



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Therése Andersson

Administrativa metoder för att undvika
dubbelbeskattning vid internprissättning

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Professor Sture Bergström

Skatterätt

VT 2000

Innehåll

SAMMANFATTNING	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Syfte och avgränsningar	7
1.2 Disposition	8
1.3 Arbetsmetod och material	8
2 TILLÄMPLIGA REGLER VID INTERNPRISSÄTTNING	10
2.1 Korrigeringsregeln	10
2.1.1 Avtalsförhållande	11
2.1.2 Ekonomisk intressegemenskap	12
2.1.3 Avvikande avtalsvillkor	14
2.1.4 Inkomstminskning	15
2.2 Internprissättningsregler i dubbelbeskattningsavtal	16
2.2.1 Avtalsförhållande	17
2.2.2 Ekonomisk intressegemenskap	18
2.2.3 Avvikande avtalsvillkor	18
2.2.4 Inkomstminskning	19
2.2.5 Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern svensk rätt	19
2.3 Armlängdsprincipen	21
2.3.1 Metoder för bedömningen av armlängdspriset	22
2.3.2 Armlängdsprövningen	23
3 METODER FÖR ATT UNDVIKA DUBBELBESKATTNING	26
3.1 Uppkomsten av ekonomisk dubbelbeskattning	26
3.2 Kompenserande rättelse	28
3.2.1 Följdeffekter	29
3.3 Ömsesidiga överenskommelser	31
3.3.1 Tillämpningsområdet för ömsesidiga överenskommelser	31
3.3.2 Behörig myndighet	32
3.3.3 Förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser	33
3.3.4 Förhållandet till andra interna rättsmedel	35
3.3.5 Brister i förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser	36
3.4 Skiljemannaförfarande	38
3.4.1 Utformningen av förfarandet	40

3.5	Safe harbours	42
3.5.1	För- och nackdelar med safe harbours	42
3.6	Advance Pricing Arrangements	45
3.6.1	Utformningen av en APA	46
3.6.2	För- och nackdelar med APA	49
3.6.3	Inställningen till APA	51
3.6.4	Förhandsbesked enligt svensk rätt	52
4	AVSLUTNING	55
	BILAGA	60
	LITTERATURFÖRTECKNING	62
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	65

Sammanfattning

Idag genererar multinationella bolag lika mycket skattepliktig inkomst i utlandet som inom den egna jurisdiktionen. Det är därför inte överraskande att internprissättning har blivit en viktig fråga både för företag och skattemyndigheter runt om i världen. Staterna har ett intresse av att se till att företagens beskattningsunderlag stannar inom deras skattejurisdiktion, medan företagen av flera anledningar kan vilja föra över inkomst till närstående företag i andra stater. Ett sätt att få till stånd en sådan inkomstöverföring är att, vid transaktioner med närstående företag, använda ett internpris som inte är uppfyller marknadsmässiga villkor, det vill säga armlängdsprincipen.

Om internprissättningen mellan närstående företag inte uppfyller armlängdsprincipen, kan skattemyndigheten korrigera inkomsten för det överförande företaget. Detta följer av korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL och av internprissättningsregeln i ett eventuellt dubbelbeskattningsavtal. Vid en sådan inkomstkorrigering finns en risk att företagen drabbas av ekonomisk dubbelbeskattning, om motsvarande justering inte sker av det mottagande företags inkomst. I de flesta stater finns administrativa tillvägagångssätt för att undvika eller lindra en sådan dubbelbeskattning. De metoder som skall tas upp i detta arbete är kompenserande rättelse, ömsesidiga överenskommelser, skiljemannaförfarandet, safe harbours och advance pricing arrangements (APA).

Under senare år har utvecklingen på detta område skett otroligt snabbt. Skiljemannaförfarandet har alldeles nyligen införts i Sverige. Regler om safe harbours och APA finns ännu inte i Sverige, men svenska företag bör ändå känna till dem. Det är nämligen inte ovanligt att de genomför transaktioner med företag i stater där sådana metoder finns. Fortfarande finns emellertid brister i de olika förfaranden. För att komma till rätta med dessa brister är det viktigt att staterna fortsätter att samarbeta och utveckla hanteringen av internprissättningstvister.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
anv.p.	anvisningspunkt
APA	Advance Pricing Arrangement
art.	artikel
Bet.	Betänkande
cit.	citerad
EEC	European Economic Community
EU	Europeiska Unionen
f.	följande sida
ff.	följande sidor
FN	Förenta Nationerna
IFA	International Fiscal Association
IRS	Internal Revenue Service
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LME	LM Ericsson
MAP APA	Mutual Agreement Procedur Advance Pricing Arrangement
mom.	moment
nr.	nummer
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
p.	punkt
Prop.	Proposition
ref.	referens
RF	Regeringsformen
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
s.	sidan
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SIPC	Shell International Petroleum Company
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
st.	stycke
SvSkT	Svensk Skattetidning
SÖ	Sveriges överenskommelser med främmande stater
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TPM	Transfer Pricing Methodology
UN	United Nations
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
Uppl.	upplagan

1 Inledning

I takt med att världshandeln blir alltmer internationellt integrerad ökar också antalet gränsöverskridande transaktioner. Många av dagens storföretag ingår i multinationella koncerner som ständigt växer och etablerar sig i olika länder. En koncern består ofta av bolag med verksamheter från olika steg i produktionskedjan och dagligen genomförs affärer och diverse transaktioner mellan dessa bolag. Det kan exempelvis röra sig om försäljning av produkter mellan bolagen för vidare bearbetning eller vidareförsäljning. Ett moderbolag kan lämna juridiska eller ekonomiska tjänster till utländska dotterbolag eller så kan immateriella rättigheter överlåtas. För sådana koncerninterna transaktioner måste man fastställa ett internpris. Detta pris påverkar i sin tur de berörda bolagens resultatredovisning och därmed även de skatteinkomster som bolagens hemviststater kan tillgodoräkna sig.

Det är inte ovanligt att de priser som avtalas mellan bolag inom samma koncern avviker från marknadsmässiga villkor. Det kan finnas flera anledningar till varför ett bolag tillämpar en oriktig prissättning. Det kan utgöra ett led i en omstrukturering, man kanske vill utjämna resultaten mellan bolagen eller så vill man minska koncernens totala skattebelastning genom att få vinstmedel som uppkommit i Sverige att beskattas i ett lågskatteland.¹ Om inkomst överförs, exempelvis genom försäljning till underpris, från ett bolag i ett land med hög bolagsskatt till ett bolag i ett lågskatteland, kommer den totala skatten för koncernen att minska.

Staterna har emellertid ett intresse av att se till att bolagens skattepliktiga inkomst stannar inom deras respektive jurisdiktion. Det vederlag som erhålls för exempelvis varor, tjänster, lån och överlåtelser av immateriella tillgångar är således inte bara intressant för avtalsparterna utan även för koncernen som helhet och för skattemyndigheten.

I svensk intern skattelagstiftning finns flera bestämmelser som kan vara aktuella vid beskattningen, när ett svenskt företag har överfört inkomster till utlandet. Uttagsbeskattningsreglerna i 22 § 1 a anv.p. KL och 2 § 13 mom. SIL stadgar att om en tillgång har tagits ut ur en förvärvskälla, utan att marknadsmässigt vederlag utgått, så skall beskattning ske som om tillgången hade avyttrats till marknadspris. Detta gäller under förutsättning att underprissättningen inte är affärsmässigt motiverad och att lagen (1998:1600) om underprisöverlåtelser inte är tillämplig. Den allmänna kostnadsregeln i 20 § 1 st. KL medför vidare att skattemyndigheten kan vägra avdrag för en kostnad, om den inte anses utgöra en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Slutligen finns korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL och internprissättningsregler i svenska dubbelbeskattningsavtal. Dessa regler föreskriver att ett företags skattepliktiga inkomst kan korrigeras, om vederlaget för en transaktion mellan två närstående företag inte är på armlängds avstånd.

Om skattemyndigheten i ett land korrigerar internpriset för ett bolag i en multinationell koncern, men motsvarande korrigeringsregler inte finns hos motparten, kommer koncernen att

¹ Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten - med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, 1998, s. 16 f.

drabbas av ekonomisk dubbelbeskattning. Samma inkomst kommer att beskattas i två länder. Det krävs en kompenserande rättelse av motpartens inkomst, för att dubbelbeskattning skall undvikas. Huruvida detta kan ske, beror helt och hållet på vad ett eventuellt dubbelbeskattningsavtal stadgar, liksom hur den utländska skattemyndigheten bedömer transaktionen ifråga. Vidare kan en korrigerig medföra att bolaget påförs skatte-tillägg. Om överföringen är att betrakta som förtäckt utdelning, kan det även bli aktuellt att ta ut kupongskatt av det överförande bolaget. En inkomstkorrigering kan således få allvarliga ekonomiska konsekvenser för koncernen.²

De stater som berörs av en inkomstkorrigering har här i regel motstridiga intresse, eftersom de är måna om att den skattepliktiga inkomsten stannar hos det bolag som har sin hemvist inom deras skattejurisdiktion. Det är därför inte ovanligt att det uppstår tvister mellan staterna, när det gäller bedömningen av armlängdspriset. Tvister angående internprissättningen kräver ofta omfattande utredningar, vilket gör att de blir väldigt tids- och resurskrävande. Det ligger därför också i staternas intresse att minska antalet tvister.

1.1 Syfte och avgränsningar

Syftet med detta arbete är att beskriva de administrativa metoder som tillhandahålls för att undvika risken för att dubbelbeskattning uppstår i samband med en inkomstkorrigering i ett land. Jag kommer här att koncentrera mig på kompenserande rättelse, ömsesidiga överenskommelser, skiljeförfarande, safe harbours och advande pricing arrangements (APA). Med uttrycket metoder avser jag inte de metoder för undanröjande av dubbelbeskattning som skattemyndigheten använder vid beräkningen av en persons skattskyldighet, d.v.s. exempt-metoden eller credit of tax-metoden.

Det finns en del brister i dessa administrativa metoder, vilket gör att många bolag känner tveksamhet inför tanken att tillämpa dem. En del av dessa tillvägagångssätt har införts nyligen, som exempelvis skiljeförfarandet. Andra befinner sig fortfarande på utvecklingsstadiet och är för närvarande inte tillämpliga i Sverige, exempelvis APA. Om bolagen får en mer ingående kännedom om dessa metoder, hur de olika förfaranden fungerar och vad som kan åstadkommas med dem, skulle de eventuellt tillämpas oftare. Om dessutom utvecklingen på internprissättningsområdet sker i samma takt som den gjort de senaste åren, kan det bli nödvändigt att införa fler metoder i svensk rätt.

Det finns även många sätt att underlätta själva granskningen av den internprissättning som använts av de närstående företagen. Ett stort problem för skattemyndigheten i dessa sammanhang är att den tillgängliga informationen inte är tillräcklig. Många stater har därför infört långtgående krav på dokumentation. Bolagen skall här beskriva den internprissättningsmetod som används och hur man resonerade när man avgjorde vilket internpris som ansågs tillgodose armlängdsprincipen. Jag kommer inte att behandla frågeställningarna angående dokumentationen närmare, eftersom jag anser att de hamnar utanför syftet med detta arbete.

² Arvidsson, R., *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, 1990, s. 17.

Tillämpningsområdet för korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL och dubbelbeskattningsavtalens internprisregler är begränsade till inkomstöverföringar till utlandet. Jag har därför valt att behandla dessa regler närmare här. Det kan emellertid förekomma att dessa regler kan tillämpas samtidigt med uttagsbeskattningsregeln och den allmänna kostnadsregeln. Frågan är då vilket lagrum som har företräde i en sådan situation. Jag kommer inte i detta arbete att behandla denna regelkonkurrens, utan får hänvisa till Stefan Aldéns doktorsavhandling ”Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet”, som behandlar ämnet.

Slutligen kan nämnas att jag endast kort kommer att ta upp de s.k. följd effekterna av en inkomstkorrigering. De frågeställningar som är kopplade hit är väldigt svåra och det skulle krävas ett alltför stort utrymme av detta arbete, för att belysa dessa på ett bra sätt.

1.2 Disposition

Jag kommer att inleda arbetet med en genomgång av de regler som är tillämpliga vid internprissättningen mellan närstående företag som är belägna i olika stater. Först tar jag upp korrigeringsregeln och därefter internprissättningsreglerna i dubbelbeskattningsavtal. Jag går här igenom de rekvisit som måste vara uppfyllda för att reglerna skall vara tillämpliga. I detta sammanhang kommer jag också att beskriva armlängds-principen och hur man avgör om ett internpris är på armlängds avstånd.

I kapitel 3 kommer jag in på de administrativa metoder som kan användas för att undanröja en eventuell dubbelbeskattning. Först kommer jag emellertid att beskriva vad ekonomisk dubbelbeskattning innebär och hur den uppstår. Sedan tar jag i tur och ordning upp kompensande rättelse, ömsesidiga överenskommelser, skiljemannaförfarandet, safe harbours och APA. Jag kommer att beskriva hur de respektive förfarandena är utformade, vad de innebär, vilka för- och nackdelar som finns med dem och i vilken utsträckning de tillämpas.

Korrigeringsregeln och dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregler är tillämpliga på alla företagsformer. Jag har valt att i arbetet använda uttrycken företag och bolag, utan att jag härmed avsett att göra någon skillnad vad gäller deras innebörd. I regel framgår det av sammanhanget om det uttryck som används skall ha en mer begränsad innebörd.

1.3 Arbetsmetod och material

Det material som jag använt är i stort sett traditionellt juridiskt material. Jag har beaktat lagtext, rättspraxis, förarbeten och doktrin. Beträffande den första delen av arbetet har jag haft stor nytta av den ovannämnda doktorsavhandlingen av Stefan Aldén, liksom Richard Arvidssons doktorsavhandling ”Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner”.

Internprissättningsreglerna i de flesta länder är starkt påverkade av OECD:s rekommendationer på området. De flesta dubbelbeskattningsavtal är också utformade i enlighet med OECD:s modellavtal.³ Den senaste revisionen av modellavtalet skedde 1992, men OECD arbetar ständigt med att utveckla detta regelsystem och göra det bättre ägnat att möta nya krav som ställs på det. Det har också givits ut kommentarer till respektive artikel i modellavtalet. Vidare har OECD publicerat tre rapporter i ämnet. Dessa är ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises” (1979), ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues” (1984) och ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” (reviderad 1995 och ges sedan dess ut i lösbladsform). Det senaste tillskottet av rapporter är ett avsnitt som behandlar APAs som kommit till genom förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser, ”Guidelines for conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement procedure (”MAP APAS”) (1999). Detta avsnitt är infogat som ett annex till den senaste rapporten från 1995.

FN har också antagit en modell för dubbelbeskattningsavtal.⁴ Avtalstexten är i princip identisk med OECD:s modellavtal och inte heller kommentarerna till avtalet skiljer sig i sak. Av denna anledning kommer jag inte att beskriva FN:s modellavtal närmare.

Den senare delen av arbetet utgår i stor utsträckning från OECD:s kommentarer och rapporter. Jag har också sökt en del artiklar och annan litteratur på biblioteket och via internet. Dessutom har jag haft kontakt med Ulrika Eklöf, konsult på Ernst & Young, som givit mig värdefulla tips. Genom henne har jag även fått tillgång till diverse material och rapporter samt fått möjlighet att söka material i deras databas.⁵

³ Model Double Tax Convention on Income and on Capital. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris 1992.

⁴ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. 1980.

⁵ Ernst & Young International Tax Navigator; Global Transfer Pricing Discussion.

2 Tillämpliga regler vid internprissättning

2.1 Korrigeringsregeln

Företag som har verksamheter utspridda i olika länder kan minska sin totala skattebelastning genom att samla sina vinster i ett lågskatteland. Genom att placera vinsterna i länder där valutabestämmelser och andra ekonomiska regleringar är gynnsamma, kan en koncern också få större möjligheter att disponera sitt kapital som den vill.⁶

I ett internationellt perspektiv är en grundläggande fråga, på vilket sätt man skall fördela en multinationell koncerns inkomster, mellan de olika jurisdiktioner inom vilka den verkar. Det förekommer här två huvudmetoder. Antingen kan man betrakta koncernen som en enhet och fördela ut den totala koncerninkomsten på de enskilda staterna med hjälp av bestämda kriterier, s.k. global formula apportionment (unitary tax). Eller så kan man utgå från att varje bolag inom koncernen är ett självständigt subjekt, som skall beskattas för den inkomst som är hänförlig till densamma, separatmetoden (separate entity approach). Varje stat tilldelas således ett beskattningsunderlag, som motsvarar den vinst som de bolag som är belägna där har intjänat. I Sverige tillämpas separatmetoden, vilken också rekommenderas av OECD. Denna metod anses skapa skattemässig neutralitet mellan företagen. För att varje stat verkligen skall kunna beskatta hela den vinst som faktiskt uppstått inom dess jurisdiktion, måste prissättningen mellan bolagen vara skatterättsligt korrekt och inte påverkas av att det föreligger intressegemenskap dem emellan.⁷

Internprissättningen utgör också en viktig funktion i multinationella koncerner som kontroll- och styrinstrument. Ur kontrollsynpunkt är det viktigt för moderbolaget att dotterbolagen redovisar sitt verkliga resultat, utan manipulationer med prissättningen. I annat fall blir den interna och externa resultatredovisningen missvisande. Det finns också en risk att bolagen inte blir motiverade att prestera bra resultat om de ändå kommer att framstå som ett förlustföretag. I många fall är emellertid målsättningen för multinationella bolag att maximera den totala vinsten för hela koncernen. Resultaten i de enskilda koncernbolagen är då av underordnad betydelse. Det finns även andra internationella faktorer som påverkar vilket internpris som bolagen sätter. Exempel härpå kan vara skatter, tullar, valutabestämmelser samt marknads- och konkurrensförhållanden i andra stater.⁸

När det gäller oriktig prissättning mellan bolag inom multinationella koncerner eller andra närstående företag, finns en särskild regel i 43 § 1 mom. KL, den s.k. korrigeringsregeln. Denna regel gäller även för den statliga inkomstskatten eftersom 2 § 1 mom. SIL hänvisar dit. Korrigeringsregeln tar sikte på fall då obeskattade vinstmedel förs över från en svensk näringsidkare till ett utländskt subjekt, vilket inte är skattskyldigt för in-

⁶ Mattsson, N., *Svensk internationell beskattningsrätt*, 12:e uppl., 1997, s. 100 f.

⁷ Wiman, B., "Utvecklingen på internprissättningsområdet" i SN 1997, s. 503.

⁸ Arvidsson, R, s. 15 och 49.

komsten i Sverige. Det huvudsakliga syftet med denna regel är att skydda det svenska beskattningsunderlaget och inte att förhindra inkomstöverföringar till utländska bolag.⁹

Korrigeringsregeln ger uttryck för den s.k. armlängdsprincipen, vilken utgår från att närstående företag skall handla med varandra på samma villkor som de handlar med oberoende företag. För att regeln skall vara tillämplig krävs att en svensk näringsidkares inkomst blivit lägre på grund av att villkoren i ett avtal avviker från armlängdsprincipen, att avvikelserna inte beror på andra orsaker än ekonomisk intressegemenskap och att det utländska bolaget inte är skattskyldigt för inkomsten i Sverige. Om villkoren i ett avtal avviker från armlängdsregeln kan således skattemyndigheten justera upp det svenska bolagets inkomst, till det belopp som den skulle uppgått till om prissättningen hade varit korrekt.¹⁰ Det är alltså skattemyndigheten som i första instans beslutar i ärenden om obehöriga vinstöverföringar enligt 43 § 1 mom. KL.¹¹

2.1.1 Avtalsförhållande

För att korrigeringsregeln skall vara tillämplig skall ett avtal föreligga mellan en svensk näringsidkare och ett utländskt rättssubjekt. Regeln nämner inte vilken karaktär avtalet skall ha, vilket tyder på att det inte har någon betydelse om inkomstöverföringen sker benefikt eller oneröst. Den överförande avtalsparten skall vara näringsidkare, vilket däremot inte den mottagande parten behöver vara. Dessutom skall det svenska företaget vara skattskyldigt för den överförda inkomsten i Sverige, medan det utländska rättssubjektet inte skall vara det.¹²

Vid bedömningen av om skattskyldighet föreligger i Sverige eller inte, är det avgörande om inkomsten i fråga skall medtas vid den svenska taxeringen. Man får alltså undersöka om den aktuella parten är inskränkt eller oinskränkt skattskyldig i Sverige för den överförda inkomsten.¹³ I vissa fall måste hänsyn även tas till dubbelbeskattningsavtalsrätten. Ett svenskt aktiebolag, som har ett fast driftsställe utomlands, är i princip skattskyldigt i Sverige enligt svensk intern rätt, för inkomster förvärvade av det fasta driftsstället. Enligt dubbelbeskattningsavtalet har emellertid källstaten rätt att beskatta filialens inkomster. Om en inkomstöverföring sker från filialen till ett närstående utländskt bolag, måste man således undersöka vilken metod för undanröjande av internationell dubbelbeskattningsmetod som avtalet föreskriver. Om exempt-metoden skall tillämpas, kan det svenska bolaget inte anses skattskyldigt för de överförda inkomsterna i Sverige, vilket medför att korrigeringsregeln inte kan användas. Denna metod innebär nämligen att de inkomster som skall beskattas i källstaten, inte skall medtas vid den svenska taxeringen. Om däremot credit of tax-metoden skall användas blir korrigeringsregeln tillämplig. Enligt denna metod skall även de inkomster som tillerkänts källstaten tas upp till beskattning i Sverige. Därefter avräknas den skatt som betalats i källstaten från den svenska skatten.¹⁴

⁹ Wiman, B., *Koncernbeskattningsregler. Med särskild inriktning på omstruktureringsregler*, 3:e uppl., 1995, s. 79 f. Aldén, S., s. 110 f. Se även SOU 1926:18 s. 68.

¹⁰ Wiman, B., 1995, s. 79 f. Aldén, S., s. 111.

¹¹ 2 kap. 2 § TL.

¹² Aldén, S., s. 113 f.

¹³ 53 § 1 mom. KL och 6 § 1 mom. SIL.

¹⁴ Aldén, S., s. 116 f.

Korrigeringsregeln är inte tillämplig på transaktioner mellan ett svenskt bolag och dess filialer i utlandet. Regeln förutsätter ju att ett avtal ha ingåtts mellan två avtalsparter. Eftersom en filial utgör en del av bolaget och inte behandlas som ett eget rättssubjekt, kan ett avtal inte ingås dem emellan civilrättsligt sett. Dessutom har inkomsten överförs till någon som är skattskyldig för densamma i Sverige. Detta synsätt förändras inte även om Sverige i ett dubbelbeskattningsavtal avstått från rätten att beskatta filialens inkomst. Enligt en vedertagen tolkningsprincip, gyllene regeln, kan nämligen dubbelbeskattningsavtalsrätten inte utvidga, utan endast inskränka, den beskattningsrätt ett land har enligt dess interna rätt. Denna tolkningsprincip kommer jag att behandla närmare i avsnitt 2.2.5.¹⁵

Det kan i detta sammanhang nämnas att en i utlandet hemmahörande mottagare av royaltysättning från Sverige skall beskattas för denna inkomst här i riket.¹⁶ Enligt svensk intern skatterätt är inte korrigeringsregeln tillämplig i en sådan situation, eftersom båda parterna är skattskyldiga i Sverige. Regeln är däremot tillämplig i det motsatta fallet, exempelvis vid betalning av royalty från ett utländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag. Om Sverige i ett dubbelbeskattningsavtal avstått från eller begränsat sin rätt att som källstat beskatta en royaltysättning som betalats till en utländsk mottagare, borde en inkomstkorrigering kunna ske. Mottagaren är då inte längre att anse som skattskyldig för inkomsten i Sverige. I doktrinen är man i princip ense om detta synsätt. Frågan har emellertid inte klarlagts i praxis, varför rättsläget får anses osäkert. Enligt Arvidsson, bör man även här ta hänsyn till den gyllene regeln, vilken i sådant fall skulle innebära ett argument mot korrigeringsregelns tillämplighet i dessa situationer.¹⁷

Slutligen skall påpekas att det även förekommer transaktioner mellan olika bolag som inte grundar sig på något avtal. Ett exempel är när ett svenskt moderbolag vid bildandet av ett utländskt dotterbolag apporterar in egendom till överpris. Såvida moderbolaget är ensam stiftare är denna transaktion att betrakta som ett ensidigt åtagande från moderbolagets sida. Kravet på avtalsförhållande kan då inte anses uppfyllt.¹⁸

2.1.2 Ekonomisk intressegemenskap

För att korrigeringsregeln skall vara tillämplig skall det finnas sannolika skäl att anta att det råder ekonomisk intressegemenskap mellan de båda avtalsparterna. Vad som avses med uttrycket ekonomisk intressegemenskap utvecklas närmare i anvisningarna till korrigeringsregeln.¹⁹ Här stadgas att dylik intressegemenskap föreligger om en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller om han äger del i detta företags kapital. Även när två företag kontrolleras eller ägs av samma personer anses rekvisitet uppfyllt.

¹⁵ Wiman, B., 1995, s. 81. Arvidsson, R., s. 131 ff.

¹⁶ 53 § 3 anv.p. 5 st. KL. Mattsson, N., 1997, s. 103.

¹⁷ Arvidsson, R., s. 124 ff. Se hänvisningar här till övrig doktrin.

¹⁸ Aldén, S., s. 113 f.

¹⁹ 43 § anv.p. 1 KL.

Regeln ställer inte upp några formella krav på viss ägarandel eller på storleken på kapitalinnehavet i bolaget. Problemet har inte heller berörts i förarbeten eller rättspraxis. I doktrinen har anvisningspunkten tolkats så, att även en mycket liten kapitalandel kan medföra att ekonomisk intressegemenskap anses föreligga. Arvidsson menar att det är summan av det satsade kapitalet som avgör om rekvisitet är uppfyllt. Ju större företag och kapital det är fråga om, desto mindre kan ägarandelen vara.²⁰ Enligt Aldén krävs däremot att det satsade kapitalet motsvarar en viss minimiandel av aktiekapitalet hos det ägda företaget för att rekvisitet skall anses uppfyllt. Således krävs en beloppsmässigt mindre insats i ett litet bolag jämfört med ett stort bolag. Aldén menar att kravet för att ägargemenskap skall anses föreligga bör sättas så högt att bolagen framstår som en ekonomisk enhet.²¹

När det gäller kontrollgemenskap skall nämnas att rekvisitet omfattar både formellt och informellt beroende. Förutom inflytande genom rösträtt eller innehav av företagsledande positioner, kan kontrollgemenskap exempelvis anses föreligga när en näringsidkare för sin avsättnings skull är så beroende av en viss kund eller leverantör att den senare kan påverka det förra företags ledning.²² Även en borgenär och en gäldenär kan ha gemensamma ekonomiska intressen. Ekonomisk intressegemenskap kan alltså föreligga om en part investerar i ett annat företag, oavsett formen för investeringen. Slutligen skall påpekas att det avgörande är att det föreligger en reell intressegemenskap mellan bolagen.²³

Det är skattemyndigheten som skall visa att det finns sannolika skäl att anta att de båda avtalsparterna befinner sig i ekonomisk intressegemenskap. När ena parten befinner sig utomlands, kan det vara svårt för myndigheten att få tillräcklig information från detta land, för att visa att intressegemenskap verkligen föreligger. Beviskravet mildrades därför genom lagändringen 1983.²⁴

Det är emellertid något oklart om anvisningspunkten uttömmande reglerar vad som avses med ekonomisk intressegemenskap. Lagtextens ordalydelse tyder på att anvisningarna är uttömmande, men enligt förarbetena är avsikten att regeln endast skall vara exemplifierande.²⁵ Rekvisitets tillämpningsområde blir således beroende av om man tillämpar en objektiv lagtolkningsmetod, som inriktar sig på lagtextens ordalydelse, eller en subjektiv lagtolkningsmetod, som lägger större vikt vid förarbetsuttalanden. För det fall ordalydelsen anses vara klar, talar legalitetsprincipen för att regeln inte skall tillämpas på andra fall än som anges där. Om man vid tolkning av anvisningspunkten kommer till slutsatsen att även andra situationer omfattas av regeln borde exempelvis även innehav av andra finansiella instrument än aktier, liksom närstående personers ägande och kontroll av ett företag beaktas vid bedömningen av om rekvisitet är uppfyllt.²⁶

²⁰ Arvidsson, R., s. 141.

²¹ Aldén, S., s. 123.

²² Aldén, S., s. 124 f.

²³ Wiman, B., 1995, s. 82. Arvidsson, R., s. 141 f.

²⁴ Prop. 1982/83:73 s. 11.

²⁵ Prop. 1982/83:73 s.12.

²⁶ Aldén, S., s. 125 ff.

2.1.3 Avvikande avtalsvillkor

En förutsättning för att korrigeringsregeln skall vara tillämplig är vidare att avtalsvillkoren avviker från de villkor som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende företag. En inkomstkorrigering kan ske både vid underprissättning och vid överprissättning, så länge den oriktiga prissättningen medför en inkomstöverföring till utlandet. Det måste även råda kausalitet mellan den ekonomiska intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen.²⁷

Det är skattemyndigheten som har bevisbördan för att villkoren avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag. Ett problem här är att det krävs stor branschkännedom hos den som skall avgöra om priset är på armlängds avstånd. Däremot är det den skattskyldige som har bevisbördan för att de avvikande villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Dessa skäl brukar betecknas som affärsmässiga skäl.²⁸ Beviskravets styrka är det som allmänt gäller i skattemål, det vill säga att en part skall göra sannolikt att ett visst förhållande föreligger.²⁹ Även om det således inte krävs full bevisning i detta avseende, är de frågor man möter här så komplicerade att skattemyndigheterna ändå ofta har svårt att fullgöra sin bevisbörda. Dessutom är den information som finns tillgänglig sällan tillräcklig.

Enligt förarbetena skall man iakttä försiktighet vid bedömningen av om villkoren avviker från armlängdsprincipen. Exempelvis bör prissättningen ofta godtas när det är fråga om marknadsintroduktion eller om prisnivån på den utländska marknaden är sådan att man av konkurrensskäl måste avvika från det svenska armlängdspriset.³⁰ Eftersom även oberoende näringsidkare beaktar dessa grunder, bör avvikelser av detta slag accepteras.³¹ Det kan också inträffa att ett moderbolag via prissättningen subventionerar ett nystartat dotterbolag under den första tiden. Sådana uppstartningskostnader skall också accepteras vid en armlängdsprövning.³²

I RÅ 1991 ref. 107 (Shellmålet) gällde frågan om AB Svenska Shell betalt för högt pris till SIPC (Shell International Petroleum Company) i Storbritannien för råolja och frakter. Undersökningen omfattade beskattningsåren 1976-1981 och det framgick där att AB Svenska Shell hade betalt ett för lågt pris de två första åren, ett för högt pris år 1979 och marknadsmässiga priser under resterande år. Regeringsrätten konstaterade att man skall inrikta bedömningen av prissättningen på de långsiktiga effekterna av de grunder och metoder som bolaget utgått från vid prissättningen under den aktuella tidsperioden. Vid långvariga affärsförbindelser är det inte meningen att man skall tillämpa 43 § 1 mom. KL vid varje enstaka prisavvikelse. Istället skall man göra en helhetsbedömning. Vidare klargjordes att beräkningsmetoderna i OECD:s rapport kan tjäna till ledning vid internprissättningsfrågor.

²⁷ Aldén, S., s. 129 f.

²⁸ Mattsson, N., 1997, s. 102 f.

²⁹ RSV, *Rapport 1990:1 Internprissättning*, 1990, s. 63.

³⁰ Prop. 1982/83:73 s. 11 f. Se även Prop. 1927:102 s. 244 och Prop. 1965:126 s. 60.

³¹ Mattsson, N., 1997, s. 103.

³² Wiman, B., 1995, s. 85 f. Se RÅ 1984 1:16 där räntefria lån till ett dotterbolag under uppstartningsskedet accepterades.

I RÅ 1984 1:83 (Upjohn) hade ett svenskt bolag debiterat ett belgiskt systerbolag för utförda marknadsföringstjänster. Vederlaget uppgick till ett belopp som motsvarade det svenska bolagets kostnadstäckning för tjänsterna. Något vinstpåslag hade därmed inte gjorts. Regeringsrätten konstaterade att det svenska bolagets tjänster var av väsentlig betydelse för det belgiska företags försäljning i Sverige. Av utredningen visades emellertid att det vederlag som hade betalats ut till svenska bolag, utgjorde en väsentlig del av det belgiska bolagets omsättning i Sverige. Skattemyndigheten ansågs inte med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att ersättningen understigit marknadsmässigt pris.

2.1.4 Inkomstminskning

Det sista rekvisitet i korrigeringsregeln innebär att det svenska företags (netto)inkomst av näringsverksamhet skall ha minskat till följd av prisavvikelsen. Bestämmelsen är således inriktad på den svenske näringsidkarens inkomst, inte på bruttointäkten. Det är emellertid inte meningen att en näringsidkare skall kunna undgå en inkomstkorrigering genom att minska kostnader, exempelvis lönekostnader, eller öka intäkter på annat håll. Om ett svenskt bolag säljer varor eller tjänster utomlands till underpris eller om bolaget får betala överpriser vid inköp från utlandet, innebär detta i allmänhet att en inkomstminskning har materialiserats. Det svenska bolaget kan inte ensidigt kompensera denna intäktsminskning eller kostnadsökning.³³

Om däremot den oriktiga prissättningen som sådan orsakar en intäktsökning eller kostnadsminskning, som till sin storlek helt uppväger det intäktsbortfall eller den kostnadsökning som är en följd av den oriktiga prissättningen, torde någon inkomstminskning inte ha skett.³⁴ Ibland är det nämligen inte tillräckligt att titta på vilken effekt prissättningen har på inkomsten från en enskild produkt, utan man måste titta på hur den sammanlagda inkomsten från bolagets samtliga produkter påverkas. Exempelvis kan ett bolag som har specialiserat sig på en viss produkt vara tvungen att sänka priset på andra produkter i sortimentet för att klara den internationella konkurrensen. Det lägre priset på vissa produkter gör det möjligt för bolaget att fortsätta sin verksamhet på den internationella marknaden och sälja sina specialprodukter där, vilket innebär ökade intäkter.³⁵

Särskilt inom multinationella koncerner ser man ofta att koncernbolagen genomfört ett flertal olika transaktioner sinsemellan. En intressant fråga är då om en svensk näringsidkare kan undvika inkomstkorrigering genom att hävda att den utländska avtalsparten kompenserat inkomstminskningen genom fördelaktiga avtalsvillkor i motsatt riktning. En sådan kvittningsinvändning kallas set-off. Enligt OECD bör avsiktliga set-offs accepteras. I sådana fall skall marknadsvärdet på kvittningstransaktionen användas vid bedömningen av om prissättningen är marknadsmässig.³⁶ I USA accepteras också kvittningsinvändningar av detta slag och den skattskyldige har då bevisbördan. Dessutom

³³ Aldén, S., s. 130 f.

³⁴ Aldén, S., s. 131 f.

³⁵ Arvidsson, R., s. 155. Se även Lodin, S-O., "Taxation of International Firms – A Swedish View" i Intertax 1976, s. 18.

³⁶ OECD 1995, § 1.60.

måste kvittningsinvändningen resas inom 30 dagar efter det att IRS (Internal Revenue Service) har föreslagit en upptaxering.³⁷

I Sverige finns inte någon direkt vägledning i lagtext eller i förarbeten när det gäller set-offs. I ett par rättsfall har dock Regeringsrätten fastslagit att man skall göra en helhetsbedömning av rättsförhållandet mellan avtalsparterna. I RÅ 1979 1:40 (Öberg) hade ett svenskt moderbolag köpt ett portugisiskt dotterbolags hela produktion av filar. Moderbolaget tog inte ut någon ränta på fordringen. Regeringsrätten menade att produktionskostnaderna skulle stiga om dotterbolaget hade tvingats betala ränta och detta skulle innebära att man varit tvungen att höja priset på filarna. Moderbolagets inkomst hade således inte blivit mindre än den skulle ha blivit om ränta hade erlagts.

I RÅ 1980 1:59 (LME) hade ett svenskt moderbolag lämnat ett räntefritt lån till ett australiensiskt dotterdotterbolag. Enligt moderbolaget fanns företagsekonomiska och handelspolitiska skäl till räntefriheten. Dessutom hade räntefriheten kunnat kompenseras genom licensavgifter, ökad försäljning av varor och fördelaktiga tjänsteavtal. Regeringsrättens majoritet (3-2) konstaterade att bedömningen av om bolagets inkomst minskat inte skall begränsas till enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Räntefria lån kan även förekomma mellan två oberoende näringsidkare om långgivaren kompenseras på något annat sätt, exempelvis genom prissättningen på varor.

Slutligen konstaterade Regeringsrätten i RÅ 1991 ref 107 (Shellmålet) att kvittning mellan över- och underprissättning inte är begränsad till det aktuella beskattningsåret, utan att bedömningen kan omfatta en längre tidsperiod. Det avgörande ansågs vara att prissättningen uppfyller armlängdsprincipen i ett längre perspektiv. Härmed kan sägas att principen om beskattningsårets slutenhet inte bör upprätthållas i alla situationer. En intressant fråga är hur ett allmänt löfte om kompensation i framtiden skall behandlas. Enligt Pelin kan det antas att en sådan allmän kompensationsinvändning inte är tillräcklig, utan för att beaktas bör den vara klart preciserad både till tid, sin natur och till sitt belopp.³⁸

2.2 Internprissättningsregler i dubbelbeskattningsavtal

De flesta dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått med andra stater, innehåller regler angående internprissättning. Vanligtvis är dessa regler utformade i enlighet med art. 9.1 i OECD:s modellavtal. Det finns stora likheter mellan avtalsregeln och korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL. De är uppbyggda av ungefär samma rekvisit, men det finns emellertid en del avvikelser i deras materiella innehåll.³⁹ I detta avsnitt kommer jag att redogöra för i vilka avseende reglerna skiljer sig åt.

Art. 9 i OECD:s modellavtal föreskriver att villkor, som ingåtts mellan företag som står i intressegemenskap, skall lämnas utan avseende om de avviker från sådana villkor som oberoende företag skulle ha träffat. All inkomst, som skulle ha tillkommit det ena före-

³⁷ Wiman, B., 1997, s. 506.

³⁸ Pelin, L., *Svensk intern och internationell skatterätt*. 2:a uppl., 1997, s. 469.

³⁹ Aldén, S., s. 139.

taget om villkoren hade varit marknadsmässiga, skall inräknas i detta företags beskattningsbara inkomst. Också här skall således en inkomstkorrigering ske.

2.2.1 Avtalsförhållande

För att en internprissättningsregel i ett dubbelbeskattningsavtal skall kunna tillämpas krävs att det föreligger handelsförbindelser eller finansiella förbindelser mellan ett svenskt och ett utländskt företag. Detta rekvisit har en motsvarighet i rekvisitet avtalsförhållande i 43 § 1 mom. KL, även om de skiljer sig åt i vissa avseenden. Rättsförhållandets natur är nämligen något vagare bestämt hos avtalsregeln, vilket innebär att denna synes ha en vidare räckvidd än korrigeringsregeln. Medan korrigeringsregeln förutsätter att inkomstöverföringen skall ha grundat sig på ett avtal, föreskriver modellavtalet endast att det skall föreligga handelsförbindelser eller finansiella förbindelser mellan bolagen. Det finns ingen vägledning i OECD:s kommentar till art. 9.1 eller i övriga rättskällor, för hur uttrycken i modellavtalet skall tolkas. Vad som avses med dessa uttryck får därför anses som något oklart.⁴⁰

Enligt Aldén avses med finansiella förbindelser i första hand koncerninterna lån och liknande förbindelser, som innebär att ett skuldförhållande har uppstått mellan avtalsparterna. När det gäller uttrycket handelsförbindelser, menar han att detta bör tolkas relativt vidsträckt och därmed omfatta köp och försäljning av alla typer av tillgångar och tjänster. Om då avtalsregeln inte förutsätter att ett civilrättsligt avtalsförhållande är för handen, skulle rekvisitet kunna anses uppfyllt även när det föreligger andra former av rättsförhållanden mellan bolagen. Enligt avtalsregeln skulle således en inkomstkorrigering kunna ske hos ett svenskt moderbolag som vid bildandet av ett utländskt dotterbolag apporaterat in egendom till överpris. Som nämnt i avsnitt 2.1.1, är det tveksamt om korrigeringsregeln skulle vara tillämplig i en sådan situation, eftersom apporten inte grundar sig på något avtal mellan bolagen.⁴¹

Aldén nämner också en situation där rekvisitet kan tänkas ha en något snävare innebörd hos dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregel jämfört med korrigeringsregeln. Det är nämligen tveksamt om avtalsregeln är tillämplig vid rent benefika överföringar av egendom till ett utländskt bolag, eftersom en sådan transaktion troligen inte kan anses ge upphov till handelsförbindelser eller andra finansiella förbindelser. Medan korrigeringsregeln inte gör någon skillnad mellan onerösa och benefika rättshandlingar, kan en inkomstkorrigering enligt avtalsregeln endast ske vid onerösa rättshandlingar.⁴²

Även när det gäller vilka rättssubjekt som omfattas av reglerna, är dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregler något snävare än korrigeringsregeln. Det svenska rättssubjektet skall enligt korrigeringsregeln vara näringsidkare, medan OECD:s modellavtal föreskriver att detta subjekt skall vara ett företag. Man skulle kunna tänka sig att begreppet företag har en något snävare betydelse i allmänt språkbruk, än uttrycket näringsidkare. Enligt art. 3 i modellavtalet kan emellertid ett företag bedrivas av såväl

⁴⁰ Aldén, S., s. 147 f. Arvidsson, R., s. 178.

⁴¹ Aldén, S., s. 148.

⁴² Aldén, S., s. 148 f.

en juridisk som en fysisk person, vilket innebär att avtalsregeln även är tillämplig på en enskild näringsidkare. Således bör begreppen i de båda reglerna sammanfalla med varandra. Däremot får den krets av utländska rättssubjekt som omfattas av reglerna, anses var mer inskränkt i dubbelbeskattningsavtalen än i korrigeringsregeln. Avtalsreglerna föreskriver vanligtvis att detta rättssubjekt måste vara ett företag, medan motsvarande förutsättning inte ställs upp i 43 § 1 mom. KL. Till skillnad från korrigeringsregeln är således avtalsregeln inte tillämplig när det utländska rättssubjektet är en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet.⁴³

2.2.2 Ekonomisk intressegemenskap

Rekvisitet ekonomisk intressegemenskap har formulerats likadant i OECD:s modellavtal och i anvisningarna till 43 § 1 mom. KL. Även avtalsregeln stadgar således att intressegemenskap skall anses föreligga när det ena bolaget direkt eller indirekt äger del i eller kontrollerar det andra bolaget samt när samma personer direkt eller indirekt äger del i eller kontrollerar bolagen. Som nämnts i avsnitt 2.1.2, framgår det av förarbetena att korrigeringsregeln inte är avsedd att uttömmade reglera de situationer då intressegemenskap skall anses föreligga. Aldén är däremot av uppfattningen att rekvisitet i korrigeringsregeln skall tolkas objektivt och därmed anses uttömmade. När det gäller definitionen av begreppet intressegemenskap i dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregel, finns det ingenting som tyder på att denna skulle vara exemplifierande. Enligt Aldén bör således rekvisitet ges samma innebörd i avtalsregeln som korrigeringsregelns ordalydelse ger uttryck för.⁴⁴

I ett annat avseende skulle man kunna tänka sig att avtalsregeln har en något snävare innebörd än korrigeringsregeln. Enligt Arvidsson är det nämligen osäkert om avtalsregelns definition av uttrycket ekonomisk intressegemenskap även omfattar fall där det är fråga om informellt beroende, som exempelvis när en ensamförsäljare är helt beroende av en viss kund för sin verksamhet. I kommentaren till art. 9 framgår att regeln främst är tillämplig vid intressegemenskap som grundar sig på ett koncernförhållande.⁴⁵ Slutligen skall nämnas att det även finns en skillnad i bevishänseende mellan korrigeringsregeln och dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregel. Enligt avtalsregeln är det nämligen inte tillräckligt att det finns sannolika skäl att anta att intressegemenskap föreligger för att rekvisitet skall anses uppfyllt.⁴⁶

2.2.3 Avvikande avtalsvillkor

För att den svenska skattemyndigheten skall kunna korrigera ett svenskt bolags inkomst krävs att avtalet avviker från de villkor som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende företag. Liksom korrigeringsregeln föreskriver alltså avtalsregeln att man skall utgå från armlängdsprincipen vid bedömningen av om prissättningen är oriktig. Rekvisitet tar inte sikte på en viss typ av prissättning, utan regeln är tillämplig vid såväl över-

⁴³ Aldén, S., s. 149 f. Arvidsson, R., s. 178 f.

⁴⁴ Aldén, S., s. 151.

⁴⁵ Arvidsson, R., s. 180. Kommentaren till art. 9 punkt 1.

⁴⁶ Aldén, S., s. 152.

som underprissättning. En förutsättning är emellertid att avtalsvillkoren medför att inkomst förs över till utlandet. Om det är fråga om en överprissättning måste således det köpande bolaget vara svenskt och det säljande utländskt. Vid en underprissättning måste emellertid det köpande bolaget vara utländskt och det säljande svenskt.⁴⁷

2.2.4 Inkomstminskning

För att en inkomstkorrigering skall kunna ske enligt dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregler, krävs att den tillämpade prissättningen medfört att inkomsten hos det förfördelade bolaget blivit lägre. Motsvarande rekvisit i korrigeringsregeln föreskriver att den oriktiga prissättningen skall ha medfört en minskning av det svenska bolagets nettoinkomst av näringsverksamhet. Enligt Aldén är det emellertid tveksamt om avtalsregeln innehåller krav på nettoinkostminskning hos det svenska bolaget. I regeln talas det nämligen om inkomst som inte tillkommit det svenska bolaget på grund av avtalsvillkoren. Detta skulle då tyda på att begreppet inkomst inte tar sikte på det svenska bolagets redovisade inkomst av näringsverksamhet, utan på de vinstmedel som förts över till det utländska bolaget. Aldén menar vidare att också rättsföljdens utformning talar för att rekvisitet skall tolkas på detta sätt. Avtalsregeln stadgar nämligen att den uteblivna inkomsten får inräknas i det förfördelade bolagets inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed. Eftersom uttrycket inkomst borde åsyfta det överförande bolagets beskattningsunderlag, så måste det som inräknas vara någonting annat än detta bolags inkomst av näringsverksamhet.⁴⁸

Anser man att det i detta avseende föreligger en skillnad mellan dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregler och korrigeringsregeln, kan bolagens möjlighet att med framgång åberopa olika kompensationsinvändningar minska. Den helhetssyn som enligt praxis skall anläggas i internprismål, har nämligen varit kopplad till korrigeringsregelns krav på inkomstminskning.⁴⁹

2.2.5 Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern svensk rätt

Dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregler överensstämmer alltså inte i alla avseende med den svenska interna korrigeringsregeln. En viktig fråga blir då i vilken utsträckning korrigeringsregeln kan användas i de situationer då en avtalsregel inte är tillämplig. Vid tolkning av ett dubbelbeskattningsavtal skall man använda de folkrättsliga principerna för avtalstolkning. Dessa är kodifierade i Wienkonventionen om traktaträtten i avsnitt 3 art. 31-33.⁵⁰ Målsättningen är att man skall utröna parternas gemensamma avsikt med avtalet.⁵¹ En regel som tagits in i ett dubbelbeskattningsavtal får anses utgöra parternas gemensamma vilja. Om de hade velat att något annat skulle gälla,

⁴⁷ Aldén, S., s. 153.

⁴⁸ Aldén, S., s. 154 f.

⁴⁹ Aldén, S., s. 155.

⁵⁰ SÖ 1975:1. The Vienna Convention on the Law of Treaties.

⁵¹ Pelin, L., *Internationell skatterätt. Ur ett svenskt perspektiv*, 2:a uppl., 2000, s. 138.

exempelvis vad som stadgas i deras respektive interna lagstiftning, skulle de inte ha reglerat frågan i avtalet.

En allmänt vedertagen princip vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal är att ett sådant avtal endast kan begränsa, aldrig utvidga, den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt. Denna princip har benämnts den gyllene regeln. Inom doktrinen har dock hävdats att den gyllene regeln endast skall användas när det gäller frågan om det föreligger skattskyldighet i Sverige. Om däremot de avtalsregler som är under beaktande, inte är att betrakta som inkomstfördelningsregler, utan exempelvis utgör rena skatteflyktsregler, skall inte den gyllene regeln påverka tillämpningen av den interna regeln.⁵²

Det råder olika uppfattningar i doktrinen om internprissättningsreglernas karaktär. Arvidsson menar att den gyllene regeln även omfattar avtalens internprissättningsregel. Om så inte skulle vara fallet, borde detta ha kommenterats i OECD:s modellavtal.⁵³ Enligt denna uppfattning skall avtalsregeln ha företräde när den är snävare utformad än 43 § 1 mom. KL, vilket innebär att en inkomstjustering i ett sådant fall inte kan ske enligt den interna korrigeringsregeln. Om däremot korrigeringsregeln inte är tillämplig, kan inte heller ett dubbelbeskattningsavtal användas för att vidta en justering, trots att avtalets internprissättningsregel har ett vidare tillämpningsområde än 43 § 1 mom. KL.

Sundgren däremot hävdar att dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregler inte utgör skattskyldighetsregler och sålunda inte är underkastade den gyllene regeln. Avtalsreglerna reglerar beräkningen av den skattepliktiga inkomsten, inte de inblandade bolagens skattskyldighet. En inkomstkorrigering påverkar inte det faktum att det svenska bolaget är oinskränkt skattskyldig här i riket. Istället utgör avtalsreglerna en anti-skatteflyktsregel, en administrativ regel som riktar sig till skattemyndigheten. Sundgren menar att man i första hand skall tillämpa den regel som överenskommit med den andra avtalsslutande staten. Om avtalet inte är tillfyllest skall man därefter använda den interna regeln. Avtalsregeln får då karaktären av *lex specialis* och skall tillämpas före den interna korrigeringsregeln.⁵⁴ I propositionen eller i de svenska tillämpningsföreskrifterna till de flesta dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått, finns uttalande som stödjer Sundgrens uppfattning. Här sägs att avtalens internprissättningsregel inte inskränker den svenska skattemyndighetens rätt att genomföra en inkomstkorrigering med stöd av 43 § 1 mom. KL. Detta talar för att den gyllene regeln inte är tillämplig på avtalens internprissättningsregel.⁵⁵

Lindencrona är av samma uppfattning som Arvidsson. Han menar att man skall skilja mellan reglernas syfte och deras konstruktion. Avtalsregelns syfte är att förhindra internationell skatteflykt, men den är inte konstruerad på samma sätt som administrativa

⁵² Aldén, S., s. 145.

⁵³ Arvidsson, R., s. 186.

⁵⁴ Sundgren, P., "Vinstkorrigering enligt skatteavtal eller intern skatterätt" i SvSkT 1991 s. 416. Sundgren, P., "Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt" i SvSkT 1992 s. 287 ff.

⁵⁵ Sundgren, P., 1992, s. 290. Pelin, L., 1997, s. 477 f.

regler. Regeln utgör en fördelningsregel, som ger en av staterna rätt att beskatta den inkomst som tillförts ett annat skattesubjekt genom den oriktiga prissättningen.⁵⁶

Aldén däremot anser att den gyllene regeln inte endast är tillämplig på regler som berör skattskyldighetsfrågan. Egentligen innehåller nämligen inte dubbelbeskattningsavtalen några regler om vem som är skattskyldig i Sverige. Dessa regler återfinns istället i 53 § KL och 6 § SIL, där det anges vilka subjekt som är oinskränkt respektive inskränkt skattskyldiga här. Dubbelbeskattningsavtalens fördelningsreglerna föreskriver inte vilket subjekt som skall beskattas för en viss inkomst, utan endast vilken stat som har rätt att beskatta den. Detta innebär att den gyllene regeln inte skulle tjäna något syfte om den var begränsad till skattskyldighetsregler. En tillämpning av en avtalsregel skulle ju då aldrig stå i strid med denna princip. Enligt Aldén spelar det således ingen roll vilket syfte eller karaktär en avtalsregel har i detta sammanhang. Oavsett vilken typ av avtalsregel det är fråga om, får den inte utvidga en stats rätt att beskatta enligt dess interna internationella skatterätt.⁵⁷

2.3 Armlängdsprincipen

Både korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL och internprissättningsregeln i OECD:s modellavtal utgår från den internationellt vedertagna armlängdsprincipen. En förutsättning för att en inkomstjustering skall kunna ske är således, att den prissättning som två närstående företag har använt sig av avviker från marknadsmässiga villkor. Vid bedömningen av om den ifrågavarande prissättningen är korrekt, skall en jämförelse ske med den prissättning som förekommer eller skulle ha förekommit i ett oberoende affärsförhållande i motsvarande situation. Det kan emellertid ofta vara svårt att bestämma vilket pris oberoende företag skulle ha använt. Det kan exempelvis förekomma att det inte finns något etablerat marknadspris att jämföra med eller att detta marknadspris avser ett annat led i produktions- eller distributionskedjan.⁵⁸

Allt fler länder har, för att underlätta bedömningen av om armlängdsprincipen är uppfylld, kompletterat sina interna korrigeringsregler med olika slag av hjälpregler och anvisningar för hur armlängdspriset skall beräknas.⁵⁹ Den svenska korrigeringsregeln innehåller emellertid inga riktlinjer för hur man avgör vilka villkor som är marknadsmässiga vid enskilda transaktioner. I förarbetena finns inte heller några uttalanden som är särskilt vägledande. OECD har däremot i sin rapport angivit olika metoder för att fastställa armlängdspriset. Denna rapport är inte bindande, men enligt Regeringsrätten kan de metoder som beskrivs där tjäna som vägledning.⁶⁰

⁵⁶ Lindencrona, G., "Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt" i SvSkT 1992, s. 132.

⁵⁷ Aldén, S., s. 145 ff.

⁵⁸ Aldén, S., s. 112.

⁵⁹ RSV, s. 26.

⁶⁰ Se Shellmålet RÅ 1991 ref. 107.

Inom internprissättningsområdet är USA ett föregångsland och OECD har tagit intryck av de amerikanska bestämmelserna.⁶¹ OECD:s rekommendationer utgör ett viktigt hjälpmedel för att göra den internationella skatterätten enhetlig och skapa en gemensam grundsyn hos staterna när det gäller internprissättningsfrågor. Här är det ofta fråga om tillämpningsfrågor som berör minst två stater. Genom att ställa upp enhetliga beskattningsprinciper undviker man konflikter mellan rättstillämpningen i olika stater, vilket innebär att man kan förhindra dubbelbeskattning. Vidare utgör armlängdsprincipen ett komplement till den ovan nämnda separatmetoden, vilken innebär att varje stat har rätt att beskatta den vinst som uppstår i bolag som är verksamma i staten. För att enhetliga beskattningsprinciper skall kunna användas, krävs att staterna också har samma grundsyn på hur rätten att beskatta internationellt verksamma företag skall fördelas. Även här skapar OECD en gemensam grundsyn. Slutligen kan nämnas att många stater följer OECD:s modellavtal när de ingår dubbelbeskattningsavtal. Det är således naturligt att de vid tolkning av dessa avtal hämtar ledning i kommentarerna till modellavtalet och i andra rekommendationer som OECD har utfärdat.⁶²

2.3.1 Metoder för bedömningen av armlängdspriset

De senaste rekommendationerna som OECD har utarbetat publicerades 1995. När det gäller de metoder som kan användas vid prövningen av armlängdspriset, skedde här inte några långtgående förändringar. De tre huvudmetoderna finns kvar och utöver dessa har man infört de transaktionsbaserade vinstmetoderna. Metoderna är nu följande:

Traditionella transaktionsbaserade metoder:

- Marknadsprismetoden (Comparable Uncontrolled Price Method)
- Återförsäljningsmetoden (Resale Price Method)
- Kostnadsplusmetoden (Cost Plus Method)

Transaktionsbaserade vinstmetoder:

- Vinstfördelningsmetoden (Profit Split Method)
- Nettomarginalmetoden (Transactional Net Margin Method)

Gemensamt för de traditionella transaktionsbaserade metoderna är att de tar sin utgångspunkt i ett försäljningspris eller en vinst som utgått vid en liknande transaktion mellan oberoende parter. Marknadsprismetoden utgår från priset på en motsvarande vara, som oberoende parter tar ut under samma förutsättningar och villkor. Faktorer som är av betydelse vid jämförelsen med andra avtal är exempelvis den geografiska marknaden, försäljningstidpunkten, varumängden, service- och garantivillkor, användningsområde och konkurrensförhållande. När det gäller återförsäljningsmetoden utgår man från det pris koncernen använder vid försäljning till utomstående kunder. Priset reduceras sedan med den vinst som en oberoende part skulle lagt till vid en liknande transaktion. Storleken på denna vinst fastställs i förhållande till den funktion och ekonomiska risk som det återförsäljande koncernbolaget åtar sig. En bedömning enligt kostnadsplusmetoden utgår däremot från det säljande bolagets produktionsomkostnader, både direkta

⁶¹ Section 482 i Internal Revenue Code.

⁶² Arvidsson, R., s. 20.

och indirekta. Till dessa omkostnader lägger man sedan ett belopp som motsvarar den vinst som en oberoende verksamhet skulle få på en liknande transaktion.⁶³

De transaktionsbaserade vinstmetoderna utgår från koncernens samlade vinst vid de aktuella transaktionerna. Enligt vinstfördelningsmetoden fördelas koncernens samlade nettovinst mellan de olika bolagen på samma sätt som oberoende bolag skulle fördela vinsten. Fördelningen sker med utgångspunkt i en värdering av vad de olika bolagen bidragit med vid värdetillväxten av produkten. Vid användandet av nettomarginalmetoden skall det enskilda bolagets nettovinst för transaktionen motsvara vad en oberoende verksamhet skulle beräkna i vinst. Metoden utgår från koncernens nettovinst vid transaktionen i förhållande till en given fördelningsgrund, som exempelvis bolagets omsättning eller omkostnader.⁶⁴

OECD anger inte någon prioritering mellan de olika metoderna i sin rapport. Istället konstaterar man att ingen metod passar för alla situationer, men att det i allmänhet går att välja en metod som bättre än de andra ger ett rättvisande armlängdspris. Det framgår emellertid klar av rapporten att OECD intar en restriktiv inställning till de transaktionsbaserade vinstmetoderna. Dessa metoder är tänkta som en sista utväg i de fall när de traditionella transaktionsbaserade metoderna inte kan användas.⁶⁵

2.3.2 Armlängdsprövningen

Även i OECD:s rapport är således utgångspunkten att transaktionen mellan de närstående parterna skall jämföras med transaktioner mellan icke närstående bolag. Vad gäller den transaktion som man skall jämföra med vid armlängdsbedömningen, är det viktigt att betona att även oberoende företag ibland avtalar om villkor som inte är marknadsmässiga. Det kan förekomma att ett säljande företag sänker priset på en vara för att vinna marknadsandelar eller sätter ett högt pris på grund av att köparen är okunnig om prisläget. Armlängdsprincipen bygger emellertid på tanken att två oberoende företag inte har någon anledning att ensidigt gynna varandra, utan att varje företag ser till sina egna intressen. Inom multinationella koncerner strävar man däremot ofta mot att maximera koncernens totala resultat.⁶⁶

För att det skall vara möjligt att göra en meningsfull jämförelse mellan två transaktioner, är det viktigt att alla relevanta ekonomiska särdrag är tillräckligt jämförbara. Jämförelsetransaktionen måste alltså i ekonomiskt hänseende vara jämförbar med närstående-transaktionen. Om transaktionerna avviker från varandra, på ett sätt som kan tänkas påverka prissättningen, skall man ta hänsyn till detta. Jämförelsetransaktionen måste då justeras, för att prissättningen skall kunna jämföras. För att avgöra om en transaktion mellan oberoende företag är jämförbar med den aktuella närståendetransaktionen bör man beakta ett antal faktorer. Bland annat bör man titta på vilken marknad de båda

⁶³ Wiman, B., 1997, s. 507 f.

⁶⁴ Wiman, B., 1997, s. 508 ff.

⁶⁵ Wiman, B., 1997, s. 506 ff.

⁶⁶ Aldén, S., s. 112 f.

transaktionerna har ägt rum. Det skall helst vara fråga om marknader med i princip samma geografiska läge, storlek och grad av konkurrens.⁶⁷

En faktor som kan vara svår att jämföra är vad som brukar kallas för affärsstrategier (business strategies). Härmed avses olika synsätt som påverkar ett företags sätt att utforma verksamheten, exempelvis hur brett sortiment man skall ha och hur känsligt företaget är för olika typer av risktagande. En affärsstrategi som diskuteras särskilt i OECD:s rapport är s.k. market penetration. Ett bolag kan vinna marknadsandelar genom att i ett introduktionsskede sätta ner priset på en vara för att senare höja det när marknaden etablerats. Detta lägre internpris skulle således kunna accepteras som ett led i en affärsstrategi. Om däremot bolaget inte följer denna strategi och senare höjer priset, så kan skattemyndigheten av processuella skäl få det svårt att få till stånd en inkomstkorrigering. Man har ju då en gång accepterat det lägre internpriset.⁶⁸

Inom multinationella koncerner är det vanligt att parterna ingår kombinationsavtal (package deals), där olika typer av prestationer omfattas av samma avtal. Vid armlängdsprövningen bör man då dela upp transaktionerna i olika delmoment, för att en jämförelse med en transaktion mellan oberoende parter lättare skall kunna göras. Det kan emellertid förekomma att de olika delmomenten är så pass integrerade att en uppdelning inte är möjlig. I sådant fall får man behandla kombinationsavtalet som en enhet.⁶⁹ Vidare skall nämnas att det vid bedömningen av om ett års internpriser uppfyller armlängdsprincipen, normalt kan vara till fördel att gå tillbaka och undersöka förhållandena tidigare år, s.k. multiple year data. Man kan då exempelvis visa på händelser och förhållanden tidigare år som påverkar prissättningen för senare år.⁷⁰

I OECD:s rapport betonas också vikten av att man gör en funktionsanalys i samband med armlängdsprövningen. Det hela bygger nämligen på att prissättningen skall återspegla värdet på de funktioner som respektive bolag bidrar med i transaktionen. De funktioner som skall beaktas kan exempelvis vara vilken part som tillverkar en produkt, vem som ansvarar för hopsättningen av densamma, underhåll, inköp, distribution, marknadsföring, finansiering, managementinsatser, forsknings- och utvecklingsinsatser. Man skall här fastställa de viktigaste funktionerna som det skattskyldiga bolaget utför. Vid analysen skall även beaktas de immateriella tillgångar som används och vilken part som står för olika risker i samband med transaktionen, som exempelvis kreditrisk, valutarysk, risk vad gäller varulager, produktionsansvar och garantier. Med immateriella rättigheter avses inte endast civilrättsliga rättigheter som patent och varumärken, utan även tillgångar i form av kund- eller leverantörsregister, utbildad personal, reklam- och broschyrmaterial och slogan. Vid funktionsanalysen bör även utredas exempelvis vem som utvecklat produkten och produktionstekniken samt stått för kostnaderna härför. Ju fler funktioner ett bolag utför och ju fler risker de påtar sig, ju större bör dess marginal vara. Funktionsanalysen skall också innehålla en undersökning av ingångna avtal.⁷¹

⁶⁷ Wiman, B., 1997, s. 504 f. OECD 1995, § 1.30.

⁶⁸ OECD 1995, § 1.31-1.35. Wiman, B., 1997, s. 505.

⁶⁹ OECD 1995, § 1.42.

⁷⁰ OECD 1995, § 1.49. Jmf. Regeringsrättens ställningstagande i RÅ 1991 ref. 107 angående beskattningens slutlighet.

⁷¹ OECD 1995, § 1.20-24 och 1.28. Karlsson, K., "Internprissättning – ett ämnesområde i blickpunkten" i SvSKT 1990, s. 424 f.

Om de priser som faktiskt tagits ut kan stödjas med bevisning om att de utgör armlängdspriser, bör det enligt OECD endast vara berättigat med små eller marginella justeringar. Som en allmän princip bör skattemyndigheten i sin strävan att komma fram till ett armlängdspris, utgå från de faktiskt företagna transaktionerna och således inte grunda sin bedömning på hypotetiska transaktioner. Skattemyndigheten skall inte ersätta företagets egna affärsmässiga bedömning vid den ifrågavarande tidpunkten med sin egen.⁷²

⁷² OECD 1979, § 15 och 23.

3 Metoder för att undvika dubbelbeskattning

3.1 Uppkomsten av ekonomisk dubbelbeskattning

Respektive stat har den suveräna rättigheten att pröva om transaktioner, som genomförts av företag som är skattskyldiga i landet, uppfyller armlängdsprincipen. Det är den aktuella statens administrativa processer som då tas i anspråk och man utgår från den interna lagstiftningen i det landet. När ett bolag som granskas i ett land ingår i en multinationell koncern, kan denna granskning få konsekvenser i en annan stats skattejurisdiktion.⁷³ Varje inblandad stat har att slå vakt om sitt beskattningsunderlag. Om den ena staten inte bevakar sitt rättmätiga beskattningsintresse finns det en risk att beskattningsunderlaget förflyttas till den andra staten.⁷⁴ Det finns emellertid inget överstatligt organ att vända sig till för att lösa internationella internprissättningstvister.

Även om många länder i stor utsträckning följer de rekommendationer som utarbetats av OECD, kan bedömningen av internprissättningsfrågor i praktiken skilja sig åt i olika länder. Art. 9.1 i OECD:s modellavtal, som stadgar att korrigerings av internpriser kan ske, är relativt kortfattad och opreciserad. Staternas interna regler har däremot ofta blivit mer detaljerade genom anvisningar eller praxis. Det finns därför en risk att nationella regler kommer att avvika från motsvarande regler i andra länder, vilket kan resultera i oönskade konsekvenser både för staten och den skattskyldige.⁷⁵

Det finns också en risk att skattemyndigheter i olika stater tolkar fakta och omständigheter olika i ett specifikt fall. Som exempel kan tas ett dotterbolag som tillverkar produkter av material som tillhandahålls av moderbolaget och i enlighet med specifikationer från moderbolaget. Varorna säljs på en marknad som anvisats av moderbolaget och den risk dotterbolaget bär är liten. Skattemyndigheten i moderbolagets hemvistland anser att dotterbolagets funktion är underordnad och att dotterbolagets marginal därför bör vara liten. Skattemyndigheten i dotterbolagets hemvistland anser däremot att bolagets funktion är viktigare och att marginalen bör vara högre. Här har alltså skattemyndigheterna olika uppfattningar om hur stor del av den slutliga vinsten som respektive bolag bidragit till och således hur vinsten skall fördelas.⁷⁶

Det är också ett faktum att skattemyndigheterna i olika länder lägger ner olika mycket resurser på korrigerings av internpriser. Anledningen härtill kan vara både en fråga om tillgängliga resurser och en prioriteringsfråga. Vissa länder anser att andra aspekter av beskattningen är viktigare att kontrollera, andra länder anser inte att de tjänar så mycket på att genomföra en korrigerings. En undersökning av internprissättningen i ett företag kräver nämligen ofta mycket tid och pengar, vilket kan innebära att den i slutändan inte

⁷³ OECD 1995, § 4.4.

⁷⁴ Karlsson, K., s. 414.

⁷⁵ Collins, M. H., "Analysis and Comparison of National Systems and OECD Guidelines", 1996, p. 1.1.2.3.

⁷⁶ Collins, M. H., p. 5.

inbringar så mycket skatteinkomster till staten.⁷⁷ En annan faktor som kan begränsa skattemyndigheternas undersökningar av internpriser är bevisbördan. I vissa länder är det väldigt svårt för skattemyndigheten att bevisa att ett internpris avviker från armlängdspriset.⁷⁸ Det skall dock nämnas att det i USA är bolaget som har bevisbördan för att dess internpriser uppfyller armlängdsprincipen. Detta kan medföra skillnader i behandlingen av internprisfall jämfört med europeiska länder, där skattemyndigheten normalt har bevisbördan.⁷⁹

Om skattemyndigheten i ett land korrigerar inkomsten för ett bolag som är beläget där, innebär detta att den uppjusterade inkomsten beskattas i två stater, om inte motsvarande korrigerings görs av motpartens inkomst. Om exempelvis inkomsten i ett svenskt bolag ökas på grund av en försäljning till underpris, kommer denna ökning att beskattas i Sverige. En inkomstjustering i Sverige påverkar emellertid inte det utländska bolagets ingångsvärde på tillgångarna. När sedan det utländska bolaget säljer tillgångarna vidare till marknadspris, kommer detta bolag att beskattas för skillnaden mellan det lägre ingångsvärdet och försäljningspriset. Detta medför att koncernen som helhet drabbas av ekonomisk dubbelbeskattning, det vill säga att samma inkomst beskattas hos två olika skattesubjekt. Ekonomisk dubbelbeskattning skiljer sig från vad som brukar kallas internationell (jurisdiktionell) dubbelbeskattning, som innebär att samma inkomst beskattas två gånger men hos samma skattesubjekt.⁸⁰

I vissa sammanhang är ekonomisk dubbelbeskattning en avsedd effekt av skattelagstiftningen i en stat, som exempelvis när ett aktiebolag först beskattas för sin vinst och därefter aktieägarna för den del av vinsten som delas ut. När det gäller internprisproblematiken kan konstateras att någon ekonomisk dubbelbeskattning inte hade uppkommit, om bolagen tillämpat en korrekt prissättning från början. En tillämpning av en felaktig prissättning mellan närstående bolag, behöver inte ha skett medvetet eller i något skatteflyktssyfte. Vidare medför inte användandet av priser som strider mot armlängdsprincipen, att koncernens totala skatteförmåga har ökat. Det framstår alltså inte som motiverat att upprätthålla en ekonomisk dubbelbeskattning i dessa situationer. Istället bör utgångspunkten vara att en inkomstkorrigering skall medföra samma skattebelastning för bolagen som om prissättningen varit korrekt från början.⁸¹

När det gäller internprissättningsmål är det ofta fråga om stora summor som har flyttats mellan bolagen. Med tanke på den eventuella dubbelbeskattningen och diverse sanktioner, exempelvis skattetillägg, kan det bli dyrt för koncernen om en inkomstjustering sker. Dessutom blir sådana mål ofta omfattande och kostsamma för både det allmänna och för koncernen. En intressant fråga för bolagen är alltså på vilka sätt de kan lindra dubbelbeskattningen och undgå tvister med skattemyndigheten.

⁷⁷ Collins, M. H., p. 2.3.

⁷⁸ Collins, M. H., p. 2.3.

⁷⁹ UNCTAD, *Transfer Pricing*, 1999, s. 23.

⁸⁰ Aldén, S., s. 155. Arvidsson, R., s. 187.

⁸¹ Aldén, S., s. 155 f. Arvidsson, R., s. 187.

3.2 Kompenserande rättelse

Det faktum att ett bolag har fått sin inkomst korrigerad medför inte att skattemyndigheten i motpartens land automatiskt gör motsvarande korrigerings av det bolagets inkomst.⁸² Enligt den interna rätten i många länder har inte heller en skattebetalare själv någon rätt att i efterhand korrigera priser på grund av skatteskal. Om skattemyndigheten i ett land gjort en justering, kan således inte bolaget i det andra landet göra motsvarande korrigerings i sin redovisning, utan skattemyndighetens medgivande. Detta gäller oavsett om korrigerings görs innan bokförings överlämnas till skattemyndigheten för granskning.⁸³ I svensk intern rätt har emellertid Finansdepartementet getts behörighet att genom ett administrativt beslut ändra en lagkraftvunnen taxering, som står i strid med bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal.⁸⁴

För att undvika uppkomsten av ekonomisk dubbelbeskattnings har man i många dubbelbeskattningsavtal infört regler om s.k. kompenserande rättelse (corresponding adjustment). Dessa bestämmelser följer i regel art. 9.2 i OECD:s modellavtal, vilken stadgar att motpartens inkomst också bör justeras när ett företags inkomst korrigerats. I princip innebär den kompenserande rättelsen att inkomsten för det närstående bolaget minskas i motsvarande mån som inkomsten i det första bolaget ökas genom den ursprungliga korrigerings. Efter diskussioner mellan skattemyndigheterna kan det emellertid hända att skattemyndigheten i den första staten går med på att minska den ursprungliga korrigerings. Den kompenserande rättelsen i den andra staten blir då mindre eller till och med helt onödig.⁸⁵

En kompenserande rättelse skall emellertid endast ske i den mån det omräknade inkomstbeloppet verkligen skulle ha tillfallit det närstående bolaget i den första staten, om transaktionen hade skett på armlängds avstånd. Om inkomsten korrigerats till en nivå som överstiger den som armlängdsprincipen förevisar, är art. 9.2 inte tillämplig på den överskjutande delen. För att en stat skall vara skyldig att göra en kompenserande rättelse, måste den godkänna den ursprungliga korrigerings som gjorts i motpartens land. Detta är en naturlig följd av respektive stats suveräna rätt att beskatta subjekt som har sin hemvist där. Enligt OECD är en rättelse obligatorisk endast om staten anser att den ursprungliga korrigerings är både principiellt och beloppsmässigt berättigad.⁸⁶

En stats bedömning om huruvida en kompenserande rättelse skall genomföras, är präglad av en viss godtycklighet.⁸⁷ Även om en koncern som drabbats av dubbelbeskattnings inte kan vara säker på att en rättelse görs, ger regeln i vart fall den stat till vilken inkomsten överförts en moralisk skyldighet att sänka beskattningen av det där hemmahörande bolaget.⁸⁸ Om de båda staterna har olika uppfattning om vilket som är det riktiga armlängdspriset vid en viss transaktion, finns det dock en risk att dubbelbeskattnings

⁸² Aldén, S., s. 155.

⁸³ Collins, M. H., p. 2.4.2.

⁸⁴ 7 kap. 4 § TL.

⁸⁵ OECD 1995, § 4.32.

⁸⁶ OECD 1995, § 4.35. OECD 1984, § 24. Kommentaren till art. 9 punkt 6.

⁸⁷ Karlsson, K., s. 426.

⁸⁸ Sundgren, P., 1991, s. 406.

inte helt elimineras.⁸⁹ Det kan således sägas att de multinationella bolagen själva bär ansvaret för den dubbelbeskattning som kan uppkomma efter en korrigering. Denna hade ju kunnat undvikas om man tillämpat en korrekt prissättning från början.

I art. 9.2 i OECD:s modellavtal anges inte hur en kompenserande rättelse skall ske. Det är således upp till staterna att avgöra hur man skall gå tillväga härvid. De kan bilateralt komma överens om vilken metod som skall användas och införa regler härom i dubbelbeskattningsavtalet, om sådant finns. Antingen kan man räkna om den skattepliktiga inkomsten för det närstående bolaget och då använda det justerade priset. Skattebasen för detta bolag kommer då att minska i samma utsträckning som den ökat för bolaget i den första staten. Eller så kan man ge det gynnade bolaget skattelättnad, genom att från skatten avräkna ett belopp som motsvarar den ytterligare skatt som bolaget i den första staten fått betala på grund av den ursprungliga korrigeringen. Hos företaget i den stat där rättelsen skall ske, skall den dubbelbeskattade inkomsten behandlas som om den fått beskattas i den första staten. Enligt OECD:s rapport är det den första metoden som används mest av OECD:s medlemsländer.⁹⁰

Art. 9.2 tar inte heller upp frågan om det skall finnas en tidsgräns, efter vilken den andra staten inte är skyldig att genomföra en kompenserande rättelse. Somliga stater anser att det inte bör finnas någon tidsgräns, utan att bolaget i den andra staten skall vara garanterad att en rättelse kommer att ske, oavsett hur långt bakåt i tiden den aktuella transaktionen vidtagits. Andra stater menar att ett åtagande utan tidsbegränsning är orimligt, om man ser till den praktiska administrationen som detta kräver. I kommentaren till art. 9.2 påpekas att staterna kan reglera denna fråga i dubbelbeskattningsavtalet.⁹¹

Slutligen skall nämnas att möjligheten till kompenserande rättelse inte är begränsad till situationer då en korrigering skett med stöd av korrigeringsregeln eller en internprissättningsregel i ett dubbelbeskattningsavtal. Regeln är tillämplig även om det överförande bolagets inkomst har uppjusterats med stöd av någon annan regel. Den ursprungliga justeringen måste emellertid även i dessa situationer vara förenlig med armlängdsprincipen för att en rättelse skall ske. Om det exempelvis inte föreligger intressegemenskap mellan de aktuella bolagen kan uttagsbeskattningsregeln vara tillämplig istället. Uttagsbeskattningsregeln är emellertid inte förenlig med armlängdsprincipen. Det kan då förmodas att den andra staten inte är villig att medge en kompenserande rättelse.⁹²

3.2.1 Följdeffekter

Ett annat problem för de skattskyldiga bolagen är följd effekterna av en inkomstjustering (secondary adjustment). Om en stat justerar upp inkomsten för ett bolag som är beläget där, innebär inte detta att pengar verkligen återförs till det överförande bolaget. Istället stannar som regel medlen kvar hos det mottagande bolaget. Själva transaktionen mellan

⁸⁹ OECD 1984, § 24.

⁹⁰ OECD 1995, § 4.34. Kommentaren till art. 9 punkt 7.

⁹¹ Kommentaren till art. 9 punkt 10.

⁹² Aldén, S., s. 156 f.

de närstående bolagen ändras således inte som sådan. Det faktum att en inkomstöverföring de facto har skett kvarstår alltså fortfarande.⁹³

Om inkomsten har överförts till ett moderbolag så kan det anses utgöra förtäckt utdelning. Har dotterbolaget sin hemvist i en annan stat, skulle denna stat då kunna ta ut kungsskatt. En inkomstöverföring i motsatt riktning, från moderbolag till dotterbolag, kan däremot betraktas som kapitaltillskott. Av detta kan följande att det överförda beloppet skall inräknas i anskaffningsvärdet när aktierna senare avyttras. Även transaktioner med systerbolag kan omklassificeras på detta sätt.⁹⁴

Vilka följdeffekten som kommer att uppstå beror alltså på omständigheterna i det aktuella fallet och på utformningen av skattereglerna i det land som genomför justeringen.⁹⁵ Dessa följd effekter kan emellertid leda till dubbelbeskattning, om skattemyndigheten i den andra staten inte accepterar skattelättnad, motsvarande den ytterligare skatt som bolaget drabbats av på grund av justeringen.⁹⁶

För att få till stånd exakt den situation som skulle ha uppstått om transaktionen skett enligt armlängdsprincipen, krävs alltså en följdjustering. I kommentaren till art. 9.2 i OECD:s modellavtal påpekas att artikeln inte behandlar följd effekter.⁹⁷ Artikeln hindrar dock inte att en följdjustering vidtas där en sådan är tillåten enligt en stats interna regler.⁹⁸ Således varken förbjuder eller föreskriver regeln att myndigheterna gör följdjusteringar. Många länder gör emellertid inte följdjusteringar, antingen av praktiska skäl eller för att deras interna skatteregler inte tillåter det. Vidare medger vissa länder inte lättnad av dubbelbeskattningen av ett bolag, när denna uppkommit på grund av ett annat lands följdjustering.⁹⁹

I Tyskland och Schweiz har utvecklingen av lagar och praxis påverkats av försök att hindra skatteundandragande genom dolda utdelningar eller dolda aktieägartillskott. Här blir en konsekvens av en internpriskorrigerings att överskottet betraktas som utdelning respektive aktieägartillskott. Detsamma gäller i Nederländerna, Frankrike och i vissa fall i Österrike, Danmark, Italien och Japan. Däremot får en inkomstkorrigering normalt inte sådana konsekvenser i Belgien, Kanada eller USA.¹⁰⁰ Det finns således inte någon allmän ståndpunkt beträffande i vilka situationer följdjusteringar är tillåtna eller hur dessa skall se ut. För att dubbelbeskattning skall kunna undanröjas helt krävs det att bestämmelsen om lindring så långt som möjligt beaktar konsekvenserna både vid den ursprungliga korrigerings och följdjusteringen.¹⁰¹

⁹³ Arvidsson, R., s. 62.

⁹⁴ Wiman, B., 1997, s. 520.

⁹⁵ OECD 1995, § 4.67.

⁹⁶ OECD 1995, § 4.69.

⁹⁷ Kommentaren till art. 9 punkt 8.

⁹⁸ Kommentaren till art. 9 punkt 8.

⁹⁹ OECD 1995, § 4.70.

¹⁰⁰ Collins, M. H., p. 6.

¹⁰¹ OECD 1984, § 69.

3.3 Ömsesidiga överenskommelser

I praktiken kan en dubbelbeskattning, som blivit följden av en internprisjustering i ett land, utan större svårighet lindras i det andra landet utan medverkan av skattemyndigheten i det första landet. Om en stat godkänner den ursprungliga internpriskorrigeringen, som i det aktuella fallet gjorts i en annan stat, kan det justerade priset helt enkelt läggas till grund för taxeringen enligt intern rätt. Skulle emellertid de båda staterna inta olika syn i prissättningsfrågan, kan de försöka komma överens om att den första staten ändrar den ursprungliga korrigeringen, så att den andra staten kan godkänna den.¹⁰²

För att underlätta de situationer då överläggningar krävs mellan staterna för att dubbelbeskattningen skall undanröjas, finns ofta regler intagna i dubbelbeskattningsavtalen som behandlar ömsesidiga överenskommelser. Dessa bestämmelser överensstämmer i regel med art. 25 i OECD:s modellavtal, som reglerar detta förfarande. En skattskyldig som anser sig ha blivit beskattad i strid med en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal kan vända sig till en behörig myndighet i sin hemviststat för att få rättelse. Myndigheten kan avvisa en sådan ansökan, om den anser att den är ogrundad. Om den däremot väljer att ta upp frågan till prövning, skall den försöka nå en lösning, varvid det i vissa fall kan vara nödvändigt att förhandla med behörig myndighet i den andra staten.

3.3.1 Tillämpningsområdet för ömsesidiga överenskommelser

Ömsesidiga överenskommelser kan vara en bra lösning i flera situationer och förfarandet kan även användas i andra situationer än i internprisfall. Det är inte ovanligt att myndigheterna i två stater kommer till olika resultat i en viss situation, vilket kan leda till att det vidtagits åtgärder som medför eller kommer att medföra att den skattskyldige beskattas i strid mot bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal. Exempelvis kan dubbelbeskattning uppkomma, därför att domstolarna bedömer faktamaterialet olika eller därför att den rättsliga bedömningen i domstolarna skiljer sig åt. Bevisbördereglerna kan vara olika utformade i de aktuella avtalsländerna, vilket kan innebära att domstolarna bedömer faktamaterialet olika. En annan anledning till att bedömningen i de två staterna inte blir densamma kan vara att man inte tillämpar reglerna i dubbelbeskattningsavtalet likadant. Exempelvis kan uttryck i avtalet tolkas olika, vilket leder till olika resultat, med dubbelbeskattning som följd.¹⁰³

Art. 25 anger tre område där ömsesidiga överenskommelser kan användas. Det första området, som behandlas i art. 25.1 och art. 25.2, omfattar fall då beskattningen strider mot reglerna i dubbelbeskattningsavtalet. Här är det oftast skattebetalaren som initierar förfarandet. De två andra berör inte nödvändigtvis den skattskyldige, vilket innebär att han då inte blir delaktig i förfarandet. Dessa område tas upp i art. 25.3 och omfattar dels allmänna frågor om tolkning och tillämpning av avtalet och dels om undanröjande av dubbelbeskattning i fall som inte tas upp i avtalet.¹⁰⁴

¹⁰² OECD 1984, § 20 och 67.

¹⁰³ Mattsson, N., "Ömsesidig överenskommelse" i SvSkT 1990, s. 162.

¹⁰⁴ OECD 1995, § 4.30.

Det var tidigare oklart om art. 25 även kunde tillämpas för att lösa problem rörande ekonomisk dubbelbeskattning i internprissituationer eller om den bara omfattade fall där det var fråga om internationell dubbelbeskattning. I kommentaren till art. 25 anges emellertid numera uttryckligen att förfarandet är tillämpligt även i dessa fall.¹⁰⁵ Om avtalet innehåller en regel motsvarande art. 9.2 anses detta vara underförstått. Syftet med denna regel är ju att motverka ekonomisk dubbelbeskattning, genom att kräva att en stat vidtar en kompenserande rättelse av ett bolags inkomst i det fall bolagets motpart fått sin inkomst korrigerad. Skulle en kompenserande rättelse inte ske kommer således beskattningen av det bolaget att strida mot dubbelbeskattningsavtalet. Dessutom anges i art. 9.2 att de behöriga myndigheterna kan överlägga med varandra för att nå en lösning.¹⁰⁶

För det fall ett dubbelbeskattningsavtal inte innehåller art. 9.2, är detta synsätt inte lika självklart. Det faktum att art. 9.1 införts tyder emellertid på att det varit meningen att ekonomisk dubbelbeskattning skall omfattas av avtalet. Det anses nämligen att art. 9.1 egentligen inte är nödvändig i ett avtal eftersom den i princip endast återger inhemska regler i de flesta stater. Som en följd av detta skulle varje ekonomisk dubbelbeskattning som är ett resultat av en inkomstkorrigering, strida mot i varje fall ändamålet med avtalet och således falla under tillämpningsområdet för en ömsesidig överenskommelse. Stater som inte är av denna åsikt menar att det inte finns någon skyldighet att medge en kompenserande rättelse om avtalet inte innehåller art. 9.2. och att art. 25 därmed inte heller kan komma till användning i dessa fall. Dessa stater använder dock i praktiken andra interna regler för att förhindra att ekonomisk dubbelbeskattning uppkommer.¹⁰⁷

I kommentaren till art. 25 anges att staterna genom en ömsesidig överenskommelse i en internprissituation kan avgöra, både om den aktuella korrigeringen är välgrundad och om det justerade beloppet är rimligt.¹⁰⁸

3.3.2 Behörig myndighet

Ett förfarande, som skall leda fram till en ömsesidig överenskommelse, inleds och genomförs hos behörig myndighet i en eller båda avtalsstaterna. Dubbelbeskattningsavtalen föreskriver ofta att det är de högsta skatterättsliga myndigheterna som har status av behörig myndighet. I Sverige är det i allmänhet finansministern som har denna status, vilket innebär att det i praktiken är Finansdepartementet som handhar frågan. Enligt art. 3 § 1 j) i det nordiska multilaterala dubbelbeskattningsavtalet är finansministern behörig myndighet i Sverige. Artikelns stadgar emellertid att behörigheten kan delegeras till annan myndighet, vilket för Sveriges del skett till Riksskatteverket.¹⁰⁹

En viktig fråga i detta sammanhang är vad behörig myndighet får besluta om och vad exempelvis riksdagen måste ta ställning till. Vilka organ har rätten att ändra avtalet, att

¹⁰⁵ Kommentaren till art. 25 punkt 9.

¹⁰⁶ Kommentaren till art. 25 punkt 10. OECD 1984, § 74.

¹⁰⁷ Kommentaren till art. 25 punkt 10. OECD 1984, § 75-76.

¹⁰⁸ Kommentaren till art. 25 Punkt 9.

¹⁰⁹ Mattsson, N., 1990, s. 160.

göra tillägg till avtalen och att förklara innebörden av avtalen? Normgivningsmakten är ofta reglerad i avtalsländernas grundlagar. I Sverige är det riksdagen som beslutar om dubbelbeskattningsavtalet, eftersom det är en lagstiftningsakt.¹¹⁰ En ändring eller ett tillägg till avtalet kräver alltså ett beslut från riksdagen. En ömsesidig överenskommelse som ingåtts av behörig myndighet, kan ha sådan generell karaktär att det måste betraktas som en lagstiftningsakt. Regeringen har emellertid rätt att besluta om verkställighetsföreskrifter och denna rätt kan även delegeras till annan myndighet.¹¹¹ Det skall dock påpekas att denna gränsdragning mellan verkställighetsföreskrifter och lagstiftningsåtgärder främst blir tillämplig när det gäller ömsesidiga överenskommelser i allmänna frågor som rör tolkningen av avtalet. Dessa problem uppstår sällan när det gäller överenskommelser i enskilda fall, som exempelvis vid internprissättningsfrågor.¹¹²

3.3.3 Förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser

En skattskyldig som vill få till stånd en ömsesidig överenskommelse, skall som ovan nämnts vända sig till behörig myndighet i hemviststaten. Det är även denna myndighet som avgör om ärendet över huvudtaget skall tas upp till prövning. Det enda som krävs för att förfarandet skall inledas är att åtminstone en av avtalsstaterna vidtagit en åtgärd, som strider mot avtalet. Eftersom förfarandet här befinner sig på ett stadium som endast berör det klagande bolaget och behörig myndighet i dess hemviststat, behöver den behöriga myndigheten i avtalspartens land inte vara inkopplad. Detta gäller även om den felaktiga beskattningen beror på en åtgärd som vidtagits i den andra staten.¹¹³

Enligt art. 25 måste en ansökan om att anlita förfarandet göras inom tre år från den tidpunkt då den skattskyldige fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till en beskattning som strider mot avtalet. Denna tidsfrist är avsedd att skydda myndigheterna mot sena invändningar. Enligt kommentaren till artikeln, skall tidsfristen betraktas som ett minimum. Staterna kan således i sina dubbelbeskattningsavtal komma överens om en längre tidsrymd i de skattskyldigas intresse. Det är en fördel om dessa regler överensstämmer med de tidsfrister som har fastställts i staternas inhemska föreskrifter.¹¹⁴

I detta sammanhang uppstår också frågan, hur man skall avgöra från vilken tidpunkt fristen börjar löpa. När skall bolaget anses ha blivit underrättad om den aktuella beskattningsåtgärden? Enligt kommentaren skall denna fråga tolkas på det för den skattskyldige mest gynnsamma sättet. Om dubbelbeskattningen exempelvis uppstått på grund av en kombination av åtgärder som vidtagits i de båda staterna, är den tidpunkt då den skattskyldige fick vetskap om den senaste åtgärden avgörande.¹¹⁵

En begäran om att inleda förfarandet skall endast avvisas om det finns saklig grund.¹¹⁶ I Sverige tar den behöriga myndigheten i regel upp ett ärende även om det skattskyldiga

¹¹⁰ 8 kap. 3 § RF.

¹¹¹ 8 kap. 13 § RF.

¹¹² Mattsson, N., 1990, s. 161.

¹¹³ Mattsson, N., 1990, s. 163.

¹¹⁴ Kommentaren till art. 25 punkt 17.

¹¹⁵ Kommentaren till art. 25 punkt 18.

¹¹⁶ Kommentaren till art. 25 punkt 23.

bolaget själv orsakat dubbelbeskattningen, exempelvis genom att inte ge tillräcklig information till skattemyndigheten. Det finns vidare ingen anledning att avvisa ett ärende på grund av att bolaget uppenbarligen handlat i skatteflyktssyfte eller att förfarandet tidigare tillämpats ett liknande fall utan att ge resultat. Om emellertid lagstiftningen i den andra staten hindrar att en uppnådd överenskommelse verkställs, kommer den behöriga myndigheten troligen att avvisa ansökan.¹¹⁷

Om den behöriga myndigheten kommer till slutsatsen att en invändning är befogad skall den undersöka vilka åtgärder som kan vidtas för att lindra dubbelbeskattningen. Har den beskattningsåtgärd som helt eller delvis orsakat dubbelbeskattningen vidtagits i den aktuella staten, kan rättelse ske hos myndigheten själv. I detta läge behöver man inte tillgripa förfarandet för att uppnå en ömsesidig överenskommelse. Om däremot dubbelbeskattningen uppkommit på grund av en åtgärd som vidtagits av en annan stat, är den behöriga myndigheten skyldig att inleda förhandlingar med behörig myndighet i denna stat.¹¹⁸

I detta steg av förfarandet skall alltså den behöriga myndigheten ta kontakt med behörig myndighet i motpartens land. Försättningsvis är det fråga om ett förfarande mellan de båda staterna och inte mellan bolaget och behörig myndighet i dess hemstat.¹¹⁹ Detta innebär att förfarandet kan fortskrida även om det är till nackdel för det skattskyldiga bolaget.¹²⁰ Art. 25 föreskriver endast att de behöriga myndigheterna har en skyldighet att förhandla, men inte att de måste uppnå en lösning på tvisten. Det förutsätts endast att de bemödar sig att efter bästa förmåga nå ett resultat. Detta följer av att man måste upprätthålla ländernas suveränitet när det gäller rätten att beskatta subjekt med hemvist i landet. Enligt kommentaren till art. 25 finns det emellertid inget som hindrar att två stater sinsemellan kommer överens om att de behöriga myndigheterna skall vara skyldiga att komma fram till en lösning.¹²¹ Det skall även nämnas att det inte heller föreligger någon skyldighet att se till att uppnådd överenskommelse verkställs.¹²²

Som nämnts i avsnitt 3.2, måste myndigheten i det land där den kompenserande rättelsen skall ske, acceptera den ursprungliga inkomstkorrigeringen, för att vara skyldig att söka undanröja dubbelbeskattningen. Detta innebär att den skattemyndighet som genomfört den ursprungliga korrigeringen har bevisbördan för att denna är korrekt. OECD betonar emellertid i sin rapport att båda myndigheterna förväntas samarbeta för att lösa tvisten.¹²³

Själva förfarandet för att nå en ömsesidig överenskommelse är informellt. OECD:s modellavtal innehåller inte någon särskild regel i fråga om formen för den ansökan som skall lämnas till den behöriga myndigheten. Det synes vara relativt enkelt för en skatt-

¹¹⁷ Francke, J., Lindencrona, G., Mattson, N., Sveriges nationalrapport i första ämnet (Mutual agreement – procedure and practice) vid 1991 års IFA-kongress i Berlin, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXVI, s. 378.

¹¹⁸ Kommentaren till art. 25 punkt 21-22.

¹¹⁹ Kommentaren till art. 25 punkt 25.

¹²⁰ Francke, J., Lindencrona, G., Mattson, N., 1991, s. 379.

¹²¹ Kommentaren till art. 25 punkt 26. OECD 1995, § 4.35.

¹²² OECD 1984, § 34.

¹²³ OECD 1995, § 4.17.

skyldig att initiera en ömsesidig överenskommelse. Vanligtvis är ett brev till myndigheten tillräckligt. I Kanada och USA har det emellertid givits ut detaljerade instruktioner för hur man sätter igång förfarandet.¹²⁴

När den behöriga myndigheten skall avgöra om ett ärende skall avvisas eller om förhandlingar skall inledas, kan myndigheten vid behov konsultera med den skattskyldige. Beslutar myndigheten att förfarandet skall fortskrida, är det dennes uppgift att ta kontakt med behörig myndighet i den andra staten. Det finns inte heller några formregler för dessa kontakter, men ofta sker de skriftligen. Kontakten kan vara skriftlig hela tiden och en överenskommelse kan ske per brev eller telefax. Kontakten kan också inledas brevledes men avslutas i samband med ett personligt möte.¹²⁵ De behöriga myndigheterna kan således kommunicera direkt och behöver inte gå genom diplomatiska kanaler. Om ett personligt möte är att föredra kan detta ske genom att en gemensam kommitté upprättas för detta ändamål. Denna kommitté bör bestå av representanter för den behöriga myndigheten i respektive stat.¹²⁶

3.3.4 Förhållandet till andra interna rättsmedel

I art. 25 anges att en ansökan om ömsesidig överenskommelse inte påverkar rätten att använda andra rättsmedel, som i varje enstaka fall är tillgänglig enligt den interna rättsordningen i avtalsländerna. En ansökan skall inte avvisas på grund av att den skattskyldige inte utnyttjat alla interna rättsmedel.¹²⁷ Dessutom kan förfarandet inledas även om ordinära domstolsprocesser samtidigt pågår i en eller möjligen i båda avtalsstaterna. Enligt kommentaren till art. 25 bör den behöriga myndigheten inte avvakta det slutliga avgörandet av en pågående process. Den skall istället göra en bedömning om huruvida den anser att fallet kan vara aktuellt för en ömsesidig överenskommelse. En ansökan skall endast avvisas om det finns goda skäl.¹²⁸

Denna parallella behandling av ärendet i olika förfaranden gör det nödvändigt att de olika avtalsstaterna inför regler för hur man skall undvika flera avgöranden med olika innehåll. I allmänhet bör den skattskyldige vara tvungen att bestämma sig för vilket förfarande han vill använda. Det skall i princip inte vara möjligt att låta de olika förfarandena fortlöpa parallellt och sedan välja den lösning som är mest fördelaktig. I Sverige har detta problem lösts genom att man inte fattar ett definitivt beslut genom en ömsesidig överenskommelse eller annan ändring av taxeringsbeslutet, med anledning av en begäran från den skattskyldige, innan den eventuella taxeringsprocessen avslutats.¹²⁹ Det skattskyldiga bolagets taxering skall således ha vunnit laga kraft innan de behöriga myndigheterna kan få till stånd en ömsesidig överenskommelse. Det är emellertid inte nödvändigt att ärendet har gått hela vägen till Regeringsrätten, utan det är tillräckligt med ett taxeringsbeslut från den lokala skattemyndigheten. Det skall dock påpekas att

¹²⁴ Collins, M. H., p. 2.5.

¹²⁵ Mattsson, N., 1990, s. 169.

¹²⁶ Kommentaren till art. 25 punkt 5.

¹²⁷ Kommentaren till art. 25 punkt 20.

¹²⁸ Kommentaren till art. 25 punkt 23.

¹²⁹ Mattsson, N., 1990, s. 168.

förfarandet kan inledas när som helst under ärendets gång. Det viktiga är att det inte fattas ett definitivt beslut.¹³⁰

Även om domstolen i en stat har lämnat en slutgiltig dom, kan det alltså hända att den skattskyldige vill inleda ett förfarande för att nå en ömsesidig överenskommelse. I vissa stater kan den behöriga myndigheten komma fram till en lösning som skiljer sig från domstolsbeslutet. Exempelvis är det, enligt 7 kap. 4 § TL, möjligt att ändra en lagakraftvunnen dom om taxering genom ett administrativt beslut. I andra stater är den behöriga myndigheten bunden av domstolens avgörande. Trots detta kan myndigheten lämna fallet till den behöriga myndigheten i den andra staten och begära att de vidtar åtgärder för att undvika dubbelbeskattningen. Det är emellertid inte så vanligt att en behörig myndighet är förhindrad att ändra en lagakraftvunnen dom.¹³¹

Slutligen skall nämnas att en ömsesidig överenskommelse skall leda till efterrättelse även om en stats interna lagar innehåller tidsbegränsningar för när en skattskyldigs inkomst får justeras eller när lätnad av beskattningen kan ske. Det kan dock förekomma att en stat av exempelvis konstitutionella skäl inte kan bortse från interna tidsfrister. I kommentaren poängteras att staterna då, i den ömsesidiga överenskommelsen, kan ange en tidsgräns som stämmer överens med de interna preskriptionsreglerna.¹³² För att undvika risken att interna tidsfrister hindrar en ömsesidig överenskommelse, är det viktigt att en skattskyldig kan återropa förfarandet så tidigt som möjligt. En ansökan om att inleda förfarandet förutsätter därför inte att dubbelbeskattning verkligen uppkommit, utan det är tillräckligt att en korrigering sannolikt kommer att ske.¹³³

3.3.5 Brister i förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser

Runt om i världen är bolagen något skeptiska mot ömsesidiga överenskommelser. Eftersom internprisfrågor är så komplicerade, finns det en rädsla att förfarandet inte tillhandahåller tillräckliga garantier för att förhindra dubbelbeskattning. Bolagen är också rädda att deras internpriser inte bedöms efter de verkliga sakförhållandena, utan att avgörandet utgör ett resultat av en sammanjämkning av olika fall. Det påstås nämligen förekomma att staterna behandlar flera ärenden samtidigt och att det då finns en risk att de förhandlar fram en allmän lösning som täcker samtliga fall. Man är även orolig för repressalier från det land som man begärt skall genomföra den kompenserande rättelsen. I OECD:s rapport betonas att de behöriga myndigheterna bör se till att bolagen inte blir avskräckta från att initiera en ömsesidig överenskommelse.¹³⁴

Bolagen har alltså rätt att initiera förfarandet, men däremot har de inte någon uttrycklig rätt att delta i processen. Visserligen sker i allmänhet fortlöpande informella kontakter med det klagande bolaget, men det är exempelvis inte säkert att bolaget får ta del av det material som utväxlas mellan de behöriga myndigheterna.¹³⁵ Det skulle emellertid vara

¹³⁰ Francke, J., Lindencrona, G., Mattson, N., IFA 1991, s. 379.

¹³¹ Kommentaren till art. 25 punkt 24. Mattsson, N., 1990, s. 168.

¹³² Kommentaren till art. 25 punkt 28.

¹³³ OECD 1995, § 4.50.

¹³⁴ OECD 1995, § 4.40-4.41. OECD1984, § 36.

¹³⁵ Mattsson, N., 1990, s. 170.

en fördel om bolagen ges möjlighet att ange sin ståndpunkt i fallet till båda myndigheterna, vilket skulle förebygga missförstånd vad gäller relevanta fakta och argument. Bolagen har också ett intresse av att bli informerade om hur processen framskrider, så att de lättare kan planera sin verksamhet. Det är emellertid upp till de behöriga myndigheterna att avgöra i vilken utsträckning bolagen får delta i processen.¹³⁶

OECD betonar i sin rapport vikten av att bolagen överlämnar all information till myndigheterna i ett tidigt skede och även att bolagen verkligen ges tillfälle att lägga fram fakta och argument. Det huvudsakliga syftet med förfarandet är ju att underlätta för bolagen att se till att de inte drabbas av dubbelbeskattning. I många länder ges bolagen dessa möjligheter rutinmässigt. Det kan även hända att bolagen under överläggningens gång blir tillfrågade om de kan acceptera en lösning som myndigheterna föreslagit.¹³⁷ Om en ömsesidig överenskommelse endast tillgodoser staternas intresse, kan bolaget nämligen vända sig till domstolen, för att få till stånd en mer tillfredsställande lösning.¹³⁸

Det är dock inte säkert att bolaget har möjlighet att påverka utgången genom att insända faktiskt material för bedömning och kräva att detta översänds även till den behöriga myndigheten i det andra landet. Det är den behöriga myndigheten i hemviststaten som har rätten att avgöra vilket material som är relevant. Bolaget kan naturligtvis själv ta kontakt med den behöriga myndigheten i den andra staten, men regelsystemet är uppbyggt så, att denna myndighet i allmänhet har rätt att avvisa sådana kontakter och hänvisa till myndigheten i hemviststaten.¹³⁹

Ett problem med förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser är att det ofta drar ut på tiden. Särskilt internprissättningsfall är ofta mycket komplicerade och långa avstånd kan göra det svårt för myndigheterna att träffas ofta. Dessutom har de inblandade staterna ofta motstridiga intressen i ärendet. Förfarandet kan även dra ut på tiden på grund av språksvårigheter, skillnader mellan länderna när det gäller regelsystem och redovisningssystem som måste beaktas samt på grund av att myndigheterna inte får tillräckligt med information från bolaget.¹⁴⁰ Den skattskyldige kan alltså sällan påverka handläggningen under förfarandet, eftersom det är de behöriga myndigheterna som handlägger ärendet.¹⁴¹

Genom att minska formaliteterna runt förfarandet skulle man kunna minska tidsutdräkten. Det går ofta fortare att få en överblick av problemet och nå en lösning, om kontakterna exempelvis sker per telefon, än om man använder ett skriftligt förfarande. En annan möjlighet är att delegera befogenheten att delta i överläggningarna till sakkunniga tjänstemän som är underställda den behöriga myndigheten. En ömsesidig överenskommelse har i princip ansetts kräva att höga befattningshavare inom den behöriga myndigheten är involverade. Om färre tjänstemän är involverade, är det också lättare att säker-

¹³⁶ OECD 1995, § 4.56-4.58.

¹³⁷ OECD 1995, § 4.59-4.60.

¹³⁸ OECD 1984, § 98.

¹³⁹ Mattsson, N., 1990, s. 170.

¹⁴⁰ OECD 1995, § 4.52.

¹⁴¹ Wiman, B., 1997, s. 520.

ställa en konsekvent inställning i dessa frågor och att informationen från bolagen förblir konfidentiell.¹⁴²

Vid de ömsesidiga överenskommelserna är de behöriga myndigheterna inte bundna av några specifika regler för avtalstolkning, utan deras avgöranden är skönsmässiga.¹⁴³ Myndigheterna skall vid sin bedömning utgå från sina respektive interna lagstiftningar och bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet. Dessa är lika bindande för dem som för bolagen. Förfarandet syftar emellertid till att undanröja dubbelbeskattning, vilken ofta uppkommit när staterna tillämpat sina inhemska regler. Det får i dessa fall anses rimligt att de behöriga myndigheterna av billighetsskäl kan frångå den interna rätten i någon av staterna.¹⁴⁴ Myndigheterna är inte heller bundna av tidigare praxis, utan de får i varje enskilt fall försöka nå den mest praktiska lösningen. I många fall krävs kompromisser för att en justering skall accepteras av alla parter. I de flesta stater publiceras inte resultaten av en ömsesidig överenskommelse. Detta innebär att bolagen saknar möjligheten att bilda sig en uppfattning om de skönsmässiga bedömningar som de kan förvänta sig av de behöriga myndigheterna.¹⁴⁵

Slutligen är det något oklart om en lösning som stödjer sig på en regel motsvarande art. 25 måste överensstämma med art. 9.1 och således baseras på en bedömning av armlängdspriset eller om det är möjligt att lösa vilket problem som helst med vilken metod som helst. Art. 25 föreskriver endast att skattemyndigheterna skall lösa problemet i syfte att undgå dubbelbeskattning. Detta skulle kunna öppna dörren för tillämpning av metoder som inte beaktar art. 9.1. Man kan emellertid påstå att den huvudsakliga principen är den som ges uttryck i art. 9.1 och att varje lösning skall vara förenlig med armlängdsprincipen. Det är svårt att se hur någon annan lösning skulle vara tillfredsställande för alla parter.¹⁴⁶

Oavsett om förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser har blivit hårt kritiserat så har det erkänts som ett användbart sätt att lösa tvister i internprissättningsfall. Erfarenheter visar också att man i praktiken nått godtagbara lösningar i de flesta fall.¹⁴⁷

3.4 Skiljemannaförfarande

Sedan handel och investeringar blivit alltmer internationaliserade så har de skatterättsliga tvisterna följt samma mönster. Numera uppstår inte bara skattetvister som berör skattskyldiga och deras skattemyndigheter utan även tvister mellan skattemyndigheter i olika länder blir allt vanligare. Det finns nämligen en risk att myndigheterna i två länder inte kan komma överens i en internprisfråga med hjälp av en ömsesidig överenskommelse. Möjligheterna till ett bindande skiljedomsförfarande började diskuteras av EU kommissionen i början av 1970-talet. Det diskuterades också under 1970-80-talen av

¹⁴² OECD 1995, § 4.53-4.54.

¹⁴³ Lindencrona, G., *Skatter och kapitalflykt*, 1972, s. 167.

¹⁴⁴ Kommentaren till art. 25 punkt 27.

¹⁴⁵ Lindencrona, G., 1972, s. 167 f.

¹⁴⁶ Collins, M. H., p. 5.2.

¹⁴⁷ OECD 1984, § 40.

OECD och UN Group of Tax Experts. Tanken att hänskjuta en fråga till en oberoende skiljedom har dock väckt svåra frågor om nationell suveränitet¹⁴⁸

EU har utarbetat en skiljedomskonvention som tar sikte på internprissättningstvister, 90/436/EEC Konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (skiljemannakonventionen). Konventionen reglerar ett skiljeförfarande som bygger på art. 25 i OECD:s modellavtal, och som är utformat för att ge en slutgiltig och snabb lösning på internationella tvister i internprissfall. Så sent som i december 1999 godkände den svenska riksdagen skiljemannakonventionen och antog en lag om att denna konvention skall gälla som lag här i landet.¹⁴⁹ Eftersom Sverige inte var medlem i EU när konventionen trädde i kraft så är det nu fråga om att godkänna en anslutningskonvention.¹⁵⁰ För att skiljemannakonventionen skall träda i kraft gentemot dessa tre stater krävs att dessa plus ytterligare minst en stat som tidigare ratificerat skiljemannakonventionen ratificerar anslutningskonventionen.¹⁵¹ Lagen kommer att träda i kraft den dag regeringen bestämmer.¹⁵²

Syftet med konventionen är att inrätta ett skiljemannaförfarande för att lösa tvister mellan medlemsstater i skattefrågor om internprissättning. Som tidigare beskrivits, kan överenskommelser träffas mellan stater, om att en stat skall vidta en kompenserande rättelse, till följd av att den andra staten har korrigerat inkomsten för ett bolag som har sin hemvist där. Konventionen innebär att medlemsstaterna åtar sig att överlämna en fråga om internprissättning till en skiljenämnd, om staterna inte kan komma överens om en lösning genom en ömsesidig överenskommelse.¹⁵³ Om de berörda myndigheterna inte nått en ömsesidig överenskommelse efter två år från det att frågan först lades fram för den ena myndigheten, skall en rådgivande kommitté tillsättas. Kommittén har till uppgift att inom sex månader komma med ett förslag till hur parterna skall kunna undvika dubbelbeskattningen av inkomsten. De behöriga myndigheterna är dock inte bundna av kommitténs förslag, men måste inom sex månader från det att kommittén lämnade sitt förslag, fatta ett beslut för att undanröja dubbelbeskattningen.¹⁵⁴

Konventionen inför således ytterligare ett moment i den rad av tvistlösningsmetoder som nu finns tillgängliga. Det skall dock påpekas att konventionen inte skall tillämpas direkt av skattskyldiga, myndigheter eller domstolar under det ordinarie taxeringsförfarandet, utan enbart av de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna. För Sveriges del skall konventionen tillämpas av finansministern eller hans befullmäktigade ombud, en-

¹⁴⁸ Collins, M. H., p. 1.1.2.13.

¹⁴⁹ Lag (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Bet. 1999/2000:SkU6. Prop. 1998/99:118.

¹⁵⁰ Konvention om Konungariket Sveriges, Republiken Österrikes och Republiken Finlands anslutning till konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap, publicerad i Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr. C 26 1996.

¹⁵¹ Art. 5 i skiljemannakonventionen.

¹⁵² Skiljemannakonventionen trädde i kraft den 1 januari 1995 mellan de tolv länder som då var medlemmar i EU. Konventionen var emellertid tidsbegränsad till fem år och löpte således ut den 31 december 1999. Protokollet angående förlängning av konventionen har undertecknats av samtliga stater. För att konventionen åter skall träda i kraft måste alla stater ratificera den. Detta har i skrivande stund ännu inte skett.

¹⁵³ Prop. 1998/99:118 s. 1.

¹⁵⁴ Prop. 1998/99:118 s. 18.

ligt art. 3.1. I praktiken handläggs dessa ärenden av Finansdepartementet och i vissa fall av Riksskatteverket.¹⁵⁵

3.4.1 Utformningen av förfarandet

Enligt art. 5 skall en avtalsslutande stat som avser att justera ett bolags inkomst i god tid lämna ett meddelande om detta. Syftet är att bolaget skall ha möjlighet att i sin tur underrätta det närliggande bolaget, så att det kan ta upp frågan med sin hemviststat. Det sägs vidare att en avtalsslutande stat som lämnar ett sådant meddelande inte skall förhindras att genomföra den planerade justeringen. Skyldigheten att lämna meddelande är således endast ett processuellt skydd för bolagen, inte ett hinder för skattemyndigheten att genomföra en korrigerande. Om såväl de inblandade bolagen som de inblandade staterna är överens om att den föreslagna justeringen skall genomföras, blir ömsesidig överenskommelse eller skiljemannaförfarande inte aktuellt.¹⁵⁶

Konventionen föreskriver ett förfarande i två steg. Först skall de två staterna försöka få till stånd en ömsesidig överenskommelse. Endast om staterna inte kommer överens här så blir skiljedomsförfarandet aktuellt. Art. 6 behandlar ömsesidig överenskommelse och överensstämmer till sitt innehåll med art. 25 i OECD:s modellavtal. Bolaget skall lägga fram saken för den behöriga myndigheten inom tre år från det att det fått vetskap om att de eventuellt kommer att drabbas av dubbelbeskattning. Bolaget skall meddela myndigheten om andra stater kommer att beröras av inkomstkorrigeringen. Den behöriga myndigheten kommer därefter att snarast meddela de behöriga myndigheterna i dessa stater. Förfarandet skall i princip inte pågå längre än två år, därefter skall skiljemannaförfarandet ta över. Detta utgör en skillnad jämfört med art. 25 i modellavtalet, där det inte är stadgas någon tidsbegränsning.

Art. 7 behandlar det egentliga skiljemannaförfarandet. Detta förfarande innebär alltså att en rådgivande kommitté inrättas, med uppgift att yttra sig i dubbelbeskattningsfrågan. Liksom vid ömsesidiga överenskommelser, är bolagen inte förhindrade att utnyttja de rättsmedel som erbjuds enligt den interna lagstiftningen i dess hemviststat. Om bolaget redan inlett ett rättslig förfarande i hemviststaten, börjar tvåårsfristen att löpa först från den dag då domen i högsta instans meddelades. De behöriga myndigheterna och de inblandade bolagen kan emellertid komma överens om att tvåårsfristen inte skall gälla i det aktuella fallet. Vidare hindrar inte det förhållandet att en fråga lagts fram för en rådgivande kommitté, att en stat inleder eller fullföljer rättsliga åtgärder eller administrativa förfaranden.

I art. 7.3 finns ett undantag från skyldigheten att inrätta en rådgivande kommitté, nämligen i det fall en behörig myndighet i en stat enligt den interna lagstiftningen inte kan avvika från ett beslut av statens rättsliga organ. I dessa fall skall en rådgivande kommitté inrättas endast om tiden för överklagande löpt ut eller om bolaget återkallat ett överklagande. I detta sammanhang kan nämnas att skiljemannaförfarandet, enligt art. 13, kan genomföras även om staterna har fattat ett slutgiltigt beslut angående beskattningen av

¹⁵⁵ Prop. 1998/99:118 s. 15.

¹⁵⁶ Prop. 1998/99:118 s. 20.

inkomst som härrör från en transaktion mellan närstående bolag. Detta överensstämmer med vad som gäller vid ömsesidiga överenskommelser enligt art. 25 i OECD:s modellavtal, där en lagakraftvunnen taxering inte heller hindrar ett sådant förfarande.

Enligt art. 9 skall den rådgivande kommittén bestå av två företrädare för varje berörd behörig myndighet samt en ordförande. Dessutom skall det finnas ett jämnt antal oberoende representanter som utses av de behöriga myndigheterna från en särskild förteckning. Varje stat utser fem personer till denna förteckning som sedan sammanställs av generalsekreteraren för Europeiska unionens råd. Även ordföranden utses från denna förteckning. Ordföranden skall inneha de kvalifikationer som krävs för att inneha de högsta domarämbetet i sitt hemland eller vara en erkänt duglig praktiserande jurist. I art. 9.6 stadgas att ledamöterna i den rådgivande kommittén skall ha tystnadsplikt angående det som kommer till deras kännedom genom förfarandet.

Till skillnad från vad som gäller vid ömsesidiga överenskommelser, har bolagen goda möjligheter att framföra sina åsikter till den rådgivande kommittén. Enligt art. 10 kan de närstående bolagen klargöra sin ställning och lägga fram material direkt till kommittén. De kan också inställa sig eller bli representerade inför kommittén om de själv begär det eller om de blir kallade av kommittén. Det kan också förekomma att kommittén begär att få upplysningar och handlingar av bolagen och de behöriga myndigheterna. De behöriga myndigheterna är emellertid inte skyldiga att lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt intern lagstiftning, eller som innehåller exempelvis affärs- eller industrihemligheter. De är inte heller skyldiga att vidta förvaltningsåtgärder som avviker från intern lagstiftning eller vedertagen praxis.

Enligt art. 11 skall den rådgivande kommittén avge sitt yttrande senast sex månader från dagen då ärendet överlämnades till den. Hur yttrandet skall se ut beslutas genom enkel majoritet. Art. 12.1 innehåller principen om att det är de behöriga myndigheterna som enhälligt skall fatta beslut om undanröjande av dubbelbeskattningen. Detta skall ske inom sex månader efter det att den rådgivande kommittén avgivit sitt yttrande. De behöriga myndigheterna kan således avvika från den rådgivande kommitténs yttrande. Om de emellertid inte kan uppnå enighet är de skyldiga att handla i enlighet med yttrandet.

Art. 14 reglerar hur man kan gå till väga för att undanröja dubbelbeskattningen. Antingen skall de omtvistade inkomsterna tas med i beräkningen av den skattepliktiga inkomsten i endast en stat. Eller skall den ena staten medge skattelättnad för det bolag som är beläget där, med ett belopp som motsvarar den skatt som den andra staten påfört motparten. Dessa metoder för undanröjande av dubbelbeskattning överensstämmer med de metoder som rekommenderas i OECD:s rapport när det gäller kompenserande rättelser.

En nackdel med skiljeförfarandet är att bolagen inte får så stort inflytande i processen som är önskvärt. Det är inte heller säkert att kommittén kommer fram till ett helt tillfredsställande resultat. Förfarandet innebär emellertid en viktig förbättring på detta område. Det har även tagits steg mot skiljeförfarande i bilaterala avtal, som exempelvis avtalet mellan Sverige och Tyskland, Nederländerna och Schweiz, Nederländerna och

USA, Tyskland och Frankrike, Tyskland och USA samt USA och Mexiko.¹⁵⁷ Enligt art. 15 påverkar inte skiljemannakonventionen sådana regler i bilaterala dubbelbeskattningsavtal som är mer långtgående.

3.5 Safe harbours

Vid bedömningen av internpriset mellan två närstående bolag kan man få fram flera olika priser, som alla anses uppfylla armlängdsprincipen. Även om man endast tillämpar en enda metod, kan det faktum att man kan utgå från olika priser som satts mellan oberoende företag ge upphov till flera armlängdspriser. Man kan också tillämpa flera metoder samtidigt, t.ex. både marknadsprismetoden och återförsäljningsmetoden, när man bedömer armlängdspriset. Detta kommer då normalt att leda till flera armlängdspriser och därmed till ett intervall inom vilket armlängdspriset befinner sig. Enligt OECD skall man i dessa fall acceptera det pris som använts i närståendetransaktionen, om det befinner sig inom intervallet.¹⁵⁸

För att undvika behovet av betungande beräkningar eller förhandlingar tillämpar vissa stater s.k. safe harbours. Detta innebär att man anger ett toleransutrymme inom vilket internpriset kan sättas utan risk för att skattemyndigheten sedan kräver justering. Formellt sett utformas ofta dessa regler så att en given kategori av skattskyldiga befrias från vissa skyldigheter, som annars skulle åligga dem och ersätts med skyldigheter som inte är så långtgående. De administrativa krav som ställs upp för att safe harbours skall tillämpas varierar mycket mellan olika länder. Det kan förekomma att en viss kategori av skattskyldiga bolag är helt befriade från att omfattas av internprissättningsreglerna. I vissa fall kan det finnas en skyldighet att följa vissa procedurregler för att safe harbour-reglerna skall vara tillämpliga. Exempelvis kan det krävas att bolaget fastställer internpriser med en av myndigheten angiven metod eller att särskilda informationskrav uppfylls.¹⁵⁹

Det finns alltså två varianter av safe harbour-regler. En variant är att vissa transaktioner är undantagna från tillämpning av internprisregler. En annan variant är att de tillämpliga reglerna är förenklade, exempelvis genom att de anger intervaller inom vilka priser eller vinster måste hamna.¹⁶⁰

3.5.1 För- och nackdelar med safe harbours

En av de viktigaste fördelarna med safe harbours är att de gör det enklare för bolagen att bedöma armlängdspriset och därmed uppfylla internprissättningsreglerna. Det är relativt betungande för bolagen att samla in fakta och utvärdera dessa vid tillämpningen av armlängdsprincipen. Detta arbete kan ibland vara oproportionerligt med tanke på bolagets storlek och på antalet närståendetransaktioner som förekommer. Safe harbour-regler

¹⁵⁷ Collins, M. H., p. 1.1.2.13.

¹⁵⁸ OECD 1995, § 1.48. Wiman, B., 1997, s. 506.

¹⁵⁹ OECD 1995, § 4.94-95. Collins, M. H., p. 3.4.3.

¹⁶⁰ OECD 1995, § 4.96.

medför att bolagen i förväg vet inom vilka intervaller de måste hålla sig. För att uppfylla dessa förutsättningar krävs endast tillämpningen av en förenklad metod och bolagen behöver inte leta efter en jämförelsetransaktion.¹⁶¹

En annan fördel med safe harbours är att den medför en förutsägbarhet för bolaget genom att priset kommer att accepteras av myndigheten utan ytterligare prövning. Skattemyndigheten kommer att acceptera ett pris som överstiger ett visst minimum eller som håller sig inom en förutbestämd intervall. Bolagen skulle i förväg kunna få relevanta parametrar för beräkningen, vilka skulle leda fram till ett pris som skattemyndigheten anser vara tillfredsställande. Slutligen kan safe harbour-regler underlätta för skattemyndigheterna. När det väl avgjorts om ett bolag är berättigat till safe harbours, behövs inga ytterligare undersökningar när det gäller internprissättningen i dessa bolag.¹⁶²

Det finns även en del nackdelar med safe harbours. Tillämpningen av safe harbours i ett land kommer inte bara att påverka beräkningen av skatten i detta land, utan kommer även att beröra beräkningen av skatten för närstående bolag i andra jurisdiktioner. Det kan även vara svårt att fastställa tillfredsställande kriterier för att avgränsa safe harbours och det finns en risk att man här får fram priser som inte uppfyller armlängdsprincipen. I de fall safe harbour-regler ålägger bolagen att använda en viss metod vid beräkningen av internpriset, kan denna metod omöjligen vara den lämpligaste i alla situationer. I ett specifikt fall skulle kanske en annan metod vara lämpligare att använda, med utgångspunkt från de aktuella förhållandena.¹⁶³

Safe harbours blir ofta godtyckliga eftersom de inte är anpassade efter de förhållanden som råder i det specifika fallet. För att minimera denna godtycklighet krävs att skattemyndigheten regelbundet samlar in och analyserar information om priser och prisutvecklingen. Ofta är denna information svårtillgänglig, vilket innebär att ett av syftena med safe harbours kan gå förlorad, nämligen att förenkla administrationen när det gäller prövningen av internpriser.¹⁶⁴

Den prissättningsstrategi som en multinationell koncern tillämpar kan således påverkas av safe harbour-regler. Genom att modifiera priset på närståendetransaktioner, så att de uppfyller de krav som ställs för att safe harbours skall kunna tillämpas, kan de undgå kontroll av skattemyndigheten. Detta är särskilt vanligt i länder som tillhandahåller safe harbours och där straffavgifterna är höga för bolag som tar upp för lite skattepliktig inkomst. Det finns då en risk att bolagen hellre höjer priset, så att safe harbours blir tillämpliga, även om priset då överstiger det armlängdspris som gäller för det aktuella fallet. Ett sådant förfarande skulle gynna den stat som tillhandahåller safe harbours, eftersom den skattepliktiga inkomsten blir högre för det bolag som har sin hemvist där. För det närstående bolaget blir däremot den skattepliktiga inkomsten lägre, vilket missgynnar det bolagets hemstat. Skattemyndigheten i den andra staten kan då inte förväntas acceptera det pris som safe harbour-reglerna medför, vilket innebär att man inte kommer att göra en kompensering. Därmed kommer bolagen att drabbas av dubbelbeskattning. Det får anses vara upp till bolagen att avgöra om de skall höja priset till safe

¹⁶¹ OECD 1995, § 4.98-4.100.

¹⁶² OECD 1995, § 4.101-4.102.

¹⁶³ OECD 1995, § 4.103-4.104.

¹⁶⁴ OECD 1995, § 4.107.

harbour-nivån eller undgå dubbelbeskattning. Kanske anser bolaget att en viss dubbelbeskattning är ett acceptabelt pris för att slippa uppfylla krångliga internprisregler.¹⁶⁵

När ett bolag skall avgöra om de skall försöka uppnå förutsättningarna för safe harbours eller inte, är det viktigt att skattemyndigheten klargör om den kommer att försöka hindra en eventuell dubbelbeskattning. Eftersom safe harbours ger bolagen fördelen av att slippa vidare kontroller av sina internpriser och då de endast representerar de priser som kan tänkas uppfylla armlängdsprincipen, är det inte mer än rätt att bolagen bör vara förberedda på att dubbelbeskattning kan uppkomma. Enligt OECD bör ett bolag som valt safe harbour vara förhindrade att ta upp en fråga om dubbelbeskattning inför skattemyndigheten. Lättnad av dubbelbeskattningen i det andra landet bör endast bli aktuellt om bolaget kan visa att resultatet vid tillämpningen av safe harbour-reglerna, uppfyller armlängdsprincipen.¹⁶⁶

Safe harbour-regler kan även ge bolagen en möjlighet till skatteplanering. Bolagen kan härigenom få incitament att flytta över skattepliktig inkomst till en annan jurisdiktion genom att modifiera priset. Om exempelvis safe harbours grundas på en genomsnittsindustri, kan ett bolag som går bättre än genomsnittet, använda det lägre safe harbour-priset och på så sätt flytta inkomsten utomlands. Detta gäller även om internpriset läggs under armlängdspriset, eftersom myndigheten inte kan genomföra en korrigering. Staten får här göra en avvägning av hur gynnsamma safe harbour-reglerna skall vara och hur mycket skatteunderlag man är beredd att avstå från. Ju mer gynnsamma reglerna är, ju fler bolag väljer att använda dem och därmed minskar skattemyndighetens administrativa börda. Samtidigt kommer emellertid allt mer skatteunderlag att gå förlorat.¹⁶⁷

Safe harbours tillämpas främst vid räntebetalningar, men även för patent, royalties samt service och hyra av fast egendom. Safe harbours tillämpas bland annat av USA och Nederländerna.¹⁶⁸ I amerikansk rätt godtas alltså en "arm's length range". I anvisningarna till de amerikanska reglerna stadgas att den aktuella prissättningen skall accepteras, om det av de skattskyldiga använda priset ligger inom intervallet. Om däremot det använda priset ligger utanför intervallet, kan IRS bestämma armlängdspriset till att hamna var som helst inom intervallet.¹⁶⁹

Slutligen kan nämnas att OECD är negativt inställd till användandet av safe harbours. Man anser att safe harbours i princip är oförenliga med den grundläggande tanken att internpriser skall uppfylla armlängdsprincipen. Dessutom kan man inte garantera att bolagen inte kommer att kontrolleras vad gäller internpriserna, eftersom skattemyndigheten måste behålla möjligheten att granska alla aspekter av en skattskyldigs inkomst.¹⁷⁰ Man får emellertid komma ihåg att en armlängdsbedömning bara är ungefärlig. Ett bolag kan använda ett pris som ligger utanför intervallen om man kan visa att det är på armlängds avstånd.¹⁷¹

¹⁶⁵ OECD 1995, § 4.108-4.111.

¹⁶⁶ OECD 1995, § 4.112.

¹⁶⁷ OECD 1995, § 4.116-4.119.

¹⁶⁸ Collins, M. H., p. 3.4.3.

¹⁶⁹ Wiman, B., 1997, s. 506.

¹⁷⁰ OECD 1995, § 4.121-4.122.

¹⁷¹ Collins, M. H., p. 4.2.4.3.

3.6 Advance Pricing Arrangements

Allt fler skattemyndigheter runt om i världen har börjat inse att det kan vara värdefullt, både för myndigheten och för de skattskyldiga bolagen, att komma överens om ett armlängdspris innan transaktionen äger rum i verkligheten. USA har länge haft ett system för att ge förhandsbesked angående skattekonsekvenserna av en föreslagen transaktion, men fram till 1990-talet har man vägrat ge sådana i internprisfall.¹⁷² 1991 infördes emellertid en möjlighet att upprätta en APA (Advance Pricing Arrangement).¹⁷³ APA är således ett relativt nytt fenomen och eftersom det har utvecklats i USA är det naturligt att de flesta stater som infört lagstiftning angående APA, följer den lagstiftning som finns där. Av denna anledning kommer jag i detta avsnitt att hänvisa en del till de amerikanska reglerna. OECD har nyligen kompletterat sin rapport med ett avsnitt som behandlar bilaterala och multilaterala APAs, som förhandlats fram genom ömsesidiga överenskommelser. Man har här beskrivit förfarandet och de formella krav som ställs i samband med ingåendet av en APA.¹⁷⁴

En APA utgör ett bindande avtal angående framtida internpriser, som ingås mellan en skattskyldig och skattemyndigheten. Genom avtalet fastställs en "transfer pricing methodology" (TPM), vilken skall användas vid prissättningen av internationella transaktioner inom koncernen. Avtalet skall även ange en bindningstid, under vilken man skall följa denna metod. Den prissättning som bolagen sedan tillämpar skall anses uppfylla armlängdsprincipen och kan då inte angripas av skattemyndigheten.¹⁷⁵

En APA kan vara unilateral, bilateral eller multilateral. En unilateral APA omfattar det skattskyldiga bolaget och skattemyndigheten i dess hemviststat, medan en bilateral APA dessutom omfattar det närstående bolaget och skattemyndigheten i dess hemviststat. En multilateral APA används när flera stater är berörda och består i princip av flera bilaterala APAs. Multilaterala APAs anses effektivt minska risken för internprisgranskningar och dubbelbeskattning, när skattemyndigheterna har olika uppfattning angående kompenserande rättelse och acceptabla internprissättningsmetoder. En nackdel med unilaterala APAs är att de inte effektivt löser dubbelbeskattningsfrågor, eftersom det härmed inte garanteras att en kompenserande rättelse görs i motpartens land.¹⁷⁶ Vid multilaterala APAs kan det emellertid vara svårt att hitta en TPM som är anpassad till alla de länder, transaktioner och omständigheter som är aktuella. Det kan även vara svårt att avgöra i vilken utsträckning det krävs utbyte av information och vilken information som är relevant för de olika delarna av APAn. Transaktionsflödena och enstaka transaktioner ser sällan likadana ut mellan flera olika stater.¹⁷⁷

¹⁷² Collins, M. H., p. 1.1.2.12.

¹⁷³ Dessa regler återfinns i Revenue Procedure 91-22, ändrad senast genom Revenue Procedure 96-53.

¹⁷⁴ OECD 1999.

¹⁷⁵ Wiman, B., 1997, s. 521.

¹⁷⁶ UNCTAD, s. 12 f.

¹⁷⁷ OECD 1999, § 22-23.

Det lagliga stödet för upprättande av en bilateral eller multilateral APA anses återfinnas i art. 25 i OECD:s modellavtal. Art. 25.3 stadgar att myndigheterna skall försöka lösa frågor angående tolkningen och tillämpningen av modellavtalet genom en ömsesidig överenskommelse. I kommentaren till art. 25 påpekas att regeln främst omfattar frågor av allmän natur som rör flera skattebetalare, men att dessa frågor mycket väl kan aktualiseras i samband med ett individuellt fall.¹⁷⁸ Det föreskrivs även i art. 25.3 att myndigheterna skall samarbeta för att förhindra dubbelbeskattning i situationer som inte regleras i modellavtalet. Avtalet föreskriver inte att en viss metod skall användas vid en inkomstkorrigering, förutom att armlängdsprincipen i art. 9 skall uppfyllas. Ett av syftena med en APA är ju att undanröja dubbelbeskattning och de specifika internprisfall som är föremål för en APA regleras inte i modellavtalet.¹⁷⁹ Man kan således använda förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser för att få till stånd en APA.

Skattemyndigheten i vissa länder kan även finna stöd för APAs i sina interna skatteregler. I OECD:s rapport hävdas att en APA bör kunna ingås även om en stat saknar stöd härför i sin interna lagstiftning. En förutsättning är dock att det finns ett dubbelbeskattningsavtal mellan de inblandade staterna, som innehåller en motsvarighet till art. 25 i modellavtalet och att det finns en risk att dubbelbeskattning kan uppstå i det aktuella fallet. I de fall ett dubbelbeskattningsavtal anses ha företräde framför interna regler så saknar det alltså betydelse att det inte finns stöd för ingående av APA i intern rätt, under förutsättning att avtalet innehåller en regel motsvarande art. 25 i modellavtalet.¹⁸⁰

En APA skiljer sig på ett par punkter från vanliga förhandsbesked, som i regel kan lämnas av skattemyndigheten i ett land. En APA berör i regel en verklig tvistefråga, medan ett förhandsbesked skall bedöma en viss rättsfråga i ett hypotetiskt fall, baserat på fakta som läggs fram av den skattskyldige. De fakta som läggs fram när det gäller förhandsbesked ifrågasätts sällan, medan de vid APAs ofta kommer att granskas och utvärderas noga. Slutligen omfattar en APA vanligtvis flera transaktioner och dessutom olika typer av transaktioner, som genomförs under en längre tid. Ett förhandsbesked däremot är endast bindande för en specifik transaktion.¹⁸¹

3.6.1 Utformningen av en APA

Upprättandet av en APA initieras formellt av det skattskyldiga bolaget och kräver förhandlingar mellan detta bolag, eventuellt en eller flera närstående bolag samt en eller flera skattemyndigheter.¹⁸² När det gäller frågan om ett bolag har möjlighet att få till stånd en unilateral APA, får man undersöka de krav som ställs enligt det aktuella landets inhemska lagstiftning. Används däremot förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser, är det de behöriga myndigheterna som avgör om de skall inleda förhandling.¹⁸³ De närstående bolagen får således vara med och ta aktiv del i processen för att uppnå en APA. Det är ofta bolagen som föreslår vilken TPM som skall användas, de förser skattemyn-

¹⁷⁸ Kommentaren till art. 25 punkt 32.

¹⁷⁹ OECD 1995, § 4.140.

¹⁸⁰ OECD 1995, § 4.141-4.142.

¹⁸¹ OECD 1995, § 4.133.

¹⁸² OECD 1995, § 4.124.

¹⁸³ OECD 1999, § 13.

digheterna med dokumentation av olika slag och de är med vid förhandlingarna. Detta är en viktig skillnad från förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser.¹⁸⁴ Både bolaget och de behöriga myndigheterna kan när som helst återkalla en ansökan om APA. I ett sådant fall har inte någon av parterna några skyldigheter i förhållande till den andra parten och det man kommit överens om så långt gäller inte längre.¹⁸⁵

Som ovan nämnts grundas i regel det förfarande som används för att få till stånd en bilateral APA på art. 25 i OECD:s modellavtal. Det är då de behöriga myndigheterna i det berörda staterna som fattar beslut om APA. Även om bolaget ibland inte ses som part i ärendet, kommer inte staterna att tillämpa en APA utan att de accepterar den.¹⁸⁶ Om de behöriga myndigheterna inte lyckas nå en överenskommelse eller om bolaget inte godkänner den, kan bolaget återkalla begäran om APA eller istället försöka få till stånd en unilateral APA.¹⁸⁷

En bilateral APA kan antingen omfatta ett bolags samtliga internpriser eller vara mer begränsad och exempelvis endast omfatta vissa utvalda transaktioner.¹⁸⁸ Ingen stat är i princip villig att binda upp sig vid ett visst framtida internpris. Därför kommer en APA i regel endast att omfatta den metod som valts för att bedöma framtida internpriser, d.v.s. TPM.¹⁸⁹ I APAn skall även anges sådana väsentliga förutsättningar (critical assumptions), som kan påverka bedömningen av internpriserna. Det är här frågan om operativa och ekonomiska omständigheter som man antar kommer att föreligga när den framtida transaktionen vidtas. Om det visar sig att de verkliga omständigheterna avviker från de väsentliga förutsättningarna, kommer internpriserna att påverkas. Exempel på sådan avvikelser är stora förändringar i marknadsutvecklingen, ny teknologi och ny lagstiftning. Det är därför viktigt att utforma APAn så flexibelt som möjligt. Man kan exempelvis ta hänsyn till möjliga avvikelser när man utformar TPM. Finns det en risk att försäljningsvolymen kommer att förändras, kan man bygga in priskorrigeringsklausuler eller tillåta att priset varierar beroende på volymen. I APAn kan man också ange en intervall av priser, som kan utgöra resultatet av en vald TPM.¹⁹⁰

Som ovan nämnts skall man även bestämma hur länge en APA skall gälla. Denna bindningstid bör vara så pass lång att den kan ge bolaget en viss trygghet i internprissättningen. Om tiden däremot är alltför lång är risken stor att de antagna förutsättningarna som ligger till grund för APAn inte stämmer överens med verkligheten. Idag brukar bindningstiden för en APA sättas mellan tre till fem år.¹⁹¹

När en APA har ingåtts är den bindande både för bolaget och skattemyndigheten så länge den följs av bolaget. Huruvida en APA är bindande beror på om bolaget vid internprissättningen följer den TPM som fastställts och om de väsentliga förutsättningar

¹⁸⁴ OECD 1995, § 4.134-4.135.

¹⁸⁵ OECD 1995, § 64.

¹⁸⁶ Ellis, M. J., sammanfattande rapport i andra ämnet (Advance Rulings) vid 1999 års IFA-kongress i Eilat, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXIVb, s. 48.

¹⁸⁷ Culbertson, R., Halphen, C., USAs nationsrapport i andra ämnet (Advance Rulings) vid 1999 års IFA-kongress i Eilat, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXIVb, s. 651.

¹⁸⁸ OECD 1999, § 36.

¹⁸⁹ Ellis, M. J., s. 48.

¹⁹⁰ OECD 1999, § 43, 47-49.

¹⁹¹ OECD 1999, § 51.

som angetts fortfarande föreligger.¹⁹² Även om en APA har förhandlats fram av de behöriga myndigheterna, så är den bindande också för bolaget. Anledningen härtill är att APAn betraktas som ett beslut till vilket bolaget har samtyckt.¹⁹³ Hur detta samtycke skall utformas beror på vad som föreskrivs i de relevanta reglerna i respektive stats inhemska lagstiftning. Exempelvis kan samtycket få formen av en APA mellan bolaget och den behöriga myndigheten, om sådan är möjlig enligt intern rätt.¹⁹⁴ När det gäller bilaterala och multilaterala APAs gör dock de flesta stater en reservation, som innebär att skattemyndigheterna inte är bundna av en APA om den andra staten inte uppfyller sin del av överenskommelsen. Det kan även nämnas att man inte kan överklaga en APA och att den heller inte har någon prejudikatverkan.¹⁹⁵

En APA är således endast bindande under den tidsperiod som anges i överenskommelsen. Vill bolaget få till stånd en förlängning, kan detta ske på samma sätt som när han begärde den ursprungliga APAn.¹⁹⁶ Granskningen av föreliggande omständigheter behöver emellertid inte vara så detaljerad här, så länge det inte skett några materiella förändringar av fakta och sakförhållanden.¹⁹⁷

I exempelvis USA krävs en väldigt omfattande dokumentation, vilket gör att många skattskyldiga drar sig för att utnyttja möjligheten att få till stånd en APA. Dokumentationen skall omfatta bland annat följande punkter:

- Allmänna omständigheter och en juridisk bedömning.
Bolaget skall förklara och analysera den föreslagna TPM, beskriva inblandade företag, berörda transaktioner, näringsverksamheten och dess historik, organisationen, kapitalisering och andra finansiella arrangemang. Det skall även lägga fram finansiella och skattemässiga data för de tre senaste åren samt annan information som kan stödja den föreslagna TPM. Bolaget skall även göra en rättsutredning avseende den valda TPM med angivande av lagrum, Revenue Procedures, Revenue Rulings m.m. Dessutom skall man beskriva bolagets och IRS' ståndpunkter i tidigare och nuvarande frågor vid revisioner, överklaganden, domstolsförfaranden m.m. i den utsträckning de är relevanta för TPM.
- Omständigheterna rörande föreslagna TPM.
Här skall bolaget lägga fram data avseende den valda TPM, t.ex. relevanta vinstmarginaler som används av bolagen samt inom branschen, relevanta funktionsanalyser och en analys av prissättningspraxis och ekonomiska funktioner inom den bransch, marknad och det geografiska område som skall täckas av den önskade överenskommelsen. Man skall också lista de konkurrenter, beskriva det företag man kan jämföra med samt lämna en detaljerad beskrivning av kriterier för att identifiera möjliga jämförelsetransaktioner.

¹⁹² Culbertson, R., Halphen, C., s. 630.

¹⁹³ Ellis, M. J., s. 48.

¹⁹⁴ OECD 1999, § 68.

¹⁹⁵ Ellis, M. J., s. 48 f.

¹⁹⁶ Revenue Procedure 96-53 §11.05. Culbertson, R., Halphen, C., s. 643.

¹⁹⁷ OECD 1999, § 87.

- Väsentliga förutsättningar.
Här skall bolaget visa olika objektiva företagsrelaterade eller ekonomiska kriterier som väsentligen påverkar TPM om kriterierna ändras.¹⁹⁸

Det finns två sätt för skattemyndigheten att kontrollera om bolagen följer en upprättad APA. Myndigheten kan kräva att bolaget lämnar en årlig rapport som visar i vilken utsträckning man följer villkoren i APAn och som visar att de viktiga förutsättningarna som legat till grund för APAn kvarstår. Myndigheten kan även fortsätta granska bolaget i vanlig ordning, men utan att omvärdera den metod som används för fastställande av intjänster. Istället kan granskningen då begränsas till att bekräfta de ursprungliga uppgifterna som APAn grundats på och avgöra om bolaget uppfyller villkoren i APAn.¹⁹⁹

Om man här kommer fram till att villkoren i en APA inte har uppfyllts kan APAn ogiltigförklaras. Detta innebär att bolaget vid en revision behandlas som om APAn aldrig hade ingåtts. Det krävs ganska mycket för att en APA skall ogiltigförklaras. Bolaget skall medvetet eller genom oaktsamhet ha lämnat oriktig information till den behöriga myndigheten eller inte ha uppfyllt ett grundläggande villkor i APAn. I fall som inte är så allvarliga kan en APA upphävas, vilket innebär att APAn är tillämplig fram till den dag den upphävdes men inte därefter. Slutligen kan en APA även ändras. I detta fall kommer APAn även i fortsättningen att vara tillämplig, med skillnad från den vidtagna ändringen.²⁰⁰

OECD ger i sin rapport vissa rekommendationer för det fall en APA skall ingås. För det första bör man inte välja en TPM som innebär att man måste göra otillförlitliga förutsägelser om framtiden. Det bör helst vara fråga om bilaterala eller multilaterala överenskommelser. Förfarandet är av sådan karaktär att i princip endast större företag klarar av att genomföra en APA. Man rekommenderar därför att staterna inför procedurer för att säkerställa att också mindre företag skall ha möjlighet att ingå APA. Det anses också viktigt att de stater som tillåter APA utvecklar gemensamma metoder för den praktiska hanteringen, för att underlätta såväl för de skattskyldiga som för skatteförvaltningen.²⁰¹

3.6.2 För- och nackdelar med APA

En viktig fördel med APA är att man härigenom kan undvika tvister. Exempelvis kan amerikanska bolag i regel räkna med att de blir reviderade vart femte år. Därmed är sannolikheten också stor att det blir process. Så länge man följer en upprättad APA så undviks risken för att tvister uppstår. Vid prissättning inom multinationella koncerner är ofta flera stater inblandade, varför det skulle vara en fördel att få med flera stater i en APA. Det påstås att IRS endast godtar bilaterala och multilaterala APAs om USA har existerande dubbelbeskattningsavtal med dessa stater. Anledningen härtill är förmodligen att det då finns möjligheter till informationsutbyte. Förhandlingarna om en APA

¹⁹⁸ Wiman, B., 1997, s. 521 f. Culbertson, R., Halphen, C., s. 651.

¹⁹⁹ OECD 1999, § 4.138.

²⁰⁰ OECD 1999, § 76.

²⁰¹ OECD 1995, § 4.162-4.166.

skulle då i princip fungera som en ömsesidig överenskommelse i enlighet med tillämpligt dubbelbeskattningsavtal, men på ett tidigare stadium. En nackdel härmed är att en APA avslöjar ett bolags internprissättning på ett stadium när man faktiskt inte vet om en APA kommer att beviljas. De skattskyldiga måste även lämna upplysningar och redovisa internprissättningsmetoder som använts för tidigare år, vilka fortfarande kan drabbas av eftertaxering.²⁰²

En annan fördel med APA är att osäkerheten angående skatteeffekterna av närstående-transaktioner, kommer att försvinna för en viss tid framöver. Det skall dock påpekas att detta inte gäller om en APA ingåtts unilateralt. Det är nämligen inte säkert att myndigheten i den andra staten godtar det pris som överenskommit, vilket innebär att bolagen ändå kan drabbas av dubbelbeskattning. Upprättandet av APA ger också myndigheten och bolaget en möjlighet att diskutera internprisfrågorna i en miljö som inte är så fientlig som i samband med en granskning i efterhand eller i en rättegång. Parterna är då ofta mer benägna att tillhandahålla information till motparten och informationen kommer att granskas mer objektivt.²⁰³

Upprättandet av en APA är tidskrävande både för skattemyndigheten och för bolagen. Det finns i regel inte någon tidsbegränsning för hur länge förhandlingarna för att nå en APA kan pågå.²⁰⁴ I OECD:s rekommendationer till APA-förfarandet påpekas att stater-na sinsemellan kan sätta upp informella mål angående den tid förfarandet får ta i anspråk. Man vill emellertid inte ge några detaljerade eller bindande rekommendationer på detta område, eftersom sakförhållandena ofta är invecklade och förfarandet fortfarande är outvecklat. Med tiden, när man fått mer erfarenhet om förfarandet, kan man dock tänka sig att sätta upp sådana mål.²⁰⁵

När en ansökan om APA inkommit, bör bolagen och de behöriga myndigheterna komma överens om hur man skall samordna granskningen, utvärderingen och förhandlingarna för att få till stånd en APA.²⁰⁶ I USA har man försökt komma till rätta med utdragna förhandlingar genom att föreskriva detaljerade riktlinjer för en tidtabell. Den grupp som skall handlägga ärendet, skall ta kontakt med bolaget inom 60 dagar från det att begäran kommit in. Parterna skall då komma överens om en fallplanering, där man tar upp varje steg i förfarandet, och en tidtabell för när frågorna senast skall lösas. Om bolaget inte lyckas hålla en av dessa tider utan skälig anledning, kan begäran anses återkallad. För att få till stånd en APA måste bolaget då lämna en ny begäran och betala en ny avgift.²⁰⁷

I OECD:s rapport betonas att upprättandet av en APA inledningsvis kräver mycket resurser, även från skattemyndighetens sida. Det krävs ofta specialiserad personal för att kunna hantera dessa ärenden. Här är det ju dessutom de skattskyldiga som begär att APA skall upprättas och myndigheten har då inte samma möjlighet att anpassa arbetet efter sina resurser. Detta innebär att andra verksamhetsområde inom myndigheterna, som exempelvis andra typer av kontroller, rådgivning och rättegångsprocesser kommer

²⁰² Wiman, B., 1997, s. 522.

²⁰³ OECD 1995, § 4.143-4.144.

²⁰⁴ Ellis, M. J., s. 48.

²⁰⁵ OECD 1999, § 53.

²⁰⁶ OECD 1999, § 54.

²⁰⁷ Revenue Procedure 96-53, §6.05(4). Culbertson, R., Halphen, C., s. 635 f.

att bli lidande. Det är inte förrän en APA skall förnyas som man kan spara in resurser.²⁰⁸ Kostnaderna och resurskraven är emellertid ofta mindre vid upprättandet av en APA än vid granskning av de faktiska förloppet, särskilt om den leder till rättegång.²⁰⁹

I princip är det stora multinationella koncerner samt bolag som tidigare råkat ut för inkomstkorrigeringar som är intresserade av att ingå APA. Det finns då en risk att resurser måste dirigeras om till dessa parter och i stället tas från granskningar av skattskyldiga som inte är lika tillmötesgående när det gäller att uppfylla internprisreglerna. Enligt OECD borde emellertid mer resurser läggas på de senare, eftersom det finns en större chans att man kan förhindra skatteundandragande här.²¹⁰

En mycket kontroversiell fråga i dessa sammanhang är om APAs och den information som lämnas till skattemyndigheten i samband med ansökan, är skyddad från offentlig insyn. Detta material kan ofta innehålla affärshemligheter och annan känslig information. Många bolag skulle av denna anledning vara ovilliga att begära en APA, som kommer att publiceras. Det finns emellertid en risk att APA-förfarandet kommer att ses som en privat rättsordning, om allmänheten vägras insyn.²¹¹ APAs publiceras idag inte i något land, förutom i Mexico.²¹² I USA har IRS tidigare skyddat denna information genom att hävda att den har att göra med en skattebetalares skattskyldighet och således är sekretessbelagd. I december 1999 infördes en ny lag²¹³ som föreskriver att APAs och bakgrundsinformation som lämnats till IRS, som stöd för en överenskommelse eller ansökan, är skyddad från granskning av allmänheten.²¹⁴ Enligt OECD skall den information som tillhandahållits av bolagen under förfarandet, omfattas av samma sekretessregler i den interna lagstiftningen, som annan information som lämnats av en skattebetalare.²¹⁵

3.6.3 Inställningen till APA

Sedan början av 1990-talet har flera länder utvecklat förfaranden för ingående av APAs. Spanien tillåter APA både för inhemska och internationella transaktioner mellan närstående bolag. I en resolution²¹⁶ meddelade Finansdepartementet i Nederländerna att skattemyndigheterna där är beredda att samarbeta med myndigheterna i andra avtalsländer för att uppnå APAs. Även i Belgien har bolag möjlighet att begära förhandsbesked från "the Commission on Advance Agreements". Även om den belgiska lagen inte uttryckli-

²⁰⁸ OECD 1995, § 4.151.

²⁰⁹ Wijnen, W.F.G., "Towards a Next UN Model?" i Bulletin for International Fiscal Documentation, Volume LII 1998, s. 139.

²¹⁰ OECD 1995 § 4.153.

²¹¹ Culbertson, R., Halphen, C., s. 638 f.

²¹² Ellis, M. J., s. 49.

²¹³ The Tax Relief Extension Act of 1999.

²¹⁴ Wright, D.R., "Secrecy of Advance Pricing Agreements in the United States" i International Transfer Pricing Journal, 2000, s 41.

²¹⁵ OECD 1999, § 57.

²¹⁶ IFZ 94/855 publicerades den 19 oktober 1994.

gen stadgar att APAs kan ingås, synes skattemyndigheten vara villig att samarbeta för att uppnå sådana.²¹⁷

I Storbritannien har nyligen införts regler som föreskriver en möjlighet att ingå APA.²¹⁸ Denna möjlighet tillkommer även subjekt som inte har hemvist i Storbritannien men som verkar där genom filial, agentur eller fast driftsställe.

Detta förfarande har emellertid blivit bemött med viss tveksamhet av bolagen. Kanadensiska multinationella bolag hävdar att den mängd information och dokumentation som i regel krävs och kostnaderna för att upprätta APA överstiger fördelarna. Tyska bolag menar att mängden information och svårigheterna att ingå multilaterala APAs, är den största nackdelen. Engelska bolag åberopar kostnaderna och sekretessen som de största problemen, medan amerikanska bolag sätter kostnader och mängden information först. Medan skattemyndigheten i USA varit de största förespråkarna för APA-förfaran-det så verkar amerikanska bolag vara tveksamma till programmet.²¹⁹

3.6.4 Förhandsbesked enligt svensk rätt

I Sverige finns det ett förhandsbeskedssystem genom vilket Skatterättsnämnden kan avge beslut som är bindande för skattemyndigheten. Förhandsbesked får, enligt 5 § i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, lämnas angående en viss fråga som avser skattskyldigheten och taxeringen, om det är av vikt för den sökande. Förhandsbesked får också meddelas om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning. Med viss fråga avses inte bara rättsfrågor utan också andra frågor.²²⁰

Skatterättsnämnden är skild från den svenska skattemyndigheten och utgör en del av det svenska rättsväsendet. Skatterättsnämnden är ett självständigt och opartiskt organ. Ett förhandsbesked kan överklagas direkt till Regeringsrätten. Förhandsbeskedssystemet ger således inte bara skattebetalarna klarhet i frågan, utan utgör också en viktig källa till prejudikat.²²¹ Både en skattebetalare och Riksskatteverket kan ansöka om ett förhandsbesked. Vilken skattebetalare som helst kan ansöka i ett specifikt fall, vilket innebär att även personer som inte är bosatta här och utländska företag kan ansöka. Ett villkor är naturligtvis att frågan omfattas av svensk skatterätt. Transaktioner med internationell anknytning är ofta väldigt komplicerade, vilket gör att förhandsbeskedsinstitutet är till stor hjälp när utländska bolag skall fatta beslut om att investera i Sverige.²²²

²¹⁷ Heyvaert, W.E.C., "Transfer Pricing Planning In An Intergrated Europe: The 1990 Arbitration Convention" i Ernst & Young International Tax Navigator; Global Transfer Pricing Discussion 970812, nedladdad 991229, p. 11.

²¹⁸ Secions 85-87 i FA 1999.

²¹⁹ UNCTAD, s. 36 f.

²²⁰ Wiman, B., *Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning*, 1987, s. 103.

²²¹ Silfverberg, C., Sveriges nationsrapport i andra ämnet (Advance Rulings) vid 1999 års IFA-kongress i Eilat, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXIVb, s. 565.

²²² Silfverberg, C., s.569.

Ett förhandsbesked är bindande om det åberopas av den skattskyldige. Bolaget kan således bortse från förhandsbeskedet och istället förespråka en annan tillämpning av reglerna inför exempelvis en domstol. Detta kan bli aktuellt om ny rättspraxis har utvecklats, som är mer fördelaktig för den skattskyldige. Förhandsbeskedet är dock endast bindande för den skattskyldige som ansökan omfattar. Andra kan nämligen inte förlita sig på att de sakförhållanden som ligger till grund för beslutet är desamma i deras fall.²²³

Eftersom förhandsbesked omfattar framtida transaktioner, så finns det en risk att företagshemligheter sprids eller att bolagen lider annan skada, om ett förhandsbesked publiceras. Således är ett förhandsbesked sekretessbelagd.²²⁴ Detta gäller även i förhållande till den lokala skattemyndigheten, naturligtvis med undantag från den skattemyndighet som har att tillämpa förhandsbeskedet. På senare tid har emellertid några beslut publicerats, men där man inte uppgivit vem som ansökt om förhandsbesked samt utelämnat känslig information. Det är emellertid något annorlunda med de förhandsbesked som överklagats till Regeringsrätten, eftersom dessa har prejudikatvärde. Sekretessen upprätthålls endast om bolaget kan komma att lida skada om informationen publiceras. Det fullständiga beslutet publiceras emellertid alltid i Regeringsrättens årsbok, men där den ansökande är anonym.²²⁵

Förhandsbesked ges i första hand i rättsfrågor och Skatterättsnämnden är i regel ytterst ovillig att lämna förhandsbesked i bevis- och uppskattningsfrågor.²²⁶ En viktig faktor för om förhandsbesked kommer att meddelas eller inte, är hur pass osäkert bedömningsunderlaget är. När det gäller löpande eller kontinuerliga transaktioner mellan två parter borde man inte kunna få förhandsbesked. Här är utredningssvårigheterna betydande och förhandsbeskedet blir dessutom relativt snart inaktuellt. Det är troligen lättare att få ett förhandsbesked för transaktioner av engångskaraktär, också beträffande uppskattningsfrågor. Antalet faktorer som behöver utredas är då färre.²²⁷

Den intressanta frågan här är om det finns någon möjlighet att ingå en APA enligt svensk rätt. Den svenska rättsordningen bygger på offentlighetsprincipen och legalitetsprincipen. Den offentliga maktutövningen skall således ske under allmän insyn och kontroll och ett avgörande måste ha stöd i lag. Det är således inte tillåtet för en skattskyldig och skattemyndigheten att medla i ett skattemål. Skattemyndigheten är inte heller behörig att lämna informella avgöranden med bindande effekt. En myndighet får inte inkräkta på en överordnad myndighets behörighet, när det rör sig om en persons rättigheter. Detta utesluter möjligheten att införa ett icke-lagstadgat system, där skattemyndigheten skulle lämna avgöranden som är bindande för överordnade myndigheter. Skattemyndigheten kan dock lämna svar på okomplicerade frågor samt ge råd och instruktioner till skattebetalaren.²²⁸

Det verkar således uteslutet att en skattemyndighet skulle ges behörighet att ingå en APA. Frågan är då om förhandsbeskedsinstitutet skulle kunna användas för detta ända-

²²³ Silfverberg, C., s.575.

²²⁴ 9 kap. 1 § Sekretesslagen (1980:100).

²²⁵ Silfverberg, C., s.573.

²²⁶ Wennerholm, P., "Förhandsbeskedsinstitutet 30 år" i SN 1981 s. 489.

²²⁷ Wiman, B., 1987, s., 104 f.

²²⁸ Silfverberg, C., s.566.

mål. Ett förhandsbesked i en fråga med internationell anknytning ges under samma villkor som vid inhemska frågeställningar. Sverige har således inga interna eller internationella bestämmelser som specifikt reglerar internationella förhandsbesked. Sverige har heller inte någon erfarenhet av APAs eller ömsesidiga överenskommelser som rör framtida transaktioner. Frågor som rör internprissättning är inte lämpliga för förhandsbesked, eftersom de innehåller komplicerade frågeställningar om bevis och uppskattning av värde. Förhandsbeskedsinstitutet är som ovan nämnts utformat för att tillämpas när rättsföljden av en regel är oklar och ett förhandsbesked ges i regel endast när det rör en rättsfråga.²²⁹

²²⁹ Silfverberg, C., s.566.

4 Avslutning

Samtidigt som världshandeln blir alltmer globaliserad ökar också överföringar av tillgångar, tjänster och immateriella tillgångar mellan närstående företag i olika länder. Regler om hur internpriser skall fastställas kommer då att påverka de berörda ländernas skatteinkomster och även se till att företagen blir rättvist beskattade. Det är viktigt att i lagstiftningen hitta en balans så att man säkerställer att staternas skattekrav på bolag som är belägna där är rimliga och samtidigt ser till att de effektivitetsfördelar som kan uppnås i en koncern inte motverkas.

I svensk intern internationell skatterätt behandlas inkomstöverföringar till utlandet i 43 § 1 mom. KL. Regeln ger uttryck för den internationellt vedertagna armlängdsprincipen. Denna princip bygger på att närstående företag skall handla med varandra på samma villkor som de handlar med oberoende företag, det vill säga på armlängds avstånd. Om inkomst överförs till ett närstående bolag i utlandet, kan skattemyndigheten justera upp det överförande bolagets inkomst.

Korrigeringsregeln är tillämplig oavsett om inkomstöverföringen uppstår genom underprissättning eller överprissättning. För att en korrigeringsregel skall kunna göras måste fyra rekvisit vara uppfyllda. Det måste föreligga ett avtalsförhållande mellan en svensk näringsidkare och ett subjekt som inte är skattskyldigt i Sverige för den överförda inkomsten. Regeln är således inte tillämplig när en transaktion genomförs mellan olika enheter av ett företag. Det måste föreligga ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna. Detta rekvisit kan anses uppfyllt både vid ägargemenskap och kontrollgemenskap. Avtalsvillkoren måste avvika från de villkor som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende företag. Det krävs här kausalitet mellan prisavvikelsen och den ekonomiska intressegemenskapen. Slutligen måste det svenska företagets inkomst av näringsverksamhet ha minskat till följd av de avvikande avtalsvillkoren. Enligt rättspraxis skall man här göra en helhetsbedömning av rättsförhållandet mellan avtalsparterna och inte bara titta på en enstaka transaktion.

I många dubbelbeskattningsavtal finns också internprissättningsregler intagna. Dessa är ofta utformade i enlighet med art. 9.1 i OECD:s modellavtal. Avtalsregeln och korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL är uppbyggda av ungefär samma rekvisit, men det finns även en del avvikelser i deras materiella innehåll. Rekvisitet avtalsförhållande synes exempelvis ha en vidare räckvidd enligt avtalsregeln. Här föreskrivs nämligen endast att det skall föreligga handelsförbindelser eller finansiella förbindelser mellan företagen, medan korrigeringsregeln förutsätter att inkomstöverföringen har sin grund i ett avtal. Vidare är den krets av utländska rättssubjekt som omfattas av reglerna mer inskränkt enligt avtalsregeln. Till skillnad från avtalsregeln finns det i korrigeringsregeln inget krav på att det utländska skattesubjektet skall vara ett företag eller en näringsidkare, utan kan vara en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet. Avtalsregeln är också mer omfattande i bevishänseende. För att korrigeringsregeln skall vara tillämplig är det tillräckligt att det finns sannolika skäl att antaga att det föreligger ekonomisk intressegemenskap. Slutligen är det något osäkert om uttrycket ekonomisk intressegemenskap i avtalsregeln även omfattar informellt beroende.

Det största problemet när det gäller internprissättning är emellertid inte att avgöra om en transaktion omfattas av tillämpningsområdet för korrigeringsregeln eller ett dubbelbeskattningsavtals internprisregel, utan att avgöra om internpriset är på armlängds avstånd. I dessa situationer rör det sig således ofta om bevisfrågor och mer sällan om rättsfrågor. I Sverige är det skattemyndigheten som skall bevisa att en transaktion inte uppfyller armlängdsprincipen, för att en inkomstkorrigering skall kunna göras. En jämförelse skall här ske med den prissättning som förekommer i ett oberoende affärsförhållande i en motsvarande situation. Den information som skattemyndigheten får tillgång till i dessa sammanhang är ofta inte tillräcklig för att göra denna bedömning. Det kan också vara mycket svårt att hitta en lämplig transaktion att jämföra med. Det är nämligen många faktorer som måste stämma överens för att en jämförelse skall kunna ske mellan närståendetransaktionen och jämförelsetransaktionen. Exempel på sådana faktorer är den marknads transaktionen genomförts på, konkurrensförhållande, risktagande och eventuella affärsstrategier.

OECD har publicerat omfattande rekommendationer i syfte att underlätta armlängdsbedömningen. Här beskrivs ett antal metoder som kan användas för att räkna fram ett armlängdspris. Det är emellertid viktigt att hålla i minnet att en oriktig prissättning inte alltid har sin grund i skatterättsliga övervägande, utan det finns även andra faktorer som påverkar ett bolags internprissättning. Även om de flesta stater följer OECD:s rekommendationer är det emellertid inte ovanligt att bedömningen av internprissättningsfrågor hos olika skattemyndigheter skiljer sig åt i praktiken.

Om skattemyndigheten i ett land korrigerar inkomsten för ett bolag som är beläget där, men motsvarande korrigering inte görs av motpartens inkomst, kommer koncernen som helhet att drabbas av ekonomisk dubbelbeskattning. Samma inkomst kommer att beskattas i två stater, men hos olika rättssubjekt. Det finns emellertid ingen anledning att upprätthålla en sådan dubbelbeskattning, utan bolagen bör beskattas på samma sätt som om prissättningen varit korrekt från början.

För att undvika uppkomsten av ekonomisk dubbelbeskattning har man därför i många dubbelbeskattningsavtal infört regler om kompenserande rättelse. Dessa regler överensstämmer i regel med art. 9.2 i OECD:s modellavtal. En kompenserande rättelse innebär att inkomsten för det närstående bolaget minskas i samma utsträckning som inkomsten i det första bolaget ökats genom den ursprungliga korrigeringen. En stat har emellertid ingen skyldighet att göra en kompenserande rättelse, vilket är naturligt med tanke på respektive stats fiskala suveränitet. För att en kompenserande rättelse skall vara obligatorisk, måste staten godkänna den ursprungliga korrigeringen och anse den vara motiverad både i princip och ifråga om beloppet. Det finns således ingen garanti för att dubbelbeskattningen helt elimineras, vilket kan anses vara en brist i denna regel. Enligt min mening är intresset av att upprätthålla staternas fiskala suveränitet så pass starkt i detta sammanhang att det inte vore lämpligt att göra en kompenserande rättelse obligatorisk. Dessutom får bolagen skylla sig lite själv, eftersom dubbelbeskattningen hade kunnat undvikas om man från början använt en korrekt prissättning.

En stat kan således ensidigt se till att dubbelbeskattningen undanröjs genom att göra en kompenserande rättelse. Om den ursprungliga korrigeringen inte accepteras kan det

emellertid krävas att staterna samarbetar för att nå en lösning. Genom att kompromissa kan myndigheterna nå en lösning som är tillfredsställande för alla parter. Enligt art. 25 i OECD:s modellavtal kan ett skattskyldigt bolag vända sig till behörig myndighet i sin hemviststat och begära att staterna inleder förhandlingar för att nå en ömsesidig överenskommelse. Det är den behöriga myndigheten som avgör om ärendet skall tas upp till prövning. Väljer myndigheten att gå vidare med ärendet, kommer det fortsättningsvis att vara fråga om ett förfarande mellan de behöriga myndigheterna i de berörda staterna. Regeln föreskriver att myndigheterna har en skyldighet att förhandla, men inte att uppnå en lösning på tvisten. Förfarandet är informellt och kan genomföras skriftligen, via telefon eller genom sammanträden där tjänstemän från de behöriga myndigheterna är närvarande.

En allvarlig brist med detta förfarande är att de behöriga myndigheterna inte är skyldiga att nå en lösning på tvisten. De berörda bolagen har normalt inte heller några möjligheter att påverka handläggningen av ärendet. De har ingen uttrycklig rätt att delta i förfarandet och misstro kan då uppstå om huruvida deras intresse blir tillräckligt tillgodosedd. Bolagen känner sig ofta utlämnade till staternas goda vilja och drar sig för att tillämpa förfarandet, även om de skulle tjäna mycket på att få en lösning på tvisten. En annan brist i förfarandet är att det ofta drar ut på tiden och därmed även blir kostnadskrävande både för bolagen och för staterna. Det är viktigt att staterna arbetar för att underlätta förfarandet. Exempelvis kan tidsutdräkten minska om bolagen tillåts delta i processen, eftersom de då direkt kan undanröja oklarheter angående relevanta fakta och omständigheter.

Det är således inte helt lätt att få till stånd en överenskommelse som undanröjer dubbelbeskattningen. Staterna har ofta motstridiga intressen, vilket medför att det inte alltid är möjligt för de behöriga myndigheterna att nå en kompromiss. Det förekommer också att den del stater inte anser sig skyldiga att genomföra en motsvarande taxeringsändring. Som skäl kan de anföra att den ursprungliga korrigeringen grundar sig på en skönsmässig uppskattning som de inte kan godkänna eller att beskattningen inte går att ändra på grund av preskriptionsregler i deras interna lagstiftning. Erfarenheter visar emellertid att de flesta ansökningar om ömsesidiga överenskommelser når en lösning som är tillfredsställande för alla parter.

För det fall de behöriga myndigheterna inte kan nå en lösning på en internprissättningsvist genom en ömsesidig överenskommelse, kan ärendet överlämnas till en skiljemennd. Skiljemannaförfarandet bygger på en EU konvention och kan således endast tillämpas när de berörda bolagen har sin hemvist i ett EU-land. Om en ömsesidig överenskommelse inte uppnåtts inom två år skall en rådgivande kommitté tillsättas. Kommittén skall inom sex månader lämna ett förslag till hur dubbelbeskattningen skall kunna undvikas. Detta förslag är emellertid inte bindande för de behöriga myndigheterna, så länge de inom sex månader från det att kommittén lämnade sitt förslag, fattar ett beslut för att undanröja beskattningen. Om de efter sex månader ännu inte nått en lösning, måste de emellertid handla i enlighet med kommitténs förslag.

Man kan se skiljemannaförfarandet som en utbyggnad och komplement till förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser. Man kan härigenom komma tillrätta med en del av bristerna med förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser. Genom skiljemannaförfarandet

randet kan man nämligen påskynda förfarandet och nå en snabbare lösning på tvisten. En viktig skillnad jämfört med en ömsesidig överenskommelse är också att bolagen får ta aktiv del i processen. De är inte hänvisade till de behöriga myndigheternas goda vilja, utan de kan på egen begäran inställa sig inför kommittén och lämna den information de anser vara till nytta i ärendet.

Skiljemannaförfarandet har ännu aldrig behövt tillämpas, så det är svårt att avgöra vilken betydelse konventionen har eller kommer att få. Enligt min mening har den nog ett större värde som påtryckningsmedel för de behöriga myndigheterna att nå en lösning, än som ett enskilt rättsmedel för de bolag som har möjlighet att anlita förfarandet. Jag anser att skiljemannaförfarandet har en funktion att fylla och att art. 25 i OECD:s modellavtal också skulle kunna utvidgas med ett sådant moment. Så länge skiljenämndens förslag endast är av rådgivande karaktär och det fortfarande är de behöriga myndigheterna som har befogenhet att fatta beslut i ärendet, behöver man inte oroa sig för att staterna förlorar sin fiskala suveränitet. Det kan nämnas att OECD har för avsikt att utreda denna möjlighet närmare.

Armlängdsprövningen är ofta väldigt komplicerad och det är inte ovanligt att man här kan få fram flera olika priser som alla anses vara på armlängds avstånd. Många stater har därför infört safe harbours, vilka antingen innebär att vissa specifika transaktioner undantas från internprisreglernas tillämpningsområde eller att de tillämpliga internprisreglerna har förenklats. I det senare fallet kan det exempelvis anges en intervall av priser som skall anses uppfylla armlängdsprincipen. Om det internpris som undersöks i det aktuella fallet ligger inom denna intervall, kan skattemyndigheten inte genomföra en inkomstkorrigering. Fördelarna med safe harbour-regler är att armlängdsberäkningen förenklas och att bolagen kan förutsäga vilka priser som uppfyller armlängdsprincipen. En nackdel med safe harbours är att ett internpris som ligger utanför intervallen, i praktiken ändå kan vara på armlängds avstånd, men att bolagen använder det högre safe harbour priset för att slippa diskussioner med skattemyndigheten.

OECD är negativt inställd till användandet av safe harbours, eftersom dessa anses vara oförenliga med den grundläggande tanken att internpriser skall uppfylla armlängdsprincipen. I Sverige finns inga regler som motsvarar safe harbours, men det kan naturligtvis förekomma att svenska bolag gör affärer med närstående bolag i länder där sådan regler finns. Med tanke på den enorma utvecklingen på detta område, finns det en risk att safe harbour-regler i framtiden måste övervägas i Sverige, för att internprissättningsfrågor över huvud taget skall kunna hanteras. Det skall emellertid poängteras att den svenska skattemyndigheten i praktiken inte behöver göra en exakt beräkning av armlängdspriset. Det är omöjligt att i ett enskilt fall ange ett pris som uppfyller armlängdsprincipen och utesluta alla andra. Även här finns således ett spelrum, men skillnaden är att toleransutrymmet bestäms i förväg vid safe harbours.

Ett effektivt sätt att undvika inkomstkorrigeringar och tvister angående internprissättningen, är att ingå en överenskommelse med skattemyndigheten om vilka internpriser som skall användas. Vissa stater erbjuder en möjlighet att ingå en APA, vilket innebär att ett bindande avtal kan ingås mellan en skattskyldig och skattemyndigheten angående framtida internpriser. Om bolaget sedan följer de villkor som fastställs i APAn och om de väsentliga förutsättningar som ligger till grund för den inte har ändrats, får skatte-

myndigheten inte göra en inkomstkorrigering. I APAn fastställs vilken metod (TPM) som skall användas vid prissättningen samt hur länge den skall vara bindande. Det finns unilaterala, bilaterala och multilaterala APAs. Bilaterala och multilaterala APAs omfattar även det närstående bolaget och skattemyndigheten i dess hemviststat och för att ingå sådana APAs används förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser.

Fördelarna med APAs är att man härigenom effektivt kan undvika tvister angående internprissättningen samt skapa förutsägbarhet för bolagen angående skatteeffekterna av en framtida närståendetransaktion. Bilaterala och multilaterala APAs kan även lindra en eventuell dubbelbeskattning. Nackdelarna med APAs är att bolagen avslöjar sin internprisstrategi innan de vet om APAn kommer att beviljas och att de även måste lämna information om tidigare år. Det förfarande som används för att få till stånd en APA är också tidskrävande och resurskrävande både för bolaget och för skattemyndigheten respektive den behöriga myndigheten. Hos bolagen runt om i världen råder viss tveksamhet när det gäller APAs. De största problemen med förfarandet anses vara omfattningen av den dokumentation som krävs, kostnaderna och den osäkerhet som råder angående sekretessfrågan.

Allt fler länder har emellertid på senare år infört regler angående APAs i sin interna lagstiftning. För att förfarandet skall få riktig genomslagskraft är det viktigt att staterna utvecklar gemensamma metoder för den praktiska hanteringen av förfarandet. OECD:s rapport utgör här en naturlig utgångspunkt. För svensk del kan påpekas att det inte finns någon möjlighet att få till stånd en APA enligt vår interna lagstiftning. Offentlighetsprincipen och legalitetsprincipen gör att det inte är möjligt att ge skattemyndigheten behörighet att ingå APAs. Eftersom det här rör sig om bevis- och uppskattningsfrågor är det inte heller lämpligt att använda förhandbeskedsinstitutet i dessa sammanhang. Det återstår att se om man i framtiden även kommer att kunna ingå APAs i Sverige.

Min slutsats är att det här finns ett regelsystem som i teorin effektivt kan undanröja en eventuell dubbelbeskattning i samband med internprissättningen. Genom vidare samarbete när det gäller utvecklingen och genomförandet av dessa förfarande, kan staterna också få de att fungera i praktiken.

Bilaga

43 § 1 mom. KL

”Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att

- a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,
- b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och
- c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”

43 § 1 anv.p. KL

”I 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst har skett från en näringsidkare som är skattskyldig här i riket till en person som inte är skattskyldig här. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser skall ekonomisk intressegemenskap anses föreligga då en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital eller då samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.”

Art. 9 i OECD:s modellavtal (enligt översättning av Francke och Skurnik).

”FÖRETAG MED INTRESSEGEMENSKAP

1. I fall då

- a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller
- b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital,

iaktas följande.

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

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar – och i överensstämmelse därmed beskattar – inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.”

Art. 25 i OECD:s modellavtal

”FÖRFARANDET VID ÖMSESIDIGA ÖVERENSKOMMELSER

1. Om en person anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall framläggas inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka avgöra saken genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet.

4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träda i direkt förbindelse med varandra i syfte att träffa överenskommelse i den mening som avses i föregående punkter. Om muntliga överläggningar anses underlätta en överenskommelse, kan sådana överläggningar äga rum inom en kommission som består av representanter för de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.”

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

- Prop. 1927:102 med förslag till kommunalskattelag m.m.
Prop. 1965:126 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelag den 28 september (nr 370), m.m.
Prop. 1982/83:73 om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.
Prop. 1998/99:118 Konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.
- SOU 1926:18 Betänkande angående beskattningen av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet.
- Bet. 1999/2000:SkU6 Konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.

Litteratur

- Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Lund 1998.
- Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Stockholm 1990.
- Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, Uppsala 1990.
- Collins, Maurice H., *Analysis and Comparison of National Systems and OECD Guidelines, International Bureau of Fiscal Documentation The Tax Treatment of Transfer Pricing (lösbladssystem)*, 1996.
- Culbertson, Robert och Halphen, Christine, USAs rapport i andra ämnet (Advance Rulings) vid 1999 års IFA-kongress i Eilat. Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXIVb.
- Ellis, Maarten J., sammanfattande rapport i andra ämnet (Advance Rulings) vid 1999 års IFA-kongress i Eilat. Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXIVb.
- Ernst & Young, *Transfer Pricing 1997 Global Survey*, New York 1997.
- Estberg, Staffan, "Skatteplanering för en multinationell svensk koncern" i SvSKT 1999 s. 234-241.
- Francke, Jan, Lindencrona, Gustaf och Mattsson, Nils, Sveriges nationalrapport i första ämnet (Mutual agreement – procedur and practice) vid 1991 års IFA-kongress i Berlin. Cahiers de droit fiscal international. Volume LXVIa.
- Heyvaert, Werner E.C., "Transfer Pricing Planning In An Intergrated Europe: The 1990 Arbitration Convention" i Ernst & Young International Tax Navigator; Global Transfer Pricing Discussion 970812, nedladdad 991229.

- Karlsson, Kent, "Internprissättning – ett ämnesområde i blickpunkten" i SvSkT 1990 s. 414-428.
- Koch, Karl, sammanfattande rapport i första ämnet (Mutual agreement – procedur and practice) vid 1991 års IFA-kongress i Berlin. Cahiers de droit fiscal international. Volume LXVIa.
- Lindencrona, Gustaf, *Skatter och kapitalflykt*, Stockholm 1972.
- Lindencrona, Gustaf, "Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt" i SvSkT 1992, s. 125-133.
- Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Stockholm 1994.
- Lodin, Sven-Olof, "Taxation of International Firms – A Swedish View" i Intertax 1976 s. 15-20.
- Mattsson, Nils, "Ömsesidig överenskommelse" i SvSkT s. 154-173.
- Mattsson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, 12:e uppl., Stockholm 1997.
- OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. 1979. Paris 1979. (Cit. OECD 1979).
- OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Three Taxation Issues. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. 1984, Paris 1984. (Cit. OECD 1984).
- OECD, Model Double Tax Convention on Income and on Capital. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, (lösbladssystem) Paris 1992.
- OECD, Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. (uppdaterad t.o.m. den 1 mars 1994) OECD:s kommitté för skattefrågor. Översättning av Jan Francke och Hillel Skurnik. Uppsala 1995.
- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of July 1995 with supplement, International Bureau of Fiscal Documentation, The Tax Treatment of Transfer Pricing (lösbladssystem), Amsterdam 1987. (Cit. OECD 1995).
- OECD, Guidelines for conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedur ("MAP APAS"), International Bureau of Fiscal Documentation The Tax Treatment of Transfer Pricing (lösbladssystem), 1999. (Cit. OECD 1999).
- Patton, Michael F., *Advance Pricing Agreements*, Washington D.C. 1997.
- Pelin, Lars, *Svensk intern och internationell skatterätt*, 2:a uppl., Lund 1997.
- Pelin, Lars, *Internationell skatterätt. Ur ett svenskt perspektiv*, 2:a uppl., Lund 2000.
- Riksskatteverket, *Rapport 1990:1 Internprissättning*, Solna 1990.
- Riksskatteverket, *Handledning för internationell beskattning*. Stockholm 1999.
- Silfverberg, Christer, Sveriges nationsrapport i andra ämnet (Advance Rulings) vid 1999 års IFA-kongress i Eilat. Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXIVb.
- Sundgren, Peter, "Vinstkorrigering enligt skatteavtal eller intern skatterätt" i SvSkT 1991 s. 399-417.
- Sundgren, Peter, "Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt" i SvSkT 1992 s. 284-295.
- UNCTAD, *Transfer Pricing*, New York och Geneve 1999.
- Wijnen, Willem F.G., "Towards an New UN Model?" i Bulletin for International Fiscal Documentation, Volume LII 1998 s. 135-143.
- Wiman, Bertil, *Koncernbeskattning. Med särskild inriktning på omstruktureringar*, 3:e uppl., Uppsala 1995.
- Wiman, B, *Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning*, Uppsala 1987.

Wiman, Bertil, "Utvecklingen på internprissättningsområdet" i SN 1997 s. 500-523.
Wennerholm, Peter, "Förhandsbeskedsinstitutet 30 år" i SN 1981 s. 487-505.
Wright, Deloris R., "Secrecy of Advance Pricing Agreements in the United States" i
International Transfer Pricing Journal 2000 s. 41.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1979 1:40
RÅ 1980 1:59
RÅ 1984 1:16
RÅ 1984 1:83
RÅ 1991 ref. 107