



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Andreas Johansson

Helhetsbedömning i
internprissättningsmål – vilka
kompensationsinvändningar är
godtagbara?

Examensarbete
20 poäng

Lars Pelin

Skatterätt

Höstterminen 2004

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	7
2 IL 14:19 – DEN NATIONELLA KORRIGERINGSREGELN	8
2.1 Inledning	8
2.2 Lagrummets rekvisit	9
2.2.1 Avtalsförhållande	9
2.2.2 Ekonomisk intressegemenskap	11
2.2.3 Prisavvikelse	14
2.2.4 Inkomsteffekt	16
3 OECD – GUIDELINES OCH TIDIGARE RAPPORTER	19
3.1 Inledning	19
3.2 Armlängdsprincipen	20
3.3 OECD:s internprissättningsmetoder	24
3.3.1 Inledning	24
3.3.2 Marknadsprismetoden	24
3.3.3 Återförsäljningsprismetoden	25
3.3.4 Kostnadslusmetoden	25
3.3.5 Vinstfördelningsmetoden	25
3.3.6 Nettomarginalmetoden	25
4 DUBBELBESKATTNINGSAVTALENS KORRIGERINGSREGEL	27
4.1 Inledning	27
4.2 Regelns konstruktion	27

4.2.1	Artikelns ordalydelse	27
4.2.2	Skillnader i förhållande till IL 14:19	28
4.2.3	Konsekvenser	29
4.3	Kompenserande rättelse	33
5	REGELKONKURRENS – VÄGRAT KOSTNADSAVDRAG OCH UTTAGSBESKATTNING VS. KORRIGERING	35
5.1	Inledning	35
5.2	Uttagsbeskattning och vägrat kostnadsavdrag	35
5.3	Överlappande tillämpningsområde	36
5.4	Oförenliga rättsföljder	37
5.5	Regelval	38
6	HELHETSBEDÖMNING TILL FÖLJD AV KOMPENSATIONSINVÄNDNINGAR	45
6.1	Inledning	45
6.2	Förarbeten	45
6.3	Praxis	46
6.3.1	RÅ79 1:40	46
6.3.2	RÅ80 1:59	48
6.3.3	RÅ 1984 1:16	50
6.3.4	RÅ 1991 ref. 107	51
6.3.5	RÅ 1994 ref. 85	55
6.3.6	KRNG dom 1997-02-27, mål nr. 3511-1994	56
7	SAMMANFATTANDE ANALYS	58
	BILAGA A	69
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	70
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	72

Sammanfattning

Dagens handel är global. Multinationella koncerner innehar en betydande roll i affärslivet och de transaktioner som sker mellan bolag inom samma koncern utgör en stor del av den totala världshandeln. Genom icke armlängdsmässig prissättning mellan koncernföretag i olika stater kan obeskattad inkomst föras ut från en stats beskattningssfär. För att förhindra detta medför korrigeringsregeln att ett företags resultat skall beräknas till det belopp som varit för handen om prissättningen varit på armlängds avstånd.

Man kan dock inte per automatik tillämpa korrigeringsregeln då man fastställt att en enskild transaktion inte motsvarar armlängdspris. En bedömning av armlängdspriset kan inte göras så snäv. Den enskilt felprissatta kompensationen kan kompenseras av en annan transaktion så att statens beskattningsanspråk de facto inte minskar. Detta medför att dessa transaktioner tillsammans utgör ett armlängdspris. Vid bedömning av om korrigeringsregeln skall tillämpas kan således en helhetsbedömning göras av alla relevanta transaktioner för att avgöra om dessa tillsammans utgör ett armlängdspris.

Frågan är dock om samtliga transaktioner som kompenserar den enskilda felprissättningen skall få den betydelse i en helhetsbedömning att de kan påverka det totala armlängdspriset. Svaret är nej. För att kunna ta hänsyn till en kompenserande transaktion i en helhetsbedömning krävs att det finns affärsmässiga skäl till varför felprissättning och kompensation överhuvudtaget förekommit. Det måste finnas ett orsakssamband mellan felprissättning och kompensation. Huruvida kompensationen sker ett annat beskattningsår än felprissättningen är inte av betydelse. Det ställs vidare inget krav på att kompensationen skall lämnas av det subjekt som favoriserades av felprissättningen förutsatt att orsakssambandet mellan felprissättningen och kompensationen inte bryts. Kompensation genom ökad utdelning eller ökat värde på andelar godtas inte i en helhetsbedömning.

I det fall det förekommer ett dubbelbeskattningsavtal mellan de stater där företagen är hemmahörande kan detta få betydelse för vilka kompensationsinvändningar som är godtagbara i en helhetsbedömning. Dubbelbeskattningsavtalen bygger på OECD:s modellavtal och vid tillämpning av avtalens korrigeringsregel har OECD:s guidelines auktoritärt tolkningsvärde. Guidelines godtar, till skillnad från den nationella korrigeringsregeln, avsiktliga kvittningar som tillsammans medför ett armlängdspris trots att inga affärsmässiga skäl för felprissättningen och kompensationen föreligger. Guidelines ståndpunkt medför en begränsning i statens beskattningsanspråk i förhållande till den nationella korrigeringsregeln. Om dock den avsiktliga kompensationen lämnas ett annat beskattningsår än felprissättningen godtas den ej då inga affärsmässiga skäl för felprissättning och kompensation föreligger.

Vidare föreligger det regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och den allmänna kostnadsavdragsregeln respektive uttagsbeskattningsreglerna. För närvarande pågår en statlig utredning som delvis syftar till att utreda en lämplig turordning mellan reglerna. I dag råder viss osäkerhet. Det kan ske att olika regler skall tillämpas i olika situationer. Den allmänna kostnadsavdragsregeln och uttagsbeskattningsreglerna tar till skillnad från korrigeringsregeln inte hänsyn till kompensation, i form av icke marknadspridförsäljningar, i en helhetsbedömning. Regelvalet kan således påverka skatteuttaget.

Förord

Detta examensarbete har bedrivits under hösten 2004. Dagarna har blivit kortare medan uppsatsen har blivit längre. Inom kort ser jag dock ljusets vändpunkt framför mig. Arbetet har nu sysselsatt mig under en längre period och jag har vid flertalet tillfällen haft svårigheter med att koppla bort det från mina tankar när detta varit behövligt. Jag riktar därför stor tacksamhet till min kära och mina nära för deras tålamod och hänsynstagande. Jag vill även rikta ett tack till min handledare Lars Pelin.

Andreas Johansson, Lund i januari 2005.

Förkortningar

AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
CFC	Controlled Foreign Company
Dir.	Direktiv
GTL	Taxeringslag (1956:623)
Guidelines	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslag (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Dagens handel är global. Genom teknologiska landvinningar har handeln internationaliserats och nationsgränserna innebär inte längre några större begränsningar i företags affärsverksamhet. Som en följd av detta har globala koncerner fått en allt större betydelse och innehar idag en stor del av den totala handeln. Koncernföretag i olika länder bidrar med olika funktioner i koncernens gemensamma process. Tillverkningsfunktion, ledningsfunktion, marknadsföringsfunktion, försäljningsfunktion, forskningsfunktion etc. kan således vara placerade i enskilda företag i olika länder och transaktioner sker mellan koncernföretagen i stor omfattning. Handel mellan koncernbolagen är således betydande.

Ur koncernens synvinkel är det mest väsentliga att koncernen som helhet får ett så stort positivt resultat efter skatt som möjligt. För att få en överblick av de olika koncernföretagens lönsamhet är det även av koncernintresse att respektive företag erhåller marknadsmässig ersättning för de funktioner de bidrar med. Detta intresse är dock underordnat det förstnämnda. Således finns det därför incitament för koncernen att fördela koncernens intäkter mellan företagen dels så att vinstutjämnning sker dels så att det totala positiva koncernresultatet beskattas med så låg skattesats som möjligt. En möjlighet att åstadkomma detta är genom prissättningen på transaktioner mellan koncernföretagen. I exempelvis vinstutjämnings syfte kan ett av koncernens förlustbringande tillverkningsbolag i Kina erhålla en alltför hög ersättning för sina produkter från ett svenskt försäljningsbolag i samma koncern.

En grundläggande beskattningsprincip är att inkomster som upparbetats i Sverige även skall vara föremål för beskattning här. Genom den för höga prissättningen i det föregående exemplet har det svenska företags beskattningsbara inkomst blivit lägre än den annars skulle vara till följd av att ett pris överstigande marknadspris erlagts till tillverkningsföretaget. Värdet av det svenska företags prestationer har inte motsvarats av dess beskattningsbara inkomst. Följden är att det svenska beskattningsunderlaget har blivit lägre. Att underminera det svenska beskattningsanspråket på detta sätt anses inte vara acceptabelt varför den svenska skattelagstiftningen innehåller en regel som tar sikte på att förhindra detta. Regeln återfinns i 14 kap. 19 § IL och benämns i detta arbete korrigeringsregeln. Konsekvensen av regelns tillämpning är att det svenska företags inkomst ökas med den skillnad som föreligger mellan det faktiskt åsatta priset på transaktionen och transaktionens egentliga marknadspris.

1.2 Syfte

I en multinationell koncern är det som ovan framkommit normalt med många transaktioner koncernföretagen emellan. Transaktionsfrekvensen mellan ett svenskt företag och ett utländskt företag i samma koncern kan således vara hög. Om internprissättningen inte är marknadsmässig samt obeskattad inkomst härigenom förs över från det svenska företaget till det utländska syftar korrigeringsregeln till att korrigera detta. För att avgöra om internprissättningen inte är marknadsmässig har det genom praxis klargjorts att man inte alltid kan se till en enskilda transaktion mellan parterna. Då företagen regelbundet företar transaktioner mellan varandra kan det i vissa fall vara mer korrekt att väga in flera transaktioner för att fastställa om avvikelser från armlängdspriset sammantaget föreligger. Således kan de enskilda transaktionerna avvika från armlängdspriset medan de totalt sett utgör ett armlängdspris. Det förfarande som innebär att man tar hänsyn till flera transaktioner för att avgöra om avvikelser från armlängdspriset totalt sett föreligger benämns helhetsbedömning.

Då det allmänna i ett internprissättningsmål ifrågasätter om en enskilda transaktion utgör armlängdspris inkommer företaget ofta med invändning att detta blivit kompenserat eller kommer att kompenseras av en annan transaktion som uppväger det ifrågasatta inkomstbortfallet och att transaktionerna tillsammans utgör armlängdspris. För att denna kompensationsinvändning skall beaktas och således ingå i en helhetsbedömning har det i praxis visat sig att vissa krav måste vara uppfyllda. Syftet med denna uppsats är att klargöra vilka krav som måste vara uppfyllda för att en kompensationsinvändning skall beaktas i en helhetsbedömning.

Korrigeringsregeln har visat sig vara utsatt för regelkonkurrens av uttagsbeskattningsreglerna samt den allmänna kostnadsavdragsregeln. Med hänsyn till denna regelkonkurrens syftar denna uppsats vidare till att klargöra om denna regelkonkurrens påverkar företags möjlighet till att få gehör för sina kompensationsinvändningar i en helhetsbedömning.

1.3 Avgränsningar

Internprissättningsområdet erbjuder en mängd frågeställningar ur skatterättslig synvinkel. Detta arbete tar dock endast sikte på de problem som är av relevans för kompensationsinvändningar och helhetsbedömningen. Således gör inte detta arbete anspråk på att lämna en heltäckande redogörelse för korrigeringsregelns samtliga rekvisit. Arbetet behandlar grunderna för fastställande av armlängdspris för en enskilda transaktion men däremot inte de olika tekniska frågeställningar som kan variera mellan olika typer av transaktionsslag. Vidare syftar jag varken till att fördjupa mig inom de administrativa metoder som finns att tillgå för att undvika den ekonomiska dubbelbeskattning som en inkomstkorrigering kan

ge upphov till eller till att behandla vilka skattemässiga följdkonsekvenser den faktiska inkomstöverföringen får då korrigering sker.

1.4 Metod och material

Den metod som jag arbetat utefter är rättsdogmatisk. I syfte att fastställa gällande rätt har jag således främst använt mig av de traditionella juridiska rättskällorna lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin.

Till fundament för detta arbete har legat två akademiska avhandlingar på området. Stefan Aldéns *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet* samt Richard Arvidssons *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*. Vidare har de av OECD utgivna *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* haft stor betydelse.

De rättsfall som använts kommer huvudsakligen från Regeringsrätten men rättsfall från kammarrätter har även kommit till användning i begränsad omfattning. De artiklar som hänvisas till kommer uteslutande från de skatterättsliga tidskrifterna *Skattenytt* och *Svensk Skattetidning*.

1.5 Disposition

Arbetet inleds med en redogörelse för den nationella korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Regelns funktion samt rekvisitens omfattning behandlas. Jag har valt att lyfta ut behandlingen av kompensationsinvändningar och helhetsbedömning ur detta avsnitt som annars skulle kunna vara en naturlig plats för denna behandling. Skälet till detta är att kommande kapitel även är av betydelse för denna behandling varför jag valt att placera denna i de avslutande kapitlen. I kapitel 3 behandlas det arbete som gjorts på området av OECD. Den armlängdsregel som utarbetats av OECD får effekt på tillämpningen av den nationella korrigeringsregeln. Kapitel 4 behandlar den korrigeringsregel som normalt återfinns i våra dubbelbeskattningsavtal och dess konsekvenser på tillämpningen av den nationella korrigeringsregeln. Den regelkonkurrens som korrigeringsregeln är utsatt för samt regelval behandlas i kapitel 5. I kapitel 6 inleds behandlingen av helhetsbedömningen och kompensationsinvändningar. Aktuella förarbetesuttalanden och rättsfall diskuteras. I det avslutande kapitlet analyseras således slutligen vilka krav som ställs för att kompensationsinvändningar skall godtas i en helhetsbedömning samt om tillämpning av korrigeringsregelns konkurrerande regler begränsar möjligheten att få gehör för kompensationsinvändningar i en helhetsbedömning.

2 IL 14:19 – Den nationella korrigeringsregeln

2.1 Inledning

Den internprissättning som förekommer över nationsgränser mellan företag i multinationella koncerner och företag i ekonomisk intressegemenskap skapar möjligheter att föra ut obeskattade vinstmedel från den svenska beskattningssfären. Oriktig prissättning mellan ett svenskt företag och ett subjekt som inte är skattskyldigt i Sverige kan medföra att det svenska beskattningsanspråket minskas genom att för stora kostnadsavdrag beviljas eller att för små intäkter redovisas. Till följd av detta finns den svenska korrigeringsregeln som syftar till att säkerställa det svenska beskattningsanspråket. Regeln syftar dock inte till att förhindra inkomstöverföringar till utlandet.¹ Den grundläggande principen är att den inkomst som genererats i Sverige även skall beskattas här. Korrigeringsregeln återfinns i 14 kap. 19 § IL med tillhörande anvisning i 14 kap. 20 § IL.²

Korrigeringsregeln grundar sig på separatmetoden och armlängdsprincipen. Om en ej marknadsmässig transaktion, som tillkommit på grund av ekonomisk intressegemenskap mellan företagen och som inte skulle avtalats mellan oberoende parter, bidragit till att resultatet i den svenska näringsverksamheten blivit lägre än det annars skulle bli medför regleringen att resultatet justeras. Näringsverksamhetens resultat skall justeras så att resultatet uppgår till det belopp som skulle vara för handen om transaktionen kommit till stånd mellan oberoende parter. Korrigeringsregeln är tillämplig på alla typer av transaktioner under förutsättning att det svenska subjektet är skattskyldigt i inkomstslaget näringsverksamhet för den inkomst som skall justeras upp.³

Den första regeln mot oriktig internprissättning tillkom redan med kommunalskattelagen 1928 och har sedan dess varit föremål för förändring vid tre tillfällen, 1965, 1982 samt vid IL:s tillkomst 1999. Den första regeln stadgade att inkomsten endast fick justeras om det var uppenbart att den blivit avsevärt lägre. Uppenbarhetskravet och kravet på att inkomsten skulle ha blivit avsevärt lägre ändrades genom SFS 1965:573 så att det för regelns tillämpning var tillräckligt med att inkomsten blivit lägre. Denna ändring gjorde så att regeln korresponderade bättre med dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel. På initiativ av BRÅ⁴ skedde ytterligare en ändring genom SFS 1983:123. Ändringen medförde ett sänkt beviskrav för det allmänna att

¹ Pelin 2004, s. 74.

² Dessa lagrum återfinns i BILAGA A.

³ Wiman 2002, s. 91.

⁴ BRÅ PM 1980:3, Utlandsbeskattning I.

visa på ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. Många staters sekretessbestämmelser hade tidigare skapat svårigheter att utreda om ekonomisk intressegemenskap förelåg. Korrigeringsregeln erhöll sin nuvarande lydelse vid IL:s tillkomst. Regeln fick dock härmed i princip inga materiella ändringar.

Korrigeringsregeln bygger på rekvisiten avtalsförhållande, ekonomisk intressegemenskap, prisavvikelse samt inkomsteffekt. Dessa rekvisit är kumulativa vilket medför att en tillämpning kräver att alla rekvisiten är uppfyllda. Rekvisiten behandlas nedan.

2.2 Lagrummets rekvisit

2.2.1 Avtalsförhållande

För att en tillämpning av korrigeringsregeln skall kunna bli möjlig krävs det att villkor avtalats mellan ett subjekt som är skattskyldigt i inkomstslaget näringsverksamhet i Sverige och ett annat subjekt som erhåller en inkomstökning till följd av de avtalade villkoren och som inte är skattepliktigt i Sverige för den inkomsten.

Det som inledningsvis skall behandlas är det faktum att ett avtal skall vara för handen. Vilken karaktär eller form avtalet skall ha ger lagrummet ingen ledning av. Av denna anledning måste såväl benefika som onerösa avtal inrymmas.⁵ Vidare så kan inte heller något formkrav på avtalet ställas. Ett avtal är rättsligt bindande för avtalsparterna⁶ vilket har den innebörden att parterna måste ha karaktären av rättssubjekt. Två enheter av samma företag kan exempelvis inte ingå ett avtal då de utgör samma rättssubjekt. Man kan inte avtala med sig själv i lagens mening. Av intresse i detta sammanhang är fall då ett företag har en filial placerad i ett annat land än där moderföretaget har sin skatterättsliga hemvist. En filial utgör inget eget rättssubjekt utan är att se som en enhet i företaget. Om en felprissättning mellan exempelvis ett svenskt företag och dess filial i utlandet medför en obehörig inkomstöverföring till filialen kan därför ingen inkomstkorrigering med stöd av korrigeringsregeln ske.⁷ Detta förhållande gäller oberoende av om det aktuella dubbelbeskattningsavtalet anger en tillämpning av credit of tax-metoden eller exempt-metoden.⁸ Om de aktuella transaktionerande parterna dock är olika rättssubjekt så utgör avtalskravet normalt inget hinder.

Beträffande de avtalande parterna uppställer korrigeringsregeln vissa krav för att kunna tillämpas. Den avtalspart vars resultat minskas till följd av avtalsvillkoren, som inte kommit till mellan oberoende näringsidkare, skall vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet i Sverige medan den

⁵ Aldén 1998, s. 113.

⁶ 1 § AvtL.

⁷ RSV, Internprissättning, s. 36.

⁸ Aldén 1998, s. 113.

resultatökning, som den andra parten erhåller, inte kan bli föremål för svensk beskattning enligt IL eller dubbelbeskattningsavtal.

Det inkomstöverförande rättssubjektet måste alltså vara skattskyldigt i Sverige i inkomstslaget näringsverksamhet för den aktuella inkomsten. I den tidigare formuleringen av korrigeringsregeln⁹ angavs att en näringsidkares inkomst istället för resultat av näringsverksamhet skulle bli lägre. Huruvida den förra formuleringen ansågs innefatta alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet har debatterats.¹⁰ Med dagens formulering torde det inte råda någon oklarhet utan alla minskningar av inkomst som skulle hänföra sig till inkomstslaget näringsverksamhet kan korrigeras.¹¹ För att avgöra om Sverige har rätt att beskatta den överförda inkomsten tar man avstamp i den interna rätten.¹² Om man här finner att Sverige inte har något anspråk på att beskatta den berörda inkomsten kan man direkt konstatera att någon korrigerings inte kan komma ifråga. Om Sverige dock kan göra anspråk på att beskatta inkomsten måste man även ta dubbelbeskattningsavtalen i beaktande. I detta sammanhang är det viktigt att påpeka förhållandet mellan den interna rätten och dubbelbeskattningsavtal. Ett dubbelbeskattningsavtal kan i sig aldrig utvidga utan endast begränsa den rätt att beskatta som tillkommer Sverige enligt vår interna internationella skatterätt.¹³

Fysiska personer bosatta i Sverige samt juridiska personer hemmahörande¹⁴ här är obegränsat skattskyldiga. Detta innebär att Sverige kan ställa beskattningsanspråk på dessa subjekts samtliga inkomster oberoende av om de förvärvats här eller i utlandet. Övriga skattesubjekt betraktas som begränsat skattskyldiga, vilket har den innebörd att Sverige kan ställa beskattningsanspråk på dessa subjekts näringsinkomster och kapitalinkomster som förvärvats i Sverige.¹⁵ Exempelvis är ett utländskt bolag som har en filial i Sverige begränsat skattskyldigt och är endast skattpliktigt för de inkomster som genereras i Sverige från filialen. När man väl konstaterat att beskattningsrätt föreligger enligt den interna rätten måste man även beakta dubbelbeskattningsavtalens möjlighet att begränsa beskattningsanspråket. Ta det exemplet att ett svenskt aktiebolags filial i utlandet genomför en felprissättning som oaktat detta rekvisit skulle medföra korrigerings. Antag att det finns ett dubbelbeskattningsavtal som ger källstaten¹⁶ företräde att beskatta exempelvis filialintäkter samt där metodartiklarna föreskriver exemption-metoden.¹⁷ Följden i detta fall blir

⁹ 43 § 1 mom. KL.

¹⁰ jfr Arvidsson 1990, s. 136 ff. och Aldén 1998, s. 114 f.

¹¹ Se 13 kap. IL för vilka för vilka inkomster som hänför sig till inkomstslaget näringsverksamhet. Generellt kan sägas att alla aktiebolags och handelsbolags intäkter hänför sig hit samt även fysiska personers intäkter från yrkesmässigt och självständigt bedrivna förvärvsverksamhet.

¹² De kapitel som här är av intresse är kap. 3-6 IL.

¹³ Lindencrona 1994, s. 24.

¹⁴ Se 6 kap. 3 § IL.

¹⁵ Se 3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL.

¹⁶ Den stat där inkomsten uppkommer, vilken i vårt exempel är den utländska stat där filialen är belägen.

¹⁷ Exemption-metoden innebär till skillnad från credit of tax-metoden att endast en stat har rätt att beskatta inkomsten och att ingen avräkning från svensk skatt utförs.

att dubbelbeskattningsavtalet hindrar Sverige från att beskatta och därmed kan korrigeringsregeln inte tillämpas då filialens inkomst ej tas med vid den svenska taxeringen. Om dubbelbeskattningsavtalet däremot förordar credit of tax-metoden tas filialens hela inkomst med i den svenska taxeringen och en avräkning av källstatens skatt mot den svenska skatten utförs. Detta bör innebära att en inkomstkorrigering med stöd av korrigeringsregeln kan ske på en sådan felprissättning.¹⁸ Sverige kan ställa anspråk på att beskatta hela den justerade inkomsten men måste dock avräkna den skattesats som föreligger hos källstaten på den ifrågavarande inkomsten. Ett utökat beskattningsanspråk kan med hänsyn till detta endast uppkomma om den ifrågavarande inkomsten är föremål för en högre beskattning i Sverige än i källstaten.

Det inkomsttagande subjektet får, för att möjliggöra en tillämpning av korrigeringsregeln, inte vara skattskyldigt i Sverige för den aktuella inkomstöverföringen. Detta har att göra med att regeln riktar sig mot internationella transaktioner.¹⁹ Kravet på att vara undantaget svensk beskattning kan uppfyllas dels genom den interna rätten enbart dels genom dubbelbeskattningsavtals begränsning av intern rätt. Vidare ställs inget krav på mottagarens rättsliga status vilket innebär att mottagaren kan vara såväl fysisk som juridisk person. Ett intressant fall beträffande det mottagande subjektet är när detta visserligen är en utländsk juridisk person men dock inte kvalificerar sig för att vara ett utländskt bolag.²⁰ I det fall den utländska juridiska personen ägs till en viss del av svenska personer medför den så kallade CFC-beskattningen att ägarna beskattas löpande i Sverige av företagets inkomster motsvarande deras ägarandel. Om företaget exempelvis är helägt av ett svenskt företag kan inte korrigeringsregeln tillämpas då inkomsten som förs över genom felprissättningen blir föremål för beskattning i Sverige. Om det utländska företaget enbart ägs till 80 % av det svenska företaget och resterande kapitalandel ägs av utländska personer borde dock korrigeringsregeln kunna bli tillämplig på 20 % av den obehöriga inkomstöverföringen.²¹

2.2.2 Ekonomisk intressegemenskap

Tillämpning av korrigeringsregeln förutsätter att ekonomisk intressegemenskap sannolikt föreligger mellan avtalsparterna. I anvisningarna till lagrummet framgår vad som anses utgöra ekonomisk intressegemenskap.²² Dessa anger att ekonomisk intressegemenskap föreligger antingen till följd av ägande eller kontroll genom deltagande av ledning eller övervakning.

Intressegemenskap genom ägande uppkommer dels genom att näringsidkare, direkt eller indirekt, äger kapitalandel i annan näringsidkares

¹⁸ Aldén 1998, s. 117.

¹⁹ Se Wiman 1987, s. 79, Arvidsson 1990, s. 123 f. samt Aldén 1998, s. 162.

²⁰ Se 6 kap. 9-10 §§ IL.

²¹ Aldén 1998, s. 119.

²² 14 kap. 20 § IL.

företag dels genom att samma personer, direkt eller indirekt, äger del i de båda företagens kapital. Alla tänkbara koncernstrukturer torde rymmas inom denna exemplifiering. Ett indirekt ägande genom bulvan utgör även ekonomisk intressegemenskap.²³ Den frågeställning som aktualiseras av detta är hur stor kapitalandelen måste vara för att rekvisitet skall anses uppfyllt. En objektiv tolkning av lagrummet talar enligt min mening för att en mycket låg kapitalandel bör räcka då inget krav på kapitalandelens storlek ställs utan endast att det anges att en sådan skall innehas. Frågan har varken behandlats i förarbeten eller i rättspraxis.²⁴ Såväl Arvidsson som Aldén har dock teorier om kravet på kapitalandelens storlek som inte fullt korresponderar med detta. Arvidsson menar att rekvisitets uppfyllelse beror av storleken på företaget och kapitalet. Han menar att ju större företaget och kapitalet är desto lägre bör kravet på kapitalandelens storlek ställas.²⁵ Innebörden av detta skulle vara att det närmast är summan av det investerade som är avgörande. Aldén anser dock att det borde vara lämpligare att istället ställa krav på en viss andel av företagets totala kapital och att denna andel borde vara så stor att företagen framstår som en ekonomisk enhet. Skälet till detta är enligt Aldén att det endast är vid ett sådant ägande som ägandet i sig kan utgöra ett incitament till en felaktig prissättning.²⁶ Wiman menar att det vid ett alltför svagt ägarsamband är svårt att beteckna det som ekonomisk intressegemenskap.²⁷ För min del framstår denna diskussion som oviktig till följd av det krav på att den felaktiga prissättningen skall ha tillkommit på grund av den ekonomiska intressegemenskapen. Min åsikt är att ekonomisk intressegemenskap föreligger så fort en kapitalandel, oberoende av storlek, innehas, vilket i detta fallet medför att det ligger på företaget att visa att felprissättningen inte tillkommit på grund av intressegemenskapen.²⁸ Detta kan tyckas väl betungande för företaget men om kapitalandelen är liten borde detta inte innebära någon större svårighet för företaget att visa på godtagbara affärsmässiga motiv för felprissättningen. Då korrigeringsregeln syftar till att skydda den svenska skattebasen anser jag det vara rimligt att lägga denna bevisbörda på företaget.

Ekonomisk intressegemenskap kan i lagens mening även konstitueras av kontrollgemenskap. Med kontrollgemenskap åsyftas att antingen det ena företaget kontrollerar det andra eller att samma personer kontrollerar båda företagen samt att kontrollen utförs antingen genom deltagande i ledning eller genom övervakning. Även indirekt kontrollgemenskap till följd av bulvanförhållande omfattas.²⁹ Någon definition av vad deltagande i ledning eller övervakning innebär finns inte att tillgå. Med ledning torde endast organ med företagsledande karaktär som exempelvis styrelse och VD komma ifråga. Begreppet övervakning torde istället närmast ta sikte på

²³ Wiman 2002, s. 92.

²⁴ Arvidsson 1990, s. 141.

²⁵ Arvidsson 1990, s. 141.

²⁶ Aldén 1998, s. 123.

²⁷ Wiman 2002, s. 92.

²⁸ Om bevisbördans placering längre fram.

²⁹ SOU 1964:29 s. 136.

rösträtt på bolagsstämman.³⁰ Det beroendeförhållande som uppstår mellan borgenär och gäldenär kan anta den formen att även ett lån innebär en sådan kontroll som medför ekonomisk intressegemenskap.³¹ De beroendeförhållande som behandlats här är resultat av formella bindningar men ekonomisk intressegemenskap kan även uppstå till följd av informella beroendeförhållanden. Exempel på sådana förhållanden kan vara då ett företag på grund av sin verksamhet är helt beroende av antingen en leverantör eller kund så att den senare kan utöva ett reellt inflytande på företagets agerande.³² Dock är det endast de beroendeförhållanden som skapar ett reellt inflytande som utgör ekonomisk intressegemenskap.³³

Huruvida anvisningen som ovan behandlats är uttömmande beträffande de fall som konstituerar ekonomisk intressegemenskap är oklart. Ordalydelsen, som får betraktas som klar, tyder på en uttömmande reglering men förarbetena syftade inte till en sådan inskränkning utan att anvisningarna endast skulle ha en exemplifierande innebörd.³⁴ Legalitetsprincipen förordar en objektiv tolkning vilket medför att anvisningarna betraktas som uttömmande. Praxis visar dock att Regeringsrätten främst använder sig av en subjektiv tolkningsmetod så länge tolkningsresultatet inte direkt strider mot lagtextens ordalydelse.³⁵ En subjektiv tolkning som tar stor hänsyn till förarbetsuttalanden skulle därmed innebära att fler förhållanden än de som kommer till uttryck i anvisningarna konstituerar ekonomisk intressegemenskap.

De fall som, vid subjektiv lagtolkning, kan konstituera ekonomisk intressegemenskap utan att anges i anvisningen kan exempelvis vara när två olika men närstående personer äger eller utövar ledning i två olika bolag eller då innehavet består av andra finansiella instrument än aktier, exempelvis köpoptioner.³⁶ Förhållandet måste dock innebära ett reellt inflytande.

Redogörelsen för detta rekvisit skall avslutas med en behandling av det beviskrav som föreligger för den ekonomiska intressegemenskapen. Idag är det tillräckligt att fiskus visar att det sannolikt föreligger ekonomisk intressegemenskap. Felprissättningen kan i sig vara en indikator på att intressegemenskap föreligger. Skälet för detta låga beviskrav är att det kan vara svårt att erhålla information beträffande bland annat ägarförhållande hos den utländska parten till följd av sekretessbestämmelser i dess hemviststat.³⁷

³⁰ Aldén 1998, s. 124.

³¹ Wiman 2002, s. 92.

³² Aldén 1998, s. 125 och s. 142.

³³ Aldén 1998, s. 124, Arvidsson 1990, s. 14 ff., Wiman 2002, s. 92.

³⁴ Prop. 1982/83:73, Aldén s 125f, Arvidsson 145f.

³⁵ Bergström, SN 2003.

³⁶ Aldén 1998, s. 126 ff.

³⁷ Prop. 1982/83:73, s. 11.

2.2.3 Prisavvikelse

Tillämpning av korrigeringsregeln förutsätter att de villkor som avtalats mellan parterna avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två oberoende näringsidkare. Avtalsvillkoren skall alltså vara marknadsmässiga för att undgå inkomstkorrigering och denna princip betecknas normalt armlängdsprincipen. Vidare kräver regelns tillämpning att det av omständigheterna ej framgår att de icke marknadsmässiga avtalsvillkoren tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen. Regeln tar sikte på alla former av avvikande avtalsvillkor vilket medför att såväl underprissättning som överprissättning omfattas under förutsättning att prissättningen innebär en inkomstöverföring till utlandet.³⁸

Beträffande på vilket sätt bedömningen av om avtalsvillkoren är marknadsmässiga, på armlängds avstånd, skall ske är förarbetena fåordiga. I princip är det endast skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m.m. som uttalat sig. Utredningen urskiljer tre metoder för att fastställa armlängdspris. Främst skall priset som används gentemot utomstående användas och om detta inte är möjligt skall ett allmänt gällande normalpris utifrån branschstatistik och dylikt fastställas. Om ingen av dessa metoder ger en tillfredsställande bedömning kan en bedömning in casu utföras. Armlängdsprincipen är dock idag en internationellt vedertagen princip. Det globala ekonomiska samarbetsorganet OECD har härmed med anledning av internprissättningsproblematiken utformat metoder för att fastställa ett korrekt armlängdspris. Regeringsrätten slog i RÅ 1991 ref. 107 fast att de av OECD utarbetade metoderna kan tjäna till ledning vid bedömningen om prisavvikelse föreligger enligt korrigeringsregeln. Vid denna tidpunkt åsyftades en OECD-rapport från 1979 som dock idag är ersatt av en rapport från 1995. Detta faktum innebär att Regeringsrätten idag med största sannolikhet skulle ansett den senare rapporten vara vägledande. De metoder som förespråkas i den torde därför ha samma status som metoderna i 1979 års rapport hade efter 1991 års prejudikat. Innebörden av OECD:s rapporter och metoder behandlas i det följande kapitlet.

Det kausalförhållande innebärande att den icke marknadsmässiga prissättningen skall ha tillkommit till följd av den ekonomiska intressegemenskapen medför att vissa felprissättningar kan undgå inkomstkorrigering med hänvisning till affärsmässiga skäl. En viss försiktighet skall vidtagas vid bedömningen av om avtalsvillkoren ej är marknadsmässiga.³⁹ Denna försiktighetsprincip fyller en viktig funktion genom att sälla bort dels naturliga felprissättningar orsakade av normala prisfluktuationer dels felprissättningar föranledda av affärsmässiga och företagsekonomiska skäl.⁴⁰ De felprissättningar på grund av affärsmässiga skäl som här åsyftas är sådana som även förekommer mellan oberoende företag. Departementschefen har som exempel anfört två fall där felprissättningen beror på annat än den ekonomiska intressegemenskapen.

³⁸ Aldén 1998, s. 129.

³⁹ Prop. 1982/83:73, s. 12.

⁴⁰ Arvidsson 1990, s. 153 f.

Då ett företag vill introducera en vara på en ny marknad eller dylika fall är det vanligt att en prissättning som inte ger tillräcklig vinst eller kostnadstäckning tillämpas. Även konkurrenssituationen på en viss marknad kan medföra att prissättningen mot denna måste sättas lägre än mot andra geografiska marknader.⁴¹

En frågeställning som aktualiseras av detta är om inte det som betraktats som felprissättning i det förra stycket per definition är att anse som armlängdspris då dessa transaktioner även förekommer mellan oberoende företag. Om departementschefens uttalande åsyftar avvikelser från det normala priset föreligger det materiellt sätt ingen skillnad mellan huvudregeln att prissättningen skall vara på armlängds avstånd mellan närstående företag och fallet att felpriset är godtagbart då det inte beror på den ekonomiska intressegemenskapen utan tillkommit på grund av affärsmässiga skäl.⁴² Frågan är dock om departementschefen med sitt uttalande menade att företag i ekonomisk intressegemenskap ges möjlighet att exempelvis gå under marknadspenetrationspriset⁴³ med hänvisning till affärsmässiga skäl.⁴⁴ Jag tror inte att det var meningen med hans uttalande utan begreppet ”felaktig” prissättning som departementschefen använder sig av relaterar med all säkerhet till det normalpris som exempelvis redan används av de befintliga aktörer på den marknad som företaget vill penetrera. Enligt korrigeringsregelns terminologi kan således ett felpris föreligga trots att prisavvikelserekvisitet inte är uppfyllt. Ett felpris kan således utgöra ett armlängdspris då godtagbara affärsmässiga skäl finns.

Vid bedömningen av transaktioner skall härmed en företagsekonomisk ansats anläggas för att avgöra om felprissättningen kan anses ha affärsmässiga skäl. Förarbetena till 1965 års korrigeringsregel anses fortfarande bestämma inom vilka ramar felprissättningar tillåts.⁴⁵ Ett företag som planerar att etablera sig i utlandet väljer ofta mellan fast filial eller dotterbolag. Om etableringen sker genom dotterbolag förekommer i uppbyggnadsskedet ofta felprissättning mellan bolagen innebärande en inkomstöverföring till utlandet i syfte att täcka de löpande kostnader som detta bolag har. Denna inkomstöverföring kunde inte skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m.m. finna några berättigade invändningar mot. Dessa överföringar ansågs kunna vara nödvändiga för att dotterbolaget skulle kunna bygga upp en marknad i utlandet. Skälet för denna ståndpunkt var att det svenska moderföretaget själv skulle ha haft dessa kostnader om det valt att bygga upp en marknad i utlandet utan att för den skull etablera ett dotterbolag som mellanled. Utredningen fann dock att inkomstöverföringen endast var berättigad då den användes till att täcka

⁴¹ Prop. 1982/83:73, s. 11.

⁴² Wiman 1987, s. 84 f.

⁴³ Det pris som är under det normala för att möjliggöra etablering på ny marknad för en vara.

⁴⁴ Wiman 2002, s. 97.

⁴⁵ Arvidsson 1990, s. 153.

löpande kostnader och inte för att till exempel finansiera det utländska dotterbolagets investeringar i anläggningstillgångar.⁴⁶

Arvidsson menar ”att utredningens anlagda synsätt bygger på ett långsiktigt resultattänkande där det svenska företags nettoresultat står i centrum”.⁴⁷ Accepterandet av felprissättningar bygger på att dessa i ett framåtblickande perspektiv kommer skapa förutsättningar för ökade vinster för det svenska företaget. En förutsättning för detta är dock att de två företagens, moderföretagets och dotterföretagets, verksamheter är så skaffade att affärsaktiviteter av viss omfattning bedrivs dem emellan. Dessa affärsaktiviteter kan bestå av såväl försäljning från moderföretag till dotterföretag som i motsatt riktning.⁴⁸ Affärsaktiviteterna förutsätts dock skapa fördelar för det svenska företaget.

Som behandlats ovan är det en förutsättning för regelns tillämplighet att felprissättningen är en direkt följd av den ekonomiska intressegemenskapen. För det allmänna krävs dock endast att man kan visa att en felprissättning är för handen samt att en ekonomisk intressegemenskap sannolikt föreligger. I detta fall går bevisbördan över på den skattskyldige som har att visa att felprissättningen tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen, det vill säga av affärsmässiga skäl. Detta faller sig naturligt då denne har lättare att visa på affärsmässiga skäl för felprissättningen än skatteverket.⁴⁹

2.2.4 Inkomsteffekt

För att en inkomstkorrigering med stöd av korrigeringsregeln skall kunna komma till stånd krävs det avslutningsvis att skatteverket visar att näringsverksamhetens resultat blivit lägre till följd av de avvikande avtalsvillkoren. Nettoinkomsten skall ha blivit lägre. Det ställs dock inget krav på att det utländska subjektet skall ha ökat sin skattemässiga inkomst.⁵⁰

Frågan är om det faktum att företagets nettoinkomst inte blir lägre trots avvikande avtalsvillkor påverkar lagrummets tillämpning. Anta det fallet att företaget kompenserar intäktsbortfallet med att exempelvis dra ned på lönekostnader eller öka sina intäkter, vilka dock inte har något samröre med de avvikande avtalsvillkoren. Nettoinkomsten påverkas härmed inte. Korrigeringsregelns tillämpning hindras dock inte av denna compensation. Genom de avvikande avtalsvillkoren blir intäkten lägre och då inkomsten är en direkt produkt av intäkten minskas även denna. Inkomstminskningen materialiseras redan genom den lägre intäkten. De åtgärder som medför att företagets totala inkomst inte blir lägre har ingen inverkan på det faktum att

⁴⁶ SOU 1964:29, s. 115.

⁴⁷ Arvidsson 1990, s. 153.

⁴⁸ Arvidsson 1990, s. 153.

⁴⁹ Prop. 1982/83:73, s. 11 f.

⁵⁰ Aldén 1998, s. 130.

prisavvikelsen i sig haft en direkt effekt på det svenska företagens resultat. Ingen ensidig kompensation torde därför hindra inkomstkorrigering.⁵¹

Vidare föreligger det sådan kausalitet mellan rekvisiten inkomsteffekt och prisavvikelse att man inte kan studera dem isolerat var för sig. Inkomsten skall enligt lagrummets ordalydelse ha blivit lägre till följd av de avvikande avtalsvillkoren. Regeringsrätten har uttryckt att räckvidden av rekvisitet inkomsteffekt inte är helt klar. Rekvisitet skulle kunna uppfattas närmast som en erinran om att avvikelsen, sedd för sig, skall ha verkat i inkomstsänkande riktning. Rekvisitet har enligt Regeringsrätten dock vanligen ansetts innefatta krav på en vidare bedömning, vilken bland annat kan ta hänsyn till kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen. Som exempel på detta anges att en differentierad prissättning åsätts en viss produkt vilket sammantaget verkar till företagets fördel.⁵² Det kan härmed uppkomma situationer där felprissatta transaktioner i sig orsakar intäktsökning eller kostnadsminskning, vilken till sin storlek uppväger det intäktsbortfall som felprissättningen medfört. Kausalitetskravet medför härmed att någon inkomstminskning till följd av felprissättning inte materialiserats. Detta kan vara fallet då ett företag med ett stort och specialiserat produktutbud av konkurrensskäl tvingas tillämpa en för låg prissättning på en produkt för att möjliggöra ökad avsättning för en annan produkt. Företaget kan vara tvunget att hålla detta breda produktutbud för att kunna hävda sig på den internationella marknaden.⁵³ Vid den kausalbedömning som utförs med anledning av korrigeringsregeln kan man inte endast beakta den felprissatta produkten utan företagets hela produktsortiment eller en viss varugrupp, där prissättningen på en produkt påverkar försäljningen av andra produkter, måste beaktas.

Beakta följande exempel, hämtat från Arvidsson, som åskådliggör hur differentierad prissättning kan öka nettoinkomsten.⁵⁴ Antag att ett svenskt företag tillverkar och säljer en produkt på den svenska marknaden för 1000 kr. De producerar och säljer 1000 enheter årligen och de fasta kostnaderna uppgår utslaget på alla enheter till 100 kr per enhet samt de rörliga kostnaderna uppgår till 600 kr per enhet. Täckningsbidraget per enhet uppgår till följd av detta till 300 kr. Företaget upptäcker dock möjligheten att dubblera tillverkningen till 2000 enheter årligen utan att den totala fasta kostnaden påverkas. Den rörliga kostnaden per enhet minskas med 10 % till följd av rabatt från leverantörer av råmaterial på grund av utökad order. Tillverkningskostnaden per enhet uppgår således till 590 kr. Den utökade produktionen, 1000 enheter, försäljs genom företagets utländska dotterbolag vilket endast betalar 750 kr per enhet för att ha råd att marknadsföra produkten. Trots den differentierade prissättningen har inkomsten hos den svenska näringsverksamheten inte blivit lägre utan ökat från 300 000 kr till 570 000 kr. Arvidsson menar att korrigeringsregeln skulle bli tillämplig om man inte gjorde en kausalbedömning av de två rekvisiten utan bedömde dem

⁵¹ Aldén 1998, s. 131.

⁵² RÅ 1991 ref. 107.

⁵³ Arvidsson 1990, s. 155.

⁵⁴ Arvidsson 1990, s. 154.

var för sig. Detta anser jag ej vara fallet. Om dotterbolaget inte kan ha råd att ge mer än 750 kr istället för 1000 kr, till följd av att produkten behöver marknadsföras på den marknaden där det bolaget verkar för att sedan sälja den för 1000 kr, är detta priset marknadsmässigt för den marknaden och korrigeringsregeln blir ej tillämplig. Priset avviker möjligen från ett svenskt normalpris vilket medför att en felprissättning enligt korrigeringsregelns terminologi föreligger men priset motiveras av sådana affärsmässiga skäl att rekvisitet prisavvikelse inte är uppfyllt. Om däremot armlängdspriset efter hänsyn till affärsmässiga skäl uppgår till 850 kr per enhet så anser jag att en dold inkomstöverföring har skett vilken skall föranleda inkomstkorrigering. Till skillnad från Arvidsson anser jag även att denna inkomstöverföring minskat det svenska företagens resultat trots att resultat i sig ökat med 270 000 kr. Det är nämligen inte felprissättningen i sig som orsakat den totala resultatökningen. Denna resultatökning är i sig inget skäl som berättigar en inkomstöverföring på 100 000 kr.

Min åsikt är att det inte har någon betydelse huruvida man anser att rekvisitets inkomsteffekts räckvidd antingen innefattar krav på att felprissättningen, sedd för sig, skall verka i inkomstsänkande riktning eller om en vidare bedömning som tar hänsyn till kompensatoriska effekter skall göras. Min åsikt är att de kompensatoriska effekter som skulle medföra en vidare bedömning av inkomsteffekten inte skall tas hänsyn till i samband med detta rekvisit. Istället tas dessa hänsyn i bedömningen av rekvisitet prisavvikelse då det kan finnas affärsmässiga skäl för felprissättningen. Detta kommer att behandlas senare i samband med behandlingen av helhetsbedömningen. Således framstår detta rekvisit för mig som överflödigt då en negativ inkomsteffekt alltid föreligger om rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt. Kausalitetskravet är således alltid uppfyllt i dessa situationer.

3 OECD – Guidelines och tidigare rapporter

3.1 Inledning

OECD har riktat intresse mot internprissättningsfrågor under en lång period. Organets arbete under 1970-talet resulterade 1979 i dess första rapport på området, *Internprissättning och multinationella företag*. Rapporten syftade till att diskutera och beskriva allmänna skatterättsliga principer för att fastställa vad som utgör ett armlängdspris vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap.⁵⁵ Till följd av att vissa frågor ansågs behöva utvecklas kom OECD med ytterligare en rapport 1984, *Internprissättning och multinationella företag – tre skattefrågor*.⁵⁶ Denna rapport behandlade frågor om följdjusteringar och förfarandet vid ömsesidig överenskommelse, beskattning av multinationella bankföretag samt fördelning av koncerngemensamma kostnader och var en fortsättning av 1979 års rapport.⁵⁷ Dessa rapporter har i dag ersatts av *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* från 1995. Guidelines innebar en revision och sammanslagning av de tidigare rapporterna samt en uppdatering av desamma för att motsvara den utveckling och ökande globalisering som skett.⁵⁸

Guidelines fokuserar på tillämpningen av armlängdsprincipen för utvärdering av internprissättning mellan företag i intressegemenskap. Vidare syftar guidelines bland annat till att

- hjälpa multinationella företag och skattemyndigheter genom att föreslå olika sätt att finna ömsesidigt tillfredsställande lösningar i internprissättningsfall och därmed reducera antalet konflikter mellan skattemyndigheter samt mellan skattemyndigheter och multinationella företag och undvika dyra processer,
- reglera lösandet av internprissättningsfall vid ömsesidiga överenskommelser och av skiljeförfarande, när det lämpar sig,
- tillhandahålla vägledning när en begäran om korresponderande justering enligt artikel 9.2 i OECD:s modellavtal ställs.⁵⁹

OECD uppmuntrar dess medlemsstater att följa guidelines i inhemska internprissättningsfrågor och skattskyldiga att följa dem när de av skatteskal utvärderar om dess internprissättning överensstämmer med armlängdsprincipen. Viktigt i sammanhanget är att skattemyndigheterna

⁵⁵ OECD, *Internprissättning och multinationella företagsgrupper*, s. 3.

⁵⁶ Wiman, SN nr. 9 1997.

⁵⁷ OECD, *Internprissättning och multinationella företag – tre skattefrågor*, s. 3.

⁵⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, Preface p. 1 och p. 13 samt von Koch, SN nr. 5 1996.

⁵⁹ Guidelines Preface p. 15 och p. 17.

uppmuntras att beakta den skattskyldiges kommersiella bedömning av armlängdsprincipens tillämpning vid dess granskning och att utgå från dennes analys av internprissättningen.⁶⁰

Guidelines utgör en rättskälla av mellanstatlig karaktär. Då någon egentlig internationell skatterätt inte finns är rättskällevärdet hos guidelines inte av formellt bindande karaktär, vilket implicit framgår av dess innehåll och form. Som ovan beskrivits uppmuntrar endast OECD medlemsstaterna och företagen att använda sig av guidelines. Internprissättningsfrågor skall således lösas med utgångspunkt i intern rätt. Att uppmärksamma är dock att guidelines är OECD:s formella kommentar till artikel 9 i modellavtalet och har på så sätt ett auktoritärt tolkningsvärde för medlemsstaterna vid dess tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som bygger på modellavtalet.⁶¹

För svenskt vidkommande uttalade Regeringsrätten i RÅ 1991 ref. 107 att OECD:s riktlinjer inte är bindande men att de ger en god och välbalanserad belysning av internprissättningsproblematiken samt att dess uttalanden, i relevanta delar, kan vara vägledande vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Trots att Regeringsrätten syftade på 1979 års rapport får detta uttalande även anses omfatta guidelines. Den armlängdsprincip och de metoder för fastställande av armlängdspriset som guidelines förespråkar får idag anses ha stor betydelse i internprissättningsfall.

3.2 Armlängdsprincipen

Det som utgör grunden i denna diskussion är på vilket sätt en multinationell företagsgrupps inkomster skall fördelas mellan de olika skattejurisdiktioner som den är verksam inom. De två metoder som främst används är global formula appointment och separatmetoden. Den förra metoden fördelar koncernens totala inkomst på de aktuella staterna efter speciella förutbestämda fördelningskriterier medan den senare metoden betraktar varje företag i koncernen som ett enskilt företag, vilket skall beskattas för inkomster hänförliga till det.⁶² Global formula appointment förkastas av OECD som istället anser separatmetoden vara den metod som på skäligast sätt uppnår rättvisa resultat och minimerar risken för internationell dubbelbeskattningsfall.⁶³

Då separatmetoden ser varje koncernföretag som ett självständigt företag är det, för att korrekt kunna fastställa ett företags beskattningsbara inkomst, viktigt att koncerninterna transaktioner sker på samma villkor som skulle vara för handen vid en transaktion mellan två fristående företag som befinner sig på armlängds avstånd. Prissättningen skall ske på samma sätt oberoende av om man handlar med ett koncernföretag eller med ett fristående företag. För att försäkra sig om en korrekt tillämpning av

⁶⁰ Guidelines Preface p. 16.

⁶¹ Pedersen 1998, s. 174.

⁶² Wiman, SN nr. 9 1997.

⁶³ Guidelines p. 1.13-1.14 och Preface p. 5.

separatmetoden har OECD antagit armlängdsprincipen som eliminerar de effekter av specialvillkor på grund av intressegemenskap som påverkar resultatnivån.⁶⁴ För en definition av armlängdsprincipen hänvisar Guidelines till OECD:s modellavtal och dess artikel 9.1.⁶⁵

Armlängdsprövningen skall alltså jämföra transaktioner mellan företag i intressegemenskap och transaktioner mellan oberoende företag. För att denna jämförelse skall vara meningsfull måste alla ekonomiskt relevanta karakteristika för de aktuella transaktionerna vara tillräckligt jämförbara. Transaktioner kan anses vara jämförbara då ingen skillnad mellan transaktionerna påverkar priset eller då en sådan prispåverkande skillnad kan elimineras genom skäliga justeringar.⁶⁶ De faktorer som kan medföra materiella skillnader mellan transaktioner och därmed är relevanta i en jämförbarhetsanalys redogörs för nedan. Dessa faktorer är varans eller tjänstens särdrag, parternas funktioner, kontraktvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier.

Beträffande fysiska varor är deras kvalitet, tillförlitlighet, tillgänglighet och utbud de viktigaste särdragen. För tjänster anses de viktigaste särdragen vara tjänstens slag och omfattning medan det som bör beaktas vid immateriella tillgångar exempelvis är om tillgången upplåts eller överlåts, vilken typ av immateriell tillgång det är samt vilken nytta tillgången förväntas ge.⁶⁷

Då prissättningen mellan oberoende företag återspeglas av de funktioner som respektive företag bidrar med är det viktigt vid en jämförelse mellan oberoende och beroende företag att identifiera och jämföra de ekonomiskt betydelsefulla aktiviteter och skyldigheter som dessa utför och har. I denna funktionsanalys bör särskild uppmärksamhet riktas mot hur koncernens struktur och organisation ser ut. Exempel på funktioner av intresse är tillverkning, montering, inköp, marknadsföring och finansiering. Endast de mest betydelsefulla funktionerna bör identifieras och jämföras. Justering bör ske vid materiella skillnader av funktionerna mellan oberoende och beroende företag. Funktionsanalysen skall även ta de tillgångar som används samt riskfördelningen i transaktionen i beaktande.⁶⁸

En transaktions kontraktvillkor fördelar normalt skyldigheter, risker och fördelar mellan parterna. Härvid bör en analys av kontraktvillkoren vara en del i den ovan berörda funktionsanalysen. Finns inget skriftligt kontrakt att tillgå får man härleda parternas kontraktsmässiga relation från deras handlande eller från de ekonomiska principer som normalt gäller mellan oberoende parter.⁶⁹

⁶⁴ Guidelines Preface p. 6.

⁶⁵ Guidelines p 1.6.

⁶⁶ Guidelines p. 1.15.

⁶⁷ Guidelines p. 1.19.

⁶⁸ Guidelines p. 1.20-1.23.

⁶⁹ Guidelines p 1.28.

För att en jämförelse av en transaktion mellan oberoende parter och en mellan beroende parter skall vara relevant krävs att de ekonomiska omständigheterna är likvärdiga. De ekonomiska omständigheter som är av störst intresse är om de oberoende och de beroende företagens marknader är jämförbara eller om de skillnader som förekommer inte materiellt påverkar priset eller kan justeras på ett tillfredsställande sätt. Det som kan påverka marknadernas jämförbarhet är marknadens geografiska belägenhet, dess storlek, dess konkurrensintensitet, befintligheten av substitut etc..⁷⁰

Företagens affärsstrategier är även en faktor som påverkar transaktioners jämförbarhet. Olika affärsstrategier hos de oberoende och de beroende företagen kan medföra att transaktionerna inte är jämförbara. Affärsstrategier kan vara företags inställning till diversifiering, riskaversion, innovation och produktutveckling samt andra faktorer som påverkar företagets dagliga beteende. Guidelines tar särskilt upp marknadspenetrering och ökning av marknadsandel som led i företags affärsstrategi. Dessa strategier medför en prissänkning i förhållande till alla andra möjliga jämförelsetransaktioner för att uppnå sitt syfte och därefter öka priset.⁷¹

Förutom den jämförbarhetsanalys med dess faktorer som behandlats ovan finns det ett antal andra faktorer som skall beaktas vid en armlängdsprövning.

Den bedömning skattemyndigheterna gör av internprissättningen skall normalt utgå från de affärstransaktioner som faktiskt förekommit mellan företagen. Det är endast i exceptionella fall som man inte får godta dessa faktiska affärshändelser och då bortse från de verkliga transaktionerna eller ersätta dessa med andra transaktioner. Guidelines påtalar dock två fall då detta kan komma ifråga. Det första fallet är då det ekonomiska innehållet i transaktionen inte överensstämmer med den form den givits. I det fallet kan man bortse från formen och kategorisera om transaktionen så den motsvarar dess verkliga innebörd. Det andra fallet är då den aktuella transaktionen har ett sådant innehåll att transaktionen aldrig skulle skett mellan kommersiellt rationellt handlande oberoende företag och på så sätt omöjliggör ett fastställande av ett armlängdspris.⁷²

För att komma fram till rätt armlängdspris är det ideala att bedöma armlängdspriset för varje enskild transaktion. Dock förekommer det situationer då separata transaktioner är så sammanlänkade att det framstår som olämpligt att bedöma dem var för sig. Istället skall ett armlängdspris fastställas för de kombinerade transaktionerna. Det förekommer dock att transaktioner som borde separeras prissätts som ett paket. I det fallet skall armlängdspris fastställas för varje transaktion men skattemyndigheterna skall trots detta se om det pris som satts för paketet som helhet utgör ett armlängdspris.⁷³

⁷⁰ Guidelines p. 1.30.

⁷¹ Guidelines p. 1.31-1.33.

⁷² Guidelines p. 1.36-1.37.

⁷³ Guidelines p. 1.42-1.43.

Då internprissättning inte anses vara någon exakt vetenskap kan det uppkomma situationer då användandet av en eller flera beräkningsmetoder medför att man finner flera olika armlängdspris för samma transaktion. Om det pris som satts mellan de beroende företagen befinner sig inom detta intervall av armlängdspris bör priset accepteras. Om det dock finns en avsevärd avvikelse mellan de olika priserna i intervallet kan det exempelvis bero på att data som använts till att bestämma vissa priser inte varit tillförlitlig. I ett sådant fall bör man vidare analysera de mest avvikande priserna för att avgöra om de kan ingå i armlängdsintervallet.⁷⁴

För att uppnå en fullständig förståelse av omständigheterna och fakta kring en transaktion kan det vara nödvändigt att beakta data från flera år. Förhållanden från tidigare år kan ha inverkan på internpriset. Användandet av data från flera år kan ge information om verksamheten och produktlivscykler.⁷⁵

Om ett koncernföretag som utför transaktioner med andra koncernföretag går med upprepade förluster samtidigt som de andra koncernföretagen går med vinst, finns det skäl att misstänka att det förlustbringande företaget erhåller för låg ersättning genom transaktionerna. Dock kan, som diskuterats ovan, förlusterna vara en följd av en affärsstrategi som exempelvis marknadspenetrering. Men en sådan affärsstrategi är endast accepterad under en begränsad tid.⁷⁶

En utvärdering av internpriset bör vidare även ta hänsyn till myndighetsingripanden som exempelvis prisregleringar. Generellt sätt skall dessa myndighetsingripanden ses som speciella villkor på den marknaden.⁷⁷

Situationer där avsiktliga kvittningar mellan två eller flera transaktioner mellan beroende företag medför att de enskilda transaktionernas prissättningar ej befinner sig på armlängds avstånd förekommer. Trots att den enskilda transaktionen ej befinner sig på armlängds avstånd kan transaktionerna i båda riktningarna sammantaget innebära att ett armlängdspris föreligger. Sådana här avsiktliga kvittningar skall beaktas vid en armlängdsprövning då denna situation även uppkommer mellan oberoende företag. Om företag under en period tillämpar för låg prissättning på alla deras transaktioner dem emellan kan dock inte dessa kvittningsinvändningar per automatik godtas. Ett sådant förfarande skulle osannolikt förekomma mellan oberoende parter om inte alla transaktionerna under perioden i förväg kontraktuellt reglerats till såväl mängd och pris. Har dock transaktionerna i förväg reglerats på detta sätt bör kvittningarna följaktligen godtas under förutsättning att de sammantaget befinner sig på armlängds avstånd.⁷⁸

⁷⁴ Guidelines p. 1.45-1.47.

⁷⁵ Guidelines p. 1.49-1.50.

⁷⁶ Guidelines p. 1.52-1.54.

⁷⁷ Guidelines p. 1.55.

⁷⁸ Guidelines p. 1.60-1.62.

3.3 OECD:s internprissättningsmetoder

3.3.1 Inledning

För att upprätthålla armlängdsprincipen i transaktioner mellan beroende företag ställer OECD i Guidelines upp ett antal metoder att tillämpas vid beräkandet av det korrekta armlängdspriset. Ingen av metoderna kan anses vara passande för alla situationer utan den mest lämpade metoden skall användas i det enskilda fallet. Armlängdsprincipen ställer inte krav på att mer än en metod skall tillämpas. Dock ställer vissa situationer krav på ett mer flexibelt förhållningssätt vilket kan medföra att flera metoder kan användas vid sidan av varandra. Guidelines förbjuder dock inte användandet av andra metoder än de förespråkade under förutsättning att de resulterar i ett armlängdspris. De skattskyldiga skall dock bevara och vara beredda på att kunna visa på hur internpriset fastställdes.⁷⁹

De metoder som förespråkas i Guidelines är fem till antalet och delas upp i två kategorier: traditionella transaktionsbaserade metoder samt transaktionsbaserade vinstmetoder. I den förra gruppen ingår marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden samt kostnadsplusmetoden medan vinstfördelningsmetoden och nettovinstmarginalmetoden ingår i den senare. De traditionella transaktionsbaserade metoderna anses vara de mest direkta sätten att avgöra om beroende företags transaktioner befinner sig på armlängds avstånd och är därför att föredra framför andra metoder. OECD förhåller sig starkt restriktivt till de transaktionsbaserade vinstmetoderna, vilka utgår från den vinst som uppkommer genom den aktuella transaktionen. Företag använder sig i princip aldrig av dessa prissättningsmetoder men de kan dock komma till användning i exceptionella fall där de övriga metoderna inte ger tillräcklig vägledning.⁸⁰

3.3.2 Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden jämför internpriset på en transaktion mellan beroende parter med en jämförbar transaktion mellan oberoende parter. Transaktionerna skall vara jämförbara i enlighet med vad som anförts i ovanförda diskussion. Om internpriset mellan de beroende parterna ej överensstämmer med det som satts i den jämförbara transaktionen skall detta ersättas med armlängdspriset. Om man kan finna en jämförbar transaktion eller utföra tillfredsställande justeringar är denna metod den mest direkta och ges företräde framför alla andra metoder.⁸¹

⁷⁹ Guidelines p. 1.68-1.70.

⁸⁰ Guidelines p. 3.2.

⁸¹ Guidelines p. 2.6-2.7.

3.3.3 Återförsäljningsprismetoden

Genom återförsäljningsprismetoden fastställer man armlängdspriset mellan två företag i intressegemenskap utifrån det pris som används vid en transaktion från ett av dessa företag till ett fristående företag. Detta återförsäljningspris reduceras med en bruttovinstmarginal, som ska motsvara de kostnader återförsäljaren har samt en rimlig vinst, för att erhålla armlängdspriset mellan de beroende företagen. Denna metod lämpar sig bäst i situationer där ingen förädling av produkten sker utan där den endast säljs vidare.⁸²

3.3.4 Kostnadsplusmetoden

Vid fastställandet av armlängdspriset utgår kostnadsplusmetoden från det tillhandahållande företagets kostnader för att tillverka varan eller tjänsten. Till denna kostnad adderar man på ett vinstpåslag som framstår som rimligt med hänsyn till det tillverkande företagets utförda funktioner och marknadssituationen. Det pris som härmed fastställs anses vara ett godtagbart armlängdspris. Denna metod har sitt främsta användningsområde vid transaktioner innefattande halvfabrikat och tjänster mellan företag i intressegemenskap.⁸³

3.3.5 Vinstfördelningsmetoden

Vinstfördelningsmetoden fastställer armlängdspriset för en transaktion mellan beroende parter utifrån den vinst närståendetransaktionen medför. Antag att företag A tillverkar en produkt för 10 som säljs till det närstående återförsäljningsföretaget B för 15 som i sin tur säljer produkten till det oberoende företaget C för 25. Den vinst som man skall utgå från vid tillämpning av metoden är 15 (25-10).⁸⁴ Vinsten skall härmed fördelas mellan de närstående företagen efter ekonomiskt godtagbara grunder. Detta föranleder att en funktionsanalys, som visar på vad de olika närstående företagen bidragit med, utförs.⁸⁵

3.3.6 Nettomarginalmetoden

Nettomarginalmetoden fastställer nettovinstmarginalen, från en transaktion mellan beroende företag, i relation till en lämplig bas. Den åsyftade basen kan exempelvis vara omsättning, kostnader eller tillgångar. Antag att intäkten från en närståendeförsäljning uppgår till 10 och nettovinsten från försäljningen uppgår till 5. Nettovinstmarginalen uppgår härmed till 50 % i relation till omsättningen.⁸⁶ Denna nettovinstmarginal skall i sin tur jämföras med nettovinstmarginaler från främst jämförbara transaktioner mellan det företaget och ett oberoende företag. Om sådana transaktioner inte

⁸² Guidelines p. 2.14 och 2.22

⁸³ Guidelines p. 2.32.

⁸⁴ Exemplet hämtat från Wiman, SN nr. 9 1997.

⁸⁵ Guidelines p. 3.5.

⁸⁶ Exemplet hämtat från Wiman, SN nr. 9 1997.

kan identifieras får man jämföra nettovinstmarginaler från jämförbara transaktioner mellan andra oberoende företag. En funktionsanalys är nödvändig för att avgöra om transaktionerna är jämförbara.⁸⁷

⁸⁷ Guidelines p. 3.26.

4 Dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel

4.1 Inledning

Merparten av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med främmande stat innehåller en korrigeringsregel. Våra avtal bygger normalt på den modell för dubbelbeskattningsavtal som OECD utarbetat vilket innebär att de flesta korrigeringsregler i våra avtal överensstämmer med artikel 9.1 i OECD:s modellavtal.⁸⁸ Då det varken finns tid eller utrymme i detta arbete att behandla alla avtal kommer jag att utgå från korrigeringsregeln så som den kommer till uttryck i OECD:s modellavtal. Detta kapitel kommer att beskriva artikel 9.1 i modellavtalet samt göra en jämförelse mellan artikeln och den svenska interna korrigeringsregeln. Därefter kommer de eventuella konsekvenser som uppstår till följd av skillnaderna mellan reglerna att redogöras för. Avslutningsvis behandlas den möjlighet till kompensande rättelse som artikel 9.2 i modellavtalet ger möjlighet till. Denna artikel ingår liksom korrigeringsregeln i de flesta av Sveriges ingångna dubbelbeskattningsavtal.

4.2 Regelns konstruktion

4.2.1 Artikelns ordalydelse

Modellavtalets korrigeringsregel, artikel 9.1, lyder som följer.

Where

- a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

⁸⁸ MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, OECD Committee on Fiscal Affairs ,updated as on 1st September 1995.

4.2.2 Skillnader i förhållande till IL 14:19

Som behandlats tidigare innebar 1965 års ändring av den nationella korrigeringsregeln att den bättre kom att stämma överens med dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel. I stort överensstämmer avtalens korrigeringsregel med den interna.⁸⁹ Reglerna består av i princip samma rekvisit, men det finns dock skillnader som här skall uppmärksammas.

Rekvisitet avtalsförhållande i den nationella korrigeringsregeln finner sin motsvarighet i modellavtalet i uttrycket ”conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations”. Vad som omfattas av detta uttryck ger varken OECD:s kommentarer till modellavtalet eller någon annan rättskälla vägledning i.⁹⁰ Då detta uttryck mer tar sikte på parternas handelsförbindelser och finansiella förbindelser än på eventuella avtalsvillkor medför detta stadgande en vidare räckvidd än den nationella regeln i detta avseende.⁹¹ Avtalsregeln omfattar således även andra rättsförhållanden än sådana uppkomna genom avtal, vilka kräver två rättssubjekt. Vidare framgår det ovan att avtalsregeln ställer krav på att de båda rättssubjekten skall vara företag. Enligt artikel 3.1 i modellavtalet kan ett företag bedrivas av såväl juridiska som fysiska personer. Enskilda näringsidkare omfattas alltså av begreppet företag i modellavtalet. Att uppmärksamma är dock att den svenska korrigeringsregeln inte ställer något krav på den utländska partens rättsliga status, vilken alltså kan utgöra en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet. Modellavtalets krav på att båda parterna skall vara företag i avtalets mening medför härmed en begränsning i förhållande till den nationella regeln. Vidare kan anföras att benefika transaktioner inte kan anses inrymmas i begreppet handelsförbindelser eller finansiella förbindelser varför endast onerösa transaktioner omfattas.⁹²

Rekvisitet ekonomisk intressegemenskap kommer till uttryck på samma sätt i avtalsregeln som i anvisningarna till den svenska korrigeringsregeln. Trots samma ordalydelse kan dock en viss diskrepans skönjas. Som anförts ovan är det osäkert om man skall betrakta anvisningarna till den svenska korrigeringsregeln som uttömmande eller endast som exemplifierande. Denna tolkningsfråga är osäker. Däremot är det inget som talar för att avtalsregeln inte skulle vara uttömmande i sin beskrivning.⁹³ Vidare är det tveksamt om avtalsregeln innefattar den kontroll genom informella beroendeförhållanden som den nationella korrigeringsregeln innefattar.⁹⁴ Av kommentaren till artikel 9.1 framgår att artikeln tar sikte på företag i koncernförhållande. Beträffande den ekonomiska intressegemenskapen skall slutligen lyftas fram att beviskravet skiljer sig. Det sänkta beviskravet,

⁸⁹ Pelin 2004, s. 166, Lindencrona 1994, s. 100 f.

⁹⁰ Aldén 1998, s. 147 f.

⁹¹ Arvidsson 1990, s. 178.

⁹² Aldén 1998, s. 148 f.

⁹³ Aldén 1998, s. 151.

⁹⁴ Arvidsson 1990, s. 180.

sannolika skäl, som är tillräckligt för att visa på ekonomisk intressegemenskap i den nationella korrigeringsregeln finns inte i avtalsregeln. Denna uppställer normalt beviskrav. Rekvisitet ekonomisk intressegemenskap är alltså något snävare i modellavtalets korrigeringsregel.

Såväl den nationella korrigeringsregeln som avtalsregeln innehåller rekvisitet prisavvikelse. Båda reglerna bygger i detta avseende på armlängdsprincipen. Avtalsregelns armlängdsregel är OECD:s armlängdsregel som bygger på den armlängdsprövning som guidelines föreskriver. Guidelines skall fungera som vägledning för den nationella korrigeringsregelns armlängdsregel men den senare har i praxis inte getts exakt samma innebörd beträffande hänsyn till kompensationsinvändningar, vilket framgår av det avslutande kapitlet.

Beträffande rekvisitet inkomsteffekt framträder kausalförhållandet mellan den oriktiga prissättningen och inkomsteffekten tydligare i den nationella korrigeringsregeln. Medan denna regel anger att resultatet av näringsverksamhet skall ha blivit lägre till följd av den oriktiga prissättningen anger avtalsregeln endast att den inkomst som företaget gått miste om, till följd av den oriktiga prissättningen, skall inräknas i företagens inkomst. Detta tyder, enligt Aldén och Arvidsson, på att avtalsregeln inte beaktar det fall att företagens nettoresultat inte minskat trots den oriktiga prissättningen.⁹⁵ Min åsikt är att detta även beaktas i avtalsregeln men att detta beaktande sker i samband med rekvisitet prisavvikelse enligt guidelines.

4.2.3 Konsekvenser

Detta avsnitt kommer att behandla frågan hur dessa skillnader, mellan den svenska korrigeringsregeln och dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel som identifierats, påverkar tillämpningen av den svenska korrigeringsregeln. Det som härmed är intressant är förhållandet mellan den interna rätten och dubbelbeskattningsavtalen. Den grundläggande principen i detta sammanhang är att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa och aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt. Denna princip benämns den gyllene regeln och följs av de flesta stater i världen.⁹⁶ Den gyllene regeln kommer till uttryck i de ramlagar som införlivar dubbelbeskattningsavtalen i svensk rätt.⁹⁷ Den frågeställning som aktualiseras med detta är vilken karaktär dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel har. Utgör denna regel en skattskyldighetsregel som därmed omfattas av den gyllene regeln eller är denna regel en inkomstberäkningsregel? Om regeln anses vara en inkomstberäkningsregel skulle en tillämpning av den interna korrigeringsregeln inte strida mot den gyllene principen trots att dubbelbeskattningsavtalets korrigeringsregel är snävare.⁹⁸ En

⁹⁵ Aldén 1998, s. 154 f., Arvidsson 1990, s. 181.

⁹⁶ Lindencrona, SvSkT 1992.

⁹⁷ Pelin 2004, s. 120.

⁹⁸ Pelin 1997, s. 476.

inkomstberäkningsregel har inte som funktion att begränsa skattskyldigheten. Vilken karaktär som dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel har har debatterats i doktrinen och denna debatt kommer att redogöras för nedan.

Arvidsson menar i sin avhandling att det idag knappast torde råda någon tvekan om att den gyllene regeln är tillämplig på dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel och anger att om så inte vore fallet borde detta kommenterats i modellavtalet.⁹⁹ Konsekvensen av detta resonemang är att endast dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel kan tillämpas i de fall då denna visar sig vara snävare än den nationella korrigeringsregeln.

Lindencrona menar även han att den gyllene regeln är tillämplig på korrigeringsreglerna. Han anför att dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel visserligen syftar till att förhindra internationell skatteflykt men att man måste skilja på en regels syfte och konstruktion. Denna regels konstruktion skiljer sig från andra skatteflyktsregler i dubbelbeskattningsavtalen, som exempelvis reglerna om skattemyndigheternas överrenskommelser om utbyte av information. Korrigeringsregelns konstruktion är enligt Lindencrona just att ge en av staterna rätt att beskatta den inkomst som genom oriktig prissättning överförs till annat skattesubjekt.¹⁰⁰

Sundgren gick i polemik med Arvidsson och senare Lindencrona. Sundgren framförde att den gyllene regeln inte gäller i internprissättnings- och vinstkorrigeringssammanhang och anförde flera skäl för detta.

Sundgren tar sin utgångspunkt i att dubbelbeskattningsavtalen får samma rättsliga ställning som övrig intern rätt i och med den inkorporation som sker av avtalen. Vidare anger han att de väsentligaste reglerna i avtalen är de som tar sikte på att eliminera den internationella juridiska dubbelbeskattningen, vilken innebär att samma skattesubjekt beskattas för samma inkomst av två olika stater enligt deras interna skattskyldighetsregler. Sundgren anger att det är när dessa avtalsregler inskränker eller utvidgar skattskyldigheten i förhållande till intern rätt som den gyllene regeln gör sig gällande.

De avtalsregler som dock varken utvidgar eller inskränker intern rätt träffas inte av den gyllene regeln. Avtalens skatteflyktsregler är exempel på sådana och korrigeringsregeln är en skatteflyktsregel. Regeln vänder sig till skattemyndigheterna som är de som skall agera och ger endast indirekt upplysning till företagen att de skall tillämpa armlängdsprincipen. Korrigeringsreglerna fastställer enligt Sundgren inte någon subjektiv skattskyldighet utan endast hur man skall beräkna/fördela skattepliktig inkomst och avdragsgill kostnad. Det är skattebasen och inte skattskyldigheten som korrigeringen berör. Skattskyldigheten anser Sundgren vara total. Förhållandena rörande skattebasen är suveräna för

⁹⁹ Arvidsson 1990, s. 186.

¹⁰⁰ Lindencrona, SvSkT 1992.

staternas bestämmande och regleras inte i avtalen. Korrigeringsregeln är härmed ingen skattskyldighetsregel.

Sundgren anger vidare att korrigeringsregeln till skillnad från många andra avtalsregler inte tar sikte på juridisk dubbelbeskattning utan snarare utlöser ekonomisk dubbelbeskattning, vilket innebär att samma inkomst beskattas dubbelt men hos olika skattesubjekt. Denna effekt uppstår inte på grund av två staters överlappade beskattningsanspråk utan på grund av den oriktiga prissättning som företagen tillämpat. Den dubbla beskattningen hade alltså aldrig skett om företagen tillämpat en korrekt prissättning.

Korrigeringsregeln är dock sammanlänkade med sin egen metodartikel som hindrar den ekonomiska dubbelbeskattningen. Denna metodartikels karaktär skiljer sig dock från avtalets normala metodartiklar och staterna är inte skyldiga att tillämpa den. Ett viktigt skäl till att avtalet innefattar en korrigeringsregel är just den sammanlänkade metodartikeln. Genom denna undgås den dubbelbeskattning som intern rätt i annat fall hade medfört.

Sundgren anför vidare att man vid korrigering i första hand skall använda avtalets korrigeringsregel och endast då denna inte är tillämplig ta till den nationella regeln. Skälet till detta är att avtalsregeln är *lex specialis* och den nationella *lex generalis*, då avtalsregeln förhandlats fram bland annat för att stoppa skatteflykt mellan två enskilda stater och endast kan användas dem emellan. En prioritering av avtalsregeln ökar dessutom möjligheten för det drabbade företaget att få till stånd en kompenserande korrigering hos den andra staten enligt avtalsregelns tillhörande metodartikel.

Det tyngsta argumentet för att den gyllene regeln inte är tillämplig på korrigeringsreglerna är enligt Sundgren de uttalanden som den svenske lagstiftaren/avtalsförhandlaren gjort i i stort sett alla anvisningar och/eller propositioner till våra dubbelbeskattningsavtal. De åsyftade uttalandena innebär att den gyllene regeln inte gäller förhållandet mellan de båda korrigeringsreglerna.¹⁰¹ I exempelvis propositionen till dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna anges följande beträffande denna frågeställning. ”Bestämmelserna i punkt 1 innebär givetvis inte någon inskränkning i möjligheterna att vidta en justering enligt intern svensk lagstiftning.”¹⁰²

Aldén menar att den gyllene regeln skulle bli helt verkningslös ifall den endast tog sikte på skattskyldighetsregler, då några sådana inte förekommer i avtalet. Skattskyldighetsregler återfinns enbart i den interna svenska rätten. Avtalens fördelningsregler har istället karaktären att ange vilka inkomster som en stat har rätt att beskatta. Den betydelse som Sundgren lägger i uttrycket skattskyldighetsregel tror Aldén istället innebära sådana regler som konstituerar att en person rent faktiskt har att erlagga inkomstskatt i Sverige. Om en skattskyldighetsregel skall ges denna definition utgör avtalens fördelningsregler skattskyldighetsregler. Aldén ställer sig dock frågande till varför inte avtalets korrigeringsregel, som skatteflyktsregel, i sådant fall

¹⁰¹ Sundgrens artiklar i SvSKT 1991 och 1992.

¹⁰² Prop. 1991/92:62, s. 45.

anses utgöra en skattskyldighetsregel och därmed träffas av den gyllene regeln. Även skatteflyktsregler kan medföra faktisk inkomstbeskattning i Sverige för ett subjekt. Aldéns mening är att den gyllene regeln är tillämplig på alla avtalsregler oavsett deras syfte och karaktär.¹⁰³

Aldén är dock av den ståndpunkten att avtalens korrigeringsregel utgör inkomstberäkningsregler och inte fördelningsregler. Detta medför att regeln, liksom de interna bestämmelserna, utgör en självständig beskattningsgrund.¹⁰⁴ Den regelkonkurrens som här uppkommer anser Aldén till skillnad från Sundgren att man inte kan lösa med lex specialis-principen, då det föreligger interferens mellan reglernas tillämpningsområde. Denna princip kan endast användas då den ena regeln är en begränsning av den andra. I detta fall sammanfaller reglernas tillämpningsområde i vissa fall men vardera regelns tillämpningsområde inrymmer även situationer som ej inrymmer av den andre. Interferens föreligger.¹⁰⁵ Vidare anser Aldén inte heller lex superior-principen vara tillämplig då avtalsreglerna och de interna reglerna är av samma rang. Lex posterior-principen menar han dock generellt vara tillämplig men anser det inte lämpligt att lösa ifrågakvarande problem med denna metod då olika avtal uppkommit vid olika tidpunkter. Han förespråkar istället en kasuistisk bedömning där en strävan att välja den mest centrala och/eller ändamålsenliga regeln i varje enskilt fall skall finnas. Detta förfarande torde oftast medföra en tillämpning av avtalsregeln.¹⁰⁶

Av intresse för denna diskussion är det nyligen avgjorda målet RÅ 2004 ref. 13. I detta mål var frågan om en påstådd dold inkomstöverföring genom överprissättning skulle medföra justering enligt korrigeringsregeln. Det inkomstöverförande företaget var svenskt och det inkomstmottagande var ett amerikanskt systerbolag. Det aktuella dubbelbeskattningsavtalets korrigeringsregel tillät dock endast inkomstkorrigering i det fall inkomst fördes över från ett dotterbolag i den ena staten till ett moderbolag i den andra staten.¹⁰⁷ Detta var inte fallet i målet. Regeringsrätten behandlade dock inte om detta faktum medförde en hindrad tillämpning av den nationella korrigeringsregeln i enlighet med den gyllene regeln. Detta kan stödja Sundgrens resonemang vilket innebär att den gyllene regeln inte är tillämplig. Om detta dock varit Regeringsrättens ståndpunkt verkar det underligt varför inte detta omnämns i domskälen då denna frågeställning varit föremål för en betydande debatt i doktrin. En annan förklaring kan vara att Regeringsrätten inte uppmärksammat att avtalets korrigeringsregel var mindre omfattande än den nationella. Då detta dock inte påverkade utgången i målet samt då Regeringsrätten inte för något resonemang i frågan i domskälen får prejudikatvärdet i denna fråga anses vara begränsat.¹⁰⁸

¹⁰³ Aldén 1998, s. 146 f.

¹⁰⁴ Aldén 1998, s. 188 f.

¹⁰⁵ Aldén 1998, s. 232 ff.

¹⁰⁶ Aldén 1998, s. 238 f.

¹⁰⁷ SFS 1965:38, Art. III.

¹⁰⁸ Se även Aldén 2004.

Huruvida den gyllene regeln är gällande mellan korrigeringsreglerna får anses vara oklart. Om den anses gälla medför de rekvisit som är snävare i avtalsregeln än i den interna regeln en begränsning i förhållande till denna. Om avtalsregelns rekvisit är vidare kan dock ingen utvidgning av den interna regeln ske. Vidare råder det, som framgår ovan, delade meningar om avtalsregeln i sig utgör en beskattningsgrund. Om detta anses vara fallet och om den gyllene regeln ej anses vara tillämplig medför detta att avtalsregeln kan få ett större tillämpningsområde än som skulle vara för handen med den interna regeln.

4.3 Kompenserande rättelse

Då en uppjustering av inkomst sker hos ett företag beläget i en stat medför detta en ekonomisk dubbelbeskattning om inte inkomsten även korrigeras hos det inkomstmottagande företaget i den andra staten. Av denna anledning stadgar modellavtalets artikel 9.2 om en skyldighet för den avtalsstat, där det mottagande företaget är beläget, att korrigera detta företags skattebelopp som påförts till följd av inkomstöverföringen. På detta sätt undviker man den ekonomiska dubbelbeskattningen. Korrigeringarna måste dock vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Om det inkomstmottagande företaget är svenskt och dess inkomst därmed skall bli föremål för nedjustering stadgar 7 kap. 4 § TL att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer kan ändra en taxering som ej är förenlig med bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal. Om dock inget dubbelbeskattningsavtal finns att tillgå finns det dock ingen rättslig grund i Sverige för att utföra en nedjustering.¹⁰⁹

Viktigt i detta sammanhang är dock att den inkomstmottagande staten ej är skyldig att per automatik utföra en nedjustering, då den andra staten har uppjusterat inkomsten för företaget beläget i den staten. För att anses vara skyldig till en nedjustering måste den inkomstmottagande staten godkänna att uppjusteringen varit i enlighet med armlängdsprincipen. Skyldigheten att nedjustera inträder alltså först då staten godkänt den andra statens uppjustering såväl principiellt sett som i fråga om belopp.

Artikeln stadgar varken vilken metod för nedjustering som skall användas eller om kravet på nedjustering måste ställas inom en viss tidsrymd. Dessa överväganden har lämnats över till de avtalsslutande staterna att fritt reglera i sina bilaterala avtal. Trots att en nedjustering av det inkomstmottagande företags skattebelopp kommer till stånd kvarstår det faktum att medel överförs mellan företagen. Dessa vinstmedel flyttas inte tillbaka till det överförande bolaget till följd av nedjusteringen enligt avtalsartikeln. Om sådana vinstmedel skulle överföras på annat sätt, genom exempelvis utdelning eller lån, skulle detta kunna medföra andra beskattningskonsekvenser. För en korrekt tillämpning av armlängdsprincipen kan därför hävdas att man även skall justera för sådana

¹⁰⁹ Arvidsson 1990, s. 187.

beskattningskonsekvenser. Dessa andrahandsjusteringar faller dock inte innanför artikelns syfte men artikeln ställer inte upp några hinder för sådana justeringar då de utförs i enlighet med avtalsstaternas interna rätt.¹¹⁰

I det fall det aktuella dubbelbeskattningsavtalet inte innehåller modellavtalets artikel 9.2 om kompenserande rättelse finns det ändå möjlighet att åstadkomma en sådan genom avtalets bestämmelser om ömsesidig överenskommelse i artikel 25. Genom denna artikel förbinder sig avtalsstaterna att genom förhandlingar försöka undanröja dubbelbeskattning. Dock är avtalsstaterna inte skyldiga att nå en överenskommelse på denna väg. OECD:s ståndpunkt är att ansvaret för att undvika dubbelbeskattning till följd av internprissättning ligger på de multinationella företagen, vars prissättning ursprungligen borde varit i enlighet med armlängdsprincipen.¹¹¹

¹¹⁰ Kommentaren till modellavtalets artikel 9.2.

¹¹¹ OECD 1984, s. 44.

5 Regelkonkurrens – vägrat kostnadsavdrag och uttagsbeskattning vs. korrigerering

5.1 Inledning

Detta kapitel kommer att beröra den regelkonkurrens som den interna korrigeringsregeln är utsatt för i den interna rätten. Denna regelkonkurrens kan medföra att någon annan regel istället för korrigeringsregeln skall tillämpas, trots att dess rekvisit är uppfyllda. Detta scenario kan få den följderna att den helhetsbedömning, som behandlas i följande kapitel och som är uppsatsens fokus, inte utförs då hänsyn till kompensationsinvändningar inte tas vid tillämpningen av andra regler.

Regelkonkurrens avser en situation där man tvingas välja att tillämpa en av två eller flera regler. För att regelkonkurrens skall kunna uppstå krävs dels att reglernas tillämpningsområde måste sammanfalla dels att reglernas rättsföljder skall vara oförenliga.¹¹²

5.2 Uttagsbeskattning och vägrat kostnadsavdrag

De interna skatteregler som kan anses konkurrera med korrigeringsregeln är reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL samt den allmänna kostnadsavdragsregeln för inkomstslaget näringsverksamhet i 16 kap. 1 § IL.

Den uttagsbeskattning, som är relevant i denna diskussion, utlöses av att den skattskyldige överlåter en tillgång eller tjänst utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Uttagsbeskattningens innebörd är att uttaget av tillgången eller tjänsten skall behandlas som om den avyttrats mot ett marknadsmässigt vederlag. En oriktig prissättning kan vara affärsmässigt motiverad när den sker i reklamsyfte eller vid marknadsintroduktion.¹¹³ Den möjlighet att undgå uttagsbeskattning som underprisöverlåtelser i 23 kap. IL medger, är dock inte aktuell i förevarande fall. För att en underprisöverlåtelse skall vara för handen krävs nämligen bland annat att förvärvaren skall vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår

¹¹² Aldén 1998, s. 55 ff.

¹¹³ Lodin m.fl. 2003, s. 241.

omedelbart efter förvärvet. Då en sådan situation föreligger kan inte korrigeringsregeln tillämpas.

I det fall en transaktion inneburit att man erlagt för mycket för det som förvärvats finns det i den interna rätten möjlighet att neka kostnadsavdrag för att förhindra denna inkomstöverföring. Detta måste enligt Aldén ske i två steg. Först måste en genomsyn företas av transaktionen så att den verkliga ekonomiska innebörden blottlägges. Härvid kan det framkomma att det i verkligheten rört sig om en förtäckt utdelning eller kapitaltillskott. Efter omrubriceringen av transaktionen kan man med stöd av 16 kap. 1 § IL vägra kostnadsavdrag. Avdrag får enligt denna regel göras för de utgifter som erlagts för att förvärva och bibehålla inkomster. En utdelning kan normalt sett inte anses ge återverkningar i form av skattepliktiga intäkter. Kapitaltillskott är ej heller avdragsgilla. Vissa förmögenhetsöverföringar kan dock i undantagsfall anses vara avdragsgilla omkostnadsbidrag; så kallade marknadsföringsbidrag. Detta förutsätter dock intressegemenskap mellan bolagen samt ett inre sammanhang mellan de båda bolagens verksamheter.¹¹⁴

5.3 Överlappande tillämpningsområde

Detta avsnitt kommer att generellt behandla de situationer där uttagsbeskattning respektive vägrat kostnadsavdrag och korrigeringsregeln i princip kan bli tillämpliga samtidigt. Korrigeringsregeln kan som bekant tillämpas på såväl överprissättning som underprissättning. Däremot kan reglerna om uttagsbeskattning endast tillämpas vid underprissättning medan kostnadsavdragsregeln endast blir tillämplig vid överprissättning. Vidare tar korrigeringsregeln endast sikte på internationella transaktioner medan de två andra reglerna inte har den begränsningen.

Antag att ett svenskt företag försäljer varor med ett marknadsvärde uppgående till 1000 till ett tyskt dotterföretag för endast 500. Denna situation verkar utlösa uttagsbeskattning. Överlåtelsen har skett under marknadspris och vi antar att det varken rör sig om marknadsintroduktion eller i reklamsyfte. Förvärvaren är dessutom inte skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för den inkomst som varorna kan generera vid en vidareförsäljning, då det är ett tyskt företag. Även korrigeringsregeln verkar vara tillämplig på denna situation. Ett överlåtelseavtal verkar vara för handen och det tyska företaget är inte skattskyldigt i Sverige. Vidare innebär koncernförhållandet att ekonomisk intressegemenskap föreligger samt är överlåtelsepriset inte i enlighet med armlängdsprincipen. Även resultatet, nettoinkomsten, har troligen minskat hos det svenska företaget som en konsekvens av underprissättningen. Om det svenska företaget dock kompenseras av det tyska i motsvarande mån genom annan transaktion kan detta hindra korrigeringsregeln tillämpning. Att uppmärksamma är att uttagsbeskattningen i denna situation till skillnad från korrigeringsregeln

¹¹⁴ Aldén 1998, s. 109 f.

inte tar hänsyn till kompenserande transaktioner vilka medför att något underpris totalt sett inte är för handen.

I det fall det inte förelegat någon intressegemenskap mellan de två företagen menar Aldén att sambandet mellan rekvisiten ekonomisk intressegemenskap och avvikelser från armlängdspriset är av sådan natur att regeln kan tolkas e contrario där företagen är oberoende av varandra. Armlängdsprincipen utgår ju från att prissättning mellan oberoende företag alltid är marknadsmässig. Följden av att korrigeringsregelns rekvisit ekonomisk intressegemenskap bör anses vara ett nödvändigt rekvisit är att man enligt korrigeringsregeln inte kan tillämpa reglerna om uttagsbeskattning, då företagen är oberoende, trots att rekvisiten är uppfyllda.¹¹⁵

Antag att ett svenskt företag förvärvar varor till ett marknadsvärde av 500 för 1000 av sitt tyska dotterbolag. Kostnadsavdragsregeln verkar i detta fallet vara tillämplig. En genomsyn av denna transaktion medför en omrubricering så att transaktionen innefattar ett kapitaltillskott på 500. Detta kapitaltillskott anses inte vara avdragsgillt och avdrag kan vägras med stöd av 16 kap. 1 § IL. Korrigeringsregeln synes även den kunna tillämpas. Ett överlåtelseavtal verkar vara för handen och det tyska företaget är inte skattskyldigt i Sverige. Vidare innebär koncernförhållandet att ekonomisk intressegemenskap föreligger samt är överlåtelsepriset inte i enlighet med armlängdsprincipen. Även resultatet, nettoinkomsten, har troligen minskat hos det svenska företaget som en konsekvens av överprissättningen. Om det svenska företaget dock kompenserats av det tyska i motsvarande mån genom annan transaktion kan detta hindra korrigeringsregelns tillämpning. Kostnadsavdragsregeln tar dock inte hänsyn till dylika kompensationer.

5.4 Oförenliga rättsföljder

För att regelkonkurrens skall anses föreligga krävs det, vilket angetts ovan, utöver överlappande tillämpningsområden även att reglernas rättsföljder är oförenliga. Oförenligheten kan dels bestå i att två regler ger motsatta direktiv, vilket innebär att man ska beskatta enligt den ene men inte enligt den andre, dels bestå i att reglerna ger likartade direktiv så att samma transaktion kan beskattas enligt flera regler.

Vid motsatta direktiv har en logisk regelkonflikt uppstått, vilken gör det omöjligt för de båda rättsföljderna att inträda samtidigt. Om en underprissättning skett från ett svenskt till ett utländskt företag, vilka är oberoende av varandra, medför det att uttagsbeskattning kan föreskrivas medan en e contrario-tolkning av korrigeringsregeln omöjliggör en beskattning.¹¹⁶

Det vanligaste fallet är dock att samma situation kan beskattas enligt olika regler. Detta är även det vanligaste fallet beträffande de regler som är

¹¹⁵ Aldén 1998, s. 173.

¹¹⁶ Aldén 1998, s. 178f.

föremål för denna diskussion. Beskattning enligt två regler som inte strider mot varandra är varken logisk eller empirisk omöjlig. En dubbel beskattning är däremot tveklöst olämplig, då detta står i strid med de grundläggande skatterättsliga principerna neutralitetsprincipen och skatteförmågeprincipen. En under- respektive överprisöverlåtelse skall ju inte beskattas hårdare än en överlåtelse till marknadspris. Neutralitet skall föreligga mellan alternativen. En sådan transaktion medför vidare att en inkomstöverföring från det svenska rättssubjektet sker och dess skatteförmåga minskas i motsvarande mån. De ändamål som dessa principer skyddar motverkas av en dubbel beskattning varför en beskattning enligt flera regler framstår som teleologiskt oförenlig.

Viktigt i detta sammanhang är att uppmärksamma att regelvalet kan få olika beskattningskonsekvenser trots likartade direktiv. För att åskådliggöra detta återupptar vi exemplet med underprissättningen mellan det svenska företaget och dess tyska dotterbolag. Antag vidare att denna inkomstöverföring tidigare delvis kompenseras med en underpristransaktion i andra riktningen och att kompensationen uppgick till 200. Om korrigeringsregeln tillämpas på underprissättningen kan denna regel komma att ta hänsyn till kompensationen till följd av den helhetsbedömning som behandlas i kommande kapitel. Följden blir att endast mellanskillnaden på 300 kommer att beskattas. Om däremot reglerna om uttagsbeskattning tillämpats hade det svenska företaget beskattats för 500. Anledningen är att reglerna om uttagsbeskattning inte tar hänsyn till kompenserande transaktioner. Dessa regler beskattar så fort bruttointäkten minskas genom underprissättning.¹¹⁷

5.5 Regelval

Detta avsnitt kommer att behandla hur denna regelkonkurrens kan hanteras. Det man inledningsvis bör ifrågasätta är om regelkonkurrensen är verklig eller endast skenbar. Inkomstskatterätten innehåller många regler som vid första anblicken verkar konkurrera med varandra. Dessa regler är dock vanligen allmänna bestämmelser som i sin tur preciseras utförligare i andra föreskrifter. Den konkurrens som föreligger i sådana fall är en följd av ett medvetet handlande från lagstiftaren, som exempelvis har skapat ett preciserat undantag från huvudregeln. I dylika fall är regelkonkurrensen inte verklig utan endast skenbar. Vid tillämpningen använder man i sådana fall reglerna på det sätt som de är ämnade att samverka. Aldén menar att man skall utgå från att all påträffad regelkonkurrens är skenbar. Om man dock finner två regler som synes oförenliga skall man som första åtgärd försöka omtolka bestämmelserna så att de harmonierar med varandra. Denna omtolkning kan ske med stöd av förarbetsuttalanden, lagtextens systematik eller ett uttalande i doktrin.¹¹⁸ En dylik omtolkning måste dock ha starka skäl för sina ställningstaganden så att den inte sker godtyckligt.¹¹⁹

¹¹⁷ Aldén 1998, s. 179 ff.

¹¹⁸ Aldén, SN nr. 9 1998.

¹¹⁹ Aldén 1998, s. 182 f.

Beträffande den regelkonkurrens som är föremål för denna diskussion ger varken lagtexten eller förarbetena någon väsentlig vägledning för hur reglerna förhåller sig till varandra. Av denna anledning, och då inget annat tungt argument har visat sig, finns det inget som talar för att en harmonisering av reglerna kan ske utan ett för stort inslag av godtycke.¹²⁰ En verklig regelkonkurrens mellan reglerna är alltså för handen.

För att komma tillrätta med en verklig regelkonkurrens tillhandahåller rättsteorin tre olika derogationsprinciper. Dessa är lex superior-, lex specialis- och lex posterior-principerna. Användandet av dessa principer förespråkas av starka argument. Ett av dessa argument är att en princip tillämpning i ett fall medför en generell lösning på regelkonkurrensen som därmed kan användas i alla liknande fall. Detta skapar en god förutsebarhet som gynnar rättssäkerheten. Ett annat argument är att principerna anses lösa regelkonkurrensproblem på ett skäligt och rationellt sätt, vilket tilltalar jurister. Om dock derogationsprinciperna resulterar i en lösning som framstår som olämplig bör dock inte dessa användas, en sådan lösning med en derogationsprincip måste alltid bäras upp av sakliga skäl. Principerna är alltså inte auktoritativa utan är närmast att ses som riktlinjer mot vilka argument måste föras.

Lex superior-principen anses vara den viktigaste principen och skall därmed ges företräde framför de andra. Denna princip anger att en regel av högre rang ger företräde framför en regel av lägre rang. På detta sätt skall en regel som kommer till uttryck i en lag tillämpas framför en konkurrerande regel i en förordning. I vår situation kan denna regel ej komma att tillämpas då alla reglerna kommer till uttryck i samma lag och ingen skillnad i dignitet kan skönjas.¹²¹

Lex specialis-principen innebär att en speciell regel skall ges företräde framför en generell regel. För att denna princip skall kunna tillämpas ställs det dock krav på att den speciella regeln är en inskränkning av den generella regeln. Med detta menas att alla situationer som den speciella regeln kan bli tillämplig på även skall omfattas av den generella regelns tillämpningsområde. Om detta inte är fallet kan man inte hävda att en regel är mer ”speciell ” än en annan trots att den senare kanske har ett snävare tillämpningsområde. I förhållande till de konkurrenssituationer som är föremål för denna diskussion kan denna derogationsprincip av denna anledning inte tillämpas. De aktuella reglerna inskränker inte varandra utan istället föreligger interferens, med vilket menas att reglerna har överlappande tillämpningsområde men där varje regel även kan tillämpas på situationer som inte omfattas av den andra regelns tillämpningsområde. Korrigeringsregeln är tillämplig vid såväl överprissättning som underprissättning men dock endast vid internationella transaktioner. Uttagsbeskattningsreglerna tillämpas endast vid underprissättning men kan i sin tur tillämpas på såväl nationella som internationella transaktioner. Den

¹²⁰ Aldén 1998, s. 183 ff.

¹²¹ Aldén, SN nr. 9 1998.

allmänna kostnadsavdragsregeln tillämpas endast vid överprissättning, men kan liksom uttagsbeskattningsreglerna tillämpas såväl på nationella som på internationella transaktioner. Aldén för dock en diskussion om man kan se kostnadsavdragsregeln och underprissättningsreglerna som delar av en fullständig rättsnorm.¹²² Om man ser dessa båda regleringar som en helhet innefattas korrigeringsregelns hela tillämpningsområde i denna fullständiga rättsnorms tillämpningsområde. I detta fall kan man med stöd av lex specialis-principen hävda att korrigeringsregeln skall ges företräde. Aldén menar dock att man inte kan anlägga ett sådant synsätt då kostnadsavdragsregeln och uttagsbeskattningsreglerna skiljer sig åt i materiellt hänseende.¹²³

Lex posterior-principen anger att en senare tillkommen regel skall ges företräde framför en tidigare regel. Det som är av betydelse här är inte enbart tidpunkten för regelns ikraftträdande utan även lagändringar av materiell betydelse för regelkonkurrensen.¹²⁴ Vidare är det endast ändringar gjorda av samma organ som stiftade lagen som är av betydelse. Det fallet att en lagregel nyligen blivit preciserad i rättspraxis har ingen betydelse för lex posterior-principens tillämpning. De äldre reglernas aktualitet är avgörande för denna principens tyngd. Om de äldre reglerna anses vara föråldrade ter sig en tillämpning av principen som en naturlig följd. Om dock de konkurrerande reglerna tillkommit med ett litet tidsintervall dem emellan skall principen inte tillerkännas samma tyngd. I det fall utfallet av denna princip skiljer sig från utfallet av lex specialis-principen gäller normalt att den senare principen är av högre rang än den tidigare.

Detta resonemang skall nu föras över till de regler som vi undersöker. Korrigeringsregeln instiftades som bekant redan 1928 och har varit föremål för materiella ändringar 1965 och 1983. Uttagsbeskattningsreglerna har även de sina rötter från 1928 men har varit föremål för förändring genom skattereformen 1991 samt de nya omstruktureringsreglerna från 1999. Den materiella förändringen av uttagsbeskattningsreglernas tillämpning har dock inte varit betydande. Vidare uttrycker inte förarbetena till uttagsbeskattningsreglerna att dessa skall ges företräde i förhållande till korrigeringsregeln. Att uttagsbeskattningsreglerna ändrats vid en senare tidpunkt än korrigeringsregeln innebär trots allt att lex posterior-principen formellt kan tillämpas och förorda uttagsbeskattningsreglerna. Några betydande sakskalet för en sådan tillämpning finns dock ej.

Beträffande kostnadsavdragsregeln kan framföras att denna består av två normer. Dels den norm som tillämpas vid genomsynen och som konstituerar vilken innebörd inkomstöverföringen rättsligt skall ha, dels själva kostnadsavdragsregeln i 16 kap. 1 § IL som anger att den aktuella transaktionen inte är avdragsgill. Skall då tillkomst och förändringar beträffande båda dessa normer kunna påverka vilken regel som skall ges företräde enligt lex posterior-principen? Generellt sett är svaret ja på denna

¹²² För en utförligare diskussion se Aldén 1998, s. 200 ff.

¹²³ Aldén 1998, s. 196 ff.

¹²⁴ Aldén 1998, s. 204 f.

fråga men det faktum att genomsynsförfarandet inte är lagstadgat och dess förändringar skett genom praxis medför att så inte är fallet. En förändring genom praxis av en oskriven rättsnorm bör, liksom en omtolkning i praxis av en lagregel, inte ha någon betydelse för denna principers tillämpning. Härmed är det endast tidpunkten för tillkomsten och förändringar av själva kostnadsavdragsregeln som har betydelse. Denna regel har sedan dess tillkomst 1928 inte varit utsatt för annat än redaktionella ändringar. Av detta följer att lex posterior-principen ger företräde till korrigeringsregeln vid regelkonkurrens mellan denna och kostnadsavdragsregeln. Detta faktum bärs dock inte heller upp av några starka sakskaäl. Aldén ser inte varför korrigeringsregeln, genom dess förändringar, skulle vara bättre lämpad att beskatta inkomstöverföringar genom överprissättning än kostnadsavdragsregeln.¹²⁵ Arvidsson anser att användandet av vägrat kostnadsavdrag i vissa fall är betydligt smidigare än användandet av korrigeringsregeln.¹²⁶

Resultatet av en tillämpning av lex posterior-principen är således att uttagsbeskattningsreglerna ger företräde framför korrigeringsregeln som i sin tur skall ges företräde framför kostnadsavdragsregeln. Dock innebär bristen på starka sakskaäl för detta ställningstagande att lex posterior-principen inte väger så tungt. Vidare innebär denna prioriteringsordning att den skattemässiga behandlingen skiljer sig avsevärt mellan inkomstöverföringar till utlandet genom underprissättning och överprissättning. Skälet till detta är att den helhetsbedömning som görs vid tillämpning av korrigeringsregeln inte finner någon motsvarighet hos reglerna för uttagsbeskattningsreglerna. Helhetsbedömningen medför att korrigeringsregeln tillämpas relativt restriktivt vilket får den följden att det skattemässigt är mer gynnsamt att överföra inkomst genom överprissättning än genom underprissättning. Till följd av den bristande neutralitet som lex posterior-principen resulterar i framstår en lösning av regelkonflikten med denna princip som olämplig.¹²⁷

Då ingen av derogationsprinciperna kan tillämpas med ett lämpligt resultat tvingas man lösa regelkonkurrensen genom en kasuistisk bedömning. Enligt denna metod skall omständigheterna i det enskilda fallet avgöra vilken regel som bör ges företräde. Aldén menar att ens målsättning skall vara att finna den lösning på konkurrensproblemet som framstår som lämpligast ur materiell skatterättslig synvinkel och föreslår användandet av en av två följande metoder.

Den ena metoden är att använda den mest centrala beskattningsgrunden av de konkurrerande reglerna. Normalt kan sägas att en rättsregel har ett kärnområde och ett ytterområde. Kärnområdet utgörs av de situationer som anses vara de typiska och ordinära för rättsregelns tillämpningsområde medan ytterområdet utgörs av de situationer som visserligen befinner sig inom regelns tillämpningsområde men som utgör säregna och atypiska fall.

¹²⁵ Aldén 1998, s. 205 ff.

¹²⁶ Arvidsson 1990, s. 164.

¹²⁷ Aldén 1998, s. 209.

Om en situation uppstår som innebär en regelkonkurrens samt situationen anses platsa i den ena regelns kärnområde och den andra regelns ytterområde är det allmänt mer korrekt ur materiell synvinkel att välja den förra regeln. Denna slutledningsmetod skall dock användas något restriktivt då det kan vara svårt att avgöra om en situation faller inom en regels kärn- eller ytterområde, vilket kan leda till att samma situation klassificeras olika vid olika tillfällen. Om en situation faller inom båda reglernas kärn- eller ytterområde kan det även vara svårt att avgöra vilken regel som är mest central. Man skall undvika risken för ett godtyckligt regelval.

Enligt den andra metoden skall den av de konkurrerande reglerna vars tillämpning är mest ändamålsenlig väljas. Därvid skall de värderingar och allmänna principer som reglerna stöder sig på beaktas. Uttryck för dessa återfinns i förarbetena. Om de konkurrerande reglerna till fullo verkar ha samma ändamål bör den regel som bäst tillgodoser ändamålet i det enskilda fallet väljas. Om reglernas ändamål endast delvis överensstämmer skall samma princip användas om inte detta medför att tillämpningen står i strid med något av den ej tillämpade regelns ändamål. I det fall reglerna har helt olika ändamål skall den regel vars tillämpning bäst tillgodoser båda reglernas ändamål tillämpas. Om dock vardera regel endast tillgodoser sitt eget ändamål bör denna slutledningsmetod inte användas då man inte skall ta ställning till vilket ändamål som är det viktigaste. Svårigheten vid ett sådant val medför en risk för att praxis inte blir enhetlig.

Om dessa två metoder medför att den ena regeln prioriteras av den ena metoden medan den andra regeln prioriteras av den andra metoden kan man hävda att reglerna neutraliserar varandra då båda metoderna har till syfte att uttröna den tillämpning som är lämpligast ur materiellt skatterättslig synvinkel. Legalitetsprincipen medför i denna situation att den regel som är mest gynnsam för den skattskyldige skall tillämpas.¹²⁸

Det som nu skall diskuteras är hur regelkonkurrensen mellan uttagsbeskattningsreglerna respektive kostnadsavdragsregeln och korrigeringsregeln kan lösas genom en kasuistisk bedömning.

Vid underpristransaktioner, som led i en internationell omstrukturering, kan hävdas att uttagsbeskattningsreglerna är mer centrala än korrigeringsregeln och därmed bör vinna företräde. Skälet till detta är uttagsbeskattnings starka relation till underprisöverlåtelse, som syftar till att underlätta omstruktureringar genom att hindra uttagsbeskattning. Genom att underprisöverlåtelse är ett uttryckligt undantag från uttagsbeskattning kan uttagsbeskattningsreglerna sägas vara inriktade mot omstruktureringar. Då en underprisöverlåtelse inte kan ske när medel förs ut från den svenska beskattningsfären kan uttagsbeskattningsreglerna anses vara det naturliga sättet att beskatta en dylik överföring, som varit en del i en omstrukturering.

¹²⁸ Aldén, SN nr 9 1998.

Vid såväl underpris- som överpristransaktioner, vilka innebär en inkomstöverföring till utländska juridiska personer som inte är utländska bolag och där vissa delägare drabbas av svensk CFC-beskattning, kan det hävdas att uttagsbeskattningsreglerna respektive kostnadsavdragsregeln skall vinna företräde. Aldén menar att korrigeringsregelns kärnområde är inkomstöverföringar som i sin helhet försvinner från svenskt beskattningsanspråk. Regeln är ju inte tillämplig på inkomstöverföringar inom landet. De situationer, där en viss andel av inkomstöverföringen till utlandet blir föremål för löpande delägarbeskattning och således inte lämnar den svenska beskattningsfären, kan därför ses som säregna fall för korrigeringsregeln och befinner sig därmed i regelns ytterområde. Varken uttagsbeskattningsreglerna eller kostnadsavdragsregeln begränsas i sin tillämpning av att inkomstöverföringar endast sker inom landet. Huruvida inkomstöverföringen är internationell eller nationell har ingen betydelse för dessa regler. Att en inkomstöverföring till utlandet blir föremål för CFC-beskattning gör inte dessa regler mindre centrala utan sådana fall anses ordinära och befinner sig därför innanför dessa reglers kärnområden. Uttagsbeskattningsreglerna verkar även vara mer ändamålsenliga än korrigeringsregeln vid dessa situationer med hänsyn till dess gemensamma syfte att skapa skattemässig neutralitet mellan marknadsmässiga och icke marknadsmässiga transaktioner. Uttagsbeskattningsreglerna medför att det inkomstöverförande företags inkomst beräknas som om överföringen skett till marknadspris medan korrigeringsregeln inte får helt samma effekt. Det inkomstöverförande bolagets inkomst kan med korrigeringsregeln endast justeras med den andel av inkomstöverföringen som inte skall CFC-beskattas.¹²⁹

Aldén anför vidare att korrigeringsregeln skall ges företräde framför uttagsbeskattningsreglerna vid inkomstöverföring som sker genom att inte ta ut någon ränta eller att ta ut underränta vid koncerninterna lån. Skälet till detta anges vara att de tjänster som kan medföra uttagsbeskattning främst anses vara sådana som innebär personliga prestationer, exempelvis en klippning av en frisör.¹³⁰ Ett lån kan även hänföras till tjänst men kan inte anses vara ett ordinärt fall utan befinner sig i reglernas ytterområde. Att inte ta ut någon ränta eller att ta ut en underränta befinner sig dock inom korrigeringsregelns kärnområde.¹³¹ Om dock ett svenskt företag är gäldenär och erlägger överränta till ett utländskt koncernbolag hävdar jag att kostnadsavdragsregeln skall ges företräde framför korrigeringsregeln. Skälet till detta är att kostnadsavdragsregeln, genom att uttryckligen ange att räntekostnader alltid är avdragsgilla oberoende av om de syftar till att förvärva eller bibehålla inkomster, är mer inriktad på räntekostnader. Regeln är mer central. Stadgandet att avdrag för räntekostnader alltid får göras innebär dock inte att man inte kan justera en överränta. Liksom tidigare utför man en genomsyn och omrubricerar överräntan till antingen icke avdragsgillt kapitaltillskott eller utdelning. Aldén tar inte särskilt upp fallet med överränta.

¹²⁹ Aldén 1998, s. 211 ff.

¹³⁰ Prop. 1989/90:110 s. 660.

¹³¹ Aldén 1998, s. 214.

I det fall man inte kan avgöra vilken av de konkurrerande reglerna som i det särskilda fallet är mest lämpligt ur materiell skatterättslig synvinkel skall man välja den som är mest förmånlig för den skattskyldige. För det fall de konkurrerande reglerna ger olika rättsföljder genom motsatta direktiv skall den regel som förbjuder beskattning åtföljas. Av denna anledning skall man inte beskatta en inkomstöverföring genom en underprisförsäljning till ett utländskt bolag som man inte är i ekonomisk intressegemenskap med. Detta förbjuds ju av en e contrario-tolkning av korrigeringsregeln. Om de konkurrerande reglerna ger likartade direktiv men rättsföljderna ger olika beskattning skall den lindrigaste regeln väljas. Med hänsyn till att korrigeringsregeln till skillnad från dess konkurrerande regler tar större hänsyn till kompensationsinvändningar bör korrigeringsregeln väljas då sådana invändningar kan bli aktuella. Om regelvalet är likgiltigt för den skattskyldiges beskattning anger Aldén att det bör stå domstolarna fritt att välja vilken regel att tillämpa.¹³²

Praxis beträffande regelvalet har tidigare inte kunnat ge någon klar turordning. Regeringsrätten har dock nyligen genom RÅ 2004 ref. 13 gjort ett klart ställningstagande som lyder som följer. ”Enligt Regeringsrättens mening utgör dock den s.k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL, jfr 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat”. Detta skulle innebära att såväl kostnadsavdragsregeln som uttagsbeskattningsreglerna, i dess egenskap av generella resultatberäkningsregler, får stå tillbaka för korrigeringsregeln vid internationella förhållanden. Detta ställningstagande motiveras inte i rättsfallet varför jag dock anser prejudikatvärdet vara begränsat. Det infinner sig nästan en känsla att Regeringsrätten gjort detta ställningstagande för att överhuvudtaget motivera korrigeringsregelns existens. Regeringsrätten verkar ha använt sig av ett lex specialis-resonemang oaktat att det föreligger interferens mellan reglerna.¹³³

Regelkonkurrensen är dock för närvarande under utredning till följd av Dir. 2002:28 och bedrivs under rubriken Fi 2002:03 *Utredningen om vissa företagsskattefrågor*. Utredningens arbete beräknas i dagsläget vara färdigställt den 31 oktober 2005.

¹³² Aldén 1998, s. 214 ff.

¹³³ Se även Aldén 2004.

6 Helhetsbedömning till följd av kompensationsinvändningar

6.1 Inledning

Som tidigare nämnts kommer detta och det följande kapitlet att behandla uppsatsens egentliga fokus, nämligen den helhetsbedömning som görs vid korrigeringsregelns tillämpning. I en helhetsbedömning av nu nämnda slag är syftet att utreda relationerna mellan kontrahenterna samt deras transaktioner. Syftet med undersökningen är att förvissa sig om huruvida en transaktion som inte motsvarat marknadspris kompenseras på något annat sätt. Det ligger på det inkomstöverförande företaget att visa att en sådan kompensation skett eller kommer att ske. En helhetsbedömning innebär att man vid tillämpningen av korrigeringsregeln tar hänsyn till icke marknadsmässiga transaktioner som skett i båda riktningarna. Dessa kan därmed ta ut varandra och på så sätt förhindra en korrigeringsregel. Kompensationen kan under vissa omständigheter även bestå i ökade vinster utan att någon kompenserande felprissättning egentligen skett. Man tar således inte endast hänsyn till den enskilda transaktionen utan till flera transaktioner mellan kontrahenterna. Det som är av intresse i denna framställning är att utreda vad som krävs av den/de kompenserade transaktionen/erna för att denna/dessa skall vinna gehör i en helhetsbedömning.

6.2 Förarbeten

Den helhetsbedömning som här är föremål för diskussion har endast ett visst stöd i förarbetena. Det fall att en icke marknadsmässig transaktion kompenseras av en annan icke marknadsmässig transaktion tas aldrig upp. Däremot kan förarbetenas resonemang om försiktighetsprincipen och kravet att felprissättningen skall bero av intressegemenskapen och inte ha uppkommit till följd av affärsmässiga skäl ge indirekt stöd åt helhetsbedömningen.

Försiktighetsprincipen tog förut sikte enbart på inkomstöverföringar mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. Skälet var att detta kan vara nödvändigt för att dotterbolaget skall kunna bygga upp en marknad i utlandet och principen gjorde sig främst gällande under uppbyggnadsskedet. Moderbolaget skulle själv ha haft kostnaderna om det inte använt dotterbolag som mellanled. Det kan exempelvis röra sig om indirekt subventionering av reklamkampanjer eller andra försäljningskostnader. Moderbolagets inkomst behöver således inte ha blivit lägre. Härav godtas inkomstöverföringar som täcker dotterbolagets löpande kostnader i detta

uppbyggnadsskede.¹³⁴ En förutsättning för denna princip är ju dock att moderbolaget drar ekonomisk fördel av dotterbolaget genom att detta exempelvis fungerar som försäljningsbolag för moderbolagets produkter. En viss affärsaktivitet mellan bolagen måste finnas. Denna uttalade försiktighetsprincip mellan inkomstöverförande prissättningar från svenskt moderbolag till utländskt dotterbolag är nu borttagen. Däremot gäller försiktighetsprincipen på alla transaktioner oberoende av om det är från svenskt moderbolag till utländskt dotterbolag eller mellan andra typer av bolag i intressegemenskap. Försiktighet skall råda vid bedömning av om en felprissättning beror på intressegemenskap eller på affärsmässiga skäl.¹³⁵

Att närmare precisera vad som utgör affärsmässiga skäl förefaller vara en omöjlighet.¹³⁶ Bevisbördan för att felprissättningen beror på affärsmässiga skäl har i princip lagts på den skattskyldige. De exempel som angetts på vad som kan innebära affärsmässiga skäl för prissättning som skiljer sig från normalpris är marknadsintroduktion av en vara, olika konkurrenssituationer på olika marknader samt konjunkturförändringar.¹³⁷ En förutsättning för att affärsmässiga skäl skall vara för handen är dock att icke obetydlig affärsaktivitet mellan bolagen finns.

Denna exemplifiering kan inte anses vara uttömmande för de affärsmässiga skäl som rättfärdigar en felprissättning. Med hänsyn till detta kan även en helhetsbedömning av kompensande icke marknadsmässiga prissättningar godtas om det föreligger affärsmässiga skäl bakom. Vad som kan utgöra affärsmässiga skäl för en helhetsbedömning återkommer vi till nedan.

6.3 Praxis

6.3.1 RÅ79 1:40

Det svenska aktiebolaget C O Öberg & Co (nedan kallat Öberg) hade sedan 1968 ett helägt dotterbolag i Portugal, Oberque, Limas e Mecanica, Lda (nedan kallat OLM). Båda företagen tillverkade filar. OLM levererade normalt alla tillverkade filar direkt till Öberg men i vissa fall skedde leveranser direkt till koncernens kunder. Oberoende av vem leveransen gick till fakturerade OLM hela sin försäljning på Öberg, som i sin tur fakturerade kunderna. Öberg förde under 1968-1970 över medel till OLM vars filproduktion påbörjades 1970. Dessa medel redovisades i Öberg som fordringar på OLM. Ingen ränta på lånet togs dock ut av Öberg. 1973 minskades fordringarna med 1 miljon kronor och vid årets utgång uppgick skulden endast till 150 000 kronor. Frågan i målet var om Öbergs underlåtenhet att ta ut ränta på lånet skulle föranleda inkomstjustering i enlighet med 43 § 1 mom. KL (nuvarande 14 kap. 19 § IL).

¹³⁴ SOU 1964:29, s. 115 f. och s. 130.

¹³⁵ Prop. 1982/83:73, s. 12.

¹³⁶ SOU 1964:29, s. 130.

¹³⁷ SOU 1964:29, s. 130 samt Prop. 1982/83:73, s. 11.

	1970	1971	1972	1973
Fakturering	331	1 917	2 012	3 305
Årsresultat	-432	6	317	522
Balanserat resultat	-432	-426	-109	413

Regeringsrätten inledde med att anföra att en koncerns prissättning, innebärande kostnadsteckning för tillverkningsbolaget, i dessa sammanhang torde godtas, om icke särskilda omständigheter föranleder annat. Prissättningen har i sig inte varit föremål för kritik förutom att ränta på lånet borde ha tagits ut. Regeringsrätten tog efter det resonemang som bolaget anfört och menade att dotterbolaget i motsvarande mån hade höjt försäljningspriset på filar om det hade blivit krävt på räntebetalning av Öberg då OLM:s produktionskostnader hade stigit med räntans belopp. Då OLM fakturerade hela sin produktion på Öberg hade Öbergs inkomst inte blivit lägre än den skulle bli om räntebetalning hade erhållits. Det faktum att OLM efter år 1973 redovisat en balanserad vinst ansågs av Regeringsrätten inte vara uttryck för en felaktig prissättning företagen emellan, särskilt då OLM befann sig i ett uppbyggnadsskede.

Det resonemang som Regeringsrätten förde beträffande hur inkomsten hos Öberg inte blivit lägre trots underlåtenheten att påföra ränta utökade omfattningen av den prövning som tidigare gjorts. Den nyhet som Regeringsrättens resonemang medförde var att den visserligen felprissatta transaktionen (här räntan) inte skulle bedömas isolerat för att ta ställning till om en inkomstminskande prisavvikelse skett utan att även andra omständigheter som har en inkomsteffekt spelar in. Följden av detta var att man inte begränsades till att bedöma transaktionerna för sig utan att hänsyn även skall tas till andra transaktioner som kompenserat det inkomstbortfall den första transaktionen medfört. Det inkomstbortfall som underlåtenheten att ta ut ränta medförde kompenserades av försäljningspriset på filarna. Ett ränteuttag hade enligt Regeringsrätten direkt påverkat försäljningspriset i motsvarande mån.

Hänsyn till en kompenserande invändning har endast tagits då det förekommit affärsaktiviteter mellan bolagen. Utan affärsaktiviteter mellan bolag kan någon kompensation inte ske. OLM har här fakturerat hela sin försäljning på Öberg och full integration mellan bolagen förelåg. Öberg försåg OLM med de filämnena som de använde i sin produktion.

Viktigt att anmärka är att Regeringsrätten inte behandlat huruvida OLM:s prissättning av filarna som fakturerades på Öberg varit marknadsmässig eller ej. Regeringsrätten anförde i detta sammanhang att en prissättning inom en koncern som innebär kostnadstäckning för tillverkningsbolaget torde accepteras, om inte särskilda omständigheter talar emot. Det faktum att OLM efter 1973 redovisade en balanserad vinst ansågs i sig inte tyda på felprissättning mellan bolagen. Särskilt då OLM befann sig i ett uppbyggnadsskede. Den fråga som här tar form är huruvida Öberg till följd av underlåtenheten att ta ut ränta verkligen betalt mindre till OLM för filarna än det i annat fall skulle ha gjort. Om OLM tillämpat en

kostnadstäckande prissättning är detta fallet. Om man ser till årsresultaten från 1970 och 1971 tyder dessa på en prissättning som inte överstiger kostnadstäckning. Under år 1972 och 1973 överstiger dock intäkterna kostnaderna vilket tyder på en annan prissättningsstrategi. Regeringsrättens anförande, att 1973 års balanserade vinst i sig inte tyder på en oriktig prissättning, är korrekt. En marknadsmässig prissättning borde rimligen medföra en inkomstgenerering. Dock har ingen undersökning gjorts som visar att den senare prissättningen inte överstiger marknadspris. Om dock de två senare årens prissättning skulle uppgå till eller överstiga marknadspris finns det ingenting som stöder att prissättningen skulle höjas i motsvarande mån för att täcka en tillkommande ränta. I detta fall kan ingen kompensation genom prissättningen på filarna anses ha kommit till stånd. I och med att ingen undersökning av marknadspriset skett anser jag att Regeringsrättens slutsats i detta fall stöder sig på bristande grunder.

6.3.2 RÅ80 1:59

Det svenska Telefonaktiebolaget LM Ericsson (nedan benämnt LME) lämnade under ett antal år räntefria lån till dess australiensiska dotterdotterbolag Teleric Proprietary Ltd (nedan benämnt TLA). Syftet med lånet var att TLA skulle kunna göra aktieinvesteringar i dess rörelsedrivande dotterbolag och i andra samarbetande bolag i Australien. Investeringarna skedde med anledning av moderbolagets etablering av verksamhet för och tillverkning av telefonväxlar och telefonstationer i Australien. TLA hade endast funktionen av ett holdingbolag. Bolaget anförde att medlen i och för sig skulle kunna ha förts över till TLA genom aktieägartillskott eller direkt till TLA:s rörelsedrivande dotterbolag genom aktieteckning. Detta skedde dock inte på grund av handelspolitiska och företagsekonomiska skäl. Regeringsrätten uttryckte följande i sina domskäl. ”Bolaget har vidare framhållit att det genom att finansiera de australiensiska bolagens verksamhet kunnat tillgodogöra sig inkomster och reducera sina omkostnader genom licensavgifter, vinster på levererade varor och fördelaktiga villkor vid beställning av tjänster, som mer än väl tillgodoser rimliga anspråk på förräntning av det utländska kapitalet och som direkt påverkat bolagets i Sverige skattepliktiga inkomst.”

Regeringsrätten anförde vidare att korrigeringsregelns tillämpning förutsätter förekomsten av en inkomstsänkande prisavvikelse. ”Bedömningen av om denna förutsättning föreligger kan icke begränsas till ett enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Underlåtenhet att ta ut ränta på lån får t.ex. antagas kunna förekomma även i förbindelserna mellan två av varandra oberoende näringsidkare, nämligen om motsvarande kompensation ges långgivaren genom prissättning på varor eller liknande åtgärder. Med hänvisning till det anförda och till vad bolaget gjort gällande kan det inte anses att förutsättning för tillämpning av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen föreligger.”

Två av Regeringsrättens ledamöter var av skiljaktig mening. De menade inledningsvis att särskild försiktighet vid bedömning av prissättning skall

iakttas med hänsyn till omständigheter betingade av affärsmässiga skäl. Härvid skall företagets företagsekonomiska och handelspolitiska skäl till att inte välja aktieägartillskott beaktas. De skiljaktiga ledamöterna finner dock detta argument inte tillräckligt för att ensamt frångå en tillämpning av korrigeringsregeln. Vidare anförde dessa ledamöter att den helhetsbedömning som gjorts av majoriteten skett på alltför osäkra grunder. De anser att bolaget inte kunnat påvisa något samband mellan underlåtenheten att ta ut ränta och de fördelaktiga villkoren. Utredning saknas även om ränteeftergiften medfört att bolagets avdragsgilla kostnader blivit lägre.

Genom detta rättsfall befäste samt utvidgade Regeringsrätten den helhetsbedömning som skapades genom Öbergmålet. Bedömning av om en inkomstsänkande prisavvikelse skett skall inte begränsas till enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Hänsyn skall således tas till kompenserande transaktioner då sådana förbindelser även kan uppkomma mellan oberoende näringsidkare. En viktig skillnad mellan detta fall och den helhetsbedömning som gjordes i Öbergmålet är att det påvisbara samband mellan ränteeftergiften och prissättningen på filarna i Öbergmålet inte föreligger mellan ränteeftergiften och de kompenserande transaktionerna i LME-målet.¹³⁸ Den helhetsbedömning som företagits i LME-målet har inte ställt något krav på den kompenserande transaktionen. Istället synes alla transaktioner som återställer det svenska företagets inkomstminskning beaktas, oberoende av om det finns något orsakssamband mellan den för det svenska företaget inkomstminskande transaktionen och den kompenserande transaktionen eller inte.¹³⁹

Genom att majoriteten accepterat bolagets anförda kompensationsinvändningar utan någon närmare undersökning har beviskravet ställts väldigt lågt. Det framstår som om Regeringsrätten till fullo litat på vad bolaget anført. Av rättsfallsreferatet framgår inte till vilka belopp det svenska bolaget ökat sina intäkter respektive minskat sina kostnader. Enligt Gäverth skall dock bolaget någorlunda beloppsmässigt ha preciserat dess intäkter och besparade kostnader.¹⁴⁰ Bolaget har dock inte visat att dessa intäkter och besparade kostnader varit en följd av ränteeftergiften. Ingen annan undersökning av detta har heller gjorts. Stor risk finns således att bolaget skulle ha haft dessa intäkter och besparade kostnader oberoende av om det tagit ut ränta eller ej. Mattsson framför att Regeringsrättens majoritet som beviskrav möjligen accepterat att LME fått en rimlig avkastning på sitt i utlandet investerade kapital och att det i sådana fall kanske inte spelat någon roll om enskilda avtal kunnat kritiseras som ofördelaktiga för LME. Mattsson tror dock att majoriteten främst haft tilltro till att de av LME lämnade uppgifterna varit korrekta.¹⁴¹ Vidare har det inte framkommit vid vilken tidpunkt de kompenserande transaktionerna skett. Om man ser till karaktären av kompensationsinvändningen så tyder detta på

¹³⁸ Arvidsson 1990, s. 329.

¹³⁹ Aldén 1998, s. 134 f.

¹⁴⁰ Gäverth, SvSkT nr. 1 1990.

¹⁴¹ Mattsson, SvSkT 1982.

att kompensationen har skett betydligt senare än den tidpunkt lånet lämnades. Ett tidsperspektiv har därmed implicit haft betydelse och hänsyn har alltså tagits till kompensationer som troligen infallit under senare beskattningsår.

Att uppmärksamma är vidare att LME lämnade ränteeftergift till låntagaren TLA medan kompensationen som LME skall ha erhållit genom licensavgifter etc. har kommit från de rörelsedrivande företag som TLA investerat i. Detta med hänsyn till att TLA endast var ett holdingbolag. Till skillnad från Öbergmålet har således kompensationen erhållits från annat subjekt än det som erhöll den ekonomiska fördelen. Visserligen erhöles kompensationen från företag i rakt nedstigande led men detta innebar dock en utvidgning av helhetsbedömningen.

Till skillnad från Öbergmålet var den vertikala integrationen mellan företagen inte lika fullständig i LME-målet. Dock förekom, som framkommit ovan, affärsaktiviteter mellan bolagen, vilket utgör en förutsättning för en helhetsbedömning.

Sammantaget har detta rättsfall godtagit en kompensation trots att kompensationen inte direkt orsakats av den ursprungliga ekonomiska fördelen. Vidare framstår det som om beviskravet för att en kompensation verkligen skett satts väldigt lågt. Möjligen hade målet fått en annan utgång om kompensationsinvändningen från LME hade ifrågasatts.

6.3.3 RÅ 1984 1:16

Målet rör räntefria lån lämnade av det svenska moderbolaget Edet Aktiebolag till dess dotterbolag respektive dotterdotterbolag. Edet Aktiebolag lämnade år 1964 ett räntefritt lån på 1 440 000 kr till dess helägda holländska dotterbolag Edet BV så att detta skulle kunna förvärva Edet Nederland BV, som även det var helägt av moderbolaget. De holländska bolagen befann sig i uppbyggnadsskede för att komma in på en ny marknad. Dessa bolag skulle fungera som producenter och förvärva produkter från det svenska moderföretaget. Under 1960-talets slut och fram till år 1971 erhöles Edet Nederland BV räntefria lån av Edet Aktiebolag uppgående till totalt cirka 15 861 000 kr. Taxeringsintendenten yrkade att Edet Aktiebolags inkomst skulle omräknas med stöd av 43 § 1 mom KL så att inkomsten skulle uppgå till ett sådant belopp som om skälig ränta skulle ha beräknats, då räntefrihet inte skulle ha förekommit mellan oberoende företag. Bolaget anförde bl.a. att räntefriheten grundades på en synnerligen svag soliditet och likviditet i de låntagande bolagen och att dess aktiekapital hade måst förbrukas, med likvidation som följd, om ränta tagits ut. Bolaget anförde vidare följande. ”Exempelvis borde knappast kunna hävdas, att det är korrekt att, som skett i förevarande mål, behandla fråga om beskattning för beräknad ränta utan hänsynstagande till övriga affärsmissiga relationer mellan kontrahenterna. Som bolaget tidigare visat har t.ex. försäljning skett till dess holländska dotterbolag; en försäljning som visserligen inte de facto kommit att omfatta särdeles stora belopp, men som ändå enligt prognoser i

slutet av 1960-talet beräknades gälla avsevärda belopp för hela 1970-talet. Bolaget kalkylerade alltså med såväl en mycket stor avsättning i Holland för de egna produkterna som en därav föranledd större vinst. Att prognoserna inte visade sig hålla är naturligtvis ett högst beklagligt faktum i och för sig. Emellertid utgjorde prognoserna den väsentliga grunden för bolagets engagemang.”

Regeringsrätten anförde att dotterbolagens utveckling under de kommande åren inte blev så gynnsam som moderbolaget hoppats och att den ekonomiska ställningen i dessa bolag hela tiden var svag. Produktförsäljningen från moderföretaget till de holländska företagen stannade därför till relativt små belopp. Regeringsrättens majoritet (en ledamot var skiljaktig) anförde följande: ”...skall vid bedömning av prissättningen ... vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag särskild försiktighet iakttagas vid tillämpning av nämnda paragraf med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen. Utredningen i målet ger vid handen att omständigheterna vid moderbolagets försök att via dotterbolagen komma in på en ny marknad varit sådana att moderbolaget måste anses ha haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dess bolag.” Härmed kunde korrigeringsregeln ej tillämpas.

I detta fall har alltså Regeringsrätten med beaktande av försiktighetsprincipen ansett att moderbolaget haft affärsmässiga skäl för sin prissättning och därmed inte tillämpat korrigeringsregeln. Kompensationsinvändningen som bolaget framfört för att rättfärdiga underlåtenheten att ta ut ränta bestod i att bolaget förväntade sig stor avsättning för sina produkter hos dessa företag i ett längre perspektiv. Vidare så hade ett ränteuttag medfört risk för tvångslikvidation. Regeringsrätten godtog kompensationsinvändningen med hänsyn till att bolagen befann sig i ett uppbyggnadsskede och försökte komma in på en ny marknad. Att det senare visat sig att någon kompensation inte kom att erläggas ansågs inte påverka denna bedömning.

Att notera är att moderbolaget inte hävdade att det skall ta ut överpriser på försäljningar till de holländska bolagen för att kompensera ränteeftergiften. Kompensationen har alltså ansetts komma att ske med marknadspridförsäljningar.

6.3.4 RÅ 1991 ref. 107

Målet rör prissättning av råolja och befraktning mellan AB Svenska Shell och koncernbolaget Shell International Petroleum Company Ltd (nedan benämnt SIPC). Målet är synnerligen omfattande och behandlar en mängd branschspecifika detaljer som inte är av intresse i denna framställning. Av intresse är dock de värdefulla uttalanden av mer allmän natur om 43 § 1 mom. kommunalskattelagens tillämpning som gjorts.

De för vår del väsentliga huvuddrag i målet var följande. AB Svenska Shell förvärvade råolja av SIPC under åren 1976-1981. Regeringsrätten kom fram till att AB Svenska Shell erlagt ett för lågt pris för råoljan till SIPC under de två första åren, ett för högt pris under år 1978 och ett marknadsmässigt pris under resterande år. Omfattande underlag låg till grund för bedömningen. Av intresse är att AB Svenska Shell under en tidsperiod av tre beskattningsår tillämpat en och samma affärsstrategi i fråga om sina oljeinköp. Strategins innebörd har varit att AB Svenska Shell valt att binda sina oljeinköp från SPIC till priser som fastställts i en bestämd ordning och enligt vissa normer. Verksamheten mellan koncernbolagen ansågs vara vertikalt integrerad. Beträffande korrigeringsregelns rekvisit prisavvikelse anförde Regeringsrätten följande resonemang.

”Ordalagen i bestämmelserna kunde möjligen uppfattas så att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpats vid en enstaka varutransaktion avviker från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen har dock inget stöd i förarbetena och kan inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverföringar till utlandet. När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra står det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. I detta ligger att de ’överpriser’ och ’underpriser’ som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna – så som skett i målet – kvittas mot varandra. Frågan om i vilken mån det är möjligt att anlägga ett vidare tidsperspektiv behandlas senare i detta avsnitt.”

Beträffande korrigeringsregelns rekvisit inkomsteffekt framförde Regeringsrätten följande resonemang. ”Räckvidden av detta rekvisit är inte helt klar. Bestämmelsen skulle kunna uppfattas närmast som en erinran om att avvikelsen, sedd för sig, skall ha verkat i inkomstsänkande riktning. Vanligen har rekvisitet dock ansetts innefatta ett krav på en vidare bedömning, vid vilken hänsyn skall tas till bl.a. kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen. Som exempel har nämnts att företaget beträffande en viss produkt har tillämpat en differentierad prissättning (jfr bl.a. Arvidsson, Dolda vinstöverföringar, s 154 – 156). Kravet på inkomsteffekt skulle med den vidare tolkningen inte vara uppfyllt om prisavvikelsen varit ett led i en prisdifferentiering som sammantaget verkat till företagets fördel.”¹⁴²

I detta sammanhang poängterar även Regeringsrätten att korrigeringsregelns försiktighetsprincip gör sig gällande. ”Det kan erinras om att punkt 1 andra stycket av anvisningarna till paragrafen tidigare innehöll en bestämmelse, som var giltig under den i målet aktuella tidsperioden, och som föreskrev att särskild försiktighet måste iaktas vid bedömning av prissättningen vid

¹⁴² För exempel på vad som här menas med prisdifferentiering se avsnitt 2.2.4.

affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall. Av förarbetena till 43 § 1 mom KL framgår att föreskriften om hänsynstagande till affärsmässiga skäl ger uttryck för en allmän princip som har tillämplighet också i situationer som inte faller in under föreskriften i anvisningspunkten. Den generella innebörden framgår ännu tydligare efter den ändring av lagrummet som gjordes 1983 (SFS 1983:123). Då infördes en allmän föreskrift som innebär att korrigerings enligt 43 § 1 mom KL inte skall ske om det av omständigheterna framgår att villkor, som innefattar avvikelser från armlängdsnormen, tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Det som här nämnts innebär att korrigerings enligt 43 § 1 mom KL inte alltid skall ske i situationer där en avvikelse från armlängdspriset kan konstateras och där kravet på inkomsteffekt i och för sig är att anse som uppfyllt. Det är nödvändigt att väga in olika affärsmässiga aspekter innan det kan avgöras om en korrigerings är motiverad. I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagens affärer med varandra och att därvid beakta bl.a. transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen (jfr i detta sammanhang RÅ 79 1:40, RÅ 1:59 och RÅ84 1:16). En sådan helhetsbedömning kan leda till att korrigerings inte skall ske trots att en klar prisavvikelse förekommit.”...”Bedömningen av vad som är affärsmässigt, inbegripet den form av helhetsbedömning som nyss berördes, aktualiseras således i de nu åsyftade fallen redan vid prövningen av om prisavvikelserekvisitet är uppfyllt eller ej.”

Vidare för Regeringsrätten resonemang om vilket tidsperspektiv som skall anläggas vid en helhetsbedömning. ”Det är inte uteslutet att ett prissättningssystem som i ett längre perspektiv är fullt godtagbart från armlängdssynpunkt leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år eller att kostnader i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare – kanske avsevärt senare – skede av affärsverksamheten. Det kan inte anses förenligt med det affärsmässiga betraktelsesätt som enligt det föregående skall anläggas att vid bedömningen av dessa och liknande fall sätta en gräns vid beskattningsåret. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att det kan vara nödvändigt att vid tillämpningen av 43 § 1 mom KL i vissa fall bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet.”...”Det är inte möjligt att här generellt ange förutsättningarna för ett sådant genombrott. Frågan får bedömas från fall till fall med beaktande av bl.a. vilket samband som har kunnat påvisas mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år”...”I förevarande fall har Svenska Shell under, såvitt nu är av intresse, en tidsperiod som omfattar tre beskattningsår tillämpat en och samma affärsstrategi i fråga om sina oljeinköp. Strategin har inneburit att bolaget valt att binda sig för inköp från SIPC till priser som fastställts i en bestämd ordning och enligt vissa normer. Vad som förekommit i målet ger inte vid handen annat än att denna strategi har motiverats av affärsmässiga skäl och inte främst av den ekonomiska intressegemenskapen.”

Regeringsrätten har i detta mål, som får betraktas som ett av de mest omfattande någonsin, gjort en utförlig behandling av den här diskuterade helhetsbedömningen. Mellan bolagen har det funnits betydande och regelbundna affärsaktiviteter. Förekomsten av affärsaktiviteter har tidigare visat sig vara ett krav för en sådan helhetsbedömning. Vidare har även företagen ansetts vara vertikalt integrerade. Till grund för den helhetsbedömning som gjorts i Shellmålet har legat omfattande dokumentation och utredning om prissättningen. De transaktioner som inneburit överprissättning och de kompenserande underprissatta transaktionerna har noggrant utretts så att tillräcklig kompensation varit för handen. Denna utredning har gått betydligt längre än den som gjorts i LME-fallet, där någon utredning om de kompenserande transaktionerna verkligen inneburit en inkomstöverföring genom att inte motsvara marknadspris inte gjorts.

Regeringsrätten kopplar helhetsbedömningen till rekvisitet prisavvikelse. Rekvisitet kan enligt Regeringsrätten inte generellt begränsas till en enstaka transaktion som åsatts ett icke marknadsmässigt pris. Av denna anledning kan alltså hänsyn tas till flera transaktioner som kompenserar varandra. En helhetsbedömning kan alltså göras. Det väsentliga är istället de långsiktiga effekter av de grunder och metoder som bestämmer prissättningen mellan företags fortlöpande affärsförbindelser. Av stor betydelse har den försiktighetsprincip som enligt förarbetena skall gälla vid bedömning av korrigeringsregelns tillämplighet. Försiktighet är påkallat då avvikelse från armlängdspris kan ha affärsmässiga motiv. Har ett företag således affärsmässiga motiv för felprissättningar kan en helhetsbedömning av transaktionerna mellan parterna göras för att se om denna felprissättning har kompenserats eller kan förväntas kompenseras. E contrario kan hävdas att en helhetsbedömning aldrig kan göras om inte affärsmässiga skäl föreligger. Affärsmässiga skäl kan alltså utgöras till exempel av de metoder som används för att bestämma prissättning på transaktioner mellan företagen eller av marknadsintroduktion. I Shellmålet ansågs den strategi för att bestämma priset på råoljan och som medförde felprissättningar i de enskilda fallen vara betingad av affärsmässiga skäl.

Den stora nyheten i Shellmålet var dock att Regeringsrätten explicit talade om helhetsbedömningen utifrån ett tidsperspektiv. Det intressanta var om man i en helhetsbedömning kunde ta hänsyn till kompenserande transaktioner som skett under annat beskattningsår än den inkomstöverförande transaktionen, och därigenom bryta igenom den grundläggande principen om beskattningsårets slutenhet. Regeringsrätten menade att detta kan ske då det affärsmässiga betraktelsesättet medför att enskilda icke marknadsmässiga transaktioner i ett längre perspektiv är på armlängds avstånd, och att en sådan affärsmässighet inte kan begränsas av beskattningsåret. Regeringsrätten uttryckte att någon generell regel för när ett sådant genombrott kan ske inte kan anses finnas samtidigt som det dock framgår att det är affärsmässigheten som är det avgörande. Varje fall får lösas in casu. De grunder och metoder för prissättningen som affärsstrategin

i Shellmålet innebar, ansågs motiverade av affärsmässiga skäl i den utsträckning att genombrott godtogs.

6.3.5 RÅ 1994 ref. 85

Målet kan sägas bestå av två delar varav endast den ena skall behandlas här. Eka Nobel hade utvecklat ett nytt system i papperskemikaliebranschen, Compozilsystemet, och stod i inledningsskedet av att introducera detta världen över. Compozilsystemet var beroende av den kemiska substansen BMA som tillhandahölls av Eka Nobel AB. Eka Nobel AB bildade under år 1980 dotterbolaget Eka Chemicals Inc (nedan benämnt ECI) för att etablera Compozilsystemet på den amerikanska marknaden. ECI skulle marknadsföra och implementera Compozilsystemet hos kunderna. Implementeringsfasen hos kunderna tog mellan ett och två år. Av målet framgår att det på ett tidigt stadium, 1980-1981, varit planerat att den amerikanska efterfrågan av BMA skall tillgodoses av en i USA belägen fabrik. Denna fabrik kom även så småningom att byggas och togs i bruk 1987. Under 1983 fakturerades Eka Nobel AB av ECI på 4 930 425 kr för "management and consulting services". Detta belopp täckte ECI:s löpande kostnader. Några affärstransaktioner i övrigt hade inte funnits mellan bolagen. Frågan var om dessa kostnader kunde anses vara omkostnader som förväntas ge bolaget intäkter i bolagets rörelse och därmed vara avdragsgilla. Regeringsrättens majoritet ansåg inte så vara fallet och anförde följande. "En fabrik har också uppförts i USA och tagits i bruk under hösten 1987. De varor som produceras där och säljs på den amerikanska marknaden ger upphov till intäkter som tillfaller det amerikanska rättssubjekt som äger fabriken. Med hänsyn härtill och till att det enligt Eka Nobels egna uppgifter tar lång tid att arbeta upp en ny marknad, särskilt den amerikanska marknaden, kan bolagets utbetalningar under år 1983 till ECI för 'management and consulting services' inte anses som omkostnader som kunde förväntas ge bolaget intäkter i bolagets rörelse."

Två av Regeringsrättens ledamöter var dock skiljaktiga och anförde ett för denna framställning intressant resonemang. "Som bolaget framhållit i målet kunde antas att en framgång med systemets lansering i USA skulle underlätta etablering på andra marknader, vilket på sikt torde medföra intäkter i den svenska rörelsen... Under uppbyggnadstiden – fram till hösten 1987 – levererades all BMA som behövdes i USA från Eka Nobels fabrik i Sverige. Vid en helhetsbedömning finner vi nu att angivna förhållanden bör tillmätas största tyngd och att det därför inte finns tillräcklig anledning att frånga Eka Nobels inställning i målet att bolagets utbetalningar under 1983 till ECI för 'management and consulting services' varit att anse som omkostnader som kunde förväntas på sikt ge intäkter i bolagets rörelse."

Regeringsrätten har i detta fall tagit fasta på att Eka Nobels försäljning av BMA till den amerikanska marknaden där ECI verkade varit planerad att upphöra. Regeringsrättens majoritet har inte velat anlägga ett så vitt synsätt att ECI:s verksamhet skulle kunna anses medföra ökad försäljning av BMA från Eka Nobel till andra marknader. De intäkter som skulle kunna

genereras innan den amerikanska fabriken tagits i bruk bortser de ifrån med hänvisning till den långa tid det tar att bygga upp en ny marknad. Majoriteten accepterar således inte den kompensationsinvändning om att den amerikanska verksamheten öppnar upp andra marknader som i sin tur ger intäkter till det svenska företaget. Minoriteten accepterar dock detta vida perspektiv och benämner det helhetsbedömning.

6.3.6 KRNG dom 1997-02-27, mål nr. 3511-1994

Eklandia Fastighets AB (nedan benämnt Eklandia) lämnade under år 1989 ett räntefritt lån till sitt holländska helägda dotterbolag Eklandia Holding BV, vars verksamhet bestod i att äga aktier och andelar i fastighetsförvaltande bolag. Inga affärsaktiviteter förekom alltså mellan dessa bolag. Lånet användes av det holländska bolaget till att förvärva andelar i ett spanskt fastighetsförvaltande bolag som i sin tur ägde en fastighet i Spanien. Syftet med dessa transaktioner var alltså att förvärva den spanska fastigheten vilket skedde genom två led. Frågan var om ränteeftergiften var en sådan prisavvikelse med inkomstminskande effekt som berodde av intressegemenskapen att en inkomstkorrigering med stöd av 43 § 1 mom KL kunde ske.

Bolaget anförde att Eklandia under ifrågavarande period särskilt var inriktat på köp och försäljning av fastigheter och att aktierna i det holländska dotterbolaget var avsedda att säljas inom ett kortsiktigt perspektiv, vilket också skedde. Vidare så medförde ränteeftergiften att Eklandia kunde ta ut ett högre försäljningspris på aktierna i det holländska dotterbolaget. Ränteeftergiften kompensterades sålunda av det förhöjda priset på aktierna.

Kammarrätten anför att ränteeftergiften i sig minskat Eklandias inkomst men att man enligt praxis måste anlägga en helhetssyn på deras relationer och se om någon kompensation genom prissättning på varor eller liknande affärstransaktioner skett mellan kontrahenterna. Kammarrätten konstaterar att någon sådan kompensation inte förekommit mellan Eklandia och Eklandia Holding BV. Bolagets kompensationsinvändning att ränteeftergiften ökat försäljningspriset i motsvarande mån godkänns icke med följande motivering. ”En eventuell kompensation av detta indirekta slag som uppnås genom affärssuppgörelser med tredje man bör dock enligt kammarrättens mening inte leda till att underlåtenhet att ta ut ränta på lån skall antagas ha tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen.”

Kammarrätten tar här fasta på att någon affärsaktivitet inte förekommit mellan bolagen och att någon kompensation inte kunnat ske i och med detta. En kompensation som utgörs av värdestegring i dotterbolaget kan sålunda inte godtas. Kompensationen måste ske genom affärstransaktioner. Skulle en värdeökning i dotterbolag till följd av en felprissättning godtas som kompensation skulle korrigeringsregeln förlora all sin kraft på dylika inkomstöverföringar till utländska dotterbolag. Detta är inte förenligt med lagstiftningens syfte. Av samma skäl kan inte heller utdelning som

möjliggörs genom felprissättning mot dotterbolag godtas som kompensation.¹⁴³ Det väsentliga är skälet till felprissättningen. Det skäl som ligger till grund för felprissättningen skall vara nära förknippat med kompensationen. Kammarätten ansåg att underlåtenheten att ta ut ränta inte skedde på grund av att man skulle erhålla större ersättning vid aktieförsäljningen. Om detta hade varit fallet anser jag dock inte kravet på affärsmässiga skäl vara uppfyllda. En olämplig skattekredit kan lätt skapas på detta sätt. Med hänvisning till Shellmålet krävs det betydligt mer för att uppfylla affärsmässiga skäl. Exempel på affärsmässiga skäl skulle kunna vara en koncerns inarbetade beräkningsgrunder för internprissättning som i ett längre perspektiv är på armlängds avstånd men i det enskilda fallet kan vara icke marknadsmässigt.

¹⁴³ Jfr Kammarätten i Stockholm dom 1997-03-24, mål nr. 5972-1995.

7 Sammanfattande analys

Detta kapitel kommer att avsluta denna framställning med att åskådliggöra de kompensationsinvändningar som genom en helhetsbedömning kan förhindra en inkomstkorrigering enligt nuvarande 14 kap. 19 § IL. Åtskilliga krav har visat sig finnas beträffande kompensationsinvändningen i sig samt beträffande de kontrahenter som är inblandade i transaktionerna. Vidare kommer det även att diskuteras huruvida våra dubbelbeskattningsavtal, OECD:s guidelines eller den påträffade regelkonkurrensen förhindrar eller begränsar den omfattning som helhetsbedömningen i dag får anses ha.

Helhetsbedömningen, vid frågan om korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL skall tillämpas, innebär att man vid bedömning av om en prisavvikelse föreligger inte enbart beaktar en enskilda transaktion. Bedömningen skall beakta samtliga transaktioner mellan parterna. Om prissättningen beträffande samtliga transaktioner sammantaget innebär att ett armlängdspris är för handen kan detta medföra att rekvisitet prisavvikelse inte är uppfyllt varpå en inkomstkorrigering uteblir. Att uppmärksamma är dock, vilket jag nedan återkommer till, att alla kompenserande transaktioner mellan parterna inte per automatik får ingå i en helhetsbedömning.

En kompensationsinvändning från den part som riskerar en inkomstkorrigering syftar till att visa att detta företags resultat inte minskat på grund av den ifrågasatta ej marknadsmässiga transaktionen. En sådan kompensation kan enligt min mening komma till uttryck i två typer av transaktioner. Den första och mest självklara typen av kompensation utgörs av en transaktion vars pris i sig själv inte motsvarar armlängdspris. På detta sätt sker en inkomstöverföring i motsatt riktning till den ifrågasatta transaktionen, vilken på så sätt kompenseras. Med andra ord har felprissatta transaktioner i motsatta riktningar kompenserat varandra. Den andra typen av kompensation består i att det inkomstöverförande företaget ökar sina intäkter genom exempelvis ökad försäljning till följd av den ursprungliga felprissatta inkomstöverförande transaktionen. Värt att påpeka är att kompensationen inte består av felprissatta transaktioner utan av ökade intäkter till följd av exempelvis ökad försäljning till armlängdspris. Denna ökade försäljning måste dock vara en direkt följd av den ursprungliga felprissatta transaktionen. Om den ökade försäljningen hade kommit till stånd utan den ursprungliga felpristransaktionen finns det ingen anledning att betrakta detta som kompensation. Det normala får antas vara att en ökad försäljning av ett företags produkter inte beror på inkomstöverförande felpristransaktioner från det företaget. De situationer där detta dock får anses vara fallet är då de inkomstöverförande felpristransaktionerna sker till ett utländskt dotterbolag som befinner sig i uppbyggnadsskede och där dotterbolagets verksamhet kan förväntas ge det svenska moderbolaget ekonomiska fördelar. Utan inkomstöverföringen genom felprissättningen kanske dotterbolaget inte kan etableras vilket medför att moderbolagets försäljning inte ökar. Felpristransaktioner kan alltså accepteras i förevarande

fall men endast under uppbyggnadsskedet vilket är en begränsad tidsperiod. Om moderbolaget själv hade etablerat sig hade det ändå själv haft kostnaderna. Dock kan inkomstöverföringen endast accepteras i syfte att täcka dotterbolagets löpande kostnader och inte i syfte att exempelvis förvärva maskinell utrustning eller annan anläggningstillgång. En annan situation då kompensation genom ökade marknadspridförsäljningar kan godtas är då man försöker etablera en produkt på en ny marknad eller öka en produkts marknadsandel genom ett befintligt intressebolag. Då är det motiverat att sätta ett lägre pris än motsvarande substitut på den befintliga marknaden. Då produkten sedan blivit etablerad kan det ursprungliga inkomstöverförande företaget kompenseras genom ökad försäljning till marknadspris till intressebolaget.

För att en helhetsbedömning skall kunna göras ställs det av naturliga skäl krav på att det skall ha förekommit eller beräknas förekomma affärsaktiviteter i icke obetydlig omfattning mellan de aktuella företagen. Det är ju nämligen genom affärsaktiviteter kompensationen kommer till stånd. Utgångspunkten för en helhetsbedömning är att sådana transaktioner även kommer till stånd mellan oberoende företag. Om det inte finns eller beräknas finnas någon affärsaktivitet mellan oberoende företag kommer en enstaka transaktion mellan sådana företag sedd för sig aldrig att icke motsvara armlängdspris.

Ett viktigt kriterium för möjligheten att göra en helhetsbedömning beträffande den inkomstöverförande felprissättningen och de kompenserande transaktioner som framförs är att de kompenserade transaktionerna skall ha skett på grund av den inkomstöverförande felprissättningen. Hade de kompenserande transaktionerna tillkommit trots att ingen inkomstöverförande felprissättning varit för handen hindrar de förstnämnda inte inkomstkorrigering med stöd av 14 kap. 19 § IL. Med andra ord krävs det således ett orsakssamband mellan prisavvikelsen och kompensationen. Detta följer bland annat av RÅ79 1:40 och RÅ 1991 ref. 109. I Öbergmålet gjordes en helhetsbedömning som accepterade kompensationen genom prissättningen på filarna eftersom det låga priset på filarna var en direkt följd av att ingen räntekostnad hade belastat dotterbolaget. I Shellmålet accepterades en helhetsbedömning att det höga oljepriset ett år kompenserats med ett lägre pris andra år eftersom man använt sig av samma grunder och metoder för bestämning av priserna vid alla tillfällen. Det var samma internprissättningsstrategi som medförde såväl över- som underprissättningarna vilket uppfyller kravet på orsakssamband. Av RÅ80 1:59 har man dock accepterat bolagets kompensationsinvändningar utan att närmare undersöka huruvida det föreligger ett orsakssamband mellan dessa och ränteeftergiften. Bolaget anförde att kompensationen skett som en följd av ränteeftergiften. Det ställdes dock inget krav på att bolaget skulle visa att så verkligen var fallet. Detta får anses vara en brist från det allmännas sida som inte skall medföra att kravet på orsakssamband mellan prisavvikelsen och kompensationen skall åsidosättas.

Detta krav på orsakssamband sträcker sig enligt min mening så långt att två företag i ekonomisk intressegemenskap inte kan undgå inkomstkorrigering genom att komma överens om att två underpridförsäljningar i motsvarande riktning skall ske. Beakta följande exempel. Antag att det svenska företaget A tillverkar bilar och dess helägda tyska dotterbolag B tillverkar motorcyklar. I normala fall brukar alla transaktioner mellan de båda företagen sedda för sig ske till armlängdspris. Som en engångsföreteelse bestäms dock att A får köpa motorcyklar av B till ett underpris och att B får köpa bilar av A till ett underpris så att transaktionerna sedda tillsammans utgör ett armlängdspris. I denna situation skulle man i och för sig kunna hävda att orsakssamband föreligger mellan prisavvikelse och kompensation då kompensationen varit en förutsättning för prisavvikelsen. Dock är underpridförsäljningen av motorcyklarna inte någon direkt följd av underpridförsäljningen av bilarna. Bilförsäljningen har inte möjliggjort motorcykelförsäljningen. Jämför Öbergmålet där ränteeftergiften direkt ansågs möjliggöra ett lägre pris på filar, vilket annars inte kunnat ske. Jag hävdar att inkomstkorrigering hos företag A kan ske då det inte föreligger några affärsmässiga skäl bakom underprissättningarna. Affärsmässiga skäl kommer att behandlas i följande stycken. Det kan tyckas att det inte föreligger några starka skäl för att underkänna en kompensation i förevarande fall då den skattemässiga effekten vid en helhetsbedömning inte skiljer sig från den skattemässiga effekt som varit för handen då transaktionerna skett till marknadspris. Jag anser dock att en helhetsbedömning endast bör grunda sig på affärsmässiga skäl och att det inte skall ställas lägre krav på dessa skäl för att kompensationen sker inom samma beskattningsår. För att inte göra regeln mer komplicerad än nödvändigt anser jag att samma krav på affärsmässiga skäl skall ställas oberoende av tidpunkten för kompensationen. Om inga affärsmässiga skäl för felprissättningar föreligger kan jag inte se varför prissättningar var för sig mellan företagen inte skall motsvara armlängdspris.

En enskild inkomstöverförande transaktion som inte uppgår till marknadspris kan inte korrigeras enligt korrigeringsregeln om den framgår att den i sig själv kan motiveras med affärsmässiga skäl. Om denna transaktion sedd för sig själv inte kan undgå korrigerering med hänsyn till affärsmässiga skäl hävdar jag dock att korrigerering kan undgås om en kompenserande transaktion skett samt om det finns affärsmässiga skäl till varför dessa transaktioner sedda var för sig inte motsvarade armlängdspris. Det måste alltså finnas affärsmässiga skäl till varför de inblandade transaktionerna, som tillsammans utgör armlängdspris, var för sig blivit felprissatta för att dessa skall accepteras som kompenserande i en helhetsbedömning.

I exemplet ovan omöjliggjordes en helhetsbedömning dels av att underpriset på motorcyklarna inte var en direkt följd av underpriset på bilarna, dels av att de normala internpriserna mellan bolagen uppgick till marknadspris på enskilda transaktioner. Om dock internprissättningen mellan bolagen normalt skett utifrån en viss mall för att effektivisera och kostnadsbespara värderingen av transaktionerna och detta medför felprissättningar i enskilda

fall men sammantaget ett armlängdspris så skulle en helhetsbedömning kunna komma till stånd. Skälet för detta sätt att bestämma internpriser är att minska sina kostnader och detta skäl får betraktas som affärsmässigt. I Shellmålet uttryckte Regeringsrätten att det väsentliga är de långsiktiga effekter av de grunder och metoder som bestämmer prissättningen mellan företags fortlöpande affärsförbindelser. Det krav på orsakssamband mellan den inkomstöverförande felprissättningen och dess kompensation kan alltså uppfyllas om det finns affärsmässiga skäl som sammanlänkar transaktionerna utan att kompensationen för den skull är en direkt följd av och möjliggörs inkom genom den inkomstöverförande felprissättningen.

För att i en helhetsbedömning godta kompensation av utökade marknadspridförsäljningar krävs, som nämnts ovan, att inkomstöverföringen genom felprissättning sker till utländskt dotterbolag som antingen är i uppbyggnadsskede eller som skall introducera moderföretagets varor på en ny marknad eller öka marknadsandelen. Skälet för de inkomstöverförande felprissättningarna är att möjliggöra senare vinster för moderbolaget. Detta skäl betraktas som ett godtagbart affärsmässigt skäl.

Tyvärr framstår det som omöjligt att rada upp alla situationer där det föreligger godtagbara affärsmässiga skäl för att i en helhetsbedömning ta hänsyn till kompenserande transaktioner. Generellt kan dock vissa krav fastställas. För kompensationer som består av icke marknadsmässiga transaktioner gäller att ett övergripande samband mellan transaktionerna skall föreligga. Det är som ovan påpekats inte tillräckligt att två felprissättningar tillsammans innebär ett armlängdspris. Antingen krävs det att kompensationen är en direkt följd av den inkomstöverförande internprissättningen, jämför Öbergmålet, eller att transaktionernas prissättning orsakats av sådana skäl som kan motiveras av företagsekonomiska aspekter och inte av skäl som främst grundar sig på den ekonomiska intressegemenskapen. Internprissättningsstrategier är ett typexempel på sådana affärsmässiga skäl som motiveras av företagsekonomiska aspekter. För kompensationer genom ökade inkomster genom marknadspristransaktioner kan dessa dock endast anses affärsmässigt motiverade vid de situationer som angetts ovan.

Vid en helhetsbedömning är det vidare av intresse om det finns några tidsmässiga begränsningar för möjligheten att hävda att kompensation har kommit till stånd. Finns det en sista tidpunkt för kompensationen efter den inkomstöverförande felprissättningen för att kompensationen skall bli inräknad i en helhetsbedömning? Generellt sett kan någon sådan tidpunkt inte anses finnas. Visserligen talar den grundläggande principen om beskattningsårets slutenhet för att den inkomstöverförande felprissättningen och kompensationen skall ha skett under samma beskattningsår. Regeringsrätten bröt dock igenom denna princip i bland annat Shellmålet. Regeringsrätten menade där att affärsmässiga skäl utifrån företagsekonomiska aspekter skall ha den tyngd att det i vissa fall kan anses nödvändigt att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet. Avgörande är det påvisbara samband som finns mellan de åtgärder och

effekter som kan hänföras till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare beskattningsår. Av Regeringsrättens uttalanden kan skönjas en antydning till att det skall ställas högre krav på de affärsmässiga skälen då kompensationen sker under annat beskattningsår än då kompensationen sker under samma beskattningsår som inkomstöverföringen genom felprissättningen. Som uttryckts ovan anser jag dock att detta inte är lämpligt. Resultatet är att regelns tillämpning komplicerats än mer genom att kraven på affärsmässiga skäl är olika höga i olika situationer utan att detta ens är behövligt. Starka affärsmässiga skäl skall även föreligga vid kompensation under samma beskattningsår.

Att principen om beskattningsårets slutenhet kan brytas är även en naturlig följd av att kompensation genom ökade inkomster genom marknadspridförsäljningar accepteras i en helhetsbedömning. Vid etablering av dotterbolag eller vid introduktion av varor på nya marknader kan moderbolaget inte räkna med att inkomsterna skall ökas under samma beskattningsår. Detta är en längre process som normalt först bär frukt under ett senare skede. Av detta följer att kompensationen sker under senare beskattningsår vilket gör att principen om beskattningsårets slutenhet bryts. Detta kom till uttryck redan i LME-målet.

Vårt att uppmärksamma är att GTL var tillämplig under Shellmålet medan denna nu är ersatt av TL. Frågan är om detta hindrar möjligheten att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet. Enligt TL avgränsas saken i ett mål av bland annat beskattningsåret vilket borde innebära att hänsyn inte kan tas till kompensation som skett under ett annat beskattningsår. Dock var principen om beskattningsårets slutenhet lika viktig vid tillämpningen av GTL som vid TL. Med hänsyn till detta och då det av förarbetena inte framgår att TL skulle medföra ändrad tillämpning av korrigeringsregeln får det anses att regelns processram är så omfattande att kompensationer från andra beskattningsår inrymmes och att de processuella reglerna inte inskränker denna möjlighet. Om så är fallet har dock inte varit föremål för prövning av Regeringsrätten. Gäverth anser att Regeringsrätten ej kommer att ändra sin tillämpning utan att den även i fortsättningen kommer att tillåta kompensationsinvändningar från andra beskattningsår.¹⁴⁴

Vidare är det av intresse att ta ställning till om det föreligger något krav angående från vilket företag kompensation erhålls för att kompensationen skall få beaktas i en helhetsbedömning. Självklart godtas kompensation från det företag som erhållit inkomstöverföringen. I LME-målet godtogs även kompensation som erhöles från det inkomstmottagande bolagets dotterbolag. Så länge samband mellan den inkomstöverförande felprissättningen och kompensationen kan påvisas kan jag inte se varför kompensation från annat koncernbolag inte skall godtas. I Eka Nobel-målet framfördes att kompensation skulle erhållas genom försäljning till andra marknader än den amerikanska tack vare etableringen på den amerikanska marknaden. Två ledamöter ansåg att denna invändning var godtagbar medan majoriteten

¹⁴⁴ Gäverth, SN nr. 3 2004.

ansåg att så inte var fallet. Majoriteten tog fasta på att kompensation inte skulle komma att erläggas från försäljning på den marknad där ECI verkade. Troligen ansåg de att ett samband mellan inkomstöverföringen till ECI och den förväntade kompensationen från senare försäljning till andra marknader var alltför svagt. Om den amerikanska fabriken dock aldrig skulle ha byggts tyder Regeringsrättens resonemang på att kompensation genom ökad försäljning direkt till amerikanska bolag som inte är koncernbolag i sådant fall skulle ha godtagits. Således torde kompensation från bolag som inte är koncernbolag kunna beaktas i en helhetsbedömning. Sambandet mellan den inkomstöverförande felprissättningen måste dock vara starkt. Kompensation från annan marknad än den som den inkomstöverförande felprissättningen riktade sig mot har inte ansetts uppfylla det sambandet.

För att en kompensation i detta sammanhang skall anses föreligga krävs det att den skall ha tillkommit genom affärsaktiviteter mellan företag. Kompensationen kan exempelvis ha tillkommit genom överprisförsäljningar eller underprisförvärv. Kompensation kan dock inte anses ha förekommit med hänvisning till att moderbolaget innehaft en värdeökning på sina andelar i det inkomsttagande dotterbolaget som kan realiseras eller har realiserats vid en aktieförsäljning. Inte heller kan bolaget anföra att det har erhållit ökad utdelning till följd av den inkomstöverförande felprissättningen. Om sådan kompensation godtagits hade korrigeringsregeln blivit helt verkningslös på inkomstöverföringar till dotterbolag. Realisationsvinster och utdelningar från dylika utländska dotterbolag är dessutom normalt skattefria.

En väsentlig fråga är hur man i ett internprissättningsmål skall ställa sig inför en invändning om framtida kompensation. Beträffande den typ av kompensationsinvändningar där kompensationen består av ökade framtida marknadsprisförsäljningar är problemet inte alltför stort. I dessa fall innehar ofta det inkomstöverförande bolaget utförliga beräkningar om förväntad avsättning på den nya marknaden. Dessa beräkningar är skälet till inkomstöverföringen. Om beräkningarna anses rimliga torde dessa ha avgörande betydelse. Den beräknade framtida kompensationen godtas därmed i dessa fall. Om det i ett senare skede visar sig att kompensation faktiskt inte kommit att erläggas påverkas dock inte den gjorda helhetsbedömningen. Betydligt svårare är ställningstagandet när invändning om framtida kompensation genom icke marknadsprisförsäljning görs. En sådan invändning kan endast komma att accepteras då det föreligger affärsmässiga skäl bakom den ifrågasvarande situationen samt då den förväntade kompensationen kan preciseras närmre. Således måste i princip storleken på kompensationen och tidpunkten för dess erläggande kunna visas. I annat fall kan en sådan situation inte förväntas uppkomma mellan oberoende bolag. Att visa detta torde i det normala fallet medföra stora problem. Av detta följer att möjligheten till att få gehör för kompensationsinvändningar i en helhetsbedömning kan helt vara beroende av när en inkomstöverförande felprissättning ifrågasätts. I beaktande av vad som framkommit ovan innebär det att kompensation som förväntas erläggas efter tidpunkten för ifrågasättandet har betydligt mindre chans att bli

beaktad i en helhetsbedömning än om samma kompensation hunnit bli erlagd vid denna tidpunkt. Detta anser jag vara en önskad diskrepans som är beroende av den nästan oförutsägbara tidpunkten för taxeringsrevision. Om dock kraven på den framtida icke marknadsmässiga transaktionen inte ställs så höga ges det dock alltför stora möjligheter till skatteundandraganden. Den skattskyldiga skulle då med framgång kunna hävda framtida kompensation på grund av affärsmässiga skäl som sedan aldrig erläggs.

Angående bevisbörda och beviskrav i detta sammanhang kan följande anföras kort. Det allmänna innehar bevisbördan att göra sannolikt att en felprissättning föreligger för en enskild transaktion. Har detta gjorts går bevisbördan över på den skattskyldige. Den skattskyldige skall i detta skede göra sannolikt att någon prisavvikelse aldrig förelegat genom att visa på kompenserande transaktioner som medfört ett totalt armlängdspris. Den skattskyldige måste göra sannolikt att det finns ett orsakssamband, mellan de kompenserande transaktionerna och prisavvikelsen, som kan motiveras av affärsmässiga skäl. Skälet för att bevisbördan flyttas över till den skattskyldige är att denne har lättare att lägga fram bevisning.¹⁴⁵

Av intresse för möjligheten till att beakta kompensationsinvändningar vid en helhetsbedömning är hur processföremålet avgränsas i ett internprissättningsmål med beaktande av att TL införde en renodlad sakprocess. TL godtar endast oäkta kvittningsinvändningar. En äkta kvittningsinvändning tar sikte på ett annat händelseförlopp eller saksammanhang än det som t.ex. höjningsyrkandet tar sikte på, och kan därmed ligga till grund för en egen talan. En oäkta kvittningsinvändning är istället en motinvändning till t.ex. det föreliggande höjningsyrkandet som grundar sig på samma händelseförlopp eller saksammanhang, och kan därmed på grund av res judicata inte ligga till grund för en egen talan. En kompensationsinvändning kan inte ses som en äkta kvittningsinvändning då den inte kan ligga till grund för en egen talan. Den måste kopplas till inkomstöverföringen. En kompensationsinvändning är inte heller direkt hänförlig till det händelseförlopp eller orsakssamband som medfört höjningsyrkandet och ses därmed inte som motfakta. Dock utgör kompensationsinvändningen en motinvändning mot höjningsyrkandet men som hänförs till ett annat händelseförlopp. Frågan är om kompensationsinvändningen innebär en ny omständighet till stöd för den skattskyldiges talan som inte medför att saken, processföremålet, ändras. Detta är troligen fallet vilket innebär att TL inte förhindrar kompensationsinvändningen. Detta motiveras av det följande.

Vid bedömningen av om prisavvikelse föreligger enligt korrigeringsregelns mening måste man beakta flera transaktioner mellan parterna. Vid en prövning av om prisavvikelse föreligger ingår således även kompenserande transaktioner i processföremålet. Saken utgörs således av såväl den inkomstöverförande felprissättningen som kompensationen. Detta synsätt

¹⁴⁵ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

innebär således att en kompensationsinvändning tar formen av en oäkta kvittningsinvändning då alla aktuella transaktioner utgör ett händelseförlopp.¹⁴⁶

Av stort intresse är hur OECD:s guidelines ställer sig till helhetsbedömningen och kompensationsinvändningar. Guidelines framhåller att det ideala är att bedöma armlängdspriset för varje enskild transaktion. Guidelines jämförelseanalys medför bland annat att hänsyn skall tas till företags affärsstrategier för att finna en motsvarande transaktion mellan oberoende parter som kan visa på ett armlängdspris. Om således inkomst förs över genom felprissättning till ett dotterbolag i uppbyggnadsskede som skall etablera det inkomstöverförande bolagets produkter på en ny marknad, skall denna affärsstrategi vägas in i försöket att finna en jämförbar transaktion. Samma gäller i det fall inkomst förs över genom felprissättning till ett befintligt dotterbolag i syfte att introducera en ny produkt eller öka en befintlig produkts marknadsandel på dotterbolagets marknad, då produkten tillhandahålls av det inkomstöverförande bolaget. Härav betraktar guidelines en sådan här felprissättning som armlängdspris i sig då hänsyn tas till affärsstrategin, vilken syftar till kompensation genom ökade framtida marknadspridförsäljningar. Den svenska korrigeringsregeln har dock betraktat sådana felprissättningar som just felprissättningar i sig men har i stället genom en helhetsbedömning tagit hänsyn till framtida kompensation genom ökade marknadspridförsäljningar, vilket förhindrat korrigering då felprissättningen har affärsmässiga skäl. Beträffande denna typ av inkomstöverförande felprissättningar och marknadspriskompensationer skiljer sig inte resultatet av guidelines respektive korrigeringsregelns syn.

Guidelines tar även upp sådana kompensationsinvändningar som innebär kompensation genom icke marknadspridförsäljningar. Ståndpunkten är att avsiktliga kvittningar mellan transaktioner som tillsammans men inte var för sig utgör armlängdspris skall godtas i en armlängdsprövning då de även förekommer mellan oberoende företag. Om dock alla transaktioner mellan parterna under en period enskilt sett inte motsvarar armlängdspris kan endast kvittningar i en armlängdsprövning godtas om alla transaktioner i förväg kontrakterats till såväl mängd som pris. I annat fall hade en sådan situation aldrig uppkommit mellan oberoende företag. Till skillnad från min uppfattning om korrigeringsregelns syn på denna typ av kompensationsinvändningar kräver guidelines inga affärsmässiga motiv som binder samman den inkomstöverförande felprissättningen med den avsiktliga kompensationen. Det föreligger således en diskrepans i detta förhållande. Då guidelines skall vara vägledande vid tillämpning av korrigeringsregeln kan detta komma att medföra att även avsiktliga kvittningar utan affärsmässiga motiv kan komma att godtas av Regeringsrätten. Detta har mig veterligt ännu inte skett. Regeringsrätten har ju dock brutit igenom principen om beskattningsårets slutenhet vilket medför att avsiktliga kvittningar utan affärsmässiga motiv som sträcker sig

¹⁴⁶ Gäverth, SN nr. 3 2004.

över mer än ett beskattningsår kan komma att godtas. Detta är dock högst olämpligt då företagen härigenom med lätthet kan skapa olämpliga skattekrediter. Regeringsrätten har dock uttryckt att det är affärsmässigheten som kan orsaka ett genombrott i principen om beskattningsårets slutenhet. Av denna anledning finns det risk för att avsiktliga kvittningar utan affärsmässiga motiv endast godtas då de föreligger under samma beskattningsår. Jag anser det dock vara olämpligt att det ställs olika krav på samma typ av kompensationsinvändning beroende på vilken tidpunkt kompensationen erläggs vid med hänsyn till att den redan komplexa korrigeringsregelns komplexitet då ökar ännu mer. Företags affärstransaktioner har inte något naturligt uppehåll vid byte av beskattningsår. Min åsikt är att det är viktigare att ha möjlighet att kunna bryta igenom beskattningsårets slutenhet med affärsmässiga skäl än att kunna kvitta icke enskilt armlängdsmässiga transaktioner utan affärsmässiga skäl som inträffat under samma beskattningsår. Härav bör vägledning inte hämtas från guidelines i detta fall.

Innebörden av guidelines armlängdsprövning och skillnaden beträffande dess syn på kompensationsinvändningar utan affärsmässiga motiv jämfört med korrigeringsregelns syn borde dock få betydelse genom våra dubbelbeskattningsavtal. Dubbelbeskattningsavtalen bygger normalt på OECD:s modellavtal vars armlängdsprövning har den innebörd som framgår av guidelines. Om dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel anses utgöra en egen beskattningsgrund kan detta innebära att denna regel skall vinna företräde framför den nationella korrigeringsregeln vilket medför att icke marknadsmässiga kompensationsinvändningar utan affärsmässiga motiv godtas. Om den nationella korrigeringsregeln används som beskattningsgrund och den gyllene regeln anses tillämplig på dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregel innebär även detta att icke marknadsmässiga kompensationer som inte har affärsmässiga motiv godtas då dessa kompensationer begränsar den nationella korrigeringsregelns möjlighet att beskatta. De flesta författare av doktrin, till vilka jag ansluter mig, anser att den gyllene regeln är tillämplig på dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregler. Följden av den ståndpunkten är att kompensation i form av icke marknadsprissatta transaktioner utan affärsmässiga motiv godtas om det föreligger ett dubbelbeskattningsavtal med OECD:s armlängdsregel, trots att detta inte varit fallet i rättspraxis. Det alternativ, att den gyllene regeln inte skall tillämpas när den nationella korrigeringsregeln utgör beskattningsgrund, som Sundgrens resonemang öppnar för skulle dock innebära att den nationella korrigeringsregelns tillämpning inte begränsas av dubbelbeskattningsavtalens korrigeringsregler. Att hävda att Regeringsrätten genom RÅ 2004 ref. 13 stöder Sundgrens uppfattning anser inte jag vara rimligt. Prejudikatvärdet är alltför svagt dels till följd av att frågeställningen inte nämnts i domskälen dels till följd av att utgången i målet inte hade påverkats av en tillämpning av den gyllene regeln i förhållandet mellan den nationella och dubbelbeskattningsavtalets korrigeringsregel.

Den helhetsbedömning till följd av kompensationsinvändningar som görs vid tillämpning av korrigeringsregeln görs inte i samma utsträckning vid tillämpning av de konkurrerande reglerna om uttagsbeskattning och kostnadsavdrag. Beträffande inkomstöverföringar till följd av felprissättningar som innebär för höga kostnadsavdrag i Sverige kan kostnadsavdragsregeln dock godta komparationer genom ökade marknadspridförsäljningar. Kostnadsavdragen godtas alltså med hänsyn till att de erlagts för att förvärva inkomster. Avdrag för sådana kostnader vilka ibland benämns marknadsföringsbidrag godtas alltid i de situationer som korrigeringsregeln skulle godta motsvarande kompensationsinvändningar i en helhetsbedömning. Kostnadsavdragsregeln godtar dock inte komparationer genom icke marknadsmässiga transaktioner. I denna situation kan kostnaderna inte ha ansetts erlagts för att förvärva inkomsterna. Vidare kan man inte åberopa kvittning då kostnadsavdragsregelns processföremål inte är lika vitt som korrigeringsregelns. En dylik kvittningsinvändning rör ett helt annat händelseförlopp eller orsakssamband enligt kostnadsavdragsregeln och skall avvisas.

Uttagsbeskattningsreglerna tar inte heller hänsyn till kompensationsinvändningar i någon större utsträckning. Uttagsbeskattning skall dock inte ske om underpriset är affärsmässigt motiverat. Detta kryphål kan inte uppfyllas genom att komparation erläggs genom icke marknadspridförsäljningar. Om dock komparation genom ökade marknadspridförsäljningar kan förväntas och underpriset är ett led för att erhålla detta kan underpriset anses vara affärsmässigt motiverat. I en process angående uttagsbeskattning kan processföremålet inte anses vara så omfattande att en icke marknadsmässig komparation kan inrymmas i samma orsakssamband eller händelseförlopp. En sådan kvittningsinvändning skall således avvisas. Härav kan en tillämpning av antingen uttagsbeskattningsreglerna eller kostnadsavdragsregeln i stället för korrigeringsregeln i en regelkonkurrenssituation förhindra en helhetsbedömning till följd av icke marknadsmässiga komparationer som godtagits enligt korrigeringsregeln.¹⁴⁷

Avslutningsvis kan det ifrågasättas vad som egentligen berättigar den nationella korrigeringsregelns existens. Som framkommit ovan kan uttagsbeskattningsreglerna och den allmänna kostnadsavdragsregeln tillsammans konsumera korrigeringsregelns huvudsakliga tillämpningsområde. Det som dock inte konsumeras är hänsynen till komparation genom icke marknadsmässiga transaktioner. Denna hänsyn som dock sker genom korrigeringsregelns tillämpning är en praxisprodukt. Denna helhetsbedömning, där hänsyn tas till icke marknadspridförsäljningar vid internationella förhållanden, skulle enligt min mening likväl ha kunnat utvecklas i praxis vid tillämpning av uttagsbeskattningsreglerna och den allmänna kostnadsavdragsregeln. Så är dock nu inte fallet. För att undvika den olyckliga regelkonkurrens som idag

¹⁴⁷ Se kapitel 5 för regelvalsfrågan.

är för handen anser jag att den nationella korrigeringsregeln skall elimineras från inkomstskattelagen utan att detta behöver innebära någon materiell förändring för de skattskyldiga. Detta förutsätter dock att helhetsbedömningen får relevans vid uttagsbeskattningsreglernas och den allmänna kostnadsavdragsregelns tillämpning. För att möjliggöra detta måste dessa reglers processföremål ökas i omfattning så att kompensationsinvändningarna och den ifrågasatta inkomstöverföringen kan betraktas som samma händelseförlopp. Detta skulle kunna ske genom att göra ett tillägg till uttagsbeskattningsreglerna och kostnadsavdragsregeln. Av tillägget skulle framgå att man, för att fastställa om uttag eller icke avdragsgill kostnad föreligger, vid internationella transaktioner skall beakta samtliga transaktioner som kompenserar intäktsbortfallet, under förutsättning att den dolda inkomstöverföringen möjliggjort kompensationen eller har ett orsakssamband med kompensationen som kan motiveras av företagsekonomiska överväganden. Den praxis som finns beträffande korrigeringsregelns tillämpning skall även få relevans vid tillämpningen av uttagsbeskattningsreglerna och den allmänna kostnadsavdragsregeln vid internationella förhållanden.

Bilaga A

14 kap. 19 § IL

Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats 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 ett 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.

2 st. I 25 kap. 8 § finns bestämmelser om att det belopp som resultatet skall ökas med i vissa fall skall behandlas som en kapitalvinst.

14 kap. 20 § IL

Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1982/83:73
Prop. 1991/92:62
Prop. 1989/90:110

SOU 1964:29

Litteratur

- Aldén, S, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Göteborg 1998.
- Aldén, S, *Regelkonkurrens i internprissättningsmål*, Svensk Skattetidning nr 2 2004.
- Aldén, S, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, Skattenytt 1998 s. 560ff.
- Arvidsson, R, *Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Stockholm 1990.
- Bergström, S, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003 s. 2ff.
- Brottsförebyggande rådet, *BRÅ PM 1980:3. Utlandsbeskattning I*.
- Gäverth, L, *Något om bevisreglerna vid tillämpning av 43 § 1 mom kommunalskattelagen*, Svensk Skattetidning 1990 s. 19ff.
- Gäverth, L, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt nr 3 2004.
- Lindencrona, G, *Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt*, Svensk Skattetidning 1992 s. 125ff.
- Lindencrona, G, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Stockholm 1994.
- Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, och Silberberg, C, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 9 uppl., Lund 2003.

- Mattsson, N, *Några utvecklingslinjer i svensk internationell beskattningsrätt. En genomgång av praxis*, Svensk Skattetidning 1982 s. 457ff.
- OECD, *Internprissättning och multinationella företag*. Rapport av OECDs kommitté för skattefrågor 1979. Översättning av riksskatteverkets arbetsgrupp för internationella skattefrågor. Stockholm 1987.
- OECD, *Internprissättning och multinationella företag - Tre skattefrågor*. Rapporter av OECDs kommitté för skattefrågor 1984, Stockholm 1991.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD Committee on Fiscal Affairs, lösbladssystem, Paris 1992.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Report of July 1995 with supplements, International Bureau of Fiscal Documentation The Tax Treatment of Transfer Pricing, lösbladssystem, Amsterdam 1987.
- Pedersen, J, *Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning*, Danmark 1998.
- Pelin, L, *Svensk intern- och internationell skatterätt*, Andra omarbetade upplagan, Lund 1997.
- Pelin, L, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Tredje omarbetade upplagan, Lund 2004.
- RSV, *Internprissättning, RSV Rapport 1990:1*
- Sundgren, P, *Vinstkorrigering enligt skatteavtal eller intern skatterätt*, Svensk Skattetidning 1991 s. 399ff.
- Sundgren, P, *Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt*, Svensk Skattetidning 1992 s. 284ff.
- von Koch, N, *OECDs nya riktlinjer för internprissättning*, Skattenytt 1996 s. 264ff.
- Wiman, B, *Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning*, Uppsala 1987.
- Wiman, B, *Utvecklingen på internprissättningsområdet*, Skattenytt 1997 s. 500ff.
- Wiman, B, *Beskattning av företagsgrupper*, Stockholm 2002.

Rättsfallsförteckning

RÅ79 1:40

RÅ80 1:59

RÅ 1984 1:16

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1994 ref. 85

RÅ 2004 ref. 13

Kammarrätten i Göteborg, dom 1997-02-27, mål nr 3511-1994

Kammarrätten i Stockholm, dom 1997-03-24, mål nr 5972-74-1995