofta ett skattskyldigt företag får gehör för sin inställning i första instans (förvaltningsrätten) och i vad mån Skatteverket därmed överklagar till kammarrätten. En rimlig hypotes är att förvaltningsrätten i större utsträckning än kammarrätten upprätthåller Skatteverkets grundbeslut. Statistiken visar också detta. I tio av 50 avgöranden undanröjde förvaltningsrätten Skatteverkets beslut att korrigera den skattskyldiges resultat, och som en konsekvens av detta undanröjde förvaltningsrätten beslutet att påföra skattetillägget. I kammarrätten var siffran 24 avgöranden. I samtliga fall där förvaltningsrätten undanröjde Skatteverkets beslut att korrigera den skattskyldiges resultat, överklagade Skatteverket domen till kammarrätten. Det bör tilläggas att förvaltningsrätten (dåvarande länsrätten) i tre avgöranden inte ändrade Skatteverkets beslut i sakfrågan, men undanröjde Skatteverkets beslut att påföra skattetillägg. Vidare bör även tilläggas att förvaltningsrätten i sju avgöranden ändrade Skatteverkets beslut och fastställde en lägre inkomsthöjning än Skatteverket.

Hur ett beslut om skattetillägg står sig i mål om internprissättning

För den undersökta perioden 2008–2016 har 50 avgöranden från kammarrätterna identifierats. Dessa har både avsett tillämpning av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § i IL och påförande av skattetillägg.²⁰

Diagram 1 visar hur Skatteverkets beslut att påföra skattetillägg står sig vid en prövning i kammarrätten.²¹ Av diagrammet kan utläsas att i 26 av 50 avgöranden har kammarrätten funnit att en oriktig uppgift har lämnats, i 21 avgöranden har Skatteverkets beslut att påföra skattetillägg stått sig helt, i ett fall har domstolen medgivit delvis befrielse från skattetillägget och i fyra fall har domstolen medgivit hel befrielse från skattetillägget.²² I samtliga fall där domstolen har medgivit hel eller delvis befrielse från skattetillägget, har domstolen motiverat den hela respektive delvisa befrielsen med att det i målet var fråga om en *svårbedömd skatterättslig fråga*. I 24 avgöranden har Skatteverkets beslut att påföra skattetillägg undanröjts som en konsekvens av att den skattskyldige har vunnit bifall till sin talan i sakfrågan.

Diagram 1. Hur står sig beslut om skattetillägg i mål om internprissättning?



²⁰ Underlaget omfattar ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm, 2009-11-23, 8830-8834-08, i vilket det råder viss osäkerhet om kammarrätten har tillämpat korrigeringsregeln eller 16 kap. 1 § IL. Avgörandet har tagits med eftersom dåvarande länsrätten tillämpade korrigeringsregeln.

²¹ I ett fall där skattetillägget stod sig helt i kammarrätten, hade Skatteverket i sitt omprövningsbeslut satt ned skattetillägget till hälften.

²² I ett av dessa fyra fall medgav Skatteverket senare i processen hel befrielse från skattetillägget.

Kommentar

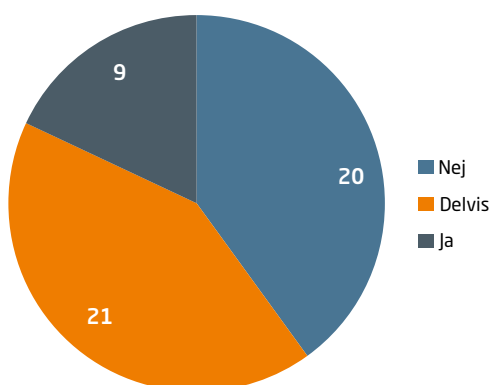
Siffrorna i diagrammet ovan kan sammanfattas enligt följande: Om domstolen finner att en felprissättning föreligger, kommer den också att finna att en oriktig uppgift har lämnats. I inget av de 50 avgöranden som omfattas av undersökningen har kammarrätten funnit att Skatteverket visserligen har gjort sannolikt eller mycket sannolikt att en felprissättning föreläggat, men undanröjt beslutet om att påföra skattetillägg (och i förekommande fall beslutet om efterbeskattning) därför att Skatteverket inte har lyckats visa att oriktig uppgift har förekommit.²³ Här finns uppenbarligen ett visst mönster som innebär att domstolen inte gör en annan bedömning än Skatteverket i frågan om oriktig uppgift när den har gjort samma eller delvis samma bedömning som Skatteverket i internprissättningsfrågan. Naturligtvis är det vanskligt att utifrån dessa fakta dra några mer långtgående slutsatser om hur domstolen förhåller sig till Skatteverkets yrkande om oriktig uppgift. Vad utfallet hade blivit om domstolen hade gjort en annan bedömning i sakfrågan i de 24 avgöranden där skattetillägget (och i förekommande fall efterbeskattningen) undanröjdes p.g.a. bifall för den skattskyldige i sakfrågan, är förstås omöjligt att veta. Det går dock att i avgörandena se en tendens att domstolen integrerar bedömningen i frågan om oriktig uppgift med bedömningen i internprissättningsfrågan, i stället för att se det som två olika frågor. Med andra ord: det är till synes ofta tillräckligt för domstolen att Skatteverket visar att en felprissättning föreligger för att den ska anse att en oriktig uppgift har lämnats, utan att särskilt pröva om Skatteverket har fullgjort sin bevisbörda i denna fråga.

Efterbeskattning i de undersökta avgörandena

Till presentationen ovan om domstolens benägenhet att integrera bedömningen i sakfrågan och bedömningen i frågan om oriktig uppgift, bör fogas statistik om avgörandena har rört efterbeskattning eller inte. Det kan – utan att för den sakens rätt – finnas en viss förståelse för att domstolen så att säga sammanfogar bedömningarna om en förutsättning för resultatkorrigeringen är att en oriktig uppgift har lämnats.

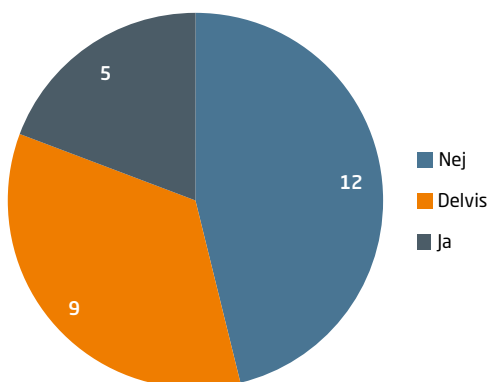
Av diagram 2 framgår att det i 40 procent av samtliga avgöranden inte var fråga om efterbeskattning. I en ungefär lika stor andel avgöranden var det fråga om efterbeskattning för ett eller flera beskattningsår, men inte samtliga. I knappt en femtedel av avgörandena var det uteslutande fråga om efterbeskattning.

Diagram 2. Samtliga mål: efterbeskattning?



²³ Av de 24 avgöranden där Skatteverkets beslut om att påföra skattetillägg undanröjdes p.g.a. bifall för den skattskyldige i sakfrågan, var det i 16 fall fråga om efterbeskattning, helt eller delvis. I inget av dessa fall undanröjdes alltså beslutet om efterbeskattning och skattetillägg därför att kammarrätten inte fann att oriktig uppgift förelåg, utan därför att man inte ansåg att Skatteverket gjort mycket sannolikt att en felprissättning förelåg.

**Diagram 3. Mål där oriktig uppgift
ansetts föreligga: efterbeskattning?**



I de avgöranden där domstolen fann att oriktig uppgift hade lämnats var det i nästan hälften av avgörandena inte fråga om efterbeskattning (diagram 3). I cirka en tredjedel av avgörandena var det fråga om efterbeskattning för ett eller flera beskattningsår, men inte samtliga. I en femtedel av avgörandena var det uteslutande fråga om efterbeskattning.

Kommentar

Som framgår av diagram 3 var det i nästan hälften av de avgöranden där domstolen fann att en oriktig uppgift hade lämnats, inte fråga om efterbeskattning för något av de prövade beskattningsåren. Det har därmed inte varit en förutsättning för beskattningsåtgärden i dessa avgöranden att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Vad som framkom i förra avsnittet om domstolens tendens att integrera bedömningen i sakfrågan och bedömningen i fråga om oriktig uppgift förklaras därför inte av denna statistik.

Internprissättning av enklare karaktär respektive internprissättning av ej enklare karaktär

I underlaget till Skatteverkets rapport Utfall efter domstolsprocesser har verket angivit om internprissättningsfrågan i målet – enligt deras bedömning – har varit av enklare karaktär eller ej. Det framgår inte vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att internprissättningsfrågan ska hänföras till den ena eller den andra kategorin, utan endast att internprissättningsfrågor av enklare karaktär kunde hanteras av samtliga regioner under perioden 1 januari 2008 till 30 april 2015. Enligt Skatteverket hanteras nu internprissättningsfrågor i en gemensam samordnad insats. Trots att kriterierna är okända, går det vid en studie av avgörandena att ansluta till den bedömning av frågans svårighetsgrad som Skatteverket har gjort. Exempelvis handlade flera av målen som betecknats som internprissättning av enklare karaktär om lån från svenska företag till utländska koncernföretag, där någon ränta överhuvudtaget inte hade debiterats.²⁴ I några andra mål som också betecknats som internprissättning av enklare karaktär rörde saken underlåten debitering av koncerngemensamma kostnader eller koncerninterna tjänster.²⁵ I målen var det således klart att en felpri-sättning förelåg.²⁶ Då det går att instämma i Skatteverkets bedömning redovisas

²⁴ Kammarrätten i Göteborg, 2008-03-04, 2762-06, Kammarrätten i Sundsvall, 2012-12-19, 1523-1527-11, Kammarrätten i Sundsvall, 2013-02-27, 3154-11, Kammarrätten i Göteborg, 2013-09-02, 4412-4414-12.

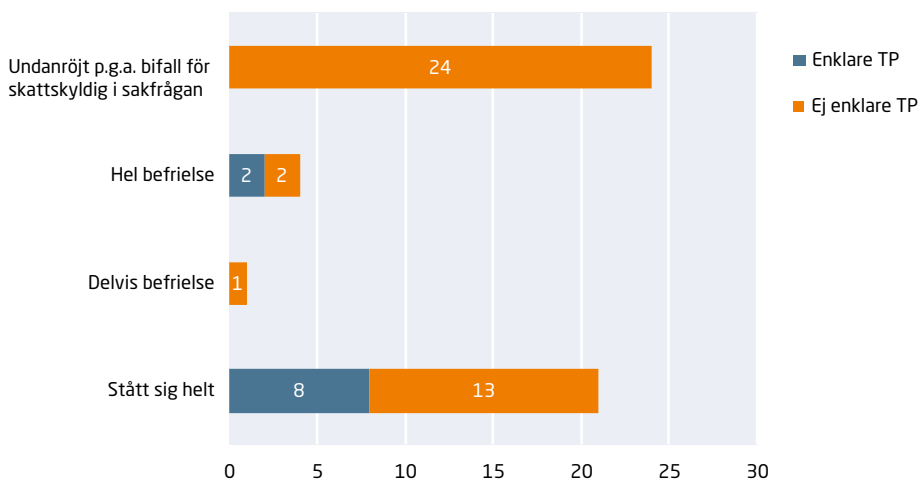
²⁵ Kammarrätten i Göteborg, 2008-06-23, 354-06 (även fråga om underlåten debitering av ränta och marknadsföringsbidrag), Kammarrätten i Göteborg, 2008-09-29, 6868-6869-05, Kammarrätten i Sundsvall, 2009-08-19, 2106-08, Kammarrätten i Jönköping, 2009-08-19, 1490-08 (även fråga om marknadsföringsbidrag), Kammarrätten i Göteborg, 2010-06-17, 5199-5202-09.

²⁶ Det kan dock invändas att den värdering som följaktligen var tvungen att vidtas av domstolen i dessa mål – precis som i alla andra mål som rör internprissättning – inte kan kategoriseras som enkel.

därför denna indelning här, eftersom det kan vara intressant att se om det finns en korrelation mellan svårighetsgraden i sakfrågan och mål där skattetillägg har påförts.

Som framgår av diagram 4 har det i samtliga fall där skattetillägget har undanröjts p.g.a. bifall för den skattskyldige i sakfrågan varit fråga om internprissättning som inte kan klassificeras som internprissättning av enklare karaktär. I åtta fall där interprissättningsfrågan i målet kan klassificeras som internprissättning av enklare karaktär har skattetillägget stått sig helt. I två fall har skattetillägget undanröjts när det varit fråga om internprissättning av enklare karaktär.

Diagram 4. I vilken typ av mål har skattetillägg påförts?



Kommentar

Utfallet avseende hur Skatteverkets påförande av skattetillägg står sig i förhållande till svårighetsgraden på internprissättningsfrågan förefaller vara naturligt och utan behov av närmare förklaring. Ju svårare internprissättningsfrågan är, desto större sannolikhet att Skatteverket inte lyckas med att visa att en felprissättning föreligger. Därmed faller också frågan om oriktig uppgift och skattetillägg.

Det är däremot intressant att domstolen medgav hel befrielse från skattetillägget i två fall som kan klassificeras som internprissättning av enklare karaktär, med motiveringen att det var fråga om en svårbedömd skatterättslig fråga. I båda fallen var det fråga om underlåten debitering av andra koncernföretag av koncerngemensamma kostnader, vilket avvek från internprissättningspolicyn i respektive koncern.²⁷ Saken var därför till synes enkel. Möjligen kan utgången i målen förklaras med att de avgjordes i en tid när mål om internprissättning inte var lika frekvent förekommande som idag (båda målen avgjordes tidigt i den period som har undersökts här, 2008 respektive 2009) och att domstolen därför var mer benägen att erkänna internprissättningsfrågor som svåra. En annan förklaring kan vara den vid tidpunkten nyss införda dokumentationsplikten och uttalanden i förarbetena till den om en nyanserad bedömning av oriktig uppgift och om skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget. Detta kan ha påverkat domstolen.²⁸ Det är förstås svårt att göra några poänger av två avgöranden och det kan finnas andra förklaringar till att utgången blev vad den blev i dessa mål. Klart är att kammarrätten efter dessa två avgöranden har varit mycket restriktiv med att medge hel eller delvis befrielse från skattetillägget med motiveringen att det varit fråga om en svårbedömd skatterättslig fråga.

²⁷ Kammarrätten i Göteborg, 2008-09-29, 6868–6869-05 respektive Kammarrätten i Sundsvall, 2009-08-19, 2106-08.

²⁸ Prop. 2005/06:169 s. 115 f.

Belopp i sakfrågan i mål om internprissättning och skattetillägg

Mål om internprissättning rör ofta stora, ibland mycket stora, belopp. De mål som har studerats i denna undersökning utgör inget undantag, som tabell 1 visar.²⁹

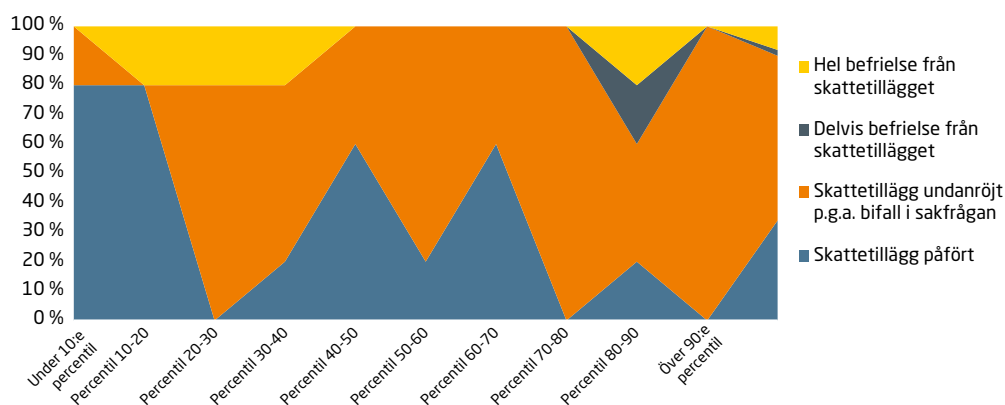
Tabell 1

Samtliga avgöranden	Belopp i sakfrågan	Belopp i höjning
Totalt	7 125 858 625 kr	1 831 609 780 kr
Medel	142 517 173 kr	36 632 196 kr
Median	51 797 348 kr	149 195 kr
Min	146 268 kr	0 kr
10:e percentil	2 105 348 kr	276 847 kr
20:e percentil	5 299 389 kr	2 166 332 kr
30:e percentil	18 299 076 kr	2 835 433 kr
40:e percentil	36 565 520 kr	6 848 279 kr
50:e percentil	51 797 348 kr	20 869 843 kr
60:e percentil	102 220 934 kr	28 998 400 kr
70:e percentil	138 918 338 kr	50 925 125 kr
80:e percentil	225 680 698 kr	109 935 668 kr
90:e percentil	461 414 210 kr	258 319 322 kr
Max	1 188 674 215 kr	485 412 811 kr

Av de 26 avgöranden där Skatteverket hade framgång i sakfrågan, sänkte kammarrätten den av Skatteverket yrkade höjningen i tio fall. I genomsnitt sänkte kammarrätten den yrkade höjningen med en dryg tredjedel. Tabellen är därför något missvisande, då den indikerar en mer generös nedsättning i sakfrågan.

Diagram 5 visar den beloppsmässiga skillnaden mellan avgöranden där skattetillägget har stått sig och avgöranden där skattetillägget har undanröjts p.g.a. bifall för den skattskyldige i sakfrågan.

Diagram 5. Belopp i mål där oriktig uppgift befunnits föreligga kontra mål där skattetillägget undanröjts



Diagrammet visar att avgöranden där en oriktig uppgift funnits föreligga vid kammarrättens prövning generellt har rört lägre belopp i sakfrågan än i avgöranden i vilka skattetillägget har undanröjts p.g.a. bifall för den skattskyldige i sakfrågan. Exempelvis fanns det bland avgörandena där kammarrätten fann att oriktig uppgift förelåg fyra mål som rörde belopp under 10:e percentilen och fem mål som

²⁹ I kolumnen "Belopp i höjning" har värdet 0 kr exkluderats vid beräkning av percentiler.

rörde belopp mellan 10:e och 20:e percentilen. Bland avgörandena där skattetillägget undanröjdes p.g.a. bifall för den skattskyldige i sakfrågan fanns endast ett mål som rörde ett belopp under 10:e percentilen och inget mål som rörde belopp mellan 10:e och 20:e percentilen. I tre avgöranden inom 80:e och 90:e percentilen fann kammarrätten att oriktig uppgift förelåg. I två av dessa medgavs hel respektive delvis befrielse från skattetillägget.

Kommentar

Siffrorna i diagram 5 indikerar till en viss grad en korrelation mellan storleken på beloppet och domstolens bedömning av sakfrågan: ju större belopp, desto större sannolikhet att kammarrätten undanröjer Skatteverkets beslut att ändra den skattskyldiges resultat och Skatteverkets beslut att påföra skattetillägg. Möjligen betyder detta att domstolen är mer benägen att göra en, i den skattskyldiges perspektiv, mer generös bedömning av internprissättningsfrågan när beloppet i målet är av det större slaget. Att hel respektive delvis befrielse från skattetillägget medgavs i två av de tre mål där oriktig uppgift befanns föreligga och som rörde belopp inom 80:e och 90:e percentilen, kan också vara en indikation på att domstolen är mer generös i sin bedömning när det är fråga om mycket stora belopp. Underlaget är dock inte entydigt och det kräver förmodligen en undersökning av samtliga internprissättningsmål för att kunna dra mer säkra slutsatser om beloppsstorlekens betydelse för utgången i denna typ av mål.

Ersättning för ombudskostnader

Det kan också vara av intresse att studera ersättning för ombudskostnader i mål om internprissättning och skattetillägg, vilket ger dels en indikation på vad denna typ av mål kostar samhället och skattskyldiga, dels en indikation på svårighetsgraden i målen.

Som framgår av tabell 2 är skillnaden stor mellan den ersättning som skattskyldiga har yrkat för ombudskostnader och den ersättning som blivit bifallen. I de avgöranden där den skattskyldige vunnit bifall i sakfrågan i kammarrätten och där det funnits ett preciserat yrkande om ersättning för ombudskostnader (23 avgöranden), har domstolen i genomsnitt endast medgivit ersättning för drygt en fjärdedel av yrkat belopp.

Tabell 2

Samtliga avgöranden	Yrkad ersättning för rättegångskostnader	Bifallen ersättning för rättegångskostnader
Totalt	56 780 090 kr	12 507 056 kr
Medel	1 577 225 kr	305 050 kr
Median	870 735 kr	100 000 kr
Min	26 000 kr	0 kr
10:e percentil	66 567 kr	30 000 kr
20:e percentil	136 960 kr	42 000 kr
30:e percentil	361 764 kr	82 500 kr
40:e percentil	452 712 kr	178 914 kr
50:e percentil	870 735 kr	325 000 kr
60:e percentil	1 028 650 kr	402 000 kr
70:e percentil	1 213 751 kr	585 000 kr
80:e percentil	2 716 285 kr	600 000 kr
90:e percentil	5 365 028 kr	970 000 kr
Max	7 110 500 kr	2 000 000 kr

2.3.3 Skäl för oriktig uppgift och riktigheten i kammarrättens och Skatteverkets bedömning

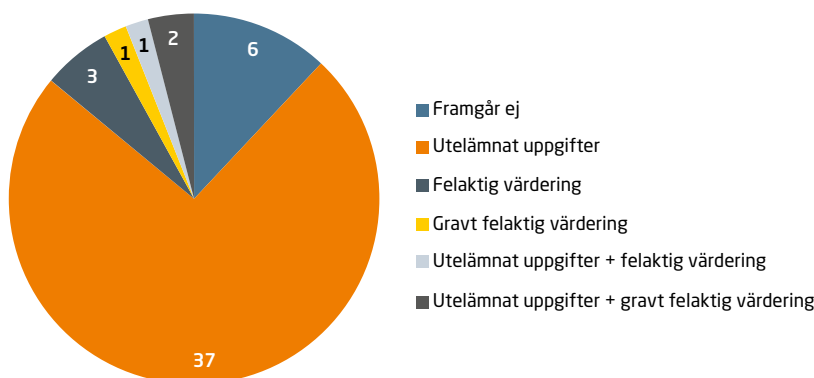
I alla mål där domstolen har funnit att en oriktig uppgift har lämnats, har detta också uttryckligen angivits. Nedan framgår att det vanligaste skälet till att domstolen har funnit att en oriktig uppgift har lämnats är att vissa uppgifter har utelämnats i deklarationen. I många fall, nästan en femtedel, har domstolen emellertid inte redovisat några skäl till att den kommit till slutsatsen att en oriktig uppgift har lämnats. Vidare framgår att även om domstolen har redovisat skälen till att den har funnit att en oriktig uppgift har lämnats, är det nästan i hälften av fallen omöjligt att veta om domstolen har gjort en korrekt bedömning av frågan om oriktig uppgift. Anledningen är att kammarrätten, och även förvaltningsrätten och Skatteverket, sällan är tydliga med hur den skattskyldige brustit i sin uppgiftsskyldighet. Det anges inte heller vilka uppgifter som hade varit tillräckliga. Det sistnämnda kan i och för sig anses förståeligt mot bakgrund av domstolens arbetssätt.

Skäl för oriktig uppgift

Nedan presenteras två diagram som visar skäl för oriktig uppgift i samtliga mål (diagram 6) respektive skäl för oriktig uppgift i de avgöranden där domstolen funnit att oriktig uppgift förelegat (diagram 7). I de fall den skattskyldige har vunnit bifall i sakfrågan i kammarrätten, visas förvaltningsrättens alternativt Skatteverkets redovisade skäl till att de anser att en oriktig uppgift har lämnats. Skälen för oriktig uppgift är kategoriserade i sex olika kategorier

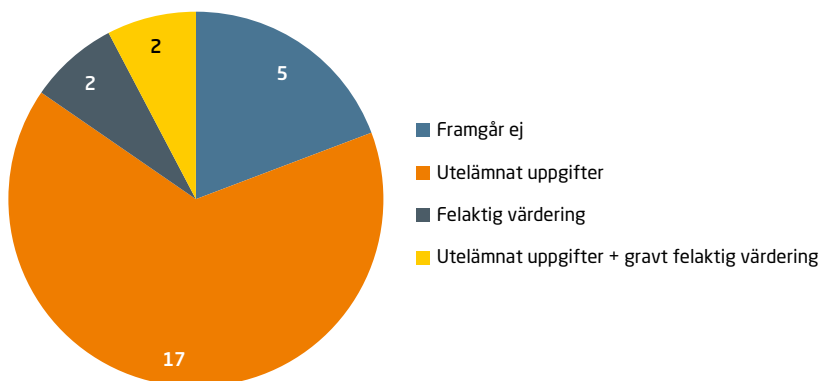
1. Oriktig uppgift p.g.a. att vissa uppgifter har utelämnats i deklarationen
2. Oriktig uppgift p.g.a. felaktig värdering
3. Oriktig uppgift p.g.a. gravt felaktig värdering
4. Oriktig uppgift p.g.a. en kombination av utelämnade uppgifter och felaktig värdering
5. Oriktig uppgift p.g.a. en kombination av utelämnade uppgifter och gravt felaktig värdering.
6. Avgöranden där det inte framgår vad som konstituerade den oriktiga uppgiften.

Diagram 6. Skäl för oriktig uppgift i samtliga mål



Av diagram 6 framgår att i samtliga mål var det absolut vanligast redovisade skälet till att en oriktig uppgift har ansetts lämnats att någon typ av uppgift eller uppgifter hade utelämnats i deklarationen. Observera att det i nästan hälften av fallen är fråga om förvaltningsrättens eller Skatteverkets skäl för att oriktig uppgift har lämnats.

Diagram 7. Skäl för oriktig uppgift där oriktig uppgift ansetts föreligga



Även när de avgöranden där kammarrätten fann att en oriktig uppgift förelåg bryts ut ur statistiken, är det mest förekommande skälet för att kammarrätten har ansett att en oriktig uppgift har lämnats att någon typ av uppgift eller uppgifter har utelämnats i deklarationen (se diagram 7). I en inte oansenlig mängd avgöranden, nästan en femtedel, framgår inte av vilka skäl kammarrätten har funnit att en oriktig uppgift har lämnats. I två fall har av allt att döma den oriktiga uppgiften, enligt kammarrättens mening, bestått i att den skattskyldige har gjort en felaktig värdering och tillämpat en, enligt domstolens bedömning, felaktig prissättning.

Kommentar

Det får anses problematiskt att domstolen i nästan en femtedel av fallen inte redogör för skälen till att den har funnit att en oriktig uppgift har lämnats och att man i två fall till synes lägger den, enligt domstolens bedömning, felaktiga värderingen till grund för att en oriktig uppgift har lämnats. I det senare fallet är det visserligen möjligt att domstolen ansett att den skattskyldiges värdering varit så gravt avvikande från ett armlängdsmässigt pris att en oriktig uppgift förelagat av det skälet, men det har i vart fall inte uttryckts i domskälen.

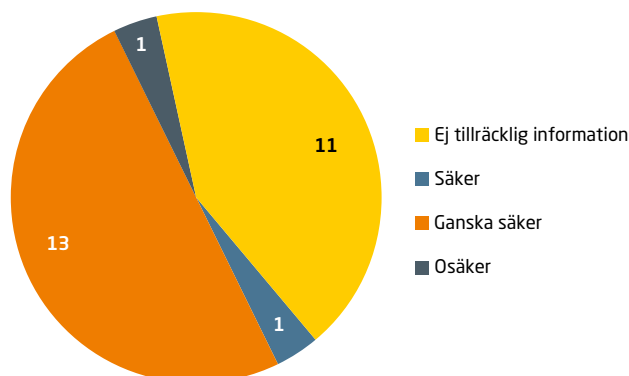
Det är förstås omöjligt att veta exakt varför domstolen på detta sätt har redovisat – eller inte redovisat – sina skäl för att den anser att en oriktig uppgift har lämnats, men det går att spekulera i ett par orsaker som kan tänkas ligga bakom detta utfall. Möjligen har domstolen i dessa fall funnit att frågan om oriktig uppgift är så självklar att den inte känt sig nödgad att behandla den mer utförligt. Om detta är orsaken bör det kritiserats, eftersom ett sådant förhållningssätt minskar transparensen i domstolens arbete. En annan inte otänkbar orsak är att domstolen, eller åtminstone vissa domare, har svårt att skilja bedömningen i frågan om oriktig uppgift från bedömningen i sakfrågan.

Oavsett vad som ligger bakom att domstolen i många fall misslyckas med att redovisa skälen för att den anser att en oriktig uppgift har lämnats, är det problematiskt att så sker. Det skapar en osäkerhet kring domstolens hantering av frågan om oriktig uppgift och i förlängningen om det var korrekt att påföra skattetillägg.

Uppskattning av grad av säkerhet i domstolens bedömning om oriktig uppgift

I diagram 8 redovisas en uppskattning av hur säker kammarrättens bedömning är av förekomsten av en oriktig uppgift i mål där domstolen funnit att en oriktig uppgift förelegat, dvs. om det av de i målet redovisade omständigheterna går att avgöra om domstolen har gjort en korrekt eller felaktig bedömning av förekomsten av en oriktig uppgift. Avgörandena har kategoriserats som antingen säker, ganska säker, osäker eller ej tillräcklig information.

Diagram 8. Med tillgänglig information, hur säker är bedömningen av oriktig uppgift i mål där oriktig uppgift funnits föreligga?



I hälften av fallen (13) har kammarrättens bedömning av förekomsten av oriktig uppgift bedömts vara ganska säker, vilket innebär att omständigheterna i målet på ett relativt övertygande sätt talar för att en oriktig uppgift har förelegat. Avsaknaden av deklaration eller deklarationer i målen har dock inneburit att bedömningen inte har kunnat kategoriseras som säker. I ett fall har förvisso utgången i frågan om oriktig uppgift bedömts vara säker, men det beror på att den skattskyldige i det fallet medgav oriktig uppgift.³⁰ Som framgår av diagrammet har utgången i frågan om oriktig uppgift i nästan hälften av fallen inte kunnat bedömas överhuvudtaget, då det inte funnits tillräcklig information om vilka uppgifter den skattskyldige hade lämnat eller på vilket sätt den skattskyldige brustit i sin uppgiftsskyldighet. Slutligen har utgången i ett mål bedömts som osäker. I det avgörandet är visserligen informationen tillräcklig för att kunna göra en bedömning, men det rör sig om ett gränsfall som förmodligen hade kunnat sluta på både det ena eller det andra sättet.³¹

Kommentar

Av resultatet av den uppskattning som har gjorts ovan går det inte att dra slutsatsen att utgången i flera avgöranden inte har varit korrekt. Det går dock inte heller att dra slutsatsen att den har varit korrekt. I många fall saknas det helt enkelt tillräcklig information i domskäl och, i förekommande fall, beslut för att en utomstående bedömare ska kunna avgöra om en oriktig uppgift har lämnats och således om det funnits grund för att påföra skattetillägg. I de avgöranden där tillräcklig information saknas för en bedömning, är det vanligt att domstolen krasst konstaterar att den skattskyldige "ej

³⁰ Kammarrätten i Göteborg, 2015-06-01, 5957-14.

³¹ Kammarrätten i Sundsvall, 2013-02-27, 3154-11. Målet gällde ränta på koncerninterna lån och för vissa lån hade ingen ränta utgått. Företaget i målet hade bilagt sin årsredovisning till deklarationen. I årsredovisningen angavs att vissa lån var räntebärande. De lån som inte var räntebärande angavs inte heller som räntebärande, men någon uttrycklig information om att de inte var räntebärande fanns inte i årsredovisningen. Frågan var alltså om det av lämnade uppgifter i deklarationen framgick att de lån som inte var räntebärande löpte utan ränta.

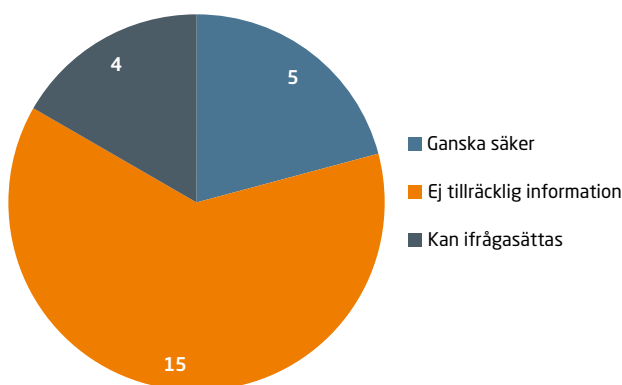
lämnat upplysningar i sin deklaration som möjliggjort en korrekt bedömning” eller motsvarande, utan att närmare ange på vilket sätt den skattskyldige har brustit i sin uppgiftsskyldighet eller ange vilka uppgifter som borde ha lämnats. Gemensamt för domskrivningen (som i många fall är mycket lång och utförlig i internprissättningsfrågan) i nästan samtliga mål i undersökningen är att mycket lite utrymme vigs åt frågan om oriktig uppgift och skattetillägg i domskäl och i beslut. Detta, tillsammans med vad som ovan har nämnts om domstolens underlåtenhet i vissa fall att redovisa skälen för att den funnit att en oriktig uppgift har lämnats, skapar osäkerhet kring domstolens hantering av frågan om oriktig uppgift.

Uppskattning av grad av säkerhet i Skatteverkets bedömning om oriktig uppgift i mål där den skattskyldige har vunnit bifall i sakfrågan

Det är intressant att studera om det vid en annan utgång i sakfrågan eventuellt hade funnits grund för att påföra skattetillägg. I diagram 9 redovisas därför om det av den tillgängliga informationen går att ansluta till Skatteverkets uppfattning att en oriktig uppgift hade lämnats i de mål den skattskyldige vann bifall i sakfrågan i kammarrätten.

Med ”Kan ifrågasättas” avses att det kan ifrågasättas om Skatteverket har gjort en korrekt bedömning av frågan om oriktig uppgift.

Diagram 9. I mål där den skattskyldige har vunnit bifall i sakfrågan, hade det funnits grund för oriktig uppgift vid en annan utgång?



Kommentar

Som framgår av diagrammet saknas det även här i många fall tillräcklig information för att göra en bedömning av om en oriktig uppgift har lämnats. Det är därför svårt att dra några slutsatser om utfallet. Av intresse kan dock vara de fyra avgöranden där Skatteverkets bedömning angivits som ”kan ifrågasättas”. I dessa avgöranden rörde internprissättningsfrågan koncerninterna lån.³² I samtliga fall fanns åtminstone uppgifter i deklarationerna om att det var fråga om koncerninterna lån och med vilken ränta lånen löpte. Varken Skatteverket eller förvaltningsrätten ansåg att denna information var tillräcklig. De menade också att Skatteverkets utredningsskyldighet inte hade väckts med anledning av uppgifterna.

³² Kammarrätten i Stockholm 2013-02-22, 3684–3686-11, Kammarrätten i Stockholm, 2013-04-04, 7063–7066-11, Kammarrätten i Stockholm, 2013-04-11, 2457–2459-11 och Kammarrätten i Stockholm, 2013-04-11, 2460–2463-11.

Det kan noteras att det i åtta av de avgöranden där den skattskyldige vann bifall i sakfrågan uttryckligen framgår att det fanns internprissättningsdokumentation. I Skatteverkets bedömning i frågan om oriktig uppgift synes dock inte denna omständighet ha tillmätts någon särskild betydelse.

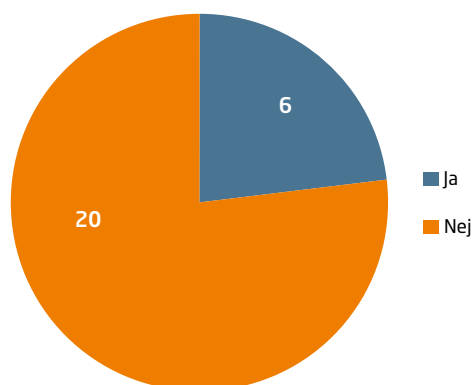
2.3.4 Beviskravet

Denna del av undersökningen är kort, men visar en sak tydligt: domstolen misslyckas mycket ofta med att redovisa om den anser att Skatteverket har uppfyllt sin bevisbörda i fråga om oriktig uppgift.

Kammarrättens bedömning av Skatteverkets bevisbörda

För att kunna påföra skattetillägg krävs att det klart framgår att en oriktig uppgift har lämnats. I undersökningen har studerats om domstolen uttryckligen har tagit hänsyn till det förhöjda beviskravet. Med detta avses att domstolen inte endast har konstaterat att det föreligger ett förhöjt beviskrav i fråga om en oriktig uppgift, utan för ett jakande svar krävs att domstolen har angivit om Skatteverket med det förhöjda beviskravet har lyckats visa att en oriktig uppgift har lämnats. Resultat redovisas i diagram 10.

Diagram 10. Har domstolen uttryckligen tagit hänsyn till det förhöjda beviskravet i fråga om oriktig uppgift?



I endast sex av 26 avgöranden där domstolen har funnit att oriktig uppgift förelegat, har domstolen också angivit att det förhöjda beviskravet har uppfyllts.

Kommentar

Resultatet är givetvis nedslående. Det är i många fall inte en enkel sak att avgöra om ett beviskrav är uppfyllt eller ej, men det ankommer ändå på domstolen att göra denna bedömning. Domstolen är av allt att döma medveten om att det råder ett högre beviskrav i fråga om oriktig uppgift än vid den ordinarie beskattningen. Det får därför förutsättas att domstolen gör en bedömning av om Skatteverkets bevisning når upp till det högre beviskravet. Att då i domskälen inte redovisa på vilket sätt Skatteverket har fullgjort sin bevisbörda är olyckligt. Det adderar till den osäkerhet som har konstaterats ovan kring domstolens hantering av frågan om oriktig uppgift och, i förlängningen, skattetillägg.

2.3.5 Befrielsegrunder

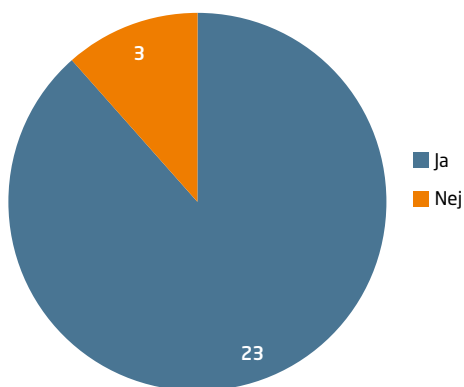
Även i denna del är undersökningen kort men tydlig. Domstolen är mycket restriktiv med att medge hel eller delvis befrielse från skattetillägget. Även om den oftast

redovisar att den har övervägt om skäl för hel eller delvis befrielse föreligger, är det allt som oftast fråga om ett mycket kortfattat konstaterande att sådana skäl inte föreligger.

Kammarrätten och befrielsegrunderna

Om domstolen har funnit att en oriktig uppgift har lämnats, och det således finns grund för att påföra skattetillägg, blir frågan om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget aktuell. I diagram 11 visas om domstolen på något sätt har fört ett resonemang om eventuella befrielsegrunder.

Diagram 11. Har domstolen fört ett resonemang om befrielsegrunder?



Som framgår av diagrammet för domstolen i de flesta fall någon form av resonemang om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget. Det kan noteras att de tre fall där domstolen inte resonerade kring befrielsegrunderna avgjordes under det första året (2008) i den period som är föremål för denna undersökning.

Kommentar

Det är givetvis bra att domstolen i de allra flesta fallen redovisar att den har begrundat om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget. I många fall är det dock fråga om ett mycket summariskt resonemang som resulterar i ett kort konstaterande att skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget saknas. Det, i kombination med att hel befrielse endast medgivits i fyra fall och delvis befrielse endast medgivits i ett fall, gör att frågor uppstår om domstolen verkligen tar frågan om eventuellt tillämpliga befrielsegrunder på allvar. Särskilt med tanke på de förarbetsuttalanden som nämnts tidigare om att det i mål om internprissättning är särskilt viktigt med en nyanserad bedömning av om skäl för hel eller delvis befrielse föreligger, eftersom målen ofta rör svåra frågor. Det går inte att säga att hel eller delvis befrielse från skattetillägget borde ha medgivits i fler fall än där det har skett, men majoriteten av fallen där skattetillägget har stått sig helt har rört internprissättning som inte kan klassificeras som varande av enklare karaktär. Det borde därför åtminstone ha funnits utrymme att mer utförligt diskutera frågan.

2.3.6 Dokumentation

Sedan 2007 omfattas företag som uppfyller kriterierna av en dokumentationsplikt. Om dokumentation finns upprättad bör det ha betydelse vid bedömningen av om en oriktig uppgift ska anses ha lämnats och i förlängningen om skattetillägg ska påföras eller om hel eller delvis befrielse från skattetillägget ska medges. Diagram 12, 13 och 14 nedan visar förekomsten av dokumentation i mål om internprissättning och skattetillägg i den undersökta perioden.

Diagram 12. Dokumentation i samtliga mål

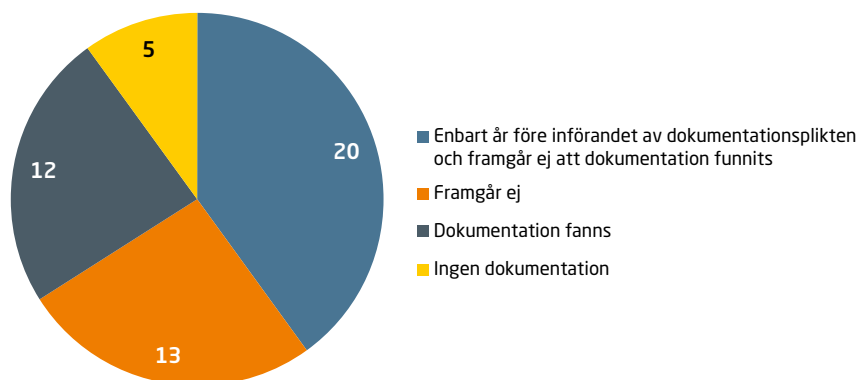


Diagram 13. Dokumentation i mål där skattskyldig vunnit bifall i sakfrågan

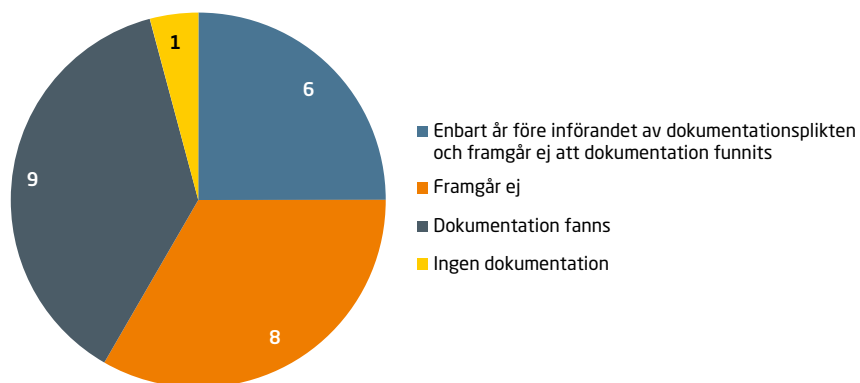
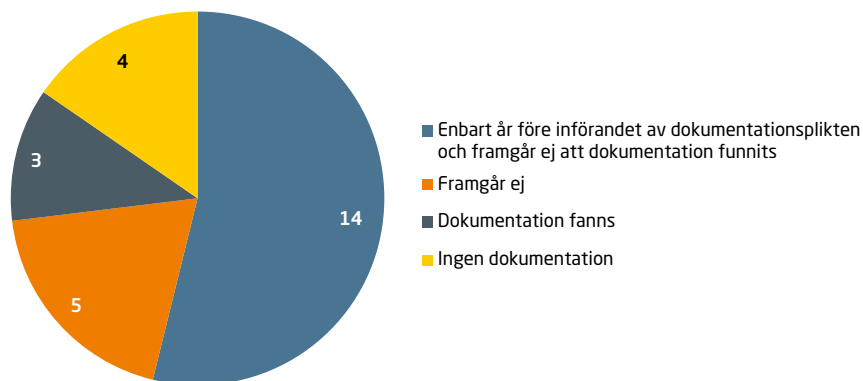


Diagram 14. Dokumentation i mål där oriktig uppgift befunnits föreligga



Som framgår av diagrammen rörde en stor del av avgörandena i undersökningen beskattningsår före införandet av dokumentationsplikten och i dessa fall har det inte heller framgått om dokumentation ändå har funnits upprättad. Dessutom framgår det inte heller i många av de fall som rört beskattningsår efter införandet av dokumentationsplikten om dokumentation funnits upprättad eller inte. Det är därför svårt att dra några slutsatser om hur en eventuell upprättad internprissättningsdokumentation påverkar utgången i fråga om en oriktig uppgift har lämnats och i frågan om hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

Slutord

Syftet med undersökningen i denna del av rapporten var att undersöka hur kammarrätten hanterar frågorna om oriktig uppgift och skattetillägg i mål om internprissättning och skattetillägg. Undersökningen visar på brister i kammarrättens hantering av dessa frågor. Det finns bland annat brister i hur kammarrätten redovisar hur de kommit till slutsatsen att en oriktig uppgift har lämnats, brister i domstolens prövning av om Skatteverket har uppfyllt sin bevisbörda och brister i domstolens hantering av de så kallade befrielsegrunderna. Ett genomgående mönster i de avgöranden som har studerats i undersökningen är att kammarrätten har ett närmast schablonmässigt förhållningssätt till oriktig uppgift i mål om internprissättning – om domstolen finner anledning att korrigera resultatet, kommer den också finna att en oriktig uppgift har lämnats.

Mål om internprissättning rör svåra frågor, ofta med inslag av subjektiva värderingsfrågor. Det är också mer regel än undantag att det handlar om mycket stora summor. Skattetilläggen kan uppgå till betydande och kännbara belopp. Det är därför av yttersta vikt att det inte finns några tvivel om att våra domstolar hanterar frågan om oriktig uppgift och skattetillägg med största seriositet – vilket undersökningen visar kan ifrågasättas i dagsläget.

www.svensktnaringsliv.se

Storgatan 19, 114 82 Stockholm

Telefon 08-553 430 00