Litteraturanmälningar

***Tore Lundin:* Uppbörd av skatt**

Av kammarrättsassessorn Kjell Olsson

Tore Lundin, Uppbörd av skatt, Norstedts 1987
Cirkapris 750 kr.

I Sverige tillämpas ett uppbördssystem med källskatt. Det innebär att en preliminär skatt dras av från inkomsterna redan då dessa betalas ut. Skatteavdraget görs av resp arbetsgivare som också redovisar de innehållna beloppen till skattemyndigheterna. Den preliminära skatten avräknas mot den slutliga skatten som fastställs sedan inkomsterna har taxerats. Ett källskattesystem har väsentliga fördelar men det ställer också stora krav på såväl skattemyndigheter som arbetsgivare. Många av reglerna är komplicerade och ändringar görs ofta i regelsystemet.

Med hänsyn framför allt till att även arbetsgivarna är involverade i uppbördssystemet är det värdefullt om det finns en tillförlitlig handbok som behandlar rättsområdet. Givetvis har också skattemyndigheternas personal, liksom skattedomstolarnas, stor nytta av en sådan handbok.

Den helt dominerande handboken på uppbördsområdet har varit Tore Lundins Uppbörd av skatt, Norstedts Gula Bibliotek, vars andra upplaga kom ut 1979. Sedan dess har emellertid många och genomgripande ändringar gjorts i uppbördslagstiftningen. Behovet av en ny handbok har därför blivit stort.

De kanske viktigaste ändringarna, de som föranletts av den s k RS-reformen och av förvaltningsdomstolsreformen, har visserligen redovisats kortfattat i en efterskrift till den nyss nämnda handboken. En mer utförlig redovisning av de nya reglerna har dock saknats. En annan viktig reform, som har gjorts efter utgivningen av handboken, är den samordning av systemen för uppbörd av arbetsgivaravgifter och innehållen preliminär skatt som trädde i kraft den 1 januari 1985.

Behovet av en aktuell handbok på uppbördsområdet har nu tillgodosetts genom att Tore Lundin på Norstedts förlag gett ut en fortsättning på sin förra handbok. Även den nya handboken bär titeln Uppbörd av skatt.

Den nya handboken skiljer sig i väsentliga avseenden från den tidigare ut-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

givna. Detta gäller både i fråga om den yttre formen och innehållet. Det man först uppmärksammar är att även denna laghandbok, liksom andra som på senare tid utgetts av Norstedts förlag, är byggd på ett lösbladssystem. Detta möjliggör en fortlöpande uppdatering som är särskilt värdefull på uppbördsområdet vars regelsystem ofta ändras. Av uppbördslagens (1953:272) ca 100 paragrafer har ett sjuttiotal ändrats sedan 1979 års handbok gavs ut. De ändringar som föranleddes av RS-reformen är då oräknade.

Även handbokens form i övrigt har undergått betydande förändringar. En viktig sådan, som underlättar användningen, är att uppbördslagens lagtext har tagits med. Den kommenteras paragraf för paragraf. I regel inleds varje kommentar med en upplysning om hur den är disponerad. Genomgående gäller att längre kommentarer har delats upp i kortare avsnitt med talande rubriker. Resultatet har blivit att det är lätt att snabbt hitta de frågor som man för stunden är intresserad av. Språket är enkelt och lättläst.

I handboken kommenteras också lagen (1982(1006) om vardags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, AUL, samt lagen (1983:850) om undantag från vissa bestämmelser i uppbördslagen (1953:272) m m. Även i dessa fall har lagtexten tagits med.

De lagar som kommenteras i handboken är visserligen de som är centrala för uppbörden av direkt skatt. De ger emellertid inte en fullständig bild av uppbördssystemet som numera omfattar också uppbörden av arbetsgivaravgifterna. En fullständig bild kan man få endast om också bestämmelserna i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare tas med.

En arbetsgivare som är skyldig att göra skatteavdrag samt redovisa och betala innehållen preliminär skatt är i regel skyldig att också redovisa och betala arbetsgivaravgifter. Med hänsyn härtill och eftersom uppbörden av avgifter och källskatt sker inom samma system skulle det vara värdfullt om handboken kunde kompletteras med ett avsnitt om avgiftsuppbörden. Finns det kanske redan planer i den riktningen? På handbokens omslagspärm finns en etta angiven vilket skulle kunna tyda på att en andra del är planerad. Om så är fallet bör det också övervägas att ta med utförligare kommentarer till de särskilda reglerna om skatteavdrag på pension, artistersättning och sjukpenning m fl ersättnignar som nu finns i kungörelsen (1968:97) om skatteavdrag i vissa fall från folkpension, m m, kungörelsen (1969:5) om skatteavdrag i vissa fall från artistersättning samt kungörelsen (1973:1125) om skatteavdrag från sjukpenning m m.

I detta sammanhang bör påpekas att författaren inte helt förbigår arbetsgivaravgifterna. I vissa av kommentarerna till uppbördslagens bestämmelser berörs också avgifterna. Detta gäller t ex i kommentaren till regeln i 53 § 2 mom om anstånd med inbetalning av innehållen skatt samt till reglerna i 54 § om uppbördsdeklaration. Även i kommentaren till reglerna i 75 § om arbetsgiva-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

res ansvarighet för arbetstagares skatt tar författaren upp sambandet med avgiftsuppbörden.

Det sakliga innehållet i kommentarerna till de olika lagbestämmelserna visar att författaren är mycket väl förtrogen med uppbördssystemet och medveten om de praktiska problem som kan uppstå vid tillämpningen. Svårare frågor belyses ofta med räkneexempel, fler i denna handbok än i den tidigare. I den mån uppbördstekniska frågor har fått sin lösning genom rättspraxis har även de aktuella rättsfallen angetss jämte ett kort referat.

Kommentarerna till uppbördslagens bestämmelser kompletterar författaren med hänvisningar till utfyllande bestämmelser i uppbördsförordningen (1967:626). En brist i den förra handboken, som nu alltså botats, var att de aktuella paragraferna i förordningen inte alltid angavs. Hänvisningar sker också till de bindande förklaringar i uppbördsfrågor som meddelats av centrala upbördsnämnden, centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden samt riksskatteverket. Dessutom upplyser författaren i flera fall om hur uppbördslagens bestämmelser kompletteras av administrativa rutiner hos de tillämpande myndigheterna. Ett exempel på detta är vad som sägs om villaägare som har s k stående jämkning (3:14).

I vissa fall ger författaren också råd till de lokala skattemyndigheterna om hur de rent praktiskt bör förfara, exempelvis när en skattskyldig har begärt anstånd med betalning av kvarstående skatt (49:10).

Kommentarerna är överlag utförliga och väl disponerade. I de fall där den äldre handbokens kommentarer fortfarande är aktuella har de flyttats över till den nya handboken med endast smärre justeringar men i stora delar är de nyskrivna. I några fall är kommentarerna väl kortfattade men då har i regel en hänvisning gjorts till den aktuella bestämmelsens förarbeten. Läsaren kan därigenom hitta ytterligare material om bakgrunden till och innebörden av bestämmelsen.

I handboken kommenteras också några lagar som har nära samband med uppbördslagen t ex lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m m som behandlas i anslutning till 71 § uppbördslagen. I detta fall har dock inte själva lagtexten tagits med.

i några fall är kommentarerna behäftade med smärre skönhetsfläckar. På något ställe anges sålunda att en viss funktion fortfarande handhas av länsstyrelsen trots att uppgiften har övertagits av länsskattemyndigheten (48:9, 58:5, 59:3, 72a:4 och 75a:3). I avsnittet om Egenavgifter (27:11) har underlaget för sjukförsäkringsavgifter m fl avgifter angetts var sådan inkomst av annat förvärvsarbete än anställning som anges i 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring. Det skall vara sådan inkomst av annat förvärsarbete som anges i 3 kap 2 eller 2a § samma lag. Ett annat förargligt skrivfel har smugit sin in i kommentaren till 5 § AUL (AUL:17). De fall där skatteavdrag inte skall göras när staten eller en kommun är part är givetvis när staten eller kommunen upp-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

träder som uppdragstagare och inte som anges, uppdragsgivare. Det kan också nämnas att författaren vid utarbetandet av kommentaren till regeln om betalningsskyldighet för småhus- och lägenhetsägare (AUL:19) inte synes ha beaktat att andra stycket i den ursprungliga 13 § numera upphävts (prop 1982/83:177, SkU 5, SFS 1983:856). Till följd härav bör betalningsskyldighet — i motsats till vad som sägs i kommentaren — kunna fastställas utan att den upgiftsskyldige först anmanats att inkomma med uppgift.

Dessa anmärkningar får inte kasta någon skugga över den nya handboken. Med hänsyn till det använda lösbladssystemet är det ju dessutom lätt att göra justeringar i den. Handboken är efterlängtad och uppfyller mycket högt ställda krav.

Bertil Wiman: Prissättning inom multinationella koncerner

Av professor, dr. juris Frederick Zimmer, Oslo

Bertil Wiman: Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning. Skrifter från Juridiska fakulteten i Uppsala 13. Iustus förlag, Uppsala 1987. 424 s.

Med næringslivets internasjonalisering blir skattereglenes funksjon i internasjonale sammenhenger stadig viktigere. Spørsmålene omkring internprissetting i multinasjonale konserner er utvilsomt blant de viktigste og mest generelle. En slik pris vil jo fremtre som omkostning i det ene selskap og som inntekt i det annet. Det foreligger derfor en fare for at prisen settes slik at inntekt i (relavite) høyskatteland søkes redusert. De nordiske land vil som regel være (relative) høyskatteland i denne sammenheng, selv om vår selskapsbeskatning er forholdsvis liberal. I Norge er det de høye skatter på oljeutvinningsinntekt som gjort spørsmålene omkring internprissetting høyaktuelle.

Det meste kan som kjent kjøpes for penger, of de finnes priser på nesten alt. Likevel viser det seg att internprissettingsspærsmålene — særlig det å finne den rette *armlengdesprisen* — reiser en rekke rettslige spørsmål. Det er ikke tilstrekkelig bare å henvise til en markedspris for tilsvarende transaksjoner utenfor konsernforhold. For dels er det et problem å definere hvilket situasjoner som er sammenlignbare, dels finnes ikke tilsvarende transaksjoner utenfor konsernforhold, o s v.

Forfatteren av denne avhandling — som er hans akademiske avhandling for juris doktorsexamen — har greppet spørsmålet an på en original måte. Han tar for seg de amerikanske regler på området (amerikanerne var pionerer også

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

her), fremstiller dem inngående, og bruker dem som grunnlag for refleksjoner over hvorvidt de amerikanske løsninger kan passe i Sverige. Forfatteren understreker av fremstillingen ikke er komparativ i vanlig forstand (s 26—27). Amerikansk rett behandles vesentlig mer inngående enn svensk. For amerikansk rett er ambisjonen ''högre ställd än enbart deskription'' (s 28 n 62), og det fremgår senere (s 41) at forfatteren har tatt mål av seg til å skrive den generelle rettsvitenskapelige fremstilling som underlig nok mangeler i amerikansk doktrin. Gjeldende svensk rett behandles derimot filsiktet nokså kortfattet og deskriptivt (kap 3, s 74 flg), nærmest som en nødvendig bakgrunn for drøftelsen av reformforslag. Gjeldende svensk rett er temaet for en annen doktoravhandling som er under utarbeidelse (Richard Arvidsson).

Ved dette opplegget har forfatteren gitt et originalt bidrag til den rettsvitenskapelige metode. Og avhandlingen viser etter min mening at opplegget er fruktbart. Allerede dette å få en systematisk og (stort sett) lett tilgjengelig fremstilling av de ytterst kompliserte amerikanske reglene på dette området, er meget verdifullt. Og fremstillingen viser seg å gi et fruktbart grunnlag for diskusjon av forslag om endringer i svensk rett.

Avhandlingen er inndelt i 12 kapitler. Kap 1—3 er innledende stoff. I kap 1 stilles problemene, metodesørsmål diskuteres, det gjøres rede for avgrensning og disposisjon, o s v . . . Kap 2 gir en introduksjon til amreikansk rett; her presenteres bl a den sentrale lovbestemmelsen i Internal Revenue Code section 482 (sitert s 45) og det øvrige rettsstoff. Kap 3 gir som nevnt en deskriptiv oversikt over svensk rett. — kap 4—10 er avhandlingens hoveddel og omhandler først og fremst de amerikanske reglene. Kap 4 og 5 kan sies å være en alminnelig del, der kap 4 behandler fellesspørsmål for alle eller flere transaksjonstyper, mens kap 5 behandler saksbehandlingsspørsmål, særlig bevisspørsmål. I kap 6—10 behandles så de enkelte transaksjonsslag: Kreditter, tjenester, leie (hyra), transaksjoner vedrørende immaterielle verdier, og til sist varer. — I de to siste kapitler behandles i kap 11 nokså korftattet spørsmål om forholdet til skatteavtaler. Og avhandlingen rundes av med et avslutningskapitel der noen overgripende problemstillinger tas opp til nærmere diskusjon.

Den legislative diskusjon av svensk rett er knyttet til de enkelte avsnitt i avhandlings kap 4 flg, mens enkelte spørsmål som nevnt tas opp helt til sist. Dette synes å være hensiktsmessig. Alternativet ville være å vente helt til slutt med all slik diskusjon, men det ville nok vært å misbruke leserens tålmodighet.

Ved dette opplegget har forfatteren gitt et originalt bidrag til den rettsvitenskapelige metode. Og avhandlingen viser etter min mening at opplegget er fruktbart. Allerede dette å få en systematisk og (stort sett) lett tilgjengelig fremstilling av de ytterst kompliserte amerikanske reglene på dette området, er meget verdifullt. Og fremstillingen viser seg å gi et fruktbart grunnlag for diskusjon av forslag om endringer i svensk rett.

Avhandlingen er inndelt i 12 kapitler. Kap 1—3 er innledende stoff. I kap 1

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

stilles problemene, metodesørsmål diskuteres, det gjøres rede for avgrensning og disposisjon, o s v . . . Kap 2 gir en introduksjon til amreikansk rett; her presenteres bl a den sentrale lovbestemmelsen i Internal Revenue Code section 482 (sitert s 45) og det øvrige rettsstoff. Kap 3 gir som nevnt en deskriptiv oversikt over svensk rett. — kap 4—10 er avhandlingens hoveddel og omhandler først og fremst de amerikanske reglene. Kap 4 og 5 kan sies å være en alminnelig del, der kap 4 behandler fellesspørsmål for alle eller flere transaksjonstyper, mens kap 5 behandler saksbehandlingsspørsmål, særlig bevisspørsmål. I kap 6—10 behandles så de enkelte transaksjonsslag: Kreditter, tjenester, leie (hyra), transaksjoner vedrørende immaterielle verdier, og til sist varer. — I de to siste kapitler behandles i kap 11 nokså korftattet spørsmål om forholdet til skatteavtaler. Og avhandlingen rundes av med et avslutningskapitel der noen overgripende problemstillinger tas opp til nærmere diskusjon.

Den legislative diskusjon av svensk rett er knyttet til de enkelte avsnitt i avhandlings kap 4 flg, mens enkelte spørsmål som nevnt tas opp helt til sist. Dette synes å være hensiktsmessig. Alternativet ville være å vente helt til slutt med all slik diskusjon, men det ville nok vært å misbruke leserens tålmodighet.

I kap 2.3 (s 51—52) stiller forfatteren noen generelle spørsmål som han ønsker å få belyst i den videre fremstilling og som søkes besvart eller belyst som grunnlag for diskusjonen av svensk rett. For min del synes jeg at det kommer forholdsvis lite ut av denne del av forfatterens opplegg.

Forfatteren foretar ingen egentlig drøfelse av sitt valg av amerikansk rett som studieobjekt. Valget er begrunnet med at utviklingen er tydeligst i USA, og at man der har detaljregler som til dels har vært forbilde for andre land og for OECD i deres arbeide med spørsmålene (s 25). Men to motforestillinger melder seg: For det første er amerikansk lovgivningstradisjon nokså fremmed for oss. Treasury Regulations 1 482, som spiller en sentrale rolle i avhandlingen, er trykt som vedlegg og strekker seg over 23 sider med lten dobbeltspaltet tekst. Forfatteren påpeker da også (s 30) at den amerikanske lovgivningsteknikken ''präglas av en detaljrikedom som framstår som främmande för svensk rättstradition''. For det annet er jeg ikke helt sikker på om den faktiske situasjon er helt parallell: Jeg forestiller meg at man i amerikansk rett er mest opptatt av tilfeller der et amerikansk morselskap har datterselskap i utlandet; det gjelder altså å sørge for at det amerikanske morselskap tar tilstrekkelig stort vederlag i sine transaksjoner med datterselskapet. I mindre land — iallafall i Norge — er situasjonen som regel den motsatte: Problemet er å forhindre for store fradrag (eller for lite bruttoinntekt) hos det lokale datterselskap. Dette synes å kunne volde problemer når amerikanske erfaringer skal overføres på nordiske forhold. Hvor mange av de dommer som siteres i avhandlingen, gjelder amerikansk datterselskap? Men det er mulig at mine kommentarer på dette punkt er for preget norske forhold og at stillingen i Sverige er mer lik den i USA.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

Andre land enn USA trekkes ikke inn. Dette er kanskje en grunn til at forfatterens anbefalinger til endringer i svensk rett er nokså forsiktig utformet. Også andre lands erfaringer kan med fordel trekkes inn i en slik diskusjon før man trekker de endelig konklusjoner.

Det sentrale materialet ved behandlingen av amerikansk rett er — ved siden av section 482 — de nevnte treasury regulations, dommer og doktrin. Av disse er regulations de vesentligste. Det må ha voldt forfatteren problemer å håndtere denne store tekstmasse på en fruktbar måte, og det er ikke til å unngå at nåkså mye plass går med til referat av disse. De styrer også disponeringen og utvalg av stoff i stor grad — noen ganger kanskje i for stor grad: Abhandlingen inneholder intet om captives — d v s konserneide forsikringsselskaper — til tross for at det finnes flere amerikanske dommer om dette. Dette kan skyldes at man i amerikansk rett vurderer dette under andre synsvinkler enn internprissetting; men iallfall i Norge anses dette som en sentral problemstilling i forhold til reglene om internprissetting. Og på noen punkter i kapitlene vedrørende de enkelte transaksjontyper dukker det opp spørsmålsstillinger og momenter som etter min mening burde vært løftet frem på mer generelt plan: På s 259 — i avsnittet om leie (hyra) nevnes at ''graden av risktagande'' er et relevant moment også for øvrige transaksjonsslag; på s 297 — i avsnittet om varer — fremholdes at den såkalte fjerde metoden ''inte i og för sig behöver vara begränsade till varutransaktioner'', et standpunkt som er reflektert i skissen på s 50, men utan å være forklart nærmere; s 301 note 36 — stadig under avsnittet om varer — sies det at kravet om at sammenligningstransaksjonen må være realistisk, også må gjelde for de øvrige transaksjonsslag.

Med den betydning regulations har på dette felt, er deres rettslig karakter av stor prinsipiell betydning. På dette punkt skulle jeg ha ønskat meg en noe større grad av avklaring fra forfatterens side. De aktuelle regulations er interpretative i motsetning til legislative regulations (i forfatterens terminologi: tolkande i motsetning til normgivande anvisningar). Men også tolkande anvisninger er i en forstand bindende. En sentral amerikansk forfatter (Bittker) sier således: ''. . . interpretative regulations must be sustained unless unreasonable an plainly inconsistent with the revenue statues''. Forfatteren sier da også s 193 at ''. . . anvisningarna faktiskt i sig är bindande för IRS.'' Hvilken realitet har det da å likevel karakterisere dem som guidelines/riktlinjer, slik det gjøres s 46 nederst og s 358 øverst? Siktes det kanskje til at reglene var tilsiktet å være veiledende, men at de p g a sin meget detaljerte utforming faktisk ble bindende? Og hva ligger det i formuleringen lenger nede på s 358 om at ''Det allmänna kan inte i högre grad avvika från den tolkning av armlängdsregeln som anvisningarna ger uttryck för''? Er ikke det offentlig helt bundet likevel? Og kan det tenkes at administrasjonen er mer bundet enn domstolene?

Sentralt i fremstillingen står begrepet *mekanisk regel.* Dette er forfatterens egen begrepsdannelse. Begrepet er ''en sammanfattande benämning för såväl

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

safe havens som mer kostnadsbaserade regler . . .'' (s 49). Det slike regler har felles og som etter forfatterens mening gjør det berettiget å henføre dem under samme begrep, synes være at de er nokså firkantede og derfor enkle a administrere, samtidig som de vil forebygge tvister (se f eks s 213).

Etter min mening er det likevel et spørsmål om dette er et fruktbart begrep. De to regeltyper synes på manger måter være nokså ulike. På den ene side har safe haven-regler till hovedformål å skape forutberegnelighet for skattyter; han vet at når han holder seg innen visse rammer, vil transaksjonsvilkårene bli godtatt av skattemyndighetene. Og de viktigste safe haven-reglene — for lån og kreditter — er ikke kostnadsbaserte. På den annen side er langt fra alle kostnadsbaserte regler kommet til ut fra hensynet til skattyters forutberegnelighet. Det ser for meg som forfatteren får visse problemer med sitt begrep. Flere steder blir det nødvändig å presisere hvilket av de to elementene i begrepet han sikter til (se s 290: ''mekanisk regel i betydelse 'safe haven' '', og lignende s 361 øverst; s 362 tales flere steder om ''kostnadsbaserade mekaniska regler''). Og det kan oppstå uklarhet om hva han legger i begrepet, f eks når det s 361 sies at det ''svårt att se några avgörande nackdelar med de mekaniska reglerna''. Hvis dette også sikter til safe haven-regler som dem som gjelder for lån og kreditter i amerikansk rett, vil jeg som en sentral innvending mot dem fremholde at de opererer med meget vide rammer og att resultatet derfor sjelden blir ''riktig'' når reglene brukes. Det synes også noe uklart hvilke kostnadbaserte regler som omfattes av begrepet. Således regner forfatteren cost plus-regelen for varer ikke som en (kostnadsbasert) mekansik regel (se f eks s 297 — av formulering s 354 øverst fremgår at det ikke kan være avgjørende om det skal beregnes et ''vinstpåslag''). Av skissen på s 50 fremgår at det skal finnes mekaniske regler for immaterielle objekter; men på s 290 sies at det ''existerar ingen egentlig mekanisk regel.''

Jeg mener etter dette at det hadde vært bedre om forfatteren ikke hadde tatt uttrykket mekanisk regel i bruk.

Bevisspørsmål spiller en stor rolle i avhandlingen (se særlig s 182 flg). På s 204 uttales til og med at ''Den grundläggande frågan avseende armslängdsregeln är bevisbördans placering.'' Viktig for analyse og fremstilling av slike spørsmål er at innholdet av det flertydig ord ''bevisbyrde'' gjøres klart. Fremstillingen kunne etter min mening ha vært mer avklaret på dette punkt. Men noen av de problemer jeg har støtt på, kan skyldes ulike prosessrettslige tradisjoner i Sverige og Norge.

På s 97 — i avsnittet om svensk rett — er gjengitt et sitat fra Wennergren, der forskjellen mellom den objektive (eller ekte eller metierelle) og den subjektive (eller falske eller prosessuelle) bevisbyrde understrekes. Forenklet uttrykt gjelder den objektive bevisbyrde spørsmålet om i hvilken grad et faktum må sannsynliggjøres for å bli lagt til grunn, og dermed også hvilken av partene som har risikoen for at denne grad av sannsynliggjøring ikke har funnet sted

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

ved bevisvurderingen og refererer seg til hvilken av partene som på et visst stadium i saken må anføre noe for å tippe resultatet av bevisvurderingen over i sin favør. Den subjektive bevisbyrde kan altså gå over fra den ene parten til den andre og evt tilbake igjen under sakens gang. — Dessverre slipper forfatteren raskt taket i denne sondring; iallfall er hans terminologi i det følgende ikke helt lett å gripe. Rett etter sitatet uttales: ''Av ovan nämnda regler torde också följa att det allmänna har bevisbördan vid en tillämpning av 43 § 1 mom KL.'' I hvilken betydning brukes uttrykket bevisbyrde her? At forfatteren umiddelbart etter tar opp spørsmålet om deklarationens (selvangivelsens) ''sanningspresumtion'', taler for at han har den subjektive bevisbyrde for øye. Når leseren på s 99 møter uttrykket ''beviskravet'', synes dette å referere seg til den objektive bevisbyrde, for her uttales (for svensk rett) at det ''räcker med att uppnå en objektivt konstaterbar sannolikhet'' (se lignende formulering for amerikansk rett s 185).

Men dermed er ikke alle problemer løst. Setningen om at det offentlige har den subjektive bevisbyrde, kan vel bare gjelde som utgangspunkt. Allerede i det øyeblikk skattemyndighetene ber skattyter dokumentere en fradragpost nærmere, må man vel si at den subjektive bevisbyrde går over på skattyter: Han må prestere dokumentasjon for ikke å tape saken på dette punkt. — Når det gjelder uttrykket ''beviskravet'' — som altså antas å referere seg til den objektive bevisbyrde — sies som nevnt at det rekker med ''sannolikhet''. Men hvordan henger det sammen med at det på s 204 sies at ''Beviskravet . . . är för det allmänna i Sverige ganske hårt'' (jfr lignende formuleringer s 205 og 206 og andre steder)? Siktes det *her* til de subjektive bevisbyrde? For en objektiv bevisbyrde som krever sannsynlighet kan vel neppe karakteriseres som ganske hard?

I amerikansk rett må skattyteren vise at IRS' omfordeling av inntekt er ''arbitrary, capriciuos or unreasonable'' eller at IRS har ''abused his discertion'' (s 189). Forfatteren stiller dette opp mot regelen i svensk rett der altså det offentlige har bevisbyrden. Men denne motsetning gjelder først og fremst på et senere stadium i saken. Når skattemyndighetene står overfor skattyters deklaration og vurderer omfordeling, synes tillingen å være med lik, jfr s 204: ''Även i USA måste IRS grunda omfördelningen på några fakta. . . . IRS har i så motto en viss bevisbörda att uppfylla innan bördan överår till den skattskyldiga.'' — Men når skattyteren skal angripe en slik omfordeling, har han altså i amerikansk rett en vanskelig oppgave. Forfatteren fremhever derfor med rette at de detaljerte amerikanske reglene kan være til god hjelp for skattyteren på dette punkt (s 358). Kan han vise at myndighetene ikke har fulgt disse reglene, har han en god sjanse til å få IRS' avgjørelse veltet. — Jeg er enig med forfatteren når han (s 205) ikke anbefaler at man i svensk rett går over til det amerikanske system og legger bevisbyrden på den skattepliktige på dette stadium. Det amerikanske system innebærer så vidt jeg kan forstå at skattyter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

taper der såvel hans som IRS' prisfastsettelse ligger innenfor det som er akseptabel armlengdespris — temaet i Tax Court er riktigheten av IRS' pris, ikke skatyterens (s 192). En slik løsning er det ingen grunn til å ta etter. Derimot må det etter min mening aksepteres at myndighetene foretar en korreksjon selv om riktig pris ikke lar seg bringe sikkert på det rene, når den pris som det offentlige anvender må anses riktigere enn den som skattyter han anvendt.

Dette leder meg over til følgende spørsmål: I hvilken utstrekning er fastsettelse av armlengdespriser bevisspørsmål? Forfatteren bruker gjennomgående en bevisterminologi. For egen del vil jeg heller se det slik at det dreier seg om bevisspørsmål et stykke på vei, nemlig når det gjelder spørsmål som disse: Hva var faktisk pris mellom konsernselskapene? Hvilken pris er beregnet på salg til uavhengig tredjemann og mellom uavhengige parter ellers? Hvilke salgsvilkår gjelder i slike transaksjoner? Hva er kjøpers videresalgspris? Hvilke produksjonsomkostning er pådratt? Men når slike fakta er brakt på det rene, har man bare sjelden for seg en klar og entydig sammenligningspris. Normalt vil det i tillegg kreves et *skjønn* på grunnlag av disse fakta. Allerede det forhold at IRS' omfordelingsrett betegnes som diskresjonæer, synes å illustrere dette. Flere prisfastsettelser kan være holdbare konklusjoner på et slikt skjønn (se f eks s 192). Jeg synes derfor ikke at det er så fruktbart å bruke bevisterminologi på denne del av prosessen.

Til slutt skal jeg gå litt nærmere inn på et par av de problemer som forfatteren tar opp i avslutningskapitlet. — Et viktig spærsmål er om man i svensk (og i for seg også i norsk) rett bør utvikle mer detaljerte lovregler om internprisfastsettingen (s 357 flg). Jeg er helt enig med forfatteren i at vi må vokte oss for å få en tekstmasse en amerikansk type; det er helt fremmed for skandinavisk lovgivningstradisjon. Forfatteren gjør seg imidlertid til talsmann for en innførin av visse detaljregler, først og fremst fordi det vil avklare rettstillstanden og fordi det kan gjøre det lettere for det offentlige å vinne frem ved domstolene når de bedre vet hva de har å holde seg til. ''Ambitionen bör därför vara at för resp transaktionssalg ange vilka faktorer som det allmänna fr a bör lägga vikt vid avseende marnadsmetoden'' (s 360). Jeg er i og for seg ikke uenig i dette, men vil kanskje heller understreke at man bør overveie hvilke typer av spørsmål som er egnet til å bli regelfestet. Bokens beskrivelse av de amerikanske regler viser at det er vanskelig å fange inn selve skjønnet i skvrevne regler, jfr den interessante påvisningen s 355—56 at det bare er en liten del av den enorme tekstmasse som gjelder dette, og de normene er helt almenne i formen. Derimot vil jeg mene at det som kan kalles *skjænnsforutsetninger* ofte vil egne seg for regulering i skreven rett. Jeg sikter her til slikt som set-off regler (altså om f eks underpris på en transaksjon kan ses i sammenheng med overpris på en annen), minimumsregler (om hvor små korreksjoner man skal foreta), hvor lang rentefri kredittid som skal aksepteres ved plasesringer, problemer omkring såkalt creation of income, aksjeeiertjenesters betydning, betydnin-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01

gen av market penetration (altså at prisen settes lavt en tid får å erobre et marked), alt sammen problemstillinger som er meget belysende behandlet i boken.

Et annet spørsmål er om såkalte mekaniske regler bør innføres i svensk rett. Forfatteren synes å ha sympati for en slik tanke (s 361 flg). Og det er klart at slike regler vil kunne øke forutberegneligheten for skattyter og gjøre det asministrativt enklere for det offentlige. Men de er etter min mening beheftet med et par vesentlige svakheter. For det første viser de amerikanske erfaringene at innføring av slike regler i sin tur krever regler om anvandelsesområdet for dem. En vesentlig del av tekstmassen i de amerikanske regulations gjelder nettopp dette. For det annet vil anvendelse av mekaniske regler føre til at resultatet bare sjelden blir ''riktig''. Illustrerende er at for renter — er spillerummet meget stort: Rentesettingen skal aksepteres hvis den ligger innenfor 100 % til 130 % av en referanserente. Slik må det nok være hvis man skal kunne bruke samme regel for en mengde forskjellige typer av lån. Selv om man ofte ikke kan si sikkert hvilken rente som er ''riktig'', kan man iallfall med stor grad av sikkerhet si at resultatet svært ofte vil bli galt om man anvender en slik regel. Dertil kommer at en slik regel bare kan ha gyldighet for lån og plasseringen i en bestemt valuta. Iallfall i Norge måtte vi ha slike mekaniske regler for en rekke valutaer.

Denne anmeldelse er skrevet på grunnlag av min opposisjon ved forfatterens doktordisputas. Og det er som kjent opponenters oppgave å lete seg frem til punkter som man kan sette fingeren på. Men jeg vil gjerne avslutte denne anmeldelsen — på samme måte som jeg avsluttet min opposisjon — med å fremheve at det er et meget interessant, informativt og velskrevet arbeide forfatteren har fremlagt. Det er originalt i opplegget ved at det er så preget utenlandsk rett. Bare det å sette seg inn i dette fremmede materialet må ha krevet en stor innsats, og det er imponerende at han behersker det på en så ryddig måte. Jeg har forstått at det er aktuelt med lovgivning på dette området i Sverige. Boken vil ganske sikkert komme til nytte i dette arbeidet, samtidig som den også er inspirerende lesning utenfor Sveriges grenser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:09:01