



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Pia Björnsson

Om korrigerering av  
felprissättningar vid  
transaktioner mellan ett bolag  
och dess filial.

Examensarbete  
20 poäng

Sture Bergström

Skatterätt

HT 2003

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>2</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>3</b>
1.1 Transfer Pricing som internationellt problem	3
1.2 Frågeställning	5
1.3 Avgränsning	7
1.4 Disposition	8
1.5 Metod och material	8
<b>2 KORRIGERINGSREGELN</b>	<b>10</b>
2.1 Historia	10
2.2 Lagrummets ordalydelse	11
2.2.1 Doktrin	11
2.2.2 Betydelsen av avtalsrekvisitet	14
2.2.3 Legalitetsprincipen	14
2.2.4 Extensiv tolkning av korrigeringsregeln	16
<b>3 EN RÄTTSHANDLINGS VERKLIGA INNEBÖRD</b>	<b>19</b>
3.1 Allmänna grunder för inkomstens beräkning	19
3.2 Verklig innebörd av en rättshandling	20
3.3 Den verkliga innebörden av en för hög prissättning	21
3.3.1 Rättslig innebörd	21
3.3.2 Driftkostnadsbegreppet	22
3.3.3 Doktrin	24
3.3.4 Bevisfrågan	27
3.3.5 Ett exempel	29
<b>4 AVSLUTANDE SYNPUNKTER</b>	<b>32</b>
4.1 Sammanfattning	32
4.2 Corresponding adjustment	33
4.3 Synpunkter de lege ferenda	35
4.3.1 Precisering av avdragsrätten	35
4.3.2 Utvidgning av korrigeringsregeln	35

4.3.3	Formula apportionment	36
<b>BILAGA 1</b>		<b>39</b>
<b>5</b>	<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>40</b>
5.1	Förarbeten och offentligt tryck	40
5.2	Litteratur	40
5.3	Artiklar	41
5.4	Rättsfall	42

# Sammanfattning

Om prissättning på transaktioner mellan multinationella företag i intressegemenskap avviker från marknadsvärdet, så att inkomsten för företaget i det ena landet minskar, skall enligt internationella principer inkomsten i det landet korrigeras vid beräkning av det skattemässiga resultatet. I Sverige används den av OECD förordade armlängdsprincipen, där varje enskild transaktion jämförs med en hypotetisk transaktion till en utomstående. Ett uttryckligt stadgande om korrigering enligt denna princip återfinns i den s k korrigeringsregeln (IL 14:19).

Internationella inkomstöverföringar genom felprissättning kan emellertid även förekomma inom ett rättssubjekt om företaget bedriver verksamhet i mer än ett land. Uppsatsen tar sikte på att fastställa hur man med svensk intern rätt kan korrigera en prissättning på en transaktion från ett fast driftställe i Sverige till dess utländska bolag; möjligheterna att tillämpa korrigeringsregeln utreds liksom resultatet av att istället korrigera prissättningen genom att lägga transaktionens verkliga innebörd till grund för taxeringen.

# Förkortningar

BFL	Bokföringslag (1992:1078).
EU	Europeiska unionen
Filiallag	Lag (1992:160) om Utländska Filialer.
IL	Inkomstskattelag (1999:1229).
IRS	Internal Revenue Service
KL	Kommunalskattelagen
Modellavtalet	Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.
OECD	Organization for Economic co-operation and Development
Prop	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

## 1.1 Transfer Pricing som internationellt problem

Dagens näringsliv präglas av den nya globala ekonomin där marknaderna är internationella och kapitalet rör sig fritt över hela världen. Sättet att nå maximal avkastning på en sådan marknad anses vara genom multinationella företagsbildningar. En konsekvens av stora företagsgrupperingar är att stor del av handeln företas inom koncernen; sådan koncernintern handel skiljer sig från handel med tredje man genom att parterna inte bara ser till sig själva utan har ett intresse av att hela koncernen går bra. Villkoren och priserna på transaktioner kan vid dylika närståendetransaktioner komma att avvika från marknadsmässiga, ett fenomen som vanligen kallas felprissättning.<sup>1</sup>

Det finns visserligen många olika orsaker till att felprissättningar förekommer, men de vanligaste orsakerna torde emellertid vara skatterättsligt betingade skäl i syfte att minimera den totala skattebelastningen för koncernen som helhet. Ett uppenbart skatterättsligt skäl till felprissättningar är vinstutjämning inom koncernen. De svenska koncernbidragsreglerna tillåter endast vinstutjämning mellan koncernföretag inom landet.<sup>2</sup> Det torde emellertid vara av lika stor betydelse för multinationella koncerner att utjämna vinster som för strikt nationella; företagen kan därför föga förvånande få för sig att kompensera denna bristande rättsliga möjlighet med att söka sätta priserna på sina internttransaktioner till en ur detta perspektiv önskvärd nivå. Det är väl t o m så att skattekonserter rekommenderar sina multinationella klienter att sälja royaltys och andra svårvärderade värden till ett visst koncernföretag för att kunna plocka hem vinster från andra mer vinstbringande företag genom en för hög prissättning på royaltysättningen. En överlevande koncern går emellertid inte bara jämnt ut, utan har i det långa loppet ett positivt nettoutfall. I sådana fall kan det dessutom finnas skäl att använda prissättningen för att dirigera inkomsterna till det land där vinsten beskattas lägst. Sverige har i det närmaste setts som ett lågskatteland pga den relativt låga bolagsskattesatsen varför kapitalflykt av det senare skälet i nuläget inte torde betraktas som ett stort problem.

Den andra vanliga skattebetingade orsaken till felprissättningar är att undslippa dubbelbeskattning och i värsta fall straffavgifter för felaktig prissättningar. Detta illustreras kanske bäst av USA:s hårda transfer-pricing-

---

<sup>1</sup> Källa till stycket är Fris sid 131.

<sup>2</sup> IL 35:3. Jag bortser härmed från EG-rättens restriktionsförbud som kan komma att underkänna de svenska koncernbidragsreglerna. Skulle EG-rätten göra en sådan tolkning och det svenska skattesystemet skulle tvingas godta öppna vinstöverföringar till utlandet blir det ju inte längre aktuellt att diskutera dolda överföringar, i vart fall inte inom unionens gränser.

politik. Under 1990-talet införde USA hårda sanktioner för det fall ett företag enligt IRS<sup>3</sup> bedömning har avvikit från armlängdsprincipen i sin prissättning.<sup>4</sup> Denna aggressiva politik anses i viss mån ha lett till att koncerner, som verkar på ett multinationellt plan och till viss del beskattas i USA, av rädsla för sanktioner överkompenserar med att samla för stor del av koncernens inkomster i landet.<sup>5</sup> Konsekvensen av detta blir att koncerndelar i de andra länderna, eller i vart fall i något land, underkompenserar och beskattningsmakterna i dessa länder blir berövade på beskattningsbara inkomster genererade i landet. Med tanke på att USA utgör en av världens största marknader torde problemet inte vara ovanligt.

Det finns två grundläggande teorier om hur en multinationell koncerns inkomster skall fördelas mellan de olika jurisdiktionerna. Den ena metoden som kallas *separate entity approach* innebär att varje företag anses som ett självständigt subjekt och beskattas för sin del av inkomsten.<sup>6</sup> När man använder denna metoden måste man för att komma till rätta med felprissättningar se till att priset på varje transaktion till och från företaget överrensstämmer med transaktioner till en utomstående, den sk armlängdsprincipen, vilket ger upphov till den sk ”transfer pricing”-problematiken. Den andra teorin går ut på att betrakta koncernen som en enhet och med hjälp av i förväg konstruerade matematiska formler fördela den totala inkomsten på de olika i koncernen ingående företagen.<sup>7</sup> Metoden, som kallas *global formula apportionment*, har den fördelen att man slipper ta ställning till varje enskild transaktion mellan koncernföretagen. Sverige använder sig av den av OECD förordade *separate entity approach* och kommer till rätta med felprissättningar i första hand genom den uttryckliga bestämmelsen i korrigeringsregeln<sup>8</sup>, men även andra regler i skatterätten anses under vissa omständigheter möjliga att tillämpa<sup>9</sup>.

Skatterätten som förr ansågs som en uteslutande nationell angelägenhet har med dagens globala ekonomi tvingat fram samarbete inom allt fler områden och även den direkta beskattningen har nu blivit uppmärksammas på olika plan. Vad gäller just ”transfer pricing”-frågor har OECD arbetat med frågorna relativt länge och kom ut med sin första rapport redan 1979.<sup>10</sup> 1995 antog de sk Guidelines<sup>11</sup> som kortfattat kan beskrivas som internationellt överrenskomna rekommendationer för hur ”transfer pricing”-frågor skall lösas på olika områden. I en artikel i *International Transfer Pricing Journal*

---

<sup>3</sup> Internal Revenue Service: den amerikanska motsvarigheten till den svenska skattemyndigheten.

<sup>4</sup> Wiman, 1997, sid 502.

<sup>5</sup> Ibid.

<sup>6</sup> Wiman, 1997, sid 503.

<sup>7</sup> Ibid.

<sup>8</sup> IL 14:19. RegR har i RÅ 1971 ref 50 fastslagit att beräkningen av skatteunderlaget för ett fast driftställe i Sverige skall ske utifrån en resultatberäkning av det fasta driftstället, inte någon schablonmässig fördelning av bolagets totala inkomster. (Jmf dock modellavtalet art 7.2 samt 7.4 där båda formerna godtas).

<sup>9</sup> Se nedan, not 27.

<sup>10</sup> OECD, 1979.

<sup>11</sup> Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, 1995.

hävdar den ekonomiske konsulten Pim Fris att syftet med ”transfer pricing”-regler uppenbart inte är en nationell angelägenhet. Staterna, menar Fris, varken bör eller skall söka lösa frågorna på egen hand utan OECD.<sup>12</sup> Att problemet med ”transfer pricing” inte anses kunna lösas på nationell nivå beror på att målsättningen inte bara är att konstruera en regel som tillförsäkrar källstaten beskattningsrätt utan också att undvika internationell dubbelbeskattning.<sup>13</sup> Sett ur ett mer ekonomiskt perspektiv bukar man säga att ”transfer pricing”-regler skall konstituera ett effektivt regelverk samtidigt som det inte hämmar världshandeln.<sup>14</sup> Trots att det numera råder överrensstämmelse om att ”transfer pricing” såsom multinationellt problem också är en multinationell angelägenhet är det ett faktum att det internationella samarbetet inte har resulterat i mer än rekommendationer samt tolkningsdata till modellavtalet. Medlemsstaterna uppmanas förvisso att följa dessa riktlinjer<sup>15</sup>, men det står samtidigt klart att dessa rapporter och dyl som utarbetats inte utgör lagtext. Det behövs således internrättslig lagstiftning för att det internationellt utarbetade modellerna skall bli möjliga att tillämpa. Att såsom Fris kategoriskt uttala att ”transfer pricing” inte skall bekämpas på nationell nivå synes emellertid vara den allmänna uppfattningen, vilket tycks ha medfört att den internrättsliga problematiken i viss mån har kommit i skymundan. Att uteslutande fokusera på det internationella samarbetet och förbise den svenska rättens utformning trots att det föreligger tveksamheter i den interna rättens överrensstämmelse med internationella riktlinjer är inte bara ett problem på nationell nivå, utan en försummelse gentemot de samarbetande parterna. När stater på ett internationellt plan lägger ner tid och pengar på samarbete och gemensamt utarbetar rekommendationer torde det uppstå en slags folkrättslig förpliktelse för de medverkande staterna att aktivt verka för att uppfylla målen, såvida medlemsstaten inte reserverat sig i frågan.

## 1.2 Frågeställning

Problemet med ”transfer pricing” är emellertid inte bara att åsätta rätt pris på transaktioner mellan olika företag inom en koncern, ty även enskilda företag såsom enheter verkar alltmer på multinationell nivå med filialer i olika länder, varför armlängdsprincipen måste upprätthållas även vid transaktioner inom dessa enheter. Eftersom i princip alla stater tar ut källskatt på inkomster från filialer som uppnått juridisk status av ett fast driftställe<sup>16</sup> utgår man i den internationella diskussionen ifrån att prissättningar mellan filialen och huvudkontoret skall följa samma regler som mellan två självständiga företag.<sup>17</sup> I svensk intern rätt är korrigeringsregeln, som specifikt tar sikte på internationella

---

<sup>12</sup> Fris, sid 131.

<sup>13</sup> Riksdagens Revisorers Förslag 1984/85:9 sid 27.

<sup>14</sup> Fris, sid 131.

<sup>15</sup> Se t ex Guidelines preface p. 16.

<sup>16</sup> Modellavtalet art 5 och 7.

<sup>17</sup> OECD, 1979, sid 15.



felprissättningar, emellertid utformad med självständiga subjekt i fokus.<sup>18</sup> Frågan som jag ska försöka besvara i uppsatsen är således om – och i så fall på vilken juridisk grund - en felaktig prissättning mellan ett företag och dess fasta driftställe överhuvudtaget kan korrigeras med en tillämpning av den svenska interna skatterätten.

Någon läsare kanske ställer sig frågan varför det krävs intern rätt för att komma till rätta med problemet då en enklare väg kanske varit att lösa det genom en korrigeringsregel i dubbelbeskattningsavtalet. Den sk gyllene regeln i dubbelbeskattningsavtalsrätten innebär emellertid att Sverige inte kan utvidga sin rätt att beskatta utöver den skattebas intern rätt försäkrat oss.<sup>19</sup> Av denna grundläggande princip följer metodiken i dubbelbeskattningsavtalsrätten: endast om Sverige enligt intern svensk rätt får beskatta en viss inkomst (dvs då principiell skattskyldighet föreligger för en viss inkomst) kan man gå vidare och fråga sig om skatteavtalet tillerkänner Sverige beskattningsrätten.<sup>20</sup>

Om vi först tittar på ett fast driftställe i Sverige vars huvudkontor är registrerat i utlandet måste man alltså först ställa sig frågan om principiell skattskyldighet föreligger enligt svensk rätt. Eftersom filialen är begränsat skattskyldig i Sverige och således endast beskattas för inkomsterna som genererats vid det fasta driftstället beror svaret på om det enligt svensk intern rätt går att ”korrigera” inkomsten till filialen.<sup>21</sup> Är så fallet kan man använda korrigeringsregeln i dubbelbeskattningsavtalet; denna är emellertid inte längre nödvändig eftersom man redan korrigerat inkomsten internrättsligt. Blir svaret emellertid att man inte kan beskatta inkomsten i fråga på internrättslig grund; ja då kan enligt min mening inte ens de generösaste reglerna tänkbara i skatteavtalet ändra detta faktum.<sup>22</sup> Här är det alltså av högsta intresse vad man kan åstadkomma med intern rätt.

Då vi istället talar om ett svenskt bolag med en filial utomlands är bolaget obegränsat skattskyldigt och det föreligger alltså en principiell skattskyldighet för inkomstöverföringen. Om dubbelbeskattningsavtalet i förevarande fall föreskriver att inkomsten från filialen endast får beskattas

---

<sup>18</sup> Se kap 2 nedan.

<sup>19</sup> Notera att pga det dualistiska rättssystemet i Sverige måste alla skatteavtal inkorporeras genom svensk lag för att gälla; dubbelbeskattningsavtalsrätten är således del av den svenska rätten men ”utgör ett från den interna rätten särskilt rättssystem som skall tillämpas samtidigt med detta” som Lindencrona uttrycker saken (Lindencrona sid 156).

<sup>20</sup> Se Sandström ”De svenska beskattningsmyndigheterna hava först att undersöka huruvida inkomsten ifråga enligt svenska skatteregler får tagas till beskattningsanspråk här i landet. Är så icke fallet, så är också frågan avgjord; någon svensk skatt kan inte påföras” (Sandström 1949 sid 36).

<sup>21</sup> OECD:s parter synes vara tämligen överens om att genomsyn eller ”substance over form” kan användas oberoende av ett dubbelbeskattningsavtal eftersom doktrinen är en grundläggande del av staternas rättsordning som bestämmer skattskyldighetens omfattning (se art 1 punkt 24 i kommentaren till modellavtalet).

<sup>22</sup> Jfr dock Aldén som menar att dubbelbeskattningsavtalet uteslutande bör anses reglera frågan om inkomstjustering (Aldén sid 177).

av filiallandet<sup>23</sup> (annars föreligger inget problem eftersom felprissättningen inte har inneburit att Sverige har gått miste om skattepliktig inkomst) torde en korrigeringsregel som är tillämplig på felprissättningar till filialen inte stå i strid med den gyllene regeln.<sup>24</sup> Man har ju då inte utökat den svenska beskattningsrätten. Det är således enligt min mening endast i det förra fallet som denna internrättsliga utläggning är av *avgörande* betydelse; i det senare fallet torde man kunna lösa problemet genom ett väl genomstänkt dubbelbeskattningsavtal. Lika avgörande blir resonemang givetvis för det senare fallet om dubbelbeskattningsavtalet är av exempt-modell men inte innehåller någon korrigeringsregel eller om korrigeringsregeln i avtalet inte kan tillämpas.

### 1.3 Avgränsning

Ämnesvalet aktualiserar en mängd olika frågor. Enbart var och ett av de olika rekvisiten i korrigeringsregeln skulle vara underlag nog för examensuppsatser eller kanske t om avhandlingar. Jag ämnar emellertid begränsa min frågeställning till den juridiska möjligheten att korrigera en felprissättning, när det handlar om en inkomstöverföring inom en enhet såsom fallet är vid transaktioner mellan ett bolag och dess filial; det kommer alltså ingalunda att vara frågan om någon allmän eller heltäckande redogörelse för korrigeringsregelns olika rekvisit. Således kommer den omdiskuterade frågan om hur man fastställer ett marknadspris på en tjänst eller en vara att falla utanför frågeställningen. Jag utgår istället från det enligt flertalet ekonomer troligen huvudlösa antagandet att detta helt enkelt är möjligt. Den intresserade hänvisas istället till den uppsjö av framställningar som redan finns inom detta område. Vidare har jag för att begränsa arbetets omfattning valt att i stort sett utesluta all form av komparativa jämförelser.

Som jag närmare kommer att redogöra för senare kommer jag att inrikta frågan på inkomstöverföringar genom överprissättningar.

Inkomstöverföringar kan givetvis likväl åstadkommas genom underprissättningar på av filialen sålda varor och tjänster, men eftersom uttagsbeskattning därvid är ett till buds stående alternativ anser jag att det i det fallet snarare är frågan om regelkonkurrens än brist på lagstiftning. Problemet blir här istället på ett annat, högre plan, dvs bristen på likhet i korrigeringen av under- och överprissättningar.

Jag vill dessutom redan här påpeka att jag inte ämnar fördjupa mig i huruvida skatteflyktslagen kan tillämpas på det aktuella förfarandet; jag anser nämligen att en sådan lag, om den överhuvudtaget kan anses juridisk möjlig att tillämpa<sup>25</sup>, i vart fall inte bör användas annat än i undantagsfall.

---

<sup>23</sup> Dvs avtal som för undanröjande av dubbelbeskattning tillämpar metoden Exempt of Tax.

<sup>24</sup> Observera dock att korrigeringsavtalet i modellavtalet formulering torde liksom den svenska rätten kräva två rättssubjekt; OECD synes dock vara av annan åsikt. Se mer om detta nedan 2.2.1.

<sup>25</sup> Se Hultquists kritik av lagen (Hultquist 1996).

## 1.4 Disposition

Vad gäller den faktiska dispositionen av arbetet har jag valt att i kapitel 2 inleda med en kort historisk tillbakablick vad gäller korrigeringsregeln, i syfte att bättre förstå och således kunna analysera debatten kring regelns tillämplighet på det aktuella fallet.<sup>26</sup> I kap 3 övergår jag till att analysera möjligheten av att utan en speciell regel komma tillrätta med problemet, dvs genom en tillämpning av skattlagstiftningen allmänna principer om inkomstens beräkning. För att ha en juridisk grund att stå på kommer jag att redogöra för rättsläget om vad som ibland kallas genomsyn – dvs att den verkliga rättshandlingen skall ligga till grund för domstolens avgörande. Jag kommer sedan att applicera denna grundläggande teori på det aktuella fallet och diskutera i vilken mån och under vilka omständigheter skattemyndigheterna kan tillåtas omklassificera en felprissättning till dess verkliga innebörd. I ett sista kapitel 4 kommer jag att sammanfatta rättsläget och redovisa mina slutsatser angående vad som torde gälla de lege lata och slutligen några åsikter de lege ferenda. Jag kan redan nu förbereda läsaren på att jag ingalunda kommer att förpassa analyser och egna åsikter till något avslutande kapitel med rubriken analys, materialet är såpass disparat att det krävs fortlöpande bearbetning och egna tankar för att det överhuvudtaget ska bli begripligt i sitt sammanhang. Detta innebär dock att läsaren har all anledning att vara extra kritisk i sin läsning; det finns inget självklart sätt att attackera min frågeställning och just det upplägget och perspektiv jag har valt är givetvis ett direkt resultat av mina åsikter.

## 1.5 Metod och material

Som jag tidigare påpekat är ”transfer pricing”-frågan en stor diskussionsfråga på det internationella planet; vad gäller det internrättsliga forskningsläget inom området anser jag emellertid att det fortfarande finns stora luckor att fylla. Just frågan om felprissättningar inom enheter verkar vara en av de frågor som ständigt har skjutits på framtiden i samband med den större frågan om regelkollisionen mellan korrigeringsregeln och andra skatterättsliga regler.<sup>27</sup> Det enda ställe det förra problemet uppmärksammats är i en rapport från RSV där det påpekas att lagstiftningen är vag på detta område och att ”det här finns en risk för skatteundandragande av sådan omfattning att saken bör uppmärksammas”.<sup>28</sup> Denna uppmaning från riksskatteverket kom dock för snart 14 år sedan och frågan tycks ha legat i dvala sen dess. Vad gäller den senare problematiken och för frågan om dolda vinstöverföringar i allmänhet har jag emellertid haft stor nytta av

---

<sup>26</sup> För en mer heltäckande bild av korrigeringsregelns historia hänvisas till Arvidsson 1990 sid 75ff.

<sup>27</sup> Främst handlar det om konkurrens mellan korrigeringsregeln, uttagsbeskattning och allmänna regler för inkomstens beräkning. I propositionen till IL (1999/2000:2) sköts frågan uttryckligen på framtiden då det ansågs olämpligt att ta ställning till frågan i samband med införseln av IL( sid 188). Se dock Aldén för en beskrivning av regelkonkurrensen på området.

<sup>28</sup> RSV, 1990, sid 249.

Richard Arvidssons avhandling *Dolda vinstöverföringar* samt Stefan Aldéns avhandling *Regelkonkurrens på inkomstskatteområdet* som båda behandlar såväl korrigeringsregeln som andra reglers tillämplighet vid felprissättningar.

Frågan om felrubricerade rättshandlingar och kringgående av skattelag är dock desto flitigare diskuterad; jag skulle väl nästan vilja påstå att få är de finansrättare med författarambitioner som inte lämnat sitt bidrag i diskussion om vad man egentligen menar med verklig innebörd av en rättshandling och hur kringgåendetransaktioner ska bedömas ur ett skatterättsligt perspektiv. Området är tacksamt då äldre litteratur fortfarande är aktuell. Närliggande områden att hämta vägledning från är dessutom många och det finns en tämligen rikhaltig domstolspraxis att studera. Trots detta måste tyvärr medges att det ofta är svårt, för att inte säga omöjligt, att ur domskälen utläsa vilken metod som domstolen har använt sig av vid genomsynsmål av förtäckta utdelningar och dylikt.

Metoden och målsättningen med uppsatsen har väl närmast varit att ifrågasätta och belysa viss problematik med den allmänna – något vaga – rättsuppfattningen som finns inom området. Materialet är traditionellt juridiskt bestående av aktuell, men även historisk, lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin. Som tidigare nämnts har jag valt att istället för att göra en komparativ jämförelse ställa frågan i ljuset av övrig svensk rätt vilket för med sig att nästan allt material är svenskt med undantag av några rapporter från OECD.

Mig veterligen har en inkomstöverföring till ett fast driftställe aldrig varit uppe till domstolsprövning, vilket givetvis medför ett osäkerhetsmoment i framställning, samtidigt som det ger desto större utrymme för spekulationer. Framtida läsare bör emellertid vara observanta på utvecklingen – såväl inom rättstillämpningens som lagstiftares område - efter skrivet datum.

# 2 Korrigeringsregeln

## 2.1 Historia

I och med den markanta internationaliseringen av svensk industri efter första världskrigets utbrott stod det klart att det krävdes speciella regler i den svenska skatterätten som tog sikte på internationell handel.<sup>29</sup> 1916 anhöll riksdagen om en utredning om internationell beskattning och i denna utredning, ledd av Landén, initierades den debatt om inkomstöverföringar till utlandet som än idag är aktuell.<sup>30</sup> Landéns förslag innehöll en beskrivning av problemet med felprissättningar och en korrigeringsregel. Förslaget ledde till en proposition som antogs, men förslaget kritiserades därefter hårt vilket resulterade i att regeln upphävdes innan den hade hunnit tillämpas.<sup>31</sup> Värt att notera är att Kammarrätten som yttrade sig över förslaget påpekade att regeln knappast torde vara tillämplig när det var fråga om två förvärvskällor som var i samma ägares hand.<sup>32</sup> Detta hade inte uppmärksamats i förarbetena. I det utredningsarbete som därpå följde togs ingen hänsyn till Kammarrättens påpekande. I 1928 års KL infördes 43§ KL korrigeringsregel med följande lydelse:

”Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller köpt varor till högre pris (min kurs) än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder (min kurs) och har, uppenbarligen i följd härav, inkomsten av företaget blivit avsevärt lägre (min kurs) än den eljest skolat bliva, samt är tillika den, vilken inkomsten istället tillförts, icke för inkomsten skattskyldig här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.” (SFS 1928:370)

1965 ändrades korrigeringsregeln i viss mån, bl a klargjordes att bestämmelsen var tillämplig även på moderbolag i Sverige med dotterbolag i utlandet (före 1965 års revidering ansågs bara vice versa gälla); dessutom ändrades beviskravet avseende prisavvikelsen för att bättre överrensstämman med dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel.<sup>33</sup> Regeln fick således följande lydelse:

”Har näringsidkare (...) försålt varor till lägre pris eller köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom *avtalat* (min kurs) ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, *inkomsten av företaget blivit lägre* (min kurs) än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för

---

<sup>29</sup> Riksdagens Revisorers förslag 1984/85:9 sid 28f.

<sup>30</sup> Ibid.

<sup>31</sup> Ibid. Motionärerna ansåg att ”bestämmelsen hotar att ödelägga hela den blomstrande ekonomiska föreningsrörelsen i landet” (Motion 1919 1:59 sid 8).

<sup>32</sup> Se Arvidsson 1990 sid 133 med hänvisning till BevU 1919:43 s 11.

<sup>33</sup> SOU 1962:59 sid 211f.

inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.” (SFS 1965:573)

Notera att lagtexten ändrats från att näringsidkaren skall ha försålt/köpt en vara eller *vidtagit liknande åtgärder* till att ha försålt/köpt *eller i övrigt avtalat*. Ändringen vidtogs sannolikt i likhet med de andra ändringarna för att utvidga möjligheten att korrigera vinstöverföringar (det var inte bara priset som kunde var fel utan även andra villkor); konsekvensen av en bokstavstolkning blir emellertid att den andra versionen i motsats till den första har ett klart avtalsrekvisit. 1983 reviderades 43§ ännu en gång i syfte att åstadkomma en omvänd bevisbörda avseende rekvisitet intressegemenskap.<sup>34</sup> Den nya lydelsen behölls vid antagandet av inkomstskattelagen där regeln återfinns i 14:19 och vars första stycke lyder:

”Om resultatet av näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor *avtalats* (min kurs) som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av skatteavtal,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”

I dagens lydelse har sålunda det ursprungliga kravet på att företags inkomst skall ha minskat omformulerats till att resultatet av näringsverksamhet blivit lägre. För att förtydliga att alla olika transaktioner omfattas har exemplifieringen av transaktioner (köp eller i övrigt avtalat) helt enkelt bytts ut mot avtalsvillkor. Sammanfattningsvis kan om korrigeringsregelns historia sägas att den har genomgått många redaktionella ändringar även vad gäller det nedan diskuterade avtalsrekvisitet trots att någon materiell ändring i denna del aldrig torde ha varit åsyftad.

## 2.2 Lagrummets ordalydelse

### 2.2.1 Doktrin

Det är idag främst två argument som framhålls som avgörande för varför korrigeringsregeln inte kan tillämpas på transaktioner inom enheter. För det första hävdas av bl a Arvidsson att ordalydelsen i korrigeringsregeln innefattar ett avtalsrekvisit. När det är frågan om en felprissättning till en filial finns ingen avtalspart eftersom filialen ingår i samma juridiska enhet som huvudkontoret och då avtal kräver mer än ett rättssubjekt kan korrigeringsregeln alltså aldrig bli tillämplig.<sup>35</sup> Situationen är densamma, menar Arvidsson, då en person äger flera självständiga förvärvskällor inom

<sup>34</sup> SFS 1983:123.

<sup>35</sup> Arvidsson, 1990, sid 131 ff.

landet; ett förhållande som uppmärksammades redan 1919 av KammarR i dess yttrande över ett förslag till korrigeringsregeln.<sup>36</sup>

Utöver den av Arvidsson uppmärksammade bristen på avtal påpekas inte sällan även att vid överföringar från en filial inkomsten inte kan sägas ha blivit överförd till någon som inte är skattskyldig för inkomsten här i riket.<sup>37</sup> Detta är enligt min mening ett tankefel. Det utländska bolaget, som det är frågan om, är ju endast begränsat skattskyldig för de inkomster som genereras i Sverige. Om inkomsten istället redovisas hos den utländska delen av bolaget är företaget inte skattskyldig för denna i Sverige, i annat fall så hade ju en skatteflyktsituation aldrig varit för handen. En annan sak vore om kravet var att mottagaren *överhuvudtaget* inte var skattskyldig för inkomst, vilket ju inte är fallet.

Det är emellertid inte alltid som dessa argument kommer till klart uttryck. Inte sällan konstateras att korrigeringsregeln inte kan tillämpas, men utan direkt juridisk motivering. Istället hänvisas ofta till äldre uttalanden i frågan. Såväl i Wimans senaste lärobok<sup>38</sup> som i RSV:s handledning för år 2003<sup>39</sup> hänvisas till propositionen till den första Filiallagen där departementschefen i fråga om korrigeringsregelns tillämplighet på filialer uttalade: ”Som nämnda stadgande är utformat blir det icke tillämpligt på transaktioner mellan ett utländskt företag och dess filial här i riket; i detta fall är nämligen icke frågan om två självständiga företag”<sup>40</sup>.

En liten lapsus i diskussionen i doktrin är emellertid att detta äldre uttalanden om korrigeringsregelns bristande tillämplighet i fallet avsåg en annan version av korrigeringsregeln än den nu gällande. Propositionsuttalet gjordes 1955 då 1928 års korrigeringsregel gällde. Formuleringen i denna version talar inte om avtal utan om köp, försäljning eller *liknande åtgärd*. Avtalsrekvisitet som finns i dagens korrigeringsregeln fanns inte i 1928 års version, eller kan enligt min mening i vart fall inte utläsas lika tydligt. Att departementschefen uttryckte sig såsom han gjorde tyder närmast på att han inte alls uttalade sig om något avtalsrekvisit. Vad han istället torde ha syftat på måste ha varit att rekvisitet ”företagets inkomster minskat” inte var uppfyllt. Företaget sett som helhet har ju inte besvärats av någon inkomstminskning genom en vinstöverföring från en del av enheten till en annan. Vad departementschefen ansåg om någon motsvarighet till dagens avtalsrekvisit torde inte vara möjligt att utläsa i detta uttalande och det är därför högst märkligt att det än idag hänvisas till detta. Arvidsson synes dock ha uppfattat hänvisningarna såsom syftandes till att enbart förarbetsuttalandet i sig skulle utgöra en tillräcklig rättskälla.<sup>41</sup> Jag tvivlar dock på denna tolkning inte minst eftersom det citerade

---

<sup>36</sup> Arvidsson, 1990, sid 133.

<sup>37</sup> Se t ex RSV, 1990, sid 256 och Wiman 1987 sid 79 f.

<sup>38</sup> Wiman, 2002, sid 91. Angående hans tolkning av uttalandet, se not 62.

<sup>39</sup> RSV, 2003, sid 205.

<sup>40</sup> Prop 1955:87 sid 64.

<sup>41</sup> Arvidsson menar emellertid att om så är fallet är detta felaktigt enligt rådande lagtolkningsprinciper. (Arvidsson 1990 sid 132.)

förarbetet inte ens hörde till lagrummet i fråga utan till helt annan lagstiftning på civilrättens område. Mer sannolikt anser jag det vara att de hänvisningar som idag förekommer till detta uttalande har gjorts utan närmare eftertanke; de som hänvisar till 1955 års filiallag i frågan har troligen själva resonerat sig fram till att avtalsrekvisitet i dagens korrigeringsregel inte är uppfyllt och i syfte att underbygga argumentet hänvisat till äldre förarbetsuttalanden utan att uppmärksamma den förändrade ordalydelsen.

Åsikten att korrigeringsregeln faktiskt är (eller i vart fall *var* med hänsyn tagen till att det var åtskilliga år sedan åsikten emanerade) tillämplig har trots allt förfäktats i doktrin. Markstedt skriver i två artiklar i Skattenytt om tillämpningen av dåvarande 1965 års korrigeringsregeln, som med avseende på avtalsrekvisitet i princip överrensstämmer med dagens, och beskriver i samband med detta effekterna av att tillämpa regeln på filialer.<sup>42</sup> Markstedt ifrågasätter inte alls huruvida det är möjligt att tillämpa regeln i de aktuella situationerna utan utgår helt enkelt från att så är möjligt. Den enda skepsis jag kan finna i hans resonemang är då han i sin senare artikel skriver att ”(v)ad som ovan sagts om prissättning vid leveranser till koncernföretag i utlandet gäller *i princip* (min kurs) även vid leveranser till fast driftställe”<sup>43</sup>. Det är förvisso inte givet att Markstedt här syftar på tillämpningssvårigheterna, men det är väl inte uteslutet att tänka sig att han faktiskt implicit förordar en extensiv tolkning av regeln. Även Sundquist har uttalat sig positivt till en tillämpning av korrigeringsregeln i den aktuella situationen.<sup>44</sup>

Som tidigare antytts har OECD i modellavtalets art. 9 en korrigeringsregel lik den i IL 14:19 som med en tolkning av ordalydelsen inte heller kan anses omfatta felpriissättning inom en enhet.<sup>45</sup> I OECD:s rapport från 1984 påpekas att frågan om regelns tillämplighet faktiskt inte har blivit uttryckligen behandlad i 1979 års rapport, men in den senare rapporten anses rättsläget ändå kunna beskrivas som att ”i allmänhet gäller det som sägs i rapporten om närstående företag också, *mutatis mutandis*, förhållandena mellan ett företag och dess fasta driftställe”.<sup>46</sup> OECD:s parter synes alltså ta för givet att armlängdsprincipen gäller även i det aktuella fallet, men det är oklart om man faktiskt anses kunna utläsa detta ur modellavtalet eller om man bara utgår från att en korrigeringsregel skall ske på annan grund. Det förefaller dock sannolikt att en sådan tolkning av art 9 kan göras eftersom dubbelbeskattningsavtal är folkrättsliga avtal som enligt Wienkonventionen om traktat<sup>47</sup> bygger på en teleologisk tolkningsmetod. Ostridigt synes väl vara att det är ändamålsenligt att låta regeln omfatta den aktuella situationen. Tolkningen av modellavtalet torde dock ringa påverka

---

<sup>42</sup> Markstedt 1971 sid 485f samt Markstedt 1974 sid 193 f

<sup>43</sup> Markstedt, 1974, sid 194.

<sup>44</sup> Se Arvidsson 1990 sid 132 med hänvisning.

<sup>45</sup> Se art 9 (i bilaga 1).

<sup>46</sup> OECD, 1984, sid 15.

<sup>47</sup> Wienkonventionen om traktaträtten, 1969. Art 31-33 behandlar tolkning av traktat.



tolkningen av den svenska regeln eftersom gängse svensk skatterättslig tolkning skiljer sig kraftigt mot Wienkonventionens.

### 2.2.2 Betydelsen av avtalsrekvisitet

Det som tycks vara det största hindret för att tillämpa korrigeringsregeln i det aktuella fallet är att ordalydelsen tar sikte på prisavvikelse i ett avtalsförhållande, något som med ett civilrättsligt betraktelsesätt onekligen inte är för handen. Jag skulle här vilja göra en indelning av rekvisit av lagstiftaren uppställda avsiktligt eller oavsiktligt. Med avsiktliga menar jag rekvisit som lagstiftaren ansett vara nödvändiga för att en viss situation ska falla under regeln; för korrigeringsregeln typiska sådana är att det ska vara frågan om en prisavvikelse, det ska råda intressegemenskap och mottagaren av inkomstöverföringen skall inte vara skattskyldig i Sverige. Med oavsiktliga rekvisit avser jag i själva verket ord som lagstiftaren använt för att åstadkomma en fullkomlig syntax – men inte lagt någon betydelse vid juridiskt sett; rekvisitet har alltså ingen avsedd juridisk funktion men snävar trots detta in tillämpningsområdet mer än önskvärt på ett av lagstiftaren oförutsett vis. Man skulle också kunna uttrycka saken så att oavsiktliga rekvisit kan uppkomma genom lagstiftarens bristande språkkunskaper eller slarviga uttrycksätt. Vid rättstillämpningen är det ur lagstiftarens synvinkel önskvärt att de oavsiktliga rekvisiten inte tillmäts någon betydande vikt såsom självständigt rekvisit. Med tanke på syftet med regeln sett i samband med att avtalsrekvisitets självständiga funktion aldrig har berörts i förarbetena samt tolkningen av de internationella motsvarigheterna till regeln måste avtalsrekvisitet nog sägas vara ett oavsiktligt rekvisit i min mening. Frågan är då om rekvisitet överhuvudtaget måste tillmätas någon vikt.

### 2.2.3 Legalitetsprincipen

Att fränkänna ett rekvisit vikt kan göras på två olika sätt. Antingen kan man genom tolkning komma fram till att rekvisitet faktiskt inte innebär att det ska vara frågan om ett faktiskt avtal i civilrättslig mening eller först vid lagtillämpningen extendera regelns tillämpningsområde även till fall där avtal faktiskt inte föreligger vilket skulle innebära en analog tillämpning av regeln. Mellan extensiv tolkning och analog tillämpning föreligger en hårfin skillnad. Strömholm har sökt definiera denna skillnad som att en analogi föreligger då det aktuella fallet ligger utanför betydelseområdet för regeln och kan ”inte uppenbart våldförande på språket pressas in under det vagt avgränsade ytterområdet”<sup>48</sup>. En extensiv tolkning av en lagregel måste med denna definition vara en tolkning som ger lagrummet en vidare betydelse än det vid normalt språkbruk i första hand anses betyda - dvs utanför lagregelns bokstavliga kärnområde - , men som samtidigt ligger *inom ytterområdet* av lagregelns språkliga innebörd. Analog lagtolkning vidtas för att uppnå koherens i lagstiftningen och ger uttryck för principen att lika fall skall

---

<sup>48</sup> Strömholm sid 407.

behandlas lika.<sup>49</sup> Samma sak torde gälla för extensiv tolkning. Likhetsprincipen torde vara en viktig aspekt av taxeringen för att få skatteuttaget som rättvist i den bemärkelsen att ingen på slumpmässiga grunder tvingas betala mer skatt än någon annan. Bristande likhet torde kunna leda till att allmänhetens förtroende för rättssystemet försvagas.

Att det i visst fall är ändamålsenligt och önskvärt att tillämpa en lagregel utanför dess egentliga innebörd eller extendera ett ords betydelse utöver dess ordinära betydelseområde för att upprätthålla ett koherent rättssystem är emellertid inte alltid tillräckligt, ibland måste dessa skäl vika för andra tyngre vägande skäl. Såväl vid extensiv tolkning som vid analog tillämpning måste man nämligen beakta legalitetsprincipen. Inom straffrätten där legalitetsprincipen vid sidan om grundlagen numera är lagstadgad i brottsbalken<sup>50</sup> är det ostridigt att man inte kan täppa igen luckor med analogier. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv framstår det som rimligt att samma princip skall gälla även vid beskattning. Detta argument för en skatterättslig legalitetsprincip bygger på jämförelse mellan straffrättsligt och skatterättsligt ingripande och teorin om att bördor och straff inte får åläggas den enskilde genom analog tolkning.<sup>51</sup> Det är i doktrin emellertid omtvistat huruvida principen skall upprätthållas i samma utsträckning vid tolkning och tillämpning av skattelag som inom straffrätten<sup>52</sup>. Det har dock uttalats att RegR på senare tid alltmer kommit att betona vikten av lagtextens ordalydelse.<sup>53</sup>

Svensk rätt är byggd på ett demokratiskt system där lagarna har olika rang och högst i denna hierarki står grundlagarna. Om ett föreskriftskrav kan utläsas ur grundlagen måste detta enligt normhierarkin följas. RF 8:3 som ofta åberopas som legalitetsprincipens lagstöd stadgar att det är riksdagen som genom lag beslutar om uttagande av skatt. I RF 8:2 återfinnes emellertid samma krav fast för civilrättens del, vilket ingalunda hindrar analogier från att vara en naturlig del av rättstillämpningen inom detta område. Stadgandet i 8 kap får nog snarare ses som en bestämmelse om vem som stiftar lagen ifråga än hur den skall tillämpas och en laganalogi är ju snarare tillämpning än stiftande av ny lag även om man rör sig på gränslandet. Däremot uttalar faktiskt retroaktivitetsförbudet i RF 10:2 ett slags föreskriftskrav. Hultqvist, som också synes tycka att detta är ett starkt vägande skäl för en föreskriftbunden tolkning, påpekar dock att det inte är omöjligt att ha ett retroaktivitetsförbud som inte innefattar ett generellt föreskriftskrav.<sup>54</sup>

---

<sup>49</sup> Peczenik sid 53.

<sup>50</sup> BrB 1:1, st 2.

<sup>51</sup> Peczenik sid 55.

<sup>52</sup> Se t ex Peczenik som menar att det inte finns någon absolut legalitetsprincip inom skatterätten. (Peczenik sid 56 ).

<sup>53</sup> Se t ex Bergström, 2003, sid 9.

<sup>54</sup> Hultqvist 1995 sid 103 f. Den absurda konsekvenser av en sådan tolkning av retroaktivitetsförbudet hade varit att skatteuttag i visst läge hade varit godtagbart tills riksdagen stiftade en lag, som direkt tog sikte på den aktuella situationen, varpå skatteuttaget helt plötsligt hade stridit mot retroaktivitetsförbudet för tiden innan

Sammanfattningsvis kan nog sägas att ett skatterättsligt stadgande i vart fall inte bör tolkas i direkt strid med dess ordalydelse.<sup>55</sup> I vilken mån en absolut legalitetsprincip kan anses gälla är dock oklart. Med hänsyn tagen till detta anser jag att det är att föredra att tolkningsvägen extendera en tveksam formulering för att nå ett önskat resultat framför att tillämpa lagregeln analogt. Även om såväl extensiv tolkning som analogislut inte sällan torde framstå som något av en i efterhand vidtagen livräddningsaktion av lagstiftarens missar, torde ett uppenbar analog tillämpning formellt sett ligga utanför gränsen för vad domstolen har befogenhet till emedan viss tolkning i de luddiga ytterfallen faktiskt tillhör rättstillämparens konstitutionella uppgifter.<sup>56</sup>

#### 2.2.4 Extensiv tolkning av korrigeringsregeln

Att det förligger samma skäl för korrigeringsreglering av vinstöverföringar till utlandet oavsett om mottagaren är en egen juridisk person eller om det handlar om en del av en enhet torde vara uppenbart, vidare torde det även vara så att en filial faktiskt jämföras med en egen juridisk person i övrig lagstiftning. Ett fast driftsställe i Sverige är som tidigare nämnts endast begränsat skattskyldig för de inkomster som genereras i landet; filialen beskattas alltså i grunden som vore den ett eget subjekt. Enhetsprincipen som förordades redan i början av utredningsarbetet med företagsbeskattningen innebär att integrerade men formellt självständiga företag inte beskattas hårdare än om respektive företag sammanslöt sig till en juridisk enhet.<sup>57</sup> Principen talar för att ett bolag med dotterbolag i Sverige inte skall bli hårdare beskattat än ett bolag med en filial i landet vilket torde innebära att om dotterbolaget skall upptaxeras för en inkomstöverföring borde detsamma gälla för filialen. Enhetsprincipens betydelse i svensk rätt skall dock inte överdrivas, i vart fall inte ur ett historiskt perspektiv, då de första modellerna av KL inte ens tillät

---

lagändringen. Det hade således uppstått en slags frizon för de fall som inträffade före lagändringen, men som inte hann tas upp till taxering innan lagändringen, vilket torde motverka lagstiftarens incitament att stifta den nya tydligare lagen. Situationen kan väl ingalunda sägas vara önskvärd.

<sup>55</sup> Bergström, 2003, sid 9.

<sup>56</sup> I RSV:s rapport om internprissättning behandlas frågan om indirekt tillämpning av korrigeringsregeln. I rapporten antyds att arbetsgruppen har diskuterat huruvida korrigeringsregeln skulle kunna omfatta ”interna avtal” och på så vis tolkningsvis omfatta felprissättningar till och från filialer (Sid 37). De uttalanden och praxis som arbetsgruppen sedan redovisar synes enligt min mening emellertid snarare tala för en annan grund än extensiv tolkning av regeln, nämligen allmänna inkomstberäkningen. Arbetsgruppen tar nämligen uttalande i prop 1965:126 som exempel där de citerar departementschefens uttalande om att det inte föreligger en obegränsad rätt till vinstutjämnning (RSV sid 258). Enligt min mening förespråkar departementschefen dock uppenbart en slags genomsyn – inte någon analog tillämpning eller extensiv tolkning - som rättslig grund till den begränsade vinstutjämningsmöjligheten. Slutsatsen i rapporten blir inte desto mindre att något entydigt svar inte kan finnas, men att *principen* om marknadsmässig prissättning i vart fall måste anses gälla även i det diskuterade fallet (RSV 1990 sid 259).

<sup>57</sup> Se SOU 1926:26 sid 49.

koncernbidrag inom landet vilket ju är en stor skillnad mot hur en enhet i landet behandlas.<sup>58</sup> Vidare jämställs filialer med självständiga företag såtillvida att de måste upprätta självständig bokföring.<sup>59</sup>

Det som rent juridiskt skiljer en utländsk filial i landet från ett eget rättssubjekt är att det enligt den civilrättsliga definitionen inte kan sluta avtal med sitt huvudkontor. Givetvis hindrar inte denna rättsliga bedömning förefintligheten av internttransaktioner i verkligheten, filialer kan skicka/ta emot varor/tjänster el dyl från andra delar av företaget och betinga sig/erlägga ersättning för detta. Om så inte hade varit fallet hade det ju inte förelegat något problem överhuvudtaget. Det är för skatterättens del emellertid inte helt utan betydelse att man inte kan tala om civilrättsligt bindande avtal. Förhållandet att filialen i sin bokföringen har att redovisa intäkter och kostnader utan att det finns någon civilrättslig motsvarighet till de utgifter som betalats till enheten implicerar nämligen att redovisningsrätten bygger på en annan vidare definition av avtal. Eftersom skatterätten är beroende av redovisningen såtillvida att den ligger till grund för beskattningen vore det logiskt att anlägga samma synsätt vid taxeringen. För likhet i beskattningen samt koherens mellan skatterätt och redovisning talar alltså att avtalsrekvisitet i korrigeringsregeln skall tolkas extensivt så att den även omfattar ”interna avtal”, dvs de villkor med vilka transaktioner inom en enhet sker.

Gängse lagtolkningsprinciper som präglas av åtminstone ett visst mått av legalitetsprincip innebär som tidigare nämnts att skattelag i princip skall tolkas objektivt enligt dess ordalydelse. Detta utesluter emellertid inte att begreppet skall tolkas i dess skatterättsliga betydelse. Den avgörande frågan blir således om avtal måste tolkas enligt den civilrättsliga innebörden eller om man kan tillåta en för skatterätten generösare mer ekonomisk praktisk innebörd av avtal som även innefattar transaktioner mellan olika redovisningssubjekt trots att de tillsammans hör till samma rättssubjekt, vilket alltså skulle medföra den civilrättsligt motbjudande slutsatsen att ett rättssubjekt kan sluta avtal med sig själv. Bergström, som behandlat frågan om förhållandet mellan civilrätt och skatterätt, påpekar att det är såväl opraktiskt som förvirrande att låta civilrättsliga termer ha en annan betydelse inom skatterätten, detta inte minst ur rättssäkerhetssynpunkt. Han menar dock att det inte är uteslutet att vid sidan av den vedertagna betydelsen av ett begrepp även beakta transaktionens ekonomiska innebörd. Bergström menar dock att en specifik skatterättslig tolkning av skatteregler måste göras på ett enhetligt och allmänt accepterat sätt eftersom det annars kan uppstå problem med förutsebarhet första gången en sådan tolkning av en viss bestämmelse skall göras.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Förslag 1984/85:9, sid 30.

<sup>59</sup> 2 kap 7§ BFL läst tillsammans med 11§ Filiallagen.

<sup>60</sup> Aldén synes emellertid vara av en något annan uppfattning och påpekar att det inte är ovanligt att begrepp som existerar även i civilrätten har en speciell – avvikande – innebörd inom skatterätten; dessutom menar Aldén att begrepp faktiskt kan ändra innebörd även inom olika delar av skatterätten (Aldén sid 24).

En, sett ur ett ekonomiskt perspektiv, mer praktisk tolkning av avtalsrekvisitet i korrigeringsregeln talar för en extenderad särskild skatterättslig betydelse av rekvisitet som omfattar internationella internttransaktioner inom ett bolag. Vad som talar starkt mot en sådan tillämpning är dock att avtal är ett juridiskt vedertaget begrepp som det inte finns någon praxis att skatterättsligt behandla på annat vis än det civilrättsliga trots att så alltså sker inom bokföringen. Inte ens inom området med inkomstöverföringar kan man finna någon slags liknande tolkning av avtalsbegreppet. Vid uttagsbeskattning har lagstiftaren i 22 kap 5§ p 3 och 5 använt en särskild formulering som täcker underprissättningar inom en enhet. Denna hade varit överflödigt om avtal (överlåtelse) hade ansetts föreligga. Det finns väl inte heller i nuläget någon allmänt accepterad metod för att tolka skatterättsliga stadganden med en mer ekonomisk syn att falla tillbaka på. Avtal måste enligt min mening tolkas såsom det eljest görs inom skatterätten, dvs i dess civilrättsliga betydelse. En extensiv tolkning kan således inte ge avtalsrekvisitet en annan innebörd.

# 3 En rättshandlings verkliga innebörd

## 3.1 Allmänna grunder för inkomstens beräkning

I propositionen till 1955 års filiallag uttalade departementschefen efter att ha avvisat korrigeringsregeln som tillämplig inom enheter att "(o)m genom onormal prissättning eller på liknande sätt den vinst, som bort framkomma hos filialen, istället redovisas hos företaget, torde – oavsett att uttryckliga bestämmelser härom saknas – möjlighet likväl föreligga för taxeringsmyndigheterna att med stöd av de allmänna grunderna för den skattemässiga inkomstberäkningen åsätta företaget en materiellt riktig taxering".<sup>61</sup> Vad departementschefen synes syfta på är alltså att se en del av prissättningen som en felaktig rubricering av en annan bakomliggande rättshandling, och att en justering av prissättningen kan göras med hjälp av de allmänna stadganden som numera återfinns i Inkomstskattelagens 14-16 kap.<sup>62</sup>

För överprissättningar blir det således en fråga om att vägra avdrag för den yrkade kostnaden, till den del den verkliga innebörden inte kan anses vara en avdragsgill kostnad. Den juridiska grunden för att neka avdrag i det här fallet är alltså att den verkliga innebörden av den yrkade kostnaden är en slags vinstdisposition. Vad gäller underprissättningar blir det istället frågan om att se den verkliga innebörden av den del av priset som understiger marknadsvärdet; om detta egentligen är en inkomst som inte redovisas finns väl i princip motsvarande möjlighet för staten att upptaxera redovisningen. Jag kommer emellertid inte att behandla denna senare situation då jag inte anser det finnas någon anledning för skattemyndigheterna att försöka bevisa den verkliga inkomsten vid underprissättningar emedan det finns en konkurrerande bestämmelse i uttagsbeskattningen.<sup>63</sup> Då uttag anses föreligga vid prissättningar under marknadsvärdet framstår detta som en enklare metod än genomsyn. Uttagsbeskattning anses vidare i vissa fall

---

<sup>61</sup> Prop. 1955:87 sid 64.

<sup>62</sup> Före Inkomstskattelagens tid återfanns stadganden om vad som utgjorde skattepliktig inkomst i 19, 28 §§ KL och vad som utgjorde avdragsgill omkostnad i 20, 29 §§ KL. Wiman som citerar samma uttalande har dock tolkat detta som syftandes i första hand på uttagsbeskattning. Wiman, som konstaterar att uttagsbeskattning inte kan tillämpas vid inkomstöverföringar i form av överprissättningar, menar att man i vart fall torde kunna hämta principer från regelverket (Wiman, 2002, sid 91). För det första kan man fråga sig om uttagsbeskattning verkligen hör till vad man skulle kunna kalla *grunderna* till inkomstberäkningen; det torde istället vara en specialregel vid inkomstens beräkning. Vidare är jag tveksam till vilken vägledning utöver analog tillämpning som uttagsbeskattningen skulle kunna ge varför jag inte anser att regelverket tillför ytterligare möjligheter utöver korrigeringsregeln i det aktuella fallet.

<sup>63</sup> IL 22:5.

medföra en striktare bedömning än korrigeringsregeln eftersom det i praxis inte ansetts finnas något utrymme för kompensationsinvändningar och en helhetsbedömning utöver beskattningsårets slutenhet.<sup>64</sup> Oavsett hur konkurrenssituationen bedöms i framtiden finns enligt min mening ingen grund för att i dagsläget låta en uppenbart tillämplig bestämmelse stå tillbaka för en mer svårtillämpad genomsyn.

### 3.2 Verklig innebörd av en rättshandling

På 30-talet diskuterades införandet av en allmän skatterättslig tolkningsprincip under rubriken ”allmän rättsregel”.<sup>65</sup> Förslaget löd:

”Finnes uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd än av annan beskaffenhet än som uppgivits, skall beskattningsfrågans bedömande ske med hänsyn till åtgärdens verkliga innebörd”.

Förslaget, vars innebörd var att transaktioner skulle bedömas efter dess verkliga innebörd oberoende av den skattskyldiges rubricering, lagfästes dock aldrig. Diskussionen om i vilken mån den verkliga innebörden av en rättshandling skall ligga till grund för beskattningen fortlöpte dock i såväl doktrin som av lagstiftare.<sup>66</sup> Diskussionen övergick till att behandla inte bara ett lagförslag som skulle komma tillrätta med sk dissimulerade handlingar, dvs fall då den skattskyldige betecknat sin rättshandling för något som enligt civilrättsliga eller skatterättsliga definition innebär något annat utan också frågan huruvida kringgående av skattelag på vis som kan synas illojala, onaturliga och/eller uppenbart syftandes enbart till att uppnå en skatteförmån kan om omklassificeras.<sup>67</sup> Även om båda fallen har det gemensamt att om den skattskyldige inte hade velat minimera skatten hade hans förfarande varit ett annat; skillnaden är emellertid den att i första fallet har han vidtagit den rättshandling han avsåg att vidta men rubricerat den för något annat vid deklarationen, emedan den skattskyldige i det senare fallet gått ett steg längre och hittat andra verkliga rättshandlingar att vidta som leder till det önskade resultatet. Senare föreslogs att bestämmelsen enbart skulle behandla den senare frågan eftersom skenrättshandlingar och ogiltiga avtal redan underkändes av domstolar.<sup>68</sup> Diskussionen kom således att i stället för att leda till en allmän rättsregel leda till skatteflyktslagen.<sup>69</sup> Som jag längre fram skall påvisa behöver man vid felprissättningar inte heller gå längre än till den verkliga innebörden av rättshandlingen, och vad gäller dylika fall råder det väl egentligen ingen tvekan om själva rättsfrågan: om

---

<sup>64</sup> Aldén sid. 181 med hänvisningar.

<sup>65</sup> Sou 1931:40 till 76§ KL.

<sup>66</sup> Se SOU 1954:24, 1957:77, 1963:52, 1975:77.

<sup>67</sup> Se SOU 1975:77 där departementschefen uttalar att ” Domstolarna har emellertid i allmänhet hitills inte tillämpat genomsyn, när man kringgått skattelag genom flera var för sig formellt korrekta rättshandlingar, som tillsammans ger skatteförmånen som står i strid med skattelagstiftningens anda och mening. Expertgruppens förslag innebär, att principen om genomsyn skall kunna tillämpas även i sådana fall.” (sid 8)

<sup>68</sup> DS 1978:6.

<sup>69</sup> Skatteflyktslag SFS (1995:575).

den skattskyldige har givit en rättshandling en felaktig rubricering (oavsett om skälet till felrubricering är att undvika skatt eller annat) skall domstolen bedöma transaktionen efter dess verkliga innebörd. Detta lär dock inte vara något unikt för skatterätten, all tvingande lagstiftning karakteriseras ju av att de berörda rättssubjekten inte själva kan avtala bort den vare sig genom avtal eller missvisande beteckningar.

### 3.3 Den verkliga innebörden av en för hög prissättning

#### 3.3.1 Rättslig innebörd

Mitt syfte är emellertid inte att analysera genomsyn i allmänhet utan enbart att ge en bakgrund till principen och peka på förutsättningarna för att åsidosätta en felaktig rubricering av rättshandlingen och istället lägga den verkliga innebörden till grund för beskattning i detta fallet, dvs en omklassificering av en del av en prissättning till något annat.

Utgångspunkten i frågan måste således sägas vara att det för dolda förmögenhetsöverföringar föreligger samma teoretiska grund som för andra rättshandlingar att omklassificera rättshandlingen om den anses ha en annan verklig innebörd än vad den skattskyldige yrkat.

Frågan huruvida man kan justera en felprissättning med de allmänna grunderna för inkomstberäkning är varken ny eller begränsad till ”transfer pricing”-problematiken. Särskilt före fåmansföretagsreglernas tillkomst var betydelsen av att kunna företa genomsyn av lön till aktieägare, som egentligen utgjorde aktieutdelning, central.<sup>70</sup> I samband med 1965 års lagändringen erinrade departementschefen om denna princip genom att påpeka att möjligheten till korrigerande felprissättningar alltjämt kvarstod då det i själva verket handlade om vinstöverföringar som syftade till att erhålla skattförmåner.<sup>71</sup> Departementschefen syftade här speciellt på fall då mottagaren var skattskyldig för utdelning, men grunden måste givetvis vara densamma vid andra icke avdragsgilla utbetalningar.<sup>72</sup>

Ett huvudkontor till en filial är emellertid varken aktieägare eller ens närstående till en sådan, varför man inte kan klassificera felprissättningen som en utdelning. Inte heller kan det sägas vara frågan om att prissättning egentligen har den civilrättsliga karaktären av gåva eller blandat fång eftersom det de facto inte föreligger något avtal.<sup>73</sup> Det torde faktiskt vara så att det i grunden inte alls existerar någon civilrättslig överföring. Eftersom

---

<sup>70</sup> Se Aldén sid 94f.

<sup>71</sup> Visserligen avsåg departementschefens uttalande intrakommunala överföringar, men såsom Arvidsson påpekar är uttalandet av såpass principiell art att det torde gälla även i andra sammanhang, såsom internationella felprissättningar (Se prop 1965:126 sid 54 samt Arvidsson 1990 sid 164).

<sup>72</sup> Se Arvidsson 1990 sid 164 och Aldén 99f.

<sup>73</sup> Se ovan.



det endast är skatterätten och redovisningsrätten som behandlar inkomstöverföringen som en rättshandling är felprissättningen således endast märkbar i redovisningen och följaktligen vid taxeringen. Den inkomstöverföring som genom en felprissättning i verkligheten kommer till stånd mellan redovisningssubjekten torde inte heller skatterättsligt kunna sägas ha någon annan meningsfull innebörd än en icke avdragsgill kostnad. När man i doktrin talar om att vägra avdrag för en för hög prissättning med hjälp av den verkliga innebörden av en prissättningen, utgår man i allmänhet ifrån att man kan fastställa en civilrättslig karaktär på hela eller en del av överföringen. Det bör härvid dock understrykas att det högst sällan är frågan om en rättshandling som får konsekvenser för skatterätten och samtidigt överhuvudtaget inte erkänns civilrättsligt.

Aldén synes också utgå ifrån att när man vägrar avdrag för en felprissättning måste beskattningsåtgärden föregås av en genomsyn av transaktionen där rättshandlingens verkliga innebörd *definieras civilrättsligt*.<sup>74</sup> Aldén uttalar inte explicit att så måste vara fallet, men hans utläggning exemplifieras endast av fall där den civilrättsliga karaktären av rättshandlingen står i centrum för avgörandet. När avdrag vägras har beskattningsåtgärden föregåtts av en genomsyn; när det t ex är frågan om överprissättning till aktieägare blir det således inte frågan om att vägra avdrag för en del av en ränteutgift utan för en förmögenhetsöverföring som utgör förtäckt utdelning.<sup>75</sup> Detta behöver emellertid inte betyda att Aldén menar att det är omöjligt att genomsyna en transaktion som inte har en bakomliggande civilrättslig karaktär utan det kan helt enkelt bero på att han inte har haft sådana fall i åtanke.

Man kan med fog ställa sig frågan hur man på samma grund kan vägra avdrag när det inte finns någon bakomliggande innebörd av rättshandlingen. Jag vill påstå att detta inte utgör något problem. Avdragsrätten är nämligen såtillvida negativt begränsad att vad som inte utgör en avdragsgill kostnad (dvs en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster) helt enkelt inte är avdragsgillt; det är inte *nödvändigt* att fastställa den rättsliga karaktären av en utgift så länge man kan fastställa att den inte är av sådan karaktär att den är avdragsgill. Kan man konstatera att en utgift i redovisningen egentligen inte helt eller delvis uppfyller detta rekvisit beviljas inte avdrag, varför denna juridiska grund kan åberopas även vid för hög prissättning i det aktuella fallet.

### 3.3.2 Driftkostnadsbegreppet

En filial utgör som tidigare nämnts en integrerad del av det utländska bolaget. Alla filialer skall dock ha egen bokföring som är helt skild från det utländska bolagets och dess andra filialer om sådana existerar.<sup>76</sup> Detta

---

<sup>74</sup> Aldén sid 101.

<sup>75</sup> Ibid.

<sup>76</sup> BFL 2:7 läst tillsammans med 11§ Filiallag.

innebär att alla affärshändelser skall redovisas, inte bara transaktioner med andra rättssubjekt utan även alla transaktioner med andra redovisningssubjekt, som t ex den utländska delen av bolaget. Skattesubjektet är dock inte filialen i sig utan källskatten som belöper på filialens vinst erläggs av det utländska bolaget.<sup>77</sup> Filialens bokföring skall dock följa samma regler som ett svenskt bolag, dvs det lyder under svensk redovisningsrätt.<sup>78</sup>

Grunderna för inkomstberäkningen bygger på att den reella inkomsten för ett företag (eller redovisningssubjekt) skall redovisas. För att tangera en verklig inkomst skall om inget annat stadgas inkomster tas upp och utgifter som är att hänföra till driftkostnader dras av i enlighet med god redovisningssed.<sup>79</sup> Eftersom redovisningen är självständig för filialen krävs dock att utgiften för vilken avdrag yrkas hänförs till en inkomst som skall beskattas i Sverige. Någon närmare definition av driftkostnadsbegreppet finns dock inte inkomstskattelagen. För särskilda utgifter föreskrivs avdrag trots att utgiften inte har karaktär av driftkostnad<sup>80</sup> medan det för andra utgifter har föreskrivits ett mer preciserat samband med inkomsten<sup>81</sup>. Vad gäller det generella omkostnadsbegreppet råder i viss mån osäkerhet och delade meningar. Ledning skulle förvisso kunna tänkas finnas i den nu aktuella debatten om omkostnadsbidrag, som bygger på att bidrag till närstående utländska koncernbolag skall medges om det kan ses som en driftkostnad<sup>82</sup>. Detta är dock inte helt oproblemiskt. För det första synes begreppet driftkostnad i den åsyftade debatten vara infekterat av korrigeringsregeln; eftersom korrigeringsregeln samtidigt varit tillämplig på omkostnadsbidrag mellan de självständiga koncernbolagen i fråga, är det ibland svårt att säga vilka kriterier som hänförs till det egentliga driftkostnadsbegreppet och vad som kommer från korrigeringsregeln.<sup>83</sup> Ett andra problem är att karaktären av de omtvistade bidragen är mycket olik den av en felprijsättning till filialer; ofta är det fråga om ett moderbolag i Sverige som bidrar till att stötta det utländska dotterbolaget för att moderbolagets egna varor skall säljas bättre. Sällan torde detta vara fallet då frågan gäller skattebaser som lämnar Sverige genom en i landet etablerad filial. Här är det snarare frågan om att filialen erlägger vederlag för en försäljningsprodukt, en koncerngemensam tjänst, royalty för varumärke eller dyl som erhållits från huvudbolaget.

---

<sup>77</sup> Det utländska bolaget är nämligen begränsat skattskyldig (IL 6:7) och beskattas då för inkomst från ett fast driftställe i Sverige (IL 6:11 p 1).

<sup>78</sup> Prop 1968:98, sid 128. Enligt rättspraxis gäller detsamma för fasta driftställen som inte har registrerats som filial (se RSV rapport 1990:1 sid 250).

<sup>79</sup> IL 14:2 läst tillsammans med 16:1.

<sup>80</sup> Se t ex det kategoriska avdragsrätten för bidrag till Tekniska museet i IL 16:10.

<sup>81</sup> Se t ex IL 16:2 som stadgar att avdrag för representationsutgifter medges endast om det föreligger ett omedelbart samband med näringsverksamheten.

<sup>82</sup> För en sammanfattning och beskrivning av denna diskussion se Sundgren 1995.

<sup>83</sup> Se RSV 1990 sid 277f.

### 3.3.3 Doktrin

Den allmänna uppfattningen vad gäller inkomstöverföringar från filialer etablerade i landet tycks vara, att såväl den materiella som den processuella innebörden av att korrigera en felprissättning med hjälp av de allmänna grunderna för inkomstberäkningarna är desamma som vid korrigering enligt korrigeringsregeln.<sup>84</sup> Enligt detta synsätt skulle det inte föreligga någon brist i lagstiftningen eftersom det ju är likgiltigt om korrigeringsregeln inte är tillämplig i fallet om samma resultat kan nås genom tillämpning av andra regler.

En första fråga man kan ställa sig i sammanhanget är om en utgift, som betecknas som driftkostnad, till sin karaktär är begränsad till marknadsvärdet. Arvidsson menar att så inte är fallet eftersom den juridiska grunden för att vägra avdrag för dolda inkomstöverföringar utgår ifrån att man fastställer hur stor den verkliga driftkostnaden är och därefter nekar avdrag för den del som överstiger driftkostnaden.<sup>85</sup> En sådan metod utgår från att det finns en verklig innebörd av själva driftkostnaden som alltså inte är direkt avhängig marknadsvärdet (även om det kan vara rimligt att anta att värdet inte ligger alltför långt ifrån marknadsvärdet, inte heller utesluter det att det i vissa fall faktiskt sammanfaller) och att det är detta värde som skall ligga till grund för avdragsrätten.

Man kan då fråga sig varför man helt enkelt inte kan sätta ett likhetstecken mellan marknadsvärde och verkligt värde, detta hade ju som senare skall visas varit mycket enklare för skattemyndigheterna att bevisa i en rättslig process. Svaret är helt enkelt att det inte finns någon rättslig grund för detta. Den lagstadgade avdragsrätten förskriver endast att utgifter som inte är föremål för speciallagstiftning skall dras av som kostnad i den mån de bestridits för att förvärva eller bibehålla inkomster i förvärvskällan.<sup>86</sup> Arvidsson påpekar att denna kostnadsbestämmelse enbart är ändamålsbestämd<sup>87</sup>, något som Mutén menar ger upphov till principen om att det allmänna inte alls har någon rätt att pröva skäligheten av en kostnad.<sup>88</sup> Den skattskyldige skall därför beskattas för den vinst han faktiskt har, inte för den vinst han kunde ha fått.<sup>89</sup> Principen om att skattemyndigheterna inte får pröva skäligheten av en yrkad kostnad får sin materiella grund genom frånvaron av lagstiftning som medger en skälighetsprövning; den kan således säga vara ett resultat av legalitetsprincipen. Det finns inget lagrum som ger rättsligt stöd för en sådan bedömning, såsom ett hypotetiskt stadgande om att driftkostnader endast är avdragsgilla till den del de motsvarar marknadsvärdet hade medfört. Skattemyndigheterna har enligt Mutén och Arvidsson alltså ingen

---

<sup>84</sup> Se t ex RSV 2003 sid 205.

<sup>85</sup> Arvidsson 1990 sid 164f.

<sup>86</sup> IL 16:1.

<sup>87</sup> Arvidsson 1994 sid 430.

<sup>88</sup> Mutén sid 145 f.

<sup>89</sup> Ibid.

rätt att företa någon slags företagsekonomisk prövning av den skattskyldiges alla utgifter, så länge den grundläggande karaktären är avdragsgill, dvs har till ändamål att generera eller bibehålla inkomster i rörelsen.

Melz kritiserar Arvidsson för att han påpekat att möjligheterna till att ingripa mot höga prissättningar i praktiken är begränsade på grund av ovan förda resonemang.<sup>90</sup> Melz tycks vara av uppfattningen att enbart det faktum att en utgift överstiger marknadsvärdet medför att utgiften till sin karaktär inte längre är en driftkostnad. Det Melz i själva verket invänder mot är alltså Arvidssons resonemang om att driftkostnader till sin karaktär inte är begränsade till marknadsvärdet. Det är ju just detta som Arvidsson menar skapar svårigheter att utanför stadgad praxis veta hur man skall genomsynas en driftkostnad. Melz menar att en prövning av marknadsvärdet inte skulle strida mot nödighetsprövningsförbudet eftersom man genom att begränsa kostnaden till marknadsvärdet endast fastställer den verkliga kostnaden; en annan sak menar Melz är om man skulle göra en begränsning av driftkostnaden till marknadsvärdet på en transaktion till ett *utomstående* bolag eftersom den för höga prissättningen i det fallet torde vara hela den verkliga utgiften oaktat att det avdragsyrkande bolaget gjort en dålig affär.<sup>91</sup> Med detta exempel har Melz emellertid enligt min mening precis satt fingret på varför det rimligtvis *inte* är marknadsvärdet som generellt kan anses vara den verkliga driftkostnaden. Detta skulle nämligen medföra att den verkliga karaktären av samma utgift är en annan till ett intressebolag än till en utomstående; ett intresseförhållande mellan redovisningssubjekten i fråga skulle möjligtvis kunna ha betydelse i bevishänseende, men någon materiell grund för resonemanget är ingalunda att finna i inkomstskattelagens bestämmelser.

Sandström synes på sin tid ha haft en annan syn på saken. Han menar nämligen att för att vidtaga en genomsyn av förtäckt utdelning måste man fastställa hur stor omkostnaden egentligen är och detta är inget annat än en skälighetsprövning av omkostnad. Sandström synes alltså dela Melz uppfattning om att den verkliga innebörden av utdelning är vad som befinner sig över marknadsvärdet. Sandström erkänner dock att ett sådant tillvägagångssätt faktiskt innebär en skälighetsprövning av omkostnaden och därmed en kollision med den av Mutén rådande principen om att skattemyndigheterna inte får vidta en sådan prövning.

Sandström anför därom:

”Numera råder ingen tvekan därom att i en dylik situation en skälighetsprövning av angivet slag får äga rum. Ett genombrytande har här skett av principen att avdragsrätten för omkostnader icke får göras beroende av någon prövning av kostnadernas skälighet. Detta genombrytande var emellertid icke någon från början självklar följd av regeln, att verkställd utdelning ej får avdragas, utan var tvärtom resultatet av en tämligen utdragen kamp mellan två olika uppfattningar i denna fråga. Det slutliga

---

<sup>90</sup> Melz sid 703.

<sup>91</sup> Se Melz not 7 på sid 703.

genombrottet för den nu rådande uppfattningen får anses ha skett genom ett av regeringsrätten (sic) år 1928 meddelat utslag,(...)”.<sup>92</sup>

Av rättsfallet drar Sandström alltså slutsatsen att det numera är tillåtet för skattemyndigheterna att vägra avdrag för en omkostnad till den del omkostnaden innebär en värdeöverföring från aktiebolag till delägare utan fullt motsvarande vederlag.

Att såsom Sandström lösa den skenbara kollisionen med att en grundläggande skatterättslig princip får vika för en annan synes emellertid vara en synnerligen pragmatisk ad hoc-lösning. Av Sandström framgår det inte heller i vilka fall regelkonflikten har lösts; av hans uttalande att döma synes undantaget från skälighetsprövningsförbudet endast gälla vid förtäckt utdelning till aktieägare eller delägare av ekonomisk förening. Sandströms princip tycks stanna här och inte ge något svar på hur man ska bedöma andra transaktioner som inte kan klassificeras som utdelning. Det förefaller dessutom befogat att betänka hur Sandström överhuvudtaget har kommit fram till denna tolkning av domslutet. I själva verket torde det nämligen vara omöjligt att utläsa något ur rättsfallets domskäl utöver det faktum att avdrag nekades till viss del såsom varandes förtäckt utdelning. Hur domstolen kom fram till vilken del som till sin verkliga innebörd var förtäckt utdelning beskrivs inte utan måste vara Sandströms egen tolkning, eftersom han menar att enda sättet att genomsynas en utdelning är att utgå ifrån att allt utöver marknadsvärdet är utdelning. Sandströms slutsats synes, enligt min mening, blott vara en slutledning av hans egen tes.

Om domstolarna då inte kan utgå ifrån att marknadsvärdet utgör den verkliga driftkostnaden, vad är då den verkliga innebörden? Arvidsson menar, såsom Melz uppmärksammat, att det är svårt att utanför stadgad praxis besvara denna fråga.<sup>93</sup> Detta anser jag emellertid endast vara ett bevisproblem; vad gäller rättsfrågan är saken klar. Eftersom man redan fastställt att karaktären av kostnaden är avdragsgill är svaret på hur stor kostnaden får vara enkelt, nämligen precis så stor som parterna avsett. Ett annat sätt att uttrycka saken är att säga att en prissättning över marknadsvärdet har en annan innebörd än driftkostnad först om *syftet* inte är att generera inkomster, en logisk följd av att driftkostnaden bara är ändamålsbestämd. Detta kan låta svårbestämt och opraktiskt men är egentligen inget annat än den materiella grund som återfinns även i korrigeringsregeln. Inte heller där begränsas priset generellt till marknadsvärdet utan till utgifter, som om de avviker från marknadsvärdet är på annat vis affärsmässigt motiverade.<sup>94</sup> Utrymmet för avvikelser från

---

<sup>92</sup>Sandström 1962 sid 85. Det avgörande som Sandström hänvisar till är RÅ 1928 not 1007.

<sup>93</sup>Arvidsson 1990 sid 164.

<sup>94</sup>Man kommer här i en litet logisk fälla eftersom även skatten är en utgift som är affärsmässigt motiverat att begränsa. Detta torde egentligen innebära att även utgift som bestridits i syfte att minimera skatten är avdragsgill om detta i slutändan leder till högre nettovinst för bolaget. Detta kan dock inte sägas vara en rättvisande beskrivning av rättsläget. Bedömningen av vilka utgifter som är affärsmässigt motiverade måste således vidtas med avseende på bruttobeloppet.

marknadsvärdet vid korrigeringsregeln motsvaras alltså fullt ut av ändamålsbestämmelsen för avdrag. Om full bevisning kan presteras torde alltså en prisavvikelse bedömas på samma sätt genom en tillämpning av korrigeringsregeln som då utgiften prövas enligt rätten till kostnadsavdrag.

Det här resonemanget utgår dock, liksom korrigeringsregelns konstruktion, från en definition av marknadsvärdet såsom skilt från den övriga bedömning som kan leda till att en utgift anses affärsmässig. Om man istället använder termen marknadsvärde såsom ett vidare begrepp innefattande alla affärsmässiga bedömningar, är det förståeligt att det i doktrin hävdas att driftkostnader är begränsade till denna summa. Det hela är i så fall en fråga om begreppsförvirring och egentligen ingen meningsskiljaktighet i sak. Av Melz anförda exempel samt Sandströms utförliga diskussion anser jag mig emellertid kunna utläsa en djupare dissens i frågan än betydelsen av ordet marknadsvärde. I framställningen kommer jag även i fortsättningen att använda mig av begreppet marknadsvärde i den förra, dvs i den snävare, betydelsen.

### 3.3.4 Bevisfrågan

Arvidsson har en annan förklaring till meningsskiljaktigheterna och antyder att det kanske egentligen är en sammanblandning av bevis- och rättsfråga som gett upphov till osäkerhet beträffande avdragsrätten och således åtskilliga förespråkare för en generell begränsning av driftkostnader till utgiftens marknadsvärde.<sup>95</sup> Att man i en rättsprocess lägger marknadsvärdet till grund för beskattning, eller med Arvidssons ord, att man ”har tillämpat vissa prissättningsregler för att fixera och fastställa storleken på denna icke avdragsgilla del” är enligt Arvidsson endast en bevisfråga och ändrar enligt hans mening inte den verkliga grunden.<sup>96</sup> Jag vill emellertid mena att så inte är fallet, den juridiska grunden till vägrat kostnadsavdrag, dvs rättsfrågan, är nämligen i allra högsta grad betydelsefull för bevisfrågan.

Att försöka sätta fingret exakt på vad som krävs i bevishänseende i en skatteprocess torde visserligen vara i det närmaste omöjligt, i allmänhet brukar dock sägas att om inget annat har stadgats är det den som har lättast att prestera bevisning för ett rättsfaktum som har bevisbördan för detta.<sup>97</sup> Det är ju i allmänhet lättare att bevisa att något har hänt än motsatsen. Av detta anses huvudregeln framgå att det allmänna har bevisbördan för att bevisa att en inkomst föreligger emedan den skattskyldige har bevisbördan för avdragssidan.<sup>98</sup>

Med bevisbörda avses vem av parterna som tappar målet om ett faktum inte blir fastställt i ett mål och beviskravet bestämmer hur stark bevisning som

---

<sup>95</sup> Arvidsson 1994 sid 433.

<sup>96</sup> Se Arvidsson 1990 sid 167.

<sup>97</sup> Lodin mfl sid 616.

<sup>98</sup> Leidhammar sid 69.

måste presenteras i målet för att den bevisskyldige skall vinna.<sup>99</sup> För att analysera skillnaden i bevisbörda mellan korrigeringsregeln och avdragsrätten måste man skilja på vad som brukar kallas äkta och falsk bevisbörda. Med äkta bevisbörda menas den riktiga bevisbördan som åvilar part innan bevisning har förts in i målet.<sup>100</sup> Med falsk bevisbörda avses den skyldighet att framföra motbevisning som åvilar motparten när den bevisskyldige parten har fullgjort sin bevisning<sup>101</sup>.

Att den skattskyldige har bevisbördan för avdragssidan måste rimligtvis betyda att den äkta bevisbördan åligger honom och att han således måste bevisa att utgiften faktiskt har bestridits och att den till sin grundläggande karaktär är avdragsgill. Detta betyder givetvis inte att den skattskyldige har mindre rätt att bli trodd vad gäller fakta som rör avdragsposter än intäktsposter, men om han inte kan visa att han haft en påstådd utgift föreligger det förutsättningar för att vägra honom avdrag. Har han gjort detta, vill jag mena, att den falska bevisbördan har gått över på skattemyndigheterna. Vill myndigheten *korrigera* den påvisade kostnaden med hjälp av någon slags genomsyn, dvs genom att den yrkade kostnaden i sin verkliga mening är något annat pga ett skatteundandragande syfte, torde det åligga skattemyndigheten att bevisa detta.

Bevisning om ett subjektivt rekvisit är inte lätt att åstadkomma, eftersom det torde krävas mer än att peka på att priset är över marknadsvärdet. Skattemyndigheterna måste troligen bevisa att syftet också var att åstadkomma en slags inkomstöverföring, dvs att det inte var affärsmässiga överväganden som lett till prissättningen. Vad gäller fall av genomsyn har RegR i RÅ 1989 ref 62 lagt beviskravet i fall av genomsyn tämligen högt. Det krävdes i målet ”omständigheter som klart visar att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen är en annan”.<sup>102</sup> Vid bedömningen av frågan om ett sådant genombrott av den skattskyldiges påstående framhöll domstolen vikten av att restriktivitet måste iakttas. Domstolen motiverade den tunga bevisbördan med rättsäkerhetsskäl och att såväl det allmänna som den enskilde skulle få svårt att förutse konsekvenserna av rättshandlingar.<sup>103</sup> Domstolen synes, med fog enligt min mening, ha uppmärksammat betydelsen av legalitetsprincipen även vid bevisfrågan. Betydelsen av principen skulle nämligen förlora sin betydelse om man endast upprätthåll kravet på förutsebarhet vid sakfrågan men inte vid bevisfrågan. Även i RÅ 1993 ref 55 där frågan också var om genomsyn har RegR upprätthållit det hårda beviskrav för det allmänna vad gäller subjektiva rekvisit. I målet ansågs skattemyndigheterna inte ha visat att den verkliga innebörden av ett uppdragsförhållande egentligen var en anställning emedan de inte hade lyckats visa syftet med handlingen.

---

<sup>99</sup> Leidhammar sid 66.

<sup>100</sup> Leidhammar sid 68.

<sup>101</sup> Ibid.

<sup>102</sup> RÅ 1989 ref 62 på sid 210.

<sup>103</sup> RÅ 1989 ref 62 på sid 211.

Slutsatsen att det är svårt att i praktiken vägra avdrag ur bevishänsyn synes enligt min mening ha visst stöd i praxis, trots att frågan där aldrig har ställts på sin spets. Domstolen har visserligen aldrig explicit uttalat sig i frågan om skillnader i bevisbörda i nämnda fall<sup>104</sup>, men i de fall då avdrag har vägrats enligt de allmänna grunderna för inkomstens beräkning i stället för enligt korrigeringsregeln har det oftast rört sig om utgifter som överhuvudtaget inte har varit avdragsgilla.<sup>105</sup> När det istället har rört sig om utgifter som visserligen till sin grundläggande karaktär varit avdragsgilla men som till beloppet ansetts behöva korrigeras synes tendensen istället vara att tillämpa korrigeringsregeln.<sup>106</sup>

Om driftkostnaden istället hade varit begränsad till marknadsvärdet hade emellertid bevisbördan till fullo legat på den skattskyldige, som hade haft att bevisa marknadsmässigheten av driftkostnaden. Först om den skattskyldige hade lyckats bevisa att marknadspris hade tillämpats hade bevisbördan för att så inte var fallet gått över till skattemyndigheterna. Vad gäller korrigeringsregeln där den materiella grunden faktiskt är densamma som för avdrag i allmänhet är problematiken med bevisbördan mer komplicerad. Regeln är nämligen konstruerad så att ett pris ska korrigeras om det inte är marknadsmässigt, om det inte *framgår* att det eljest funnits affärsmässiga skäl till avvikelsen. Ordalydelsen implicerar alltså en slags presumtion för att en prisavvikelse inte beror på andra affärsmässiga skäl.<sup>107</sup> I målet RÅ 1984 1:83 slog domstolen fast att om skattemyndigheterna visat att en prissättning avviker från marknadsvärdet samt att det är sannolikt att intressegemenskap föreligger går bevisbördan över på den skattskyldige som då har att visa att avvikelsen beror på andra skäl än intressegemenskapen.<sup>108</sup> Att man vänt på bevisbördan på det här sättet står i överrensstämmelse med regelns syfte; hade man haft en normal bevisbörda hade ju regeln inte fyllt någon funktion.

### 3.3.5 Ett exempel

För att sammanfattningsvis åskådliggöra inkoherensen i situationen i såväl processuellt som materiellt avseende åskådliggör jag det med ett exempel. Låt oss ponera att bolaget X i utlandet skall sälja varan Y till i första fallet sin filial i Sverige och i andra fallet sitt svenska dotterbolag. För att göra fallet enkelt antar vi att inga andra transaktioner sker/har skett mellan bolagen. Vi antar således att marknadsvärdet för den inköpta varan Y är 10 enheter. Den inköpta varan förväntas leda till ökade inkomster med 100 enheter. Ponera nu att bolaget inte är väl insatt i prisläget och låter filialen betala 12 enheter för varan i syfte att generera 100 enheter. Eftersom filialen

---

<sup>104</sup> Att så inte är fallet kan mycket möjligt bero på att förvaltningsdomstolar i allmänhet anses vara ovilliga att uttala sig om bevisregler. Se Cassne m fl sid 117f med hänvisning.

<sup>105</sup> Se t ex RÅ 1982 not 81 samt Rå 1994 ref 85.

<sup>106</sup> Se t ex RÅ 1980 Aa 114.

<sup>107</sup> Se formuleringen i IL 14:19. Denna typ av presumtion kallas enligt Leidhammar för praesumptio juris eller legal presumtion (Se Leidhammar sid 91 f).

<sup>108</sup> Se även prop 1982/83:73 sid 11f.



inte hade syfte att åstadkomma någon slags vinstöverföring var det till fullo frågan om en driftkostnad som han beviljas avdrag för. Om skattemyndigheterna vill korrigera inkomsten måste den visa att det fanns ett icke affärsmässigt syfte bakom handlingen, något som för det första inte alls finns och för det andra är svårt att visa. Den slutliga inkomsten för filialen kommer att bli 88 enheter (100-12). Om köparen istället var dotterbolag och korrigeringsregeln var tillämplig skulle bolaget taxeras som om marknadsvärdet för varan hade erlagts såvida den skattskyldige, dotterbolaget, inte kan visa att det fanns ett affärsmässigt syfte med transaktionen. Dotterbolaget kan givetvis försöka hävda att avvikelserna var en följd av okunskap om marknadspriset, och att erhållande av sådan kunskap hade kostat över 2 enheter (dvs avvikelserna i pris) vilket torde vara ett affärsmässigt godtagbart skäl. Det åligger dock dotterbolaget att bevisa detta, och risken för att övertygande bevisning i en sådan fråga inte kan presteras är påtaglig.

Bolaget kommer troligen slutligen att taxeras för en inkomst av 90 enheter (100-10) trots att dess egentliga inkomst bara varit 88. Med hänsyn tagen till bevisproblematiken ligger det nära till hands att säga att innebörden av de materiellt likalydande reglerna i praktiken torde få till resultat att vid tillämpning av korrigeringsregeln är taket för överprissättningar alltid marknadsvärdet emedan ett avdrag enligt kostnadsbestämmelsen kan vara hur stort som helst så länge kostnaden är avdragsgill till sin grundläggande karaktär, (dvs kostnaden i exemplet kan aldrig överstiga 100 enheter eftersom det då inte längre kan vara frågan om en kostnad som genererar intäkter) och till fullo hänför sig till detta. (Här är taket beroende av näringsidkarens syfte vilket i exemplet rimligtvis inte kan komma i närheten av 100 men i viss mån kan överstiga 10).

Om förutsättningarna ändras och det utländska bolaget Y istället köper en vara X till priset av 8 enheter av filialen respektive bolaget förändras resonemanget. För det första är det oklart vilken juridisk grund man skall angripa underprissättningen med vid filialfallet; skall det för avdragsrätten motsvarande resonemang föras avseende den verkliga innebörden av kostnaden eller skall man helt enkelt uttagsbeskatta filialen? Om det är det förra som gäller är vi tillbaka i samma resonemang som i ovanstående fall; det finns ingen fast måttstock som säger att det är marknadsvärdet som speglar den verkliga inkomsten och bevisbördan för ett illojalt syfte åvilar skattemyndigheterna. Som jag tidigare påtalat finns det troligen ingen anledning för skattemyndigheterna att föra detta resonemang i en domstolsprocess istället för att vidta uttagsbeskattning. Antag i såfall att den svenska näringsidkaren vid taxeringen i Sverige kommer med en enligt korrigeringsregeln giltig kompensationsinvändning motsvarande de två enheterna som avviker från marknadsvärdet, vilket dock inte påverkar resultatet av uttagsbeskattning<sup>109</sup>. Dotterbolaget kommer således att taxeras endast för de 8 enheter som det erhållit, medan filialen kommer att

---

<sup>109</sup> Se ovan 3.1.

uttagsbeskattas varvid resultatet blir en beskattning av 10 enheter. I detta fallet kommer taxeringen att vara gynnsammare för dotterbolaget.

# 4 Avslutande synpunkter

## 4.1 Sammanfattning

Av redogörelsen har jag visat att rättsläget gällande korrigeringar av prissättningar mellan ett fast driftställe och dess utländska bolag är osäkert. Korrigeringsregeln torde i vart fall inte vara tillämplig eftersom det inte föreligger något avtalsförhållande varken i civilrättslig eller någon särskild skatterättslig mening. Uttagsbeskattning kan visserligen hindra den svenska filialen att överlåta egendom till det utländska bolaget under marknadspris, men då filialen erlägger ett pris som synes ligga över marknadsvärdet för varor eller tjänster el dyl till det utländska bolaget tycks den enda rättsliga möjligheten vara att från skattemyndigheternas sida visa att den verkliga innebörden av prissättningen är en vinstöverföring. Även om en fullständig bevisning inte behöver förebringas i skattemål torde det inte vara tillräckligt att peka enbart på det faktum att priset överstiger marknadsvärdet, i alla fall inte om avvikelsen är ringa. Det torde nämligen åligga skattemyndigheterna att visa att den utgift som den skattskyldige visat sig bestrida för en i grunden normal driftkostnad inte är vad den betecknats som. Om avvikelsen är stor torde det dock vara uppenbart att det inte längre är frågan om en prissättning.

Vid upptaxering enligt korrigeringsregeln har man för att underlätta för skattemyndigheterna i viss mån vänt på bevisbördan och formulerat en slags presumtionsregel, som medför att skattemyndigheterna i motsats till vad som gäller vid kostnadsbestämmelsen bär den processuella risken endast vad gäller det objektiva faktum att prissättningen avviker från marknadsvärdet. Det är visserligen sant att inkomsten inte heller i detta fallet ska korrigeras om det inte finns ett syfte att överföra inkomst till intressebolaget, men vid tillämpning av korrigeringsregeln är det den skattskyldige som har att visa utevaron av sådant syfte i stället för den tunga bevisbörda skattemyndigheterna torde ha att bära vid den vagare mer kasuistiska juridiska grunden som är att hänföra till kostnadsbestämmelsen. Rättsföljderna mellan uttagsbeskattning och korrigeringsregeln må inte vara helt samstämmiga<sup>110</sup>, men båda tar sin utgångspunkt i en lagstadgad rätt för skattemyndigheterna att nöja sig med en objektiv bedömning av det åsatta priset för att den falska bevisbördan skall övergå på den skattskyldige. Den skattskyldige kan dock sedan göra vissa invändningar vid taxering enligt korrigeringsregeln som inte skulle tillmätas vikt vid uttagsbeskattning. Detta leder till det på alla plan högst otillfredsställande resultatet att taxeringen blir hårdare än vad som hade varit fallet med ett självständigt bolag vid fall av underprissättningar av försålda varor och tjänster, medan en juridisk prövning av överprissättningar av inköpta varor i många fall kan leda till en lindringare taxering.

---

<sup>110</sup> Se ovan 3.1 samt 3.3.5.

I takt med internationaliseringen av näringslivet ökar mängden rekommendationer och modeller för att fastställa armlängdspriset som skall spegla armlängdsprincipen.<sup>111</sup> Visserligen kan inte dessa riktlinjer anses utgöra lagstiftning, men för att öka förutsebarheten och åstadkomma en internationellt rättvis beskattning (dvs undvika dubbelbeskattning) är sannolikheten för att skattedomstolar lägger dessa principer till grund för bedömningen av internttransaktioner hög. Det finns inte heller något som hindrar detta så länge tillämpningen inte står i strid med den svenska lagen. När varken korrigeringsregeln eller uttagsbeskattning kan tillämpas och domstolen söker avgöra hur stort kostnadsavdrag filialen kan beviljas är det emellertid tveksamt i vilken mån riktlinjerna kan tillämpas eller vilken betydelse de har, eftersom det subjektiva rekvisitet då också måste bevisas. Riktlinjerna tar ju explicit sikte på att finna marknadspriset och undanröjer även prissättningar som inte avsetts medföra en inkomstöverföring.

Dessa förhållande leder till flera otillfredsställande resultat för Sverige. För det första är risken för en ojämlig beskattning påtaglig. Detta leder inte bara till en allmän uppfattning om en orättvisa utan kan också leda till svårigheter och förvirring i rättstillämpningen. För det andra kan ett internationellt uppmärksammande av de påtalade bevisvårigheterna leda till att utländska företag utnyttjar systemet och kringgår källbeskattningen i Sverige genom att låta filialer istället för dotterbolag bedriva verksamhet här i landet och hämta hem vinsten genom överprissättningar i syfte att uppnå vinstutjämning. För det tredje torde bristen på överrensstämmelse med modellavtalet innebära ett internationellt problem i det att den svenska staten inte lyckats med att uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser.

## 4.2 Corresponding adjustment

Som jag tidigare påpekat är bristande överrensstämmelse med armlängdsprincipen och de internationella riktlinjerna inte bara ett problem på nationellt plan utan måste även ses i ett större sammanhang. Problemet kan nämligen leda till dubbelbeskattning för koncernen som helhet.

Då överprissättningar från filialen inte korrigeras i Sverige blir det endast frågan om en lindrigare beskattning i Sverige varvid en större skattebas centreras till utlandet. Mot detta torde utland inte ha något att invända och inte heller företaget (som ju själv åsatt priset och således rimligtvis inte bör ha något att invända).

Om skattemyndigheterna i Sverige lyckas bevisa att det föreligger en dissimulerad rättshandling och avdrag för överprissättningen vägras blir den åstadkomna inkomstkorrigeringen dock inte större än en korrigeringsregel enligt korrigeringsregeln hade medfört, varför utlandet visserligen i sak inte torde ha något att invända mot summan. Det kan emellertid uppstå ett formellt

---

<sup>111</sup> Se Guidelines.

problem vid tillämpningen av klausulen om sk corresponding adjustments som ingår i de flesta skatteavtal.<sup>112</sup> Bestämmelsen innebär att om en inkomst har justerats enligt armlängdsprincipen i ett land skall den mottagande staten vidta motsvarande åtgärd för det mottagande bolagets taxering. Frågan uppstår nu om utlandet godtar den svenska upptaxeringen som förenlig med armlängdsprincipen eftersom Sverige inte har baserat sin korrigering på armlängdsprincipen så som den utformats i modellavtalets korrigeringsregel. Det är i själva verket inte otänkbart att den svenska processen har behandlat den verkliga innebörden av det yrkade avdraget och den skattskyldiges syfte med transaktionen. Parterna torde i det fallet ha riktat in sig på bevisning avseende genomsyn – och har inte lagt de internationella riktlinjerna till grund – ja, det kan t o m tänkas att det överhuvudtaget inte ens utrett vad marknadsvärdet på den aktuella transaktionen skulle ha varit. Den mottagande staten kan då i alla fall tänkas vägra en corresponding adjustment eftersom den svenska upptaxeringen grundat sig på allmänna bestämmelser i intern svensk rätt och inte de internationellt accepterade armlängdsprincipen, trots att det materiella slutresultatet blivit detsamma. Resultaten blir i detta fall att samtidigt som filialen beskattas för den verkliga innebörden av avdraget i Sverige, dvs en korrigerad inkomst, beskattas bolaget i utlandet till det fulla okorrigerade priset. Dubbelbeskattningen är ett faktum.<sup>113</sup>

Komplikationerna blir ännu större då filialen i Sverige åstadkommer en inkomstöverföring till det utländska bolaget, genom att filialen erlägger ett underpris vid en eller flera transaktioner med sitt huvudbolag i utlandet. Denna situation har jag i uppsatsen inte mer än som hastigast berört eftersom jag anser att det visserligen är möjligt att vidta genomsyn på i princip samma grunder då det gäller för låg inkomst som för höga utgifter men som tidigare påpekats torde detta emellertid innebära onödigt svåra bevisproblem jämfört med uttagsbeskattning som i fallet är tillämplig. När filialen i Sverige uttagsbeskattas vid en för låg prissättning, kan resultatet till skillnad från en tillämpning av de allmänna reglerna bli hårdare än korrigering enligt korrigeringsregeln. Vid uttagsbeskattning tas, som tidigare nämnts, inte hänsyn till de sk kompensationsinvändningar som accepterats som invändning vid korrigering enligt korrigeringsregeln.<sup>114</sup> I ett sådant fall torde det stå klart att utlandet inte medger nedräkning av inkomsten till mer än vad korrigeringsregeln hade medgett. Än en gång drabbas koncernen av en dubbelbeskattning.

---

<sup>112</sup> Se modellavtalet art 9.2 (bilaga 1).

<sup>113</sup> Jfr Sundgren sid 505 för samma resonemang i fråga om omkostnadsbidrag.

<sup>114</sup> Se 3.1. samt 3.3.5.

## 4.3 Synpunkter de lege ferenda

### 4.3.1 Precisering av avdragsrätten

För att undvika internationella dispyter och åstadkomma rättvisa i beskattningen är det enligt min mening nödvändigt att Sverige vidtar någon slags ändring beträffande den juridiska möjligheten till korrigering av prissättningar inom enheter. En precisering av gällande rätt avseende rätten till avdrag fyller enligt min mening ingen funktion. Frånvaron av specifika rekvisit avseende avdragsrätten är nämligen nödvändig för att avgränsa affärsmässiga kostnader från andra. En kasuistisk ganska vag regel torde nämligen inte kunna behålla sin karaktär om den preciseras. Möjligen skulle det vara önskvärt att i lagtext tydligare uttryck att det är syftet att generera inkomster som är avgörande. Detta skulle dock inte ändra rättsläget såsom ovan beskrivits.

Inför man istället en begränsning av avdragsrätten till marknadsvärdet förtydligar man inte utan förändrar rättsläget. Det torde också leda till orimliga prövningar och osäkerhet vid alla interntransaktioner, eftersom en skattskyldig då aldrig skulle kunna veta när skattemyndigheten anser att han har gjort en dålig affär och det skulle då inte finnas någon rättslig möjlighet att bevisa att det funnits affärsmässiga skäl för avvikelser. Om man inte vill begränsa alla driftkostnader på detta vis (vilken man rimligen inte bör göra – att pröva om alla transaktioner även till utomstående motsvarar marknadsvärdet är orimligt att tänka sig) kommer det att innebära en speciell avdragsregel för intressebolag. Detta är visserligen inte omöjligt, men regeln bör i så fall inte förkläs som ett stadgande om när driftkostnad föreligger utan som ett stadgande som föreskriver *till vilken del* en driftkostnad är avdragsgill i den mån den betalas till ett intressebolag. Inte heller då uppnår man emellertid harmoni med korrigeringsregeln där det i finns möjlighet för den skattskyldige att visa att prisavvikelsen beror på andra affärsmässiga skäl.

### 4.3.2 Utvidgning av korrigeringsregeln

Den naturligaste åtgärden som i nuvarande läge skulle leda till samstämmighet mellan intern rätt och internationella förhållanden och som inte heller innebär några större ingrepp i den interna rätten vore att formulera om ordalydelsen i korrigeringsregeln till att omfatta filialer. För detta torde en enkel lagändring av ordalydelsen vara nog. Man skulle förslagsvis formulera om första stycket så att ordet avtal utgick och det istället framgick att bedömningen av prissättning skall vidtas oavsett om rörelsen bedrivs som dotterbolag eller filial.

Alternativt skulle man kunna lägga till ett nytt andra stycke, varpå det nuvarande sista stycken blir ett tredje stycke. Det nya stycken skulle förslagsvis kunna ha följande lydelse:

”Oaktat att ett avtalsförhållande inte föreligger äger första stycket även tillämpning på transaktioner inom ett och samma rättssubjekt i fall då den del av rättssubjektet, som till följd av villkoren får ett högre resultat, inte skall beskattas i Sverige.”

### 4.3.3 Formula apportionment

Den enklaste vägen är emellertid inte alltid den bästa, så inte heller i detta fallet. Så länge man laborerar med att på olika vis harmonisera regelverket genom att utvidga korrigeringsregeln eller begränsa avdragsrätten och på så vis hålla fast vid armlängdsprincipen, kommer man nämligen alltjämt att tvingas att beräkna marknadsvärdet, ett problem som jag medvetet har bortsett ifrån, men som utan tvekan sätter ett stort frågetecken för hela separatmetodens existens. Frågan diskuteras ofta med otaliga kasusinriktade lösningar som resultat, men någon slutgiltig lösning på problemet är troligen inte möjlig.

Ett i doktrin allt oftare förespråkade, längre gående alternativ som skulle lösa dessa svårigheter och en gång för alla få bukt med ”transfer pricing”-problem vore att byta ut armlängdsprincipen och separatmetoden mot någon slags beskattningsprincip som baserade sig på *formula apportionment* eller *global formula apportionment* som formulametoden vid global tillämpning kallas. Metoden är baserad på en matematisk schablon och innebär i korthet att en koncerns samtliga inkomster slås samman och fördelas på olika beskattningsmakter med hjälp av i förväg bestämda fördelningsnycklar såsom omsättning, tillgångar och lönesumma.<sup>115</sup> Den tyngsta kritiken mot denna metod har varit att den inte kan sägas syfta till att beräkna det verkliga resultatet; det finns ju inget som säger att hälften av vinsten faktiskt har genererats ifrån ett annat land bara för att det har lika många anställda som i det andra landet.<sup>116</sup> Fördelen är, förutom att man lägger ”transfer pricing”-frågorna bakom sig, att det är en regel som är svår att manipulera och som ur ett långsiktigt perspektiv torde ge en ganska rättvis beskattning.<sup>117</sup> Dessutom kräver den matematiska schablonen endast en uträkning för varje beskattningsår till skillnad från armlängdsprincipen som aktualiseras vid varje ny transaktion. Oundvikligen skulle man fånga in även problemet med inkomstöverföringar till fasta driftställen med denna metod.

Eftersom formulametoden är en schablon, kan givetvis olika inkomstfördelningsmetoder ge olika resultat beroende på hur metoden utformas och vilka kriterier fördelningen beräknas på. Det är här många frågor som skall lösas; man måste komma överens om vilka fördelningsnycklar som skall gälla, hur de skall viktas, hur man skall

---

<sup>115</sup> McLure sid 587.

<sup>116</sup> Ibid.

<sup>117</sup> McLure sid 586 ff.

säkerställa rapporteringen av nyckeltalen, vilken inkomst som skall innefattas etc.<sup>118</sup> Sverige kan emellertid inte byta ut denna grundläggande beskattningsprincip på egen hand eftersom alla nu gällande dubbelbeskattningsavtal utgår från en tillämpning av armlängdsprincipen enligt separatmetoden. Dessutom är det för att uppnå likabehandling och undvikande av dubbelbeskattning på ett internationellt plan önskvärt att samma metod användas överallt. Att metoden sedan inte är en perfekt återspeglning av den verkliga vinsten framstår således som ett mindre problem.

Formulametoden förespråkas och används till viss del i såväl USA som Kanada men såväl OECD som EU har länge starkt tagit avstånd från denna nyare beskattningsmetod.<sup>119</sup> En förändrad attityd har dock märkts på senare tid och fler och fler förespråkare för formulametoden har resulterat i att EU-kommissionen år 2001 utarbetade en rapport med förslag på två olika metoder som präglas av formulametoden: *Home state taxation* och *Common consolidated base taxation*<sup>120</sup>. Det är således inte otänkbart att även de europeiska staterna i framtiden kommer att ta steget vidare från separatmetoden till en schablonmässig formulametod, för att undvika de problem med fastställande av ett marknadsvärde som aktualiseras vid varje ny typ av transaktion. Redan nu kan noteras att det i allt fler fall anses omöjligt att använda sig av traditionella armlängdsprincip-metoder varför OECD, som alternativ till de traditionella metoderna, utarbetat de sk ”profit split”-metoderna som enligt OECD dock endast skall användas som en sista utväg<sup>121</sup>. ”Profit split” tar fortfarande sikte på att fastställa ett pris för varje enskild transaktion, varför det fortfarande är frågan om tillämpning av separatmetoden, men det är i likhet med formulametoden en slags matematiskt framräknad schablon som utgår ifrån storleken på den faktiska vinsten.

I avvaktan på en eventuell global utveckling på området skulle jag vilja föreslå att som alternativ till en utvidgad korrigeringsregeln tillämpa en begränsad formulametod vad gäller just beskattningen av fasta driftställen. Mellan en filial och ett huvudbolag föreligger nämligen ett närmare förhållande – i vart fall juridiskt sett - än mellan två fristående bolag som står i koncernförhållande till varandra. Just detta förhållande gör att armlängdsprincipen framstår som ännu svagare än mellan självständiga rättssubjekt i intressegemenskap. För detta talar enligt min mening främst tre skäl. För det första torde det vara svårare att fastställa ett armlängdspris ju närmare integrerade parterna är med tanke på att det mellan en filial och dess bolag kan vara frågan om ett stort antal transaktioner. För det andra förefaller det mindre ekonomiskt försvarbart att tillämpa marknadsvärdet (antaget nu att ett sådant faktiskt går att fastställa) på internt transaktioner ju

---

<sup>118</sup> Källa till stycket är McLure sid 589 ff.

<sup>119</sup> McLure sid 588 f med hänvisningar.

<sup>120</sup> Ibid.

<sup>121</sup> De traditionella metoderna, dvs marknadsprismetoden, återförsäljningsmetoden och kostnadsplusmetoden återfinns i Guidelines kap II; de nya metoderna återfinns i kap III under rubriken ”Other Methods”.



mer integrerade parterna är. En ekonomisk kritik av armlängdsprincipen som sådan är nämligen att den totala vinsten av en multinationell koncern är större än summan av dess individuella vinster.<sup>122</sup> Ju närmare sammanlänkade parterna är, desto mer befogad anser jag att denna grundläggande kritik torde vara. För det tredje måste en filial vid tillämpning av armlängdsprincipen oftast upprätta två redovisningar – en enligt hemlandets redovisningsrätt och en som överrensstämmer med källstatens regler; ett problem som inte i samma mån gör sig gällande för självständiga företag.

Det kan således finnas skäl för Sverige att söka säkerställa en skälig del av ett utländskt företags inkomstskatt just i de fall då företaget bedriver rörelse i landet genom filial, genom att tillämpa en matematisk schablon istället för att försöka laborera med armlängdspriser.. Som rättsläget är idag betalar det utländska företaget skatt baserat på den inkomst som redovisats för filialen, förutsatt givetvis att resultaträkningen skett enligt svensk lag och accepterade bokföringsnormer. Med en begränsad formelametod skulle det utländska företags totala inkomst istället beräknas, varefter en viss del av denna inkomst skulle allokeras till källstaten (Sverige) efter någon slags fördelningsnyckel. Denna ändring skulle enkelt kunna åstadkommas genom en ändring i Inkomstskattelagens bestämmelse om begränsad skattskyldighet. Vidare skulle kravet på en självständig redovisning enligt svensk redovisningsrätt kunna slopas så länge det utländska bolaget kan redovisa den sammanlagda vinsten och fördelningskriterierna på ett enligt Sverige acceptabelt vis.

Huruvida denna metod skulle accepteras internationellt beror i stort sett uteslutande på de enskilda dubbelbeskattningsavtalens utformning. I modellavtalet finns nämligen två alternativ för beräkning av källskatt, dels den i Sverige nu gällande, att källskatt får tas ut på den vinst som faktiskt genererats i riket, men som alternativ metod föreskriver faktiskt avtalet också en metod som bygger på vinstallokering.<sup>123</sup>

---

<sup>122</sup> McLure sid 586 f.

<sup>123</sup> Art 7.2 och 7.4.

# Bilaga 1

## Art 9

### 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,

iakttas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalats 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 på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överrensstämmelse därmed.

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar – och i överrensstämmelse därmed beskattar – inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattas 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 sådan som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörliga justeringar av det skattebelopp som påförts inkomsten där. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

# 5 Litteraturförteckning

## 5.1 Förarbeten och offentligt tryck

BevU	1919:43
DS	1978:6
Mot	1919 1:59
Prop	1955:78
Prop	1965:126
Prop	1968:98
Prop	1999/00: 2
SOU	1926:26
SOU	1931:40
SOU	1954:24
SOU	1957:77
SOU	1962:59
SOU	1963:52
SOU	1975:77

Riksdagens revisorers förslag 1984/85:9 Multinationella företags skatteförhållanden.

OECD:

Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet. 1994. Översättning av Francke, Jan och Skurnik, Hillel. Göteborg: 1995. (Cit. Modellavtalet)

Internprissättning och multinationella företag: tre skattefrågor. Paris: 1984; Stockholm: 1991. (Cit Oecd 1984)

Transfer pricing and Multinational Enterprises. Paris: 1979 (Cit OECD 1979)

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. 1995. (Cit Guidelines)

RSV

Rapport 1990:1 Internprissättning. (Cit RSV 1990)

Handledningar: RSV 352 utgåva 7. *Internationell beskattning: 2003.*(Cit RSV 2003)

## 5.2 Litteratur

Aldén, Stefan. *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet.* Stockholm: 1998.

Arvidsson, Richard. *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner.* Stockholm: 1990. (Cit Arvidsson 1990)

Bergström, Sture. *Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang.* Stockholm: 1978. (Cit Bergström 1978)

Cassne, H., Diesen, C., Hammarström, F och Schauman, J. *Prövning av skattemål. Bevis 3.* Stockholm 1999. (Cit Cassne m fl)

Hultquist, Anders. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning.* Stockholm: 1995.

Leidhammar, Börje. *Bevisprövning i taxeringsmål.* Stockholm: 1995

Lindencrona, Gustaf. *Skatter och kapitalflykt: beskattningens inverkan på det finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa.* Stockholm: 1972.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter, Silfverberg, Christer. *Inkomstskatt – en läro- och hanbok i skatterätt.* 8:e uppl. Lund: 2001.

Peczenik, Alexander. *Juridikens teori och metod.* Göteborg: 1995.

Sandtröm, KGA. *Beskattning vid aktiutdelning samt utdelning från ekonomisk förening.* Stockholm: 1962. (Cit Sandström 1962)  
*Svenska dubbelbeskattningsavtal.* Stockholm: 1949. (cit Sandström 1949).

Strömholm, Stig. *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära.* 4:e uppl. Lund: 1992.

Wiman, Bertil. *Prissättning inom multinationella koncerner.* Uppsala: 1987. (cit: Wiman 1987)  
*Beskattning av företagsgrupper.* Stockholm: 2002. (cit Wiman 2002)

### **5.3 Artiklar**

Arvidsson, Richard. ”Koncernbidrag för svenska företag i intressegemenskap.” SvskT 1994: sid 407- 436. (Cit Arvidsson 1994)

Bergström, Sture. ”Regeringsrättens lagtolkningsprinciper- nya tendenser under senare tid?” Skattenytt. 2003: sid 2-13. (Cit Bergström 2003)

- Friis, Pim. *"The Transfer Pricing Agenda for Europe"*.  
International Transfer Pricing Journal: 2003: sid 131 – 133.
- Hultquist, Anders. *"Skatteflyktslagen –en principfråga."* Skattenytt  
1996: sid 670-681. (Cit Hultquist 1996)
- Markstedt, H. *"Prissättning av varor och tjänster vid  
transaktioner mellan svenskt bolag och dess dotterbolag eller moderbolag i  
utlandet."* Skattenytt 1971: sid 481 – 487. (Cit Markstedt 1971)  
*"Om prissättning av varor och tjänster vid uttag  
ur förvärvskälla och leverans till annan skattskyldig i intressegemenskap."*  
Skattenytt 1974: sid 190-195. (Cit Markstedt 1974)
- Melz, Peter. *Recension av Arvidsson R: Dolda  
vinstöverföringar.* JT. 1990-91: sid 700-705.
- McLure, Charles E, Jr. *"Replacing Separate Entity Accounting and the  
Arm's Length Principle with Formula Apportionment."* Bulletin for  
international fiscal documentation 2002: sid 586-599.
- Mutén, Leif. *"Nödvändig kostnad?"* Skattenytt 1959: sid 144-  
148.
- Sundgren, Peter. *"Avdrag för bidrag till utländska bolag"*.  
Skattenytt: 1995 sid 487-510.
- Wiman, Bertil. *"Utveckling på internprissättningsområdet."*  
Skattenytt 1997: sid 500-523. (Cit Wiman 1997)

## 5.4 Rättsfall

RÅ	1928 not 1007
RÅ	1980 Aa 114
RÅ	1982 not 81
RÅ	1984 1:83
RÅ	1989 ref 62
RÅ	1993 ref 55
RÅ	1994 ref 85