



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Annika Lindahl

Internprissättning

Eventuella konsekvenser av den förväntade nya OECD-
anpassade lagstiftningen och beviskravet "sannolika skäl"

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

Höstterminen 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte och avgränsningar	5
1.2 Metod och disposition	6
1.3 Källor	7
2 REGLER FÖR INTERNPRISSÄTTNING	9
2.1 OECD:s korrigeringsprinciper	10
2.1.1 Armlängdspris	11
2.1.1.1 De traditionella transaktionsbaserade metoderna	11
2.1.1.2 De nya transaktionsbaserade vinstmetoderna	12
2.2 Armlängdsprövningen	13
2.3 Den svenska korrigeringsregeln	14
2.3.1 Avtalsförhållande mellan två rättssubjekt	15
2.3.2 Ekonomisk intressegemenskap	16
2.3.3 Prisavvikelse	18
2.3.4 Inkomsteffekt	20
2.3.5 Resultat	21
2.4 Förhållandet till andra lagar	21
2.5 Korrigeringsregeln – dubbelbeskattningsavtalen	23
2.5.1 Avtalsförhållande	23
2.5.2 Ekonomisk intressegemenskap	24
2.5.3 Prisavvikelse	24
2.5.4 Inkomsteffekt	24
2.5.5 Resultat	25
2.5.6 Förhållandet svensk intern rätt och dubbelbeskattningsavtalen	25
2.6 Internprissättning	26
3 TOLKA SKATTELAG	28
3.1 Principer vid tolkning	29
3.2 Tolkningshjälpmedel	29

3.3	Tolkning av skattelag	30
3.4	Tolkning	32
4	BEVISNING	34
4.1	Bevisning i skatteprocessen	34
4.2	Bevisbörda	35
4.2.1	Bevisbördan i taxeringsmål	35
4.2.2	Bevisbördans placering i mål om internprissättning	36
4.3	Beviskrav	37
4.3.1	Beviskrav i taxeringsmål	38
4.3.2	Beviskrav i mål om internprissättning	39
4.4	Bevisvärdering	41
4.4.1	Bevisvärdering i taxeringsmål	41
4.4.2	Bevisvärdering i mål om internprissättning	41
4.5	Bevisresultat	42
5	TILLÄMPNING AV OECD:S RIKTLINJER	44
5.1	Dokumentationskrav	45
5.2	Informationsutbyte	46
5.3	Administrativ tillämpning	47
5.4	Tvistlösning	47
5.4.1	Nationell tvistlösning	48
5.4.2	Mellanstatlig tvistlösning	48
5.5	Ett svenskt förslag	49
5.6	Framtiden	50
6	SLUTSATS	52
	BILAGA A	56
	BILAGA B	58
	LITTERATURFÖRTECKNING	59
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	62

Sammanfattning

Intresset för internprissättning har i Sverige gått i vågor. Redan 1991 kom RSV med ett förslag som emellertid inte renderade i några åtgärder. Nu har frågan kommit upp på lagstiftningsnivå och resulterat i SOU 2002:47. Då ny lagstiftning i enlighet med OECD:s riktlinjer är att vänta i framtiden skall jag gå händelserna i förväg och se vad som kanske väntar.

Med internprissättning avses prissättning vid gränsöverskridande transaktioner mellan företag och andra rättsfigurer i intressegemenskap, något som kan inbjuda till andra än strikt affärsmässiga transaktioner företagen emellan. Internprissättning är inte ett traditionellt skatteproblem, utan ett inkomstfördelningsproblem och det handlar om transaktioner som i sig inte är förbjudna. Felaktig prissättning innebär inte endast att ett land mister skatteunderlag till förmån för ett annat land, det ger även konkurrensfördelar.

Ett ”rätt” pris går aldrig att fastställa korrekt beroende på en mängd faktorer: exempelvis vad motparten vill betala, utbudet för tillfället, säljarens intresse av att sälja med flera. Det kan således finnas ett flertal korrekta pris på den aktuella varan eller tjänsten. Grundregeln är att priset närstående emellan skall sättas på armlängds avstånd. Problem uppkommer när SKM och den skattskyldige inte har samma åsikt om vilket pris som är ”rätt”. Vad som är ett adekvat pris kan många gånger vara svårt att fastställa då det inte finns något relevant jämförelseobjekt. Ett sådant behövs för att kunna tillämpa OECD:s metoder att definiera armlängdspris.

Att bevisa något i ett skattemål kan många gånger vara svårt då det kan föreligga ofantliga mängder material. Speciellt svårt blir det vid internprissättning när den ena parten i transaktionen befinner sig utom riket. Det kan vara svårt att få tag på relevant material för utredning och materialet i sig kanske behöver översättas eller anpassas på något sätt. Bevisgraden på skatteområdet ”sannolika skäl” är mycket lågt. Huruvida en eventuell ny reglering kommer att påverka detta går inte att förutsäga i dagsläget.

Den gränsöverskridande handeln kommer förmodligen att fortsätta öka och då måste en harmonisering ske. Att skattemyndigheter börjar samarbeta över gränserna är angeläget, då gemensamma metoder måste utvecklas, inte minst för att företagen inte skall bli utsatta för dubbelbeskattning. För att underlätta för alla involverade parter måste ny lagstiftning, som reglerar krav på information och dokumentation till, vilket även är andemeningen i den nya svenska utredningen.

Förord

Det har varit en otroligt rolig termin, den bästa av de nio, men det är mycket skönt att den, tillika med mina år på Juridicum, är över. Att jag haft Mats Tjernberg som handledare har varit helt perfekt. Hjälp när jag så behövt, klara och koncisa råd vid behov och ingen interferering i min arbetsprocess som jag kunnat sköta helt självständigt.

Att skriva detta arbete hade inte varit genomförbart utan de barnvakter som ställt upp för mig, ibland i skift. Stort tack!

Jag vill tacka Martin Augustsson som tagit sig tid och läst igenom mitt alster samt givit mig goda kommentarer och ibland lett in mina tankar på nya banor.

Lena, min ”personliga svenskfröken”, som alltid ställt upp med korrekturläsning, synpunkter och anmärkningar får efter denna gång avsluta sin tjänst med de allra bästa rekommendationer som finns att få.

Mina föräldrar ställde under de två sista hektiska veckorna upp med kost, logi och barnpassning. Som att bo på hotell fast nästan hemma, underbart. Stort tack till min syster som ställt upp när helst det behövts och min bror som gärna busar med Svante.

Nils, vad hade jag gjort idag om du för många år sedan inte uttalat att skatterätt vad något för mig?

Förkortningar

Aa	Domar i mål om skatt, tull eller annan avgift med mera. (min förkortning)
anv.p.	anvisningspunkt
APA	Advance Pricing Agreements
AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
BL	Bokföringslag (1976:125)
cfc	controlled foreign company
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
Fi	Finans
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FoU	Forskning och utveckling
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IRS	Internal Revenue Service
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätten
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
mom.	momentet
not	notis
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PM	promemoria
Prop.	proposition
RB	Rättegångsbalken
ref.	referens
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
s.	sidan/sidorna
SFS	Svensk författningssamling
SKM	Skattemyndigheten
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
TI	Taxeringsintendenten
TL	Taxeringslag (1990:324)

1 Inledning

Med internprissättning avses prissättning vid gränsöverskridande transaktioner mellan företag och andra rättsfigurer i intressegemenskap,¹ vilken kan inbjuda till andra än strikt affärsmässiga transaktioner företagen emellan. Den enklaste modellen är att höja eller sänka priset, beroende på om företagen befinner sig i ett hög- eller lågskatteland. Det finns en uppsjö av metoder för att föra pengar mellan företagen, förutom den man kanske tänker på i första hand prissättningen av varor, exempelvis genom finansieringsvillkor, marknadsföringsavgifter, forskning, placering av immateriella rättigheter i skatteparadis med mera.² Det kan även finnas privaträttsliga bestämmelser som kan påverka exempelvis det aktiebolagsrättsliga minoritetsskyddet och olika redovisningsregler.³ Internprissättning är inte ett traditionellt skatteproblem, utan ett inkomstfördelningsproblem.⁴ Det handlar om transaktioner som i sig inte är förbjudna. Det kan aldrig vara förbjudet att göra en god affär. Frågan är *när* affären blir för bra och inte skulle kunna ha utförts av icke närstående företag och *hur*, samt av *vem* detta skall bevisas. Felaktig prissättning innebär inte endast att ett land mister skatteunderlag till förmån för ett annat land; det ger även konkurrensfördelar.

Ett ”rätt” pris går aldrig att fastställa korrekt beroende på en mängd faktorer, exempelvis vad motparten vill betala, utbudet för tillfället, säljarens intresse av att sälja med flera. Det kan således finnas ett flertal korrekta priser på den aktuella varan eller tjänsten. Man måste även ha i åtanke att SKM inte tillåter någon försiktig värdering. Antag att A säljer varan X till motparten B för 9 kronor och att B i sin tur säljer vidare för 10 kronor. Minsta lilla ”luft” i priset skulle genast leda till att X såldes lite billigare hela tiden för att ge en vinst - eller med andra ord kan saken uttryckas enligt följande. Ett pris har ett intervall $P_1 < P < P_2$ där P_1 är det lägsta priset och P_2 är det högsta. P är alltid okänt, men skall ändå enligt lag, fastställas exakt.

Intresset för internprisfrågor har i Sverige gått i vågor. Enligt en undersökning gjord av Ernst & Young 2001 anses frågan för närvarande vara den viktigaste internationella skattefrågan de kommande två åren.⁵ På

¹ Ekonomisk intressegemenskap definieras i 14 kap. 20 § IL, se nedan kapitel 2.3.2 ”Ekonomisk intressegemenskap”. I detta arbete behandlas företrädesvis relationen mellan moder- och dotterbolag.

² Pedersen s. 4 f.

³ Wiman 2002 s. 90.

⁴ Frågan huruvida internprissättning verkligen är ett inkomstfördelningsproblem och inte ett traditionellt skatteproblem är kontroversiell. En längre utveckling av frågan följer i kapitel 2.5.6 ”Förhållandet svensk intern rätt och dubbelbeskattningsavtalen”.

⁵ Undersökningen ”Transfer Pricing 2001 Global Survey – Making Informed Decisions in Uncertain Times” grundar sig på intervjuer av 638 representanter på finans- och skattedirektörsnivå i moderbolag och 176 intervjuer med representanter på dotterbolagsnivå inom

andra plats kommer frågan om undvikande av dubbelbeskattning.⁶ Två anledningar till detta är troligen den ökade gränsöverskridande handeln och SKM:s intresse för frågan.⁷ Även OECD:s riktlinjer från 1995 bidrar. USA som länge har arbetat med frågan om internprissättning är det land som har den mest detaljerade regleringen på området.

Den gränsöverskridande handeln kommer förmodligen att fortsätta öka och då måste en viss harmonisering ske. Att skattemyndigheter börjar samarbeta över gränserna är angeläget då gemensamma metoder måste utvecklas, dels för att förhindra dubbelbeskattning som kan hämma fri rörlighet, dels för att förhindra skattefrihet som kan påverka konkurrensneutraliteten. Enligt dagens dubbelbeskattningsavtal är de olika nationernas SKM:s samarbete endast informellt.

År 2000 tillsattes Skattebasutredningen (Fi 2000:05) med uppgift att bland annat bedöma hur den svenska skattestrukturen bör se ut när marknaderna blir mer internationaliserade. Som ett underlag till utredningen har tretton skatteexperter utarbetat rapporter inom olika, till utredningen relaterade områden, vilka redovisas i SOU 2002:47. Då ny lagstiftning i enlighet med OECD:s riktlinjer är att vänta i framtiden skall jag gå händelserna i förväg och se vad detta kanske medför i bevishänseende.⁸

1.1 Syfte och avgränsningar

Tanken bakom detta arbete är att betrakta internprissättningsproblematiken utifrån ett svenskt bevisperspektiv. Jag skall, med avseende på internprisregeln, försöka klargöra hur beviskravet *sannolika skäl* bedöms i domstol. Arbetet kommer att behandla både SKM:s och företagens perspektiv på frågorna bevisbörda och beviskrav. Detta medför att arbetet företrädesvis kommer behandla intern svensk reglering. Givetvis är en genomgång av OECD:s material nödvändig då deras riktlinjer starkt har påverkat den svenska lagstiftningen.

Den svenska internprisregeln återfinns i 14 kap. 19 § IL. Min intention är att även utreda om bevisgraden *sannolika skäl*, vilken är den generella på

multinationella koncerner. Undersökningen som redovisades 27 november 2001 omfattade 22 olika länder både inom och utom EG. Sverige var representerat.

⁶ På plats nummer tre kom avräkning av utländsk skatt och på fjärde plats mervärdes-skatt. Värt att notera kan även vara att internprissättningen ansågs av 61 % vara viktigast.

⁷ Hall och Persson s. 63.

⁸ Problematiken är inte ny och i RSV Rapport 1990:1 framlades två förslag för åtgärder på internprissättningsområdet. RSV ansåg att de skattskyldigas uppgiftsskyldighet skulle utökas samt att lagstiftningen skulle kompletteras med "...ändamålsenliga och innehållsrika förarbeten." Frågan hur dessa skulle stämma överens med på skatteområdet vedertagna tolkningsprinciper kommer jag inte att beröra. RSV:s förslag ledde emellertid inte till några åtgärder. Persson i SOU 2002:47 volym A s. 295.

skatteområdet, skiljer sig från *sannolika skäl* som står specificerat i nämnda paragraf.

Arbetet kommer även att försöka utröna eventuella konsekvenser, fördelar och nackdelar, av den förväntade anpassningen till OECD:s riktlinjer vad gäller dokumentationskrav för de skattskyldiga vid internttransaktioner och ett ökat informationssamarbete olika länders SKM emellan.

Trots att mitt arbete skall fokusera på bevisning och eventuella framtida konsekvenser av en OECD-anpassad lagstiftning har kapitel två, vilket behandlar reglerna för internprissättning, fått ett betydligt större utrymme än både det kapitel som behandlar bevisning och det som beskriver OECD:s riktlinjer. Detta beror på att själva internprissättningen är grunden för hela arbetet och jag har därför valt att grundligt utreda denna.

Jag ämnar inte behandla de för koncerner specifika skattereglerna exempelvis 35 kap. 1-4 § § IL. Jag kommer inte att beröra problematiken med underkapitalisering, vilket innebär att ett bolags upplånade kapital är oproportionerligt stort i jämförelse med det egna kapitalet. Värt att notera är att Sverige till skillnad från många andra länder inte har några speciella skatteregler som tar sikte på detta fenomen.⁹ I inledningen till kapitel två omnämns cfc-reglerna, vilka jag inte heller på grund av arbetets omfång och den övergripande frågeställningen har möjlighet att gå djupare in på. För svenskt vidkommande återfinns cfc-regleringen i 6 kap. 12-16 §§ IL.

En förutsättning är att envar läsare har en viss insikt i den svenska skattelagstiftningen. Ambitionen är inte att vara uttömmande på området, vilket skulle kräva ett betydligt mer omfattande arbete, utan att ta fram och peka på huvuddragen. Jag hoppas dock att alla som läser detta arbete får en insikt i problematiken och förhoppningsvis lär sig något nytt.

1.2 Metod och disposition

Arbetet kommer att deskriptivt, med subjektiva inlägg, beskriva det gällande rättsläget på det för detta arbete aktuella området. Slutsatsen kommer till viss del att vara en sammanfattning och i övrigt enbart mina egna åsikter och funderingar.

Arbetet inleds med en redogörelse för OECD:s riktlinjer och rekommendationer på området. Anledningen till detta är att den svenska regleringen i 14 kap. 19 § IL bygger på OECD:s armlängdsprincip.¹⁰ Givetvis skulle denna del kunna utvecklas betydligt mer, men då arbetet skall fokusera på

⁹ Underkapitalisering bedömdes av RegR i RÅ 1990 ref. 34 (Mobil).

¹⁰ Wiman 2002 s. 90.

intern svensk reglering anser jag inte detta vara nödvändigt. Kapitlet skall ses som en grund för den fortsatta läsningen. Någon distinktion mellan olika typer av prissättningar har inte heller gjorts i denna del. Därefter redogörs för den svenska internprisregeln genom att bryta ned den i delar för att klargöra dess konstruktion. Rättsfall kommer genomgående att få utgöra exemplifieringar. Rättsfall som jag ej anser direkt relaterade till arbetets huvuddrag har jag valt att utveckla i notapparaten för att inte störa den löpande texten.

Arbetet kommer kort att tangera frågan om tolkning av skattelag då detta kan öka förståelsen. Här efter beskrivs de svenska bevisreglerna på taxeringsområdet. I detta kapitel går jag igenom bevisböda, beviskrav och bevisvärdering. Tonvikten har jag lagt på beviskrav eftersom det är mest relevant för detta arbete. Kapitel fem redogör för OECD:s riktlinjer om tillämpning. Kapitlet kommer även att belysa befintlig svensk lag, föreliggande och eventuella kommande regleringar inom EU, samt det nya svenska förslaget på området. Varje delområde i arbetet avslutas med en kort sammanfattning.

I slutsatsen, kapitel sex, skall jag göra ett försök att se in i framtiden. Vad kommer att gälla på området? Vad kan underlätta för SKM och de skattskyldiga företagen?

Äldre lydelse av internprissättningsregeln och OECD:s internprissättningsartikel refereras i bilagor för att läsaren skall ha allt relevant material tillgängligt. Eftersom jag inte vill störa läsningen ämnar jag inte hänvisa till bilagorna vare sig i den löpande texten eller i notapparaten.

1.3 Källor

Det finns en mängd litteratur på skatteområdet. Jag har valt att utgå från två doktorsavhandlingar på området, Richard Arvidssons ”Dolda vinstöverföringar” och Stefan Aldéns ”Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten” och utifrån dessa arbetat mig vidare. Den svenska internprisregeln ändrades när inkomstskattelagen reviderades år 2000 med första tillämpning taxeringsåret 2002. De relevanta rättsfallen på området är bedömda enligt den gamla lagtexten i 43 § 1 mom. KL och i många fall enligt den lydelse paragrafen hade innan 1983. Detta ger inga problem för de grundläggande frågorna. Även om lagtexten ändrats är själva grunden för internprissättningsregeln densamma.

I kapitel fyra som behandlar bevisning har jag börjat med litteratur om bevisning i allmänhet för att få grunderna och sedan fördjupat mig vad gäller de speciella frågor avseende taxeringsområdet. Börje Leidhammars ”Bevisprövning i taxeringsmål” har här varit mycket användbar.

En artikel av Bertil Wiman gav en god fingervisning om utvecklingen på internprisområdet, vilken tillsammans med Ulf Tivéus och Anders Köhlmarks "Internationella skattehandboken" gav god grund för kapitel fem. Även utredningen SOU 2002:47 som behandlar "Våra skatter? Expertrapporter till skattebasutredningen" har varit till mycket stor hjälp.

Genomgående har RSV:s rekommendationer på det aktuella område varit mycket matnyttiga. Jag har använt mig av kapitel 3.5 "Internprissättning m.m.", men då jag erhöll ett utdrag av detta från Stefan Bergqvist på RSV:s Rättsenhet stämmer sidnumreringen inte riktigt överens med den publika utgåvan.

2 Regler för internprissättning

En intressegemenskap kan inbjuda till andra än strikt affärsmässiga hänsynstaganden vid transaktioner företagen emellan.¹¹ Den nära relationen mellan företagen och det faktum att det många gånger är viktigare med koncernens resultat, än resultatet i respektive enskilt bolag, innebär att internprissättningen kan ses som en möjlighet att fördela vinsterna och därmed påverka var pengarna skall beskattas. Det man först tänker på är att föra pengarna till länder med låg bolagsbeskattning, men det finns även andra aspekter som kan vara intressanta, exempelvis sekretess.¹² Företagen måste därför på något sätt behandlas som om de vore fristående från varandra, det vill säga på armlängds avstånd, vilket gäller både inom civil- och skatterätten.

Bakgrunden till internprissättningsregleringen är att alla länder vill bevara ”sin” skattebas och på olika sätt motverka för låga skatteuttag. Det handlar alltså inte om att förbjuda inkomstöverföringar till utlandet. En anledning till ländernas ökade intresse i frågan är att det i grund och botten ofta handlar om fördelningen av världens stora multinationella koncerners skatteunderlag mellan världens stater.¹³ Varje land ser till sina egna intressen. Om ett korrekt armlängdspris av ett moderbolag har satts till ett dotterbolag, men skatten i landet där dotterbolaget är beläget är noll, tar cfc-reglerna över och prissättningen gör ingen skillnad.

OECD har på området antagit riktlinjerna ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”.¹⁴ Riktlinjerna har ett flertal syften vilka medlemsstaterna och multinationella företag uppmanas att följa.¹⁵ För svenskt vidkommande har RegR uttalat att, trots att riktlinjerna inte är lagtext och att OECD inte har möjlighet att binda SKM, ger de¹⁶ en belysning av problematiken på området.¹⁷

Vid behandling av frågan om internprissättning måste man ha i åtanke att ett till synes för lågt pris företag emellan kan bero på andra omständigheter än ett försök att minimera skattebelastningen. Det kan vara aktieägarnas vinst-

¹¹ För enkelhetens skull kommer jag i den löpande texten att använda ordet koncern trots att regleringen är tillämplig även på andra företagskonstellationer.

¹² Mattsson s. 114.

¹³ Wiman 1997 s. 500.

¹⁴ Dessa riktlinjer togs fram och presenterades 1995 efter en översyn av internprissättningsområdet och de tidigare rapporterna ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises” från 1979 och ”Three Taxation Issues” från 1984.

¹⁵ Riktlinjerna är uppbyggda enligt följande. Siffrorna anger kapitelnumrering. I: Armlängdsprincipen, II: Traditionella metoder, III: Övriga metoder, IV: Administrativa sätt att undvika och lösa internprissättningstvister, V: Dokumentation, VI: Speciella överväganden beträffande immateriella tillgångar, VII: Speciella överväganden beträffande koncern-interna tjänster och VIII: Arrangemang för kostnadsfördelning.

¹⁶ För tillämpning av riktlinjerna se kapitel 5 ”Tillämpning av OECD:s riktlinjer”.

¹⁷ RÅ 1991 ref. 107. Det måste dock noteras att vid tiden för avgörandet gällde OECD:s rapport från 1979.

krav, valutaregleringar, tullregler eller det faktum att företaget vill försöka ta sig in på en ny marknad. En annan faktor är att internationella koncerner i de allra flesta fall är intresserade av koncernens faktiska nettoinkomst. Till syvende och sist handlar det om avvägningar och företagsekonomisk strategi. Internpriset kan användas för att styra olika bolag å ena sidan, men å andra sidan kan ett felaktigt internpris innebära att det inte är möjligt att utvärdera bolagen. När vinster skall flyttas till ett lågskatteland kan ”besparingen” ätas upp av tullar eftersom tulltaxan i de allra flesta fall baseras på priset.¹⁸ Tullvärdet utgör även underlag för beräkning av mervärdesskatten, vilken är mycket viktig inom gemenskapen, eftersom Unionens budget bygger på andelar av medlemsländernas mervärdesskattebas.

2.1 OECD:s korrigeringsprinciper

Den grundläggande frågan är vilken stat som skall få beskatta koncernens vinst. OECD:s medlemsstater förespråkar, för att avgöra frågan, *separatmodellen*,¹⁹ då denna anses skapa skattemässig neutralitet stater emellan. Modellen innebär att varje enskilt koncernföretag beskattas för sin inkomst. Är prissättningen närstående bolag emellan inte marknadsmässig, det vill säga om internprissättningen på något sätt varit felaktig, ger detta ett missvisande beskattningsunderlag i de inblandade staterna. Den andra metoden, *global formula apportionment*,²⁰ går ut på att koncernen ses som en enhet och att alla inkomster fördelas på de skilda staterna enligt bestämda kriterier. Det är faktiska transaktioner som skall beaktas och jämföras med transaktioner mellan icke närstående företag.²¹ Utgångspunkten är att oberoende företag sätter korrekta priser vid transaktioner sinsemellan eftersom de inbördes vill maximera sin vinst i motsats till företagsgrupper där det är maximeringen av gruppens vinst som har företräde. I många fall kan det dock vara svårt att göra en jämförelse. Det finns kanske inget marknadspris eller om det finns kanske det ligger i ett annat produktionsled.²² För att kunna fastställa detta ”rätta” pris har OECD utvecklat tre metoder, vilka alla bygger på att en jämförelse skall ske med en liknande transaktion.

OECD:s rekommendationer bygger i grunden på den amerikanska, mycket detaljerade, regleringen på området. Riktlinjerna har i ett globalt perspektiv stor betydelse då de banar väg för enhetliga beskattningsprinciper, något som kan hjälpa till att undvika internationell dubbelbeskattning. Armlängdsprincipen bidrar även till att staternas suveränitet på skatteområdet kvarstår. Var stat har rätt att beskatta där uppkomna vinster och i tolkningsfrågor ger OECD:s riktlinjer och rekommendationer även stor

¹⁸ Arvidsson s. 15 f och 49.

¹⁹ Separate entity approach.

²⁰ Unitary tax.

²¹ Wiman 1997 s. 503.

²² Aldén s. 112 f.

hjälp. Då många stater bygger sina dubbelbeskattningsavtal på OECD:s modellavtal faller det sig naturligt att principer för detta får ligga till grund för tolkningen vid en eventuell konflikt. Detta bidrar till att göra den internationella skatterätten mer enhetlig.²³

2.1.1 Armlängdspris

För fastställandet av armlängdspriset rekommenderar OECD först och främst en av följande tre metoder. Marknadsprismetoden som är en direkt metod eller någon av de indirekta metoderna återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden. Det står de enskilda företagen fritt att välja vilken av metoderna de vill tillämpa.

Utöver dessa tre metoder finns det ytterligare två, vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden, båda accepterade av OECD. Dessa har tillkommit då de traditionella metoderna ibland har varit något svårtillämpade eller behövt verifieras ytterligare. OECD benämner de två transaktionsbaserade vinstmetoderna som "cases of last resort" eftersom de endast skall tillämpas i de fall de traditionella metoderna ej är tillförlitliga eller inte tillämpbara alls.²⁴ Benämningen vinstmetoder kommer av att man, för att fastställa relevant pris mellan två närstående företag, baserar denna jämförelse på vinsten och inte som de traditionella metoderna, på förhållanden bakom vinsten.²⁵

Metoderna är nya och därför inte lika utprovade som de äldre. Ett användningsområde skulle kunna vara vid överenskommelse mellan SKM och ett företag exempelvis APA.²⁶ De kan emellertid alltid ingå som ett delmoment. Vid relationen mellan de traditionella metoderna är marknadsprismetoden huvudregeln och av de två nya har vinstfördelningsmetoden företräde. Vinstfördelningsmetoderna har kritiserats för att inte vara realistiska trots att de anses överensstämma med artikel 9 i OECD:s modellavtal. Kritiken har riktats mot det faktum att det är vinsten som ligger till grund för bedömningen, när det i verkligheten inte finns två oberoende företag, med undantag för joint-ventures, som fördelar vinster emellan sig.²⁷

2.1.1.1 De traditionella transaktionsbaserade metoderna

Marknadsprismetoden skall användas i första hand. Armlängdspriset är det pris som satts mellan två oberoende företag eller priset som ett närstående företag debiterat ett utomstående. En jämförelse av marknadspriset på en vara eller tjänst mellan två oberoende parter måste ske. Hänsyn måste tas till

²³ Arvidsson s. 19 f.

²⁴ Wiman 1997 s. 511.

²⁵ Hall s. 584.

²⁶ Just denna form är framtagen i USA och innebär att IRS med företag kan sluta bindande avtal för prissättningsmetoder inom koncerner.

²⁷ Hall s. 585.

skillnader i kvalitet och kvantitet. Dessutom finns det en mängd faktorer som måste stämma överens för att en korrekt jämförelse skall vara möjlig, exempelvis den geografiska marknaden, tidsperioden, kontraktstiden, försäljningsledet, valutan, räntan, kontraktsvillkoren med mera.

Vid tillämpning av återförsäljningsprismetoden går man bakvägen och försöker utröna hur mycket en oberoende part skulle ha tjänat på affären. Detta återförsäljningspris reduceras med de kostnader som krävs för täckning av drift och vinst. Den summan som återstår betraktas som marknadspriset. Denna metod är bäst i de fall återförsäljaren inte tillför varan något större värde. För att jämförelsen skall bli någorlunda korrekt får det i tid inte skilja länge mellan transaktionen och jämförelsen. Detta för att man skall undgå behov att beakta växelkurser och liknande.

Kostnadsplusmetoden utgår ifrån kostnader på varan eller tjänsten vid försäljning till en närstående. Därefter lägger man på en skälig vinst, en nettomarginal. Denna metod lämpar sig bäst vid försäljning av halvfabrikat, långsiktiga köp, tillhandahållande av tjänster med mera. Metoden är ofta användbar, men har svårt att beakta svängningar på marknaden. Vad som är skälig vinst kan variera länder emellan. Man skall inte glömma bort att även indirekta kostnader skall ingå.²⁸

2.1.1.2 De nya transaktionsbaserade vinstmetoderna

Vinstfördelningsmetoden innebär att uppkommen koncernvinst fördelas på berörda företag efter en av två parametrar, bidragsmetoden eller restvärdesmetoden. Bidragsmetoden innebär att total framräknad transaktionsvinst fördelas mellan företagen efter det relativa värdet av det bidrag som kommer från respektive enhet. Tillämpar man restvärdesmetoden tilldelar man varje involverat företag så stor del som svarar mot dess normala avkastning. Överskottet fördelas sedan efter hur oberoende företag skulle fördelat sinsemellan. Fördelen med denna metod är att det inte behövs någon direkt jämförelsetransaktion eftersom vinstfördelningen grundar sig på de inblandade företagens respektive bidrag. En nackdel är dock att relevanta uppgifter kan behöva erhållas från ett utländskt dotterbolag.²⁹

Nettomarginalmetoden utgår från en bas till vilken man relaterar den nettovinstmarginal som uppstår vid en transaktion. Basen är kostnader, omsättning, tillgångar med mera. Nettovinstmarginalen jämförs med en marginal som företaget ifråga skulle haft vid en transaktion med en icke närstående. Denna metod underlättas i praktiken av att endast en part behöver analyseras. Nackdelen är att metoden utgår ifrån ett långsiktigt perspektiv. Metoden lämpar sig bra i de fall marknadsprismetoden ej kan tillämpas på grund av skillnader i produkter och när inte någon av de andra traditionella metoderna kan appliceras då eventuella skillnader inte är justerbara.³⁰

²⁸ RSV s. 17 ff.

²⁹ RSV s. 16.

³⁰ Hall s. 585 ff.

2.2 Armlängdsprövningen

För att kunna fastställa det pris, armlängdsprövningen, två oberoende företag hade tillämpat ger riktlinjerna ett antal kriterier som skall vara uppfyllda. Man måste dock ha i åtanke att även oberoende företag kan tillämpa icke marknadsmässiga villkor. Faktorerna bakom är varierande och som exempel kan nämnas konkurrens, att vinna nya marknadsandelar eller okunnighet.³¹

Det första kriteriet innebär att en jämförbarhetsanalys skall utföras. Hur hade oberoende företag agerat? För att kunna fastställa detta måste de grundläggande dragen i transaktionerna stämma. För att göra de relevanta ekonomiska särdragen jämförbara får justeringar göras för att få situationerna så lika som möjligt. Hur justeringarna skall ske och vilka fakta som skall beaktas varierar beroende på om det gäller varor, tjänster eller immateriella tillgångar.³²

Därutöver skall en funktionsanalys göras i vilken olika faktorer, ingångna avtal, de tillgångar som används och vem som står risken, skall beaktas. Det skall fastställas vilka funktioner som den skattskyldige utför exempelvis tillverkning, underhåll, inköp, marknadsföring med mera. Normalt avspeglar priset den funktion ett företag bidrar med. I funktionsanalysen ingår parametrar som FoU-verksamhet, marknadsföring, finansierings- och transportlösningar.

För att komma så nära de oberoende företagen som möjligt måste jämförelsen ske på en likartad marknad vad gäller geografi, storlek och konkurrens. Även affärsstrategier skall beaktas, vilket kan vara svårt. Detta är ett mycket individuellt kriterium. Trots att två oberoende företag till synes är likvärdiga och därmed jämförbara kan det finnas fakta som skiljer dem åt diametralt. Det kan handla om svårjämförbara aspekter som riskaversion och politiska risktaganden. Prisdumpning för att slå sig in på en ny marknad skapar givetvis även det problem vid jämförelsen.³³

Kombinationsavtal, det vill säga ett avtal innehållande flera moment, är inte ovanligt. Om så är fallet skall helst en uppdelning ske så att varje del betraktas för sig. Om detta ej är möjligt får man behandla avtalet som en enhet.³⁴

³¹ Aldén s. 112.

³² Wiman 1997 s. 504.

³³ Wiman 1997 s. 505.

³⁴ Wiman 1997 s. 505.

2.3 Den svenska korrigeringsregeln

Den svenska korrigeringsregeln, även kallad felprisregeln, i 14 kap. 19 § IL bygger på armlängdsprincipen och separatmodellen. Regeln ger en möjlighet att räkna om den skattskyldiges inkomst utan hänsyn till den felaktiga prissättningen. Svenska näringsidkare har enligt 16 kap. 1 § IL rätt att göra avdrag för alla utgifter som är nödvändiga för företagets drift. Det finns ingen gräns för hur högt detta belopp får vara. Om ett företag betalt för höga kostnader är de avdragsgilla enligt den nämnda paragrafen, såvida kostnaden inte beror på en intressegemenskap parterna emellan, RÅ 1987 not 439.³⁵ Paragrafen innehåller ett antal kumulativa rekvisit, det vill säga alla skall vara uppfyllda för tillämpning. För att kunna tillämpa regeln skall avtalet avvika från de villkor som skulle ha avtalats mellan två oberoende företag. Det skall med andra ord finnas ett samband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen. Detta kommer man fram till genom att använda sig av någon av OECD:s metoder och armlängdsprövningen, vilket även framkommit i RegR praxis, RÅ 1991 ref. 107 (Shell), där det uttalades att riktlinjerna kan tillämpas trots att de inte är bindande för SKM.³⁶ Exempelvis kan konkurrensskäl medföra att ett företag måste hålla ett alldeles för lågt pris på vissa av sina varor för att hålla sig kvar på en specifik marknad.³⁷ Det är SKM som skall göra den hypotetiska prövningen och påvisa sannolika skäl för att villkoren inte är marknadsmässiga, något som i många fall kan vara svårt då det inte finns tillgängliga jämförelseobjekt.³⁸

14 kap. 19 § IL lyder som följer.

Om resultatet av en näringsverksamhet blivit 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.

³⁵ I detta mål hade det svenska moderbolaget efterskönt en fordran till sitt finska dotterbolag. Då dotterbolagets obestånd inte berodde på någon form av värdeöverföring till moderbolaget eller hade grund i intressegemenskapen medgavs avdrag för det efterskönta beloppet.

³⁶ Även RSV förordar i sin rapport om internprissättning (1990:1) en tillämpning av OECD:s beräkningsmodeller.

³⁷ Aldén s. 111 f.

³⁸ Prop. 1982/83:73 s. 11.

Felprisregeln skall tillämpas med försiktighet, vilket RegR uttalade i Shell-målet och särskilt i de fall det rör sig om små avvikelser. Tillämpningsområdet för regeln gäller inte endast varor och tjänster utan även ersättning för företagsledning, know-how, teknisk assistans, rabatter av olika slag med mera. I många fall kan det vara så att inkomstöverföringen sker eftersom någon rätt till koncernbidrag inte föreligger. Om RegR inte explicit uttalat att de tillämpat korrigeringsregeln kan det i många fall vara svårt att utläsa om de istället tillämpat 16 kap. 1 § IL. I RÅ 1994 ref. 85 (EKA Nobel) gjorde RegR en ordentlig genomgång av både lag och praxis. En tillämpning av de allmänna reglerna kan föregå en prövning av 14 kap. 19 § IL exempelvis om avdragsrätt föreligger överhuvudtaget.³⁹ KR i Göteborg har emellertid i ett mål, avgjort 1996, slagit fast att frågan om räntefria lån skall bedömas och prövas utifrån 14 kap. 19 § IL.⁴⁰

2.3.1 Avtalsförhållande mellan två rättssubjekt

Regeln gäller vid avtalsmässiga⁴¹ affärer mellan minst två parter.⁴² Den svenska parten skall vara näringsidkare.⁴³ För den utländska parten uppställs inga krav mer än att skattskyldighet för inkomsten inte skall uppstå i Sverige, vilket avgörs av om inkomsten skall tas upp vid den svenska taxeringen eller inte. Vad gäller avtalet i sig uppställs inga speciella kriterier vilket medför att det således kan vara både oneröst eller benefikt.⁴⁴

Eftersom det krävs två olika rättssubjekt är paragrafen inte tillämplig mellan huvudman och filial, vilket uttalades redan i prop. 1955:87.⁴⁵ En filial är en stadigvarande plats för företagets affärsverksamhet och inte en egen juridisk person.⁴⁶ I filialsituationen sluter företaget avtal med sig själv eftersom ”motparten”, filialen, ej utgör något rättssubjekt.⁴⁷ Detta gäller oavsett om det är frågan om ett svenskt bolag med filial utomlands eller ett utländskt bolag med filial här i riket.⁴⁸ Arvidsson grundar bland annat detta på den

³⁹ Tivéus och Köhlmark s. 230.

⁴⁰ Kammarrättens domar den 20 maj 1996. Tivéus och Köhlmark s. 236.

⁴¹ Ett civilrättsligt giltigt avtal är en rättshandling som grundar rättigheter och skyldigheter för båda parter, 1 § AvtL.

⁴² Detta exkluderar fallet när ett svensk moderbolag i samband med en bolagsbildning, som ensam stiftare, till överkurs apporterar in egendom i ett nybildat dotterbolag. Aldén s. 113 f.

⁴³ Varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Arvidsson 1990 s. 136 ff.

⁴⁴ Aldén s. 113 f.

⁴⁵ S. 64.

⁴⁶ Samma regler som för filialer gäller för fasta driftställen, vilket definieras i 2 kap. 29 § IL samt i artikel 5 OECD:s modellavtal.

⁴⁷ Pelin 1997 s. 463.

⁴⁸ Aldén är av den meningen att skattskyldighet inte föreligger om filialen finns i ett land med vilket Sverige ingått ett exemptavtal eftersom beskattningsrätten i det fallet tillfaller källstaten, vilket innebär att inkomsten inte skall tas med i den svenska taxeringen. Har Sverige emellertid ingått ett credit-of-tax avtal blir läget ett annat. Aldén anser då att kor-

gyllene regeln som innebär att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan inskränka och inte utvidga den interna rätten. Beräkning och fördelning av filialens inkomst regleras både i intern rätt och i dubbelbeskattningsavtalen.⁴⁹ Enligt RSV kan reglerna om uttagsbeskattning, främst 22 kap. 5 § IL, tillämpas om en tillgång förs från en del av en näringsverksamhet till en såvida denna andra del är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.⁵⁰ Att inrätta en filial innebär inte att prissättningen är fri. Avdrag för kostnader, högre än de marknadsmässiga, kan vägras med hänvisning till att de inte utgör egentliga driftskostnader. Rekvisitet är inte heller uppfyllt när en fysisk person, näringsidkare, har två förvärvskällor, en i riket och en utomlands, då även i detta fall avtal sluts med sig själv.⁵¹

Vad gäller royalty, 13 kap. 11 § IL, anser doktrinen att korrigeringsregeln inte är tillämplig vid betalningar till utlandet.⁵² Enligt den interna rätten, 6 kap. 11 § 1 st. p. 1 jämfört med 2 st. IL, skall beskattning ske här i riket och därmed faller kravet att den utländska parten ej skall beskattas här i landet. Föreligger det däremot ett dubbelbeskattningsavtal där Sverige som källstat avstått från rätten att beskatta, uppstår den situationen att inkomsten ej längre beskattas i Sverige. Möjligen, vilket förespråkas av RSV, skulle korrigeringsregeln ändå kunna tillämpas.⁵³ Vid det motsatta förhållandet, det vill säga när det kommer en royaltybetalning till Sverige, anser RSV att felprisregeln är tillämplig.

Kommissionen har lagt fram ett förslag⁵⁴ som innebär ett gemensamt beskattningssystem för royaltybetalningar inom europeiska koncerner. Systemet syftar till att undanröja dubbelbeskattningen för royaltybetalningar gjorda inom Unionen.

2.3.2 Ekonomisk intressegemenskap

Intressegemenskap föreligger antingen genom ägande eller kontroll, direkt eller indirekt. Det räcker att SKM kan påvisa sannolika skäl för detta. Den oriktiga prissättningen kan i sig vara tillräcklig.⁵⁵ Beror prissättningen på

rigeringsregeln kan bli tillämplig eftersom enligt detta avtal Sverige även skall ta upp de inkomster som tilldelats källstaten för att sedan avräknas. Aldén s. 117. Självtilltalas jag av Arvidssons resonemang i denna fråga.

⁴⁹ Arvidsson s. 131 ff.

⁵⁰ RSV s. 2.

⁵¹ För att regleringen inte skall kunna kringgåas kan istället uttagsbeskattning ske, 15 kap. 1 § IL.

⁵² Se Arvidsson s. 125 för hänvisningar till övrig doktrin.

⁵³ RSV:s uttalande s. 3. Arvidsson s. 124 ff.

⁵⁴ Utkast till direktiv (COM(1998) 67 final).

⁵⁵ Mattsson s. 116.

andra grunder än intressegemenskapen går bevisbördan över på den skattskyldige, RÅ 1984 1:83 (Upjohn).⁵⁶

Vad som avses med ekonomisk intressegemenskap utvecklades redan i anvisningarna till 43 § 1 mom. KL, föregångaren till 14 kap. 19 § IL. Dessa anvisningar återfinns idag i 14 kap. 20 § IL som lyder som följer.

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.

Vid inkomstskattelagens införande sades att inga materiella ändringar var avsedda och, i de fall så var, angavs detta i propositionen. Vad gäller de för detta arbete två aktuella paragraferna i 14 kap. IL skedde ingen materiell förändring.⁵⁷

Vid en tidigare lagändring uttalades i dåvarande proposition att exemplifieringen av vad som kan grunda ekonomisk intressegemenskap ej var uttömmande.⁵⁸ Frågan är hur detta stämmer överens med, den av RegR förordade tolkningsprincipen, att skattelag skall tolkas enligt lagtextens ordalydelse.

Doktrinen har olika åsikter om hur stor andel av ägandet som skall föreligga för att rekvisitet skall vara uppfyllt. I förarbetena och praxis har denna fråga inte berörts. Arvidsson anser att det räcker med en liten kapitalandel. Ju större företag desto lägre andel. Vad gäller kontroll anser han att denna skall behandlas på samma sätt. Kontroll föreligger när det ena företaget deltar i ledningen eller övervakningen av det andra, eller när samma personer utövar ledning eller kontroll av båda företagen. Kontroll har inte heller definierats i förarbetena, men det bör innefatta alla situationer som ger ett reellt inflytande på företagets agerande.⁵⁹ Som jag ser det kan även kontroll genom bulvaner innefattas, något som emellertid är mycket svårt att bevisa.

Aldén förordar att ekonomisk intressegemenskap grundar sig på ett ägarsamband där det satsade kapitalet motsvarar en minimiandel av aktiekapitalet i det ägda företaget, det vill säga ju mindre företag desto mindre insats. Denna andel skall enligt Aldén vara så hög att företagen utåt framstår som en ekonomisk enhet. Vad gäller frågan om kontrollgemenskap skall sådan alltid anses föreligga mellan koncernbolag. Med ledning avser han företagsledande funktioner, det vill säga VD och styrelse.

Man skall även ha i åtanke att intressegemenskap kan grunda sig på ett informellt beroende till skillnad från ett formellt, vilket redovisats ovan. Ett informellt beteende kan vara en kontrollgemenskap grundad på beroendet av

⁵⁶ Pelin 1997 s. 464.

⁵⁷ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 187 f.

⁵⁸ Prop. 1982/83:73 s. 12.

⁵⁹ Arvidsson s. 141 f.

en viss kund eller en leverantör, vilka båda kan utöva inflytande över företaget i fråga.⁶⁰ Jag är inte riktigt enig med Aldén i frågan eftersom de två företagen visserligen kan samverka gentemot tredje part, men inbördes saknar gemensamma intressen, det vill säga ekonomisk intressegemenskap föreligger ej.

2.3.3 Prisavvikelse

Avtalsvillkoren skall medföra att näringsidkarens inkomst blivit lägre, med andra ord avvikit från armlängdsprincipen, än den skulle blivit vid en affär med någon utomstående. Det föreligger vid en helhetsbedömning ett starkt kausalsamband mellan rekvisiten prisavvikelse och inkomsteffekt. Det svenska företagens, och inte koncernens, nettoresultat skall stå i centrum vid bedömningen.⁶¹ Termen ”avtalsvillkor” preciseras inte, vilket gör det svårt för SKM att bevisa en eventuellt föreliggande prisavvikelse. Det kan vara frågan om varuköp eller försäljningar, tjänster, ränta med mera,⁶² så med andra ord krävs det stor kännedom om en mängd faktorer inte minst om branschen. Enligt Mattsson medför denna svårighet att fastställa ett riktigt pris att SKM:s ingripandemöjligheter begränsas.⁶³ Det finns även icke marknadsmässiga villkor som är godtagbara trots att de vid ett första påseende innebär en obehörig vinstöverföring. Det kan vara situationen där ett moderbolag stödjer uppbyggnaden av sitt utländska dotterbolag. Täckningen av dotterbolagets kostnader i denna situation skall inte falla under regeln eftersom moderbolaget skulle haft kostnaden själv om dotterbolaget inte använts som mellanhand.⁶⁴

Att felprisregeln är tillämplig på tjänster uttalade RegR i RÅ 1984 1:83. I målet där det svenska bolaget enligt avtal endast fick ersättning för sina kostnader och inget vinstpålägg från sitt belgiska systerbolag⁶⁵ accepterade RegR en självkostnadsprisersättning. Det föreligger, enligt ett icke medgivet prövningstillstånd till RegR, sannolikt ingen skyldighet för ett svenskt moderbolag att debitera ett utländskt dotterbolag för utgivna stödbrev, garantier eller liknande.⁶⁶

I RÅ 1984 1:16 (Edet Aktiebolag) ansågs ett räntefritt lån från det svenska moderbolaget till dotterbolaget, beläget i Holland, godtagbart trots att finansiella fordringar normalt skall löpa med marknadsmässig ränta. RegR ansåg

⁶⁰ Aldén s. 123 ff.

⁶¹ Arvidsson s. 153 ff.

⁶² Mattsson s. 115 f.

⁶³ Mattsson s. 115.

⁶⁴ SOU 1964:29 s. 115.

⁶⁵ Systerbolagen hade ett amerikanskt moderbolag.

⁶⁶ Abba Seafood AB (dom 15 september 1998), B&N Bylock & Nordsjöfrakt AB (dom 24 november 1998) och Stena Rederi AB (dom 20 maj 1999) avgjorda av Kammarrätten i Göteborg. Se även AB Electrolux (dom 8 december 2000) med samma utslag av Kammarrätten i Stockholm. Tivéus och Köhlmark s. 238.

det vara ett affärsmässigt godtagbart skäl att inte belasta dotterbolaget med räntekostnaden under uppbyggnadsskedet. Kostnaderna hade varit avdragsgilla om den utländska verksamheten finansierats direkt från Sverige. Även i senare rättsfall har räntefria lån accepterats till förlustbringande, men inte till vinstgivande dotterbolag.⁶⁷

I RegR:s praxis har det framkommit att en helhetsbedömning huruvida en prisavvikelse genom en inkomstöverföring har skett skall göras. Detta uttalades bland annat i RÅ 1980 1:59 (LM Ericsson) där RegR bland annat anförde att en bedömning huruvida en prisavvikelse föreligger inte kan begränsas till ett enstaka led i förbindelserna kontrahenterna emellan. Det räcker inte med att konstatera att en inkomst förts ut ur landet. Man måste även beakta kompenserande inkomster på något sätt kommer tillbaka hit. I målet hade det svenska moderbolaget lämnat räntefria lån till sitt australienska dotterbolag. Korrigering skulle inte ske.

Jämför man detta fall med det tidigare RÅ 1979 1:40 (Öberg), där ett svensk moderbolags räntefria fordran på sitt portugisiska dotterbolag accepterades med motiveringen att dotterbolaget i annat fall skulle höjt sina priser gentemot moderbolaget, kan man konstatera att RegR utvidgat begreppet helhetssyn. Dessutom sänktes i rättsfallet 1980, LM Ericsson, företagens bevisbörda i den meningen att den ställdes lägre, något som minoriteten i RegR påpekade.⁶⁸

Helhetsbedömningen kom emellertid att spela mindre roll i det senare avgjorda målet EKA Nobel.⁶⁹ I detta mål fastslogs att avdragsrätt föreligger för ett marknadsföringsbidrag som det svenska moderbolaget gav det finländska dotterbolaget i syfte att underlätta försäljningen av moderbolagets produkter. Att dotterbolaget använde bidraget för förlusttäckning spelade ingen roll.⁷⁰ Dessutom avgjordes frågan om avdragsrätt för ”management and consulting fees” till ett annat dotterbolag beläget i USA. Vad gäller marknadsföringsbidraget var RegR enig, men inte vad gäller denna senare fråga. Avdrag medgavs ej⁷¹ bland annat med hänsyn till att utbetalningarna ej kunde ses som omkostnader, vilka förväntades generera intäkter för moderbolaget.⁷² Rättsfallet visar även på det nära sambandet mellan korrigeringsregeln och lagens övriga bestämmelser för avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.

Även direkta förlusttäckningsbidrag är avdragsgilla, vilket avgjordes i RÅ 1994 not 697 där det norska dotterbolagets förlusttäckningsbidrag syftade

⁶⁷ Geotronics AB som avgjordes av Kammarrätten i Stockholm. Tivéus och Köhlmark s. 236.

⁶⁸ Arvidsson s. 329 f.

⁶⁹ Se även under 2.4 ”Förhållandet till andra lagar”.

⁷⁰ Pelin 2000 s. 88 f.

⁷¹ Se även RÅ 1995 not 387 med samma utslag.

⁷² Wiman 2002 s. 86.

till att få en vinstgivande försäljning på marknaden.⁷³ Det svenska moderbolaget hade åren 1982-1987 lämnat marknadsföringsbidrag till dotterbolaget. Att detta bidrag i princip motsvarade dotterbolagets årliga förluster gjorde alltså ingen skillnad.

Lagregeln gäller även för andra former av avtalsvillkor som inte är affärs-mässigt grundade och inte endast vid felaktig prissättning.⁷⁴ Hur armlängds-priset konkret skall bestämmas framgår inte.

2.3.4 Inkomsteffekt

Den svenska nettoinkomsten skall på grund av avtalsvillkoren ha blivit lägre. Det starka kausalsambandet med rekvisitet ovan, prisavvikelse, medför därför att man måste beakta dem tillsammans. Arvidsson anför följande exempel för att åskådliggöra hur viktigt det är.⁷⁵

”Ett svenskt företag tillverkar och säljer en produkt på den svenska marknaden för 1.000 kr per enhet. Då de rörliga kostnaderna uppgår till 750 kr per enhet blir täckningsbidraget således 250 kr. Genom att produktionen fördubblas minskar de rörliga kostnaderna med 20 %. Företagets fasta kostnader påverkas inte av produktionsökningen. Den ökade produktionsvolymen säljs genom företagets utländska dotterbolag, vilka, för att kunna marknadsföra produkten, endast betalar 750 kr för den. Prisskillnaden uppgår alltså till 250 kr, eller med andra ord 25 %. Trots denna prisskillnad minskar inte inkomsten i Sverige. Vinsten ökar i stället med 150 kr per försäld enhet.”

Vid bedömningen måste man ha hela bilden framför sig. RegR har, som anförts ovan, godtagit fall där utebliven ränta kompenserats av en annan fördel.⁷⁶ Tillämpningen av regeln kan inte undvikas genom att företagets kostnader minskas. Om så sker har en inkomstminskning trots detta förelegat och lagrummet är tillämpligt.⁷⁷

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet) frångick RegR till och med principen om beskattningsårets slutenhet för att möjliggöra helhetsbedömningen. Detta kan vara en förutsättning för att få fram den fullständiga helhetsbilden av de fakta och omständigheter som har påverkat den aktuella prissättningen. Det svenska bolaget som ingick i en multinationell koncern hade under åren 1976-1981 betalt ett annat koncernbolag i England för råolja och frakter. Frågan var om det utgått för höga priser. RegR utredning visade att priset under några år hade varit för lågt, ett år för högt och därefter marknadsmässigt. Med andra ord var rekvisitet inkomsteffekt inte uppfyllt eftersom förfarandet inte resulterat i någon inkomstminskning.

⁷³ Se även RÅ 1995 not 384-386 och 388 som även dessa behandlar företrädesvis marknadsföringsbidrag till utländskt dotterbolag belägna i Norge, (Väst) Tyskland, England, Danmark, Finland, USA och Singapore.

⁷⁴ Arvidsson s. 153 f.

⁷⁵ Arvidsson s. 154 f.

⁷⁶ Även kallat ”set-offs”.

⁷⁷ Aldén s. 131.

Paragrafens tillämplighet påverkas inte av den utländska parten. Tillämpning kan ske oavsett om den utländska partens skattemässiga inkomstberäkning påverkas eller ej.

2.3.5 Resultat

Resultatet av prövningen i att 14 kap. 19 § IL är tillämplig skall den svenska näringsidkarens inkomst korrigeras. Inkomsten skall uppgå till det belopp som gällt om avtalet slutits mellan två icke närstående parter. Det är viktigt att komma ihåg att det är en inkomstfördelningsregel, se nedan under 2.5.6 ”Förhållandet svensk intern rätt och dubbelbeskattningsavtalen”, och att SKM således bedömer den svenska inkomsten och inte bruttointäkten.⁷⁸ Den oklarhet som tidigare förelåg beträffande grunden för den utländska partens skattefrihet är nu löst genom IL. Skattefrihet och därmed uteslutning av 14 kap. 19 § IL tillämpning kan föreligga både på grund av den interna svenska skatterätten eller genom ett dubbelbeskattningsavtal.

2.4 Förhållandet till andra lagar

Under vissa förutsättningar kan korrigeringsregler ske med stöd av andra paragrafer än 14 kap. 19 § IL. Att tillämpa allmänna regler för att beräkna inkomsten är lättare än att tillämpa korrigeringsregeln då man i dessa fall inte behöver visa att det föreligger en ekonomisk intressegemenskap.⁷⁹ Övriga regler som kan bli aktuella är de generella reglerna för uttagsbeskattning i näringsverksamhet, 22 kap. IL, och 16 kap. 1 § IL som redan nämnts ovan under 2.3 ”Den svenska korrigeringsregeln”. Det kan även föreligga konkurrens med dubbelbeskattningsavtalen artikel 9.1. Se nedan under 2.5 ”Korrigeringsregeln – dubbelbeskattningsavtalen”.

Förhållandet mellan internprisregeln och övriga regler är inte lagreglerad. Ett alternativ skulle vara att se 14 kap. 19 § IL som *lex specialis* som därmed ges företräde framför de vanliga reglerna vid beräkning av inkomst i internationella förhållanden. Tillämpar man principen om *lex posterior* skall en nyare lagregel ha företräde framför en äldre. Vid införandet av IL gjordes en översyn av hela regelsystemet och man skulle därför kunna anse reglerna som tillkomna vid samma tid. Det uttalades dock att några materiella ändringar inte var avsedda såvida dessa inte uttalades i propositionen. Ett tredje alternativ skulle vara att tillämpa *lex superior* och låta regler av högre rang väga tyngre. I detta specifika fall skulle enligt min åsikt felpreisregeln ”ta över” exempelvis 16 kap. 1 § IL som är en regel av allmän karaktär.

⁷⁸ Pelin 1997 s. 463.

⁷⁹ Arvidsson s. 175 f.

Enligt Arvidsson är korrigeringsregeln *lex specialis* medan övriga paragrafer endast är kompletterande.⁸⁰ Aldén anser att reglerna konkurrerar med varandra och anger att man skall tillämpa den regel som är mest lämplig och minst betungade för den skattskyldige. Olika fall kräver olika regler det vill säga en kasuistisk bedömning skall ske.⁸¹ Förarbetena ger ingen ledning i frågan.

Frågan har berörts i praxis ett antal gånger, men har inte fått en klar lösning eftersom olika regler prioriterats i olika fall. I RÅ 1948 Fi 776⁸² och RÅ 1980 Aa 114⁸³ tillämpade RegR tvärtemot underrätterna, armlängdsregeln för att i RÅ 1981 Aa 81 (Pågens Familjebageri AB)⁸⁴ göra det motsatta, det vill säga istället tillämpa allmänna principer för inkomstberäkningen. Någon motivering har inte givits. I Pågens-fallet anser jag att man kan läsa sig till att tillämpningen av allmänna regler beror på att det inte fanns något direkt samband mellan moderbolaget i Sverige och det aktuella dotterbolaget. RegR tog upp frågan i Shell-målet, men tog inte ställning eftersom parterna ansågs ha agerat utifrån internprisregeln.⁸⁵

I propositionen till IL, 1999/2002:2 del 2, diskuterades problematiken. Slutsatsen blev att det var att gå för långt om även denna fråga skulle regleras. Problematiken är därmed uppmärksammas och kanske kommer en reglering att ske.

Det nära sambandet mellan korrigeringsregeln och lagens regler om avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster bedömdes i EKA Nobel målet. Moderbolaget i Sverige hade givit sitt finska dotterbolag marknadsföringsbidrag och underlåtit att fakturera dotterbolaget för hyra, leasing och royalty. Transaktionerna bedömdes av RegR enligt olika regler och båda godkändes. Marknadsföringsbidraget ansågs som avdragsgillt enligt de allmänna reglerna eftersom det syftade till att genom export öka moderbolagets inkomster. Den underlåtna faktureringen bedömdes enligt korrigeringsregeln, men någon upptaxering ansågs det inte finnas grund för då bakgrunden ansågs vara annan än den ekonomiska intressegemenskapen.⁸⁶

⁸⁰ Arvidsson s. 176.

⁸¹ Aldén s. 191, 217 och 237.

⁸² Det svenska dotterbolaget blev upptaxerat då de obehörigen ansågs ha fört över pengar till sitt holländska moderbolag genom att ha köpt varor till en felaktig prissättning.

⁸³ Det svenska moderbolaget hade sålt truckar till sitt dotterbolag beläget i Schweiz "...till ett pris som understiger det pris som bolaget normalt hade kunnat påräkna vid en försäljning till ett av bolaget oberoende företag." RÅ 1980 Aa 114 s. 545.

⁸⁴ Det svenska moderbolaget yrkade avdrag för löner utbetalda till tjänstemän i ett helägt dotterbolag, försäljningsbolag, i Tyskland. Dotterbolaget ägde i sin tur till 1 % ett produktionsbolag som skulle underlätta försäljningen av moderbolagets produkter på den tyska marknaden. Resterande 99 % ägdes av en av huvudägarna till Pågens. Det visade sig emellertid att de svenska produkterna såldes i obetydlig omfattning. Försäljningsbolaget kom till huvudsak endast att sälja produktionsbolagets produkter och därmed anses ha varit verksamt för försäljningsbolaget och inte för moderbolaget.

⁸⁵ RSV s. 4.

⁸⁶ Mattsson s. 121 f.

2.5 Korrigeringsregeln – dubbelbeskattningsavtalen

Dubbelbeskattningsrätten är ett eget rättssystem som är en del av den nationella rätten. Enligt den *gyllene regeln* kan ett dubbelbeskattningsavtal aldrig utvidga, utan endast inskränka den interna rätten, i bemärkelsen att det gäller själva skattskyldigheten.⁸⁷ Merparten av Sveriges ingångna dubbelbeskattningsavtal innehåller en reglering av internprissättningsfrågan vilken vanligtvis är baserad på OECD:s modellavtal, artikel 9.

Även om stor likhet med den interna svenska regleringen föreligger finns det skillnader och dessa kommer att redogöras för nedan.⁸⁸ En stor skillnad som inte har sin grund i de olika rekvisiten är att 14 kap. 19 § IL riktar sig mot alla inkomstöverföringar till utlandet som kan inordnas under paragrafen, medan ett dubbelbeskattningsavtal endast gäller mellan avtalsparterna och kan därmed endast riktas mot *en* stat, sett ur svensk synvinkel.

Artikel 9 i modellavtalet syftar till att göra en inkomstförskjutning i beroendeförhållanden och att motverka ekonomisk dubbelbeskattning. Av företag ingångna avtal skall omgestaltas för att spegla armlängdspris och en grundtanke är att beskattningen skall återspegla reella förhållanden. Modellavtalet ger rätt för SKM i den stat varifrån inkomstöverföringen skett att angripa förfarandet. Det finns inga anvisningar för hur en eventuell justering skall ske.⁸⁹

2.5.1 Avtalsförhållande

Även enligt modellavtalet måste det föreligga ett avtalsförhållande. Enligt intern svensk rätt skall det finnas ett avtal, men här räcker det att det mellan företagen finns handelsförbindelser eller finansiella förbindelser. Vad dessa begrepp betyder i detta sammanhang får anses oklart då varken OECD kommenterar eller praxis ger någon ledning. Uttrycken utesluter troligtvis gåva och är endast tillämpligt på onerösa transaktioner. Parterna som omfattas skall vara ”företag”, vilket gör området snävare än det svenska som endast reglerar förhållandet angående den svenska parten.⁹⁰ För svenskt vidkommande uppställer, som ovan nämnts, felprisregeln inte något krav på den utländska personens status. Modellavtalet omfattar även, till skillnad från den svenska regleringen, filialfall och royaltybetalningar.⁹¹

⁸⁷ Lodin m.fl. s. 475.

⁸⁸ Redogörelsen kommer att koncentreras på modellavtalet och inte gå in och titta på för Sverige specifika ingångna avtal.

⁸⁹ Rynänen s. 474 ff.

⁹⁰ Arvidsson s. 178 f och Aldén s. 147 ff.

⁹¹ RSV s. 9.

2.5.2 Ekonomisk intressegemenskap

Den svenska regleringen stämmer i princip överens med OECD:s. Båda gäller vid direkt och indirekt ägande samt vid direkt och indirekt kontroll. Någon gräns för hur stor del av kapitalet som skall ägas finns inte, men ju större företag desto mindre andel. Det ena företaget måste inte äga en viss del i det andra företags kapital utan det räcker om samma personer direkt eller indirekt äger del i båda företagens kapital. Denna vaghet syftar till att täcka alla former av ägarinflytande. Kontroll definieras inte, men det gäller antagligen ett inflytande på lednings- eller styrelsenivå. Att båda formerna gäller både direkt och indirekt är för att täcka de fall där intressegemenskapen går via mellanled.⁹² Skillnaden består i beviskravet för den ekonomiska intressegemenskapen. Enligt 14 kap. 19 § IL är det tillräckligt om det på sannolika skäl kan antas att en intressegemenskap föreligger. OECD:s reglering förutsätter att intressegemenskapen gjorts sannolik.⁹³ Med andra ord är den svenska interna bevisregeln mer omfattande. Enligt Pelin skulle det teoretiskt kunna uppkomma en situation där en internprissättning kan angripas med den svenska regeln, men där justering enligt dubbelbeskattningsavtalet inte är möjlig.⁹⁴

2.5.3 Prisavvikelse

Avtalsvillkoren måste avvika från vad som avtalats mellan två icke närstående företag. Priset skall sättas på armlängds avstånd. Regeln kan tillämpas på både över- och underprissättningar. För svenska förhållanden gäller att en inkomstöverföring till utlandet måste ha skett; det vill säga vid överprissättning skall köparen vara svensk och motparten utländsk. Vid underprissättning skall köparen vara ett utländskt företag och säljaren ett svenskt.⁹⁵

2.5.4 Inkomsteffekt

Medan svensk rätt tar sikte på nettoinkomsten tar avtalen sikte på de vinstmedel som förs ut ur landet. Enligt Aldén skall denna uteblivna inkomst räknas in i företagets beskattningsunderlag.⁹⁶

⁹² Arvidsson s. 179 f och Aldén s. 151 ff.

⁹³ RSV s. 9.

⁹⁴ Pelin 2000 s. 171.

⁹⁵ Arvidsson s. 180 f och Aldén s. 153.

⁹⁶ Arvidsson s. 181 och Aldén s. 154 f.

2.5.5 Resultat

Svenska SKM har ingen skyldighet att taxera ned inkomsten för ett svenskt moderbolag vars dotterbolag i utlandet blivit upptaxerat på grund av oriktig prissättning. Om så inte sker föreligger ekonomisk dubbelbeskattning när samma inkomst blir beskattad mer än en gång hos olika skattesubjekt.⁹⁷ I de fall det föreligger ett dubbelbeskattningsavtal innebär det oftast inga problem. Antingen finns det en bestämmelse angående korresponderande nedjustering⁹⁸ eller så kan man ansöka om detta med bestämmelsen om ömsesidig överenskommelse⁹⁹ som grund. Den utländska upptaxeringen måste godkännas både vad gäller beloppet och principen för justeringen.¹⁰⁰

2.5.6 Förhållandet svensk intern rätt och dubbelbeskattningsavtalen

För att fastställa detta förhållande måste man först avgöra om korrigeringsregeln är en skattskyldighetsregel eller en inkomstfördelningsregel. För mig råder det ingen tvekan om att det är en inkomstfördelningsregel. Visst fastställs skattskyldigheten till sitt belopp och var den föreligger, men regelns övergripande karaktär är att fördela den aktuella inkomsten. Denna uppfattning har även Sundgren som anser att eftersom korrigeringsregeln berör skattskyldigheten gäller den gyllene regeln inte i dessa fall. Han anser det vara en antiskatteflyktsregel som riktar sig till SKM. Detta leder till att i första hand skall avtalsregeln tillämpas, *lex specialis*, och om så inte är möjligt 14 kap. 19 § IL, *lex generalis*.¹⁰¹ Wiman anser att paragrafen syftar till att skydda det svenska beskattningsunderlaget samt att den skall betraktas som en ren korrigeringsregel och att så varit fallet ända sedan KL:s tillkomst. Arvidsson anser att gyllene regeln gäller, vilket medför att avtalsregeln gäller om den inskränker den svenska regleringen. Skulle dubbelbeskattningsregeln vara snävare än den svenska regeln kan endast avtalet tillämpas.¹⁰²

Aldén förordar att korrigeringsreglerna, den interna svenska och dubbelbeskattningsavtalens, har samma dignitet. Trots att en del skillnader är för handen är regleringarna av samma rang. Konkurrenssituationerna dem emellan får därför lösas från fall till fall. En kasuistisk bedömning skall ske och denna kommer i de flesta fall att utfalla till fördel för avtalsregeln.¹⁰³

⁹⁷ Att skilja från juridisk dubbelbeskattning som innebär att samma inkomst beskattas två gånger hos samma subjekt.

⁹⁸ Artikel 9.2 i OECD:s modellavtal.

⁹⁹ Artikel 25 i OECD:s modellavtal.

¹⁰⁰ Arvidsson s. 184 ff och 191.

¹⁰¹ Sundgren s. 404 f och 416.

¹⁰² Arvidsson s. 186.

¹⁰³ Aldén s. 238 f.

Wienkonventionen om traktaträtten¹⁰⁴ anger i artiklarna 31-33 de folkrättsliga tolkningsprinciperna, vilka skall tillämpas när förhållanden mellan två avtalsslutande länder skall tolkas. Enligt folkrätten skall all avtalstolkning utmynna i en klarhet i parternas gemensamma avsikt. Dubbelbeskattningsavtalen skall bland annat fördela inkomster staterna emellan och de kan aldrig utvidga en avtalsslutande stats rätt.¹⁰⁵

2.6 Internprissättning

Att sätta ”rätt” pris är viktigt för företagen, både för att undgå justeringar som bland annat kan ändra beskattningsunderlaget genom upptaxering, vilket kan bli mycket kostsamt för den skattskyldige, och för konkurrensen på marknaden. Priset skall ur ekonomisk och skattemässig synvinkel vara det bästa, samt dessutom skall det inte föreligga risk för justering vare sig av SKM eller domstol. Vad som är rätt pris kan i många fall vara mycket svårt att fastställa då det inte finns något relevant jämförelseobjekt. Ett sådant behövs för att kunna tillämpa OECD:s metoder för att komma fram till vad som skall anses vara armlängdspriset. Även om OECD:s rekommendationer inte är att betrakta som lag skall dessa enligt RegR följas. De bidrar till förutsebarhet, rättssäkerhet och en enhetlig rättstillämpning.

När man tillämpar 14 kap. 19 § IL skall man vara speciellt observant på rekvisitet intressegemenskap som inte innebär att det måste föreligga en koncerngemenskap utan även tar sikte på de fall som inte kan insorteras under det specifika koncernbegreppet. Är korrigeringsregeln inte tillämplig får man för inkomstjustering falla tillbaka på de allmänna reglerna och uttagsbeskatta den som blivit missgynnad av den felaktiga prissättningen eller vägra avdrag för en viss kostnad enligt 16 kap. 1 § IL.

Gemensamt för de allra flesta rättsfall på området är att inkomstöverföringarna ansetts som legitima i de fall där kostnaden, om överföringen inte skett, varit avdragsgill om åtgärden finansierats direkt från Sverige.

Så länge ett internpris är ett pris som den säljande parten godtagit, även i relationen gentemot en icke närstående part, föreligger det oftast inga problem. Tyvärr är det inte alltid så lätt eftersom SKM trots detta kan vara av en annan åsikt. Internprissättning är ingen korrekt vetenskap och trots att ett ”korrekt” pris skall åsättas finns det inte två situationer som är identiska, vilket medför att värderingen egentligen blir godtycklig.

¹⁰⁴ Vienna Convention on the Law of Treaties (1969).

¹⁰⁵ Pelin 1997 s. 189 f.

Vad gäller relationen mellan 14 kap. 19 § IL och övriga möjliga tillämpliga paragrafer är denna inte lagreglerad. Frågan har inte heller lösts i praxis vilket innebär att rättsläget får betraktas som oklart.

I relationen mellan den svenska interna rätten och ett dubbelbeskattningsavtal kan det uppstå prioritetsproblem som emellertid oftast redan är löst avtalsvägen. I annat fall får man ta till Wienkonventionens regler om tolkning.

3 Tolka skattelag

För att kunna tolka skattelag och få fram det väsentliga i frågan, det man vill bevisa, anser jag det vara på sin plats med en kortare genomgång av de metoder som finns för tolkning. Tillika något om de hjälpmedel som finns och av den särreglering som finnes vid den specifika tolkningen av skattelag. För de skattskyldiga är rättssäkerhet och förutsebarhet mycket viktiga komponenter. Rättssäkerhet innebär bland annat att godtycklighet inte får föreligga. Den enskilde skall i förväg någorlunda kunna överblicka konsekvenserna av sitt handlande.¹⁰⁶ Med rättssäkerheten följer förutsebarheten och ett sätt att tillgodose denna är genom klara motiveringar, ett annat är en lättförståelig lagtext.¹⁰⁷ Vet de skattskyldiga i förväg vad som gäller är det lättare för dem att planera sitt handlande. Efter Sveriges inträde i EU måste all tolkning dessutom ske i ljuset av EG-rätten, så kallad EG-konform tolkning.

RegR:s utveckling av sina tolkningsprinciper och ställningstaganden är en aktuell fråga som nyligen kommenterats i SN av både Bergström och Tjernberg, vilket redovisas under 3.3 ”Tolkning av skattelag”.

¹⁰⁶ SOU 1993:62 s. 75.

¹⁰⁷ SOU 1993:62 s. 128.

3.1 Principer vid tolkning

Det finns ett antal principer som kan användas vid lagtolkning. Även om alla tolkningsbegrepp har sin givna definition kan de anta olika nyanser hos olika författare. I rättstillämpningen ser man ofta en kompromiss dem emellan.¹⁰⁸ Här följer några tolkningsprinciper:

- **Analogislut**¹⁰⁹: ”Lika fall skall behandlas lika.” En relevansbedömning som i princip kan utsträckas hur långt som helst skall ske.
- **Extensiv tolkning**: Tillämpningsområdet utvidgas till viss del.
- **Bokstavstolkning**: Vad säger lagtexten?
- **Restriktiv tolkning**: I ordinära fall begränsas reglernas tillämpningsområde.
- **Reduktionsslut**: Inte ens i ett ordinärt fall tillämpas regeln.¹¹⁰
- **Teleologisk tolkning – ändamålstolkning**: Antingen en subjektiv tolkning enligt lagstiftarens intention, det vill säga med hjälp av förarbetena, eller en tolkning på objektiva grunder för att konstatera syftet med lagen, dess ändamål.
- **Motsatsslut, e contrario**: Där ingen lagregel finns kan man behandla ett fall motsatt de reglerade. ”Allt som inte är förbjudet av lagen anses sålunda tillåtet”.¹¹¹

3.2 Tolkningshjälpmedel

Lagtexten är i de allra flesta fall den primära källan. Kan man inte därur få klarhet i frågan får man ta hjälp av förarbeten, praxis eller doktrin. Peczenik har utarbetat en ”formel” för denna användning som säger att lag *skall* tillämpas, förarbeten och praxis *bör* tillämpas och doktrin *får* tillämpas.¹¹² Finns det ett antal samverkande prejudikat anser Peczenik att de i vissa fall väger tyngre än lagtexten.¹¹³

Ovanstående fyra är de vanligaste hjälpmedlen. Naturligtvis finns det ytterligare såsom myndighetspraxis, RSV:s rekommendationer, rättsfall från EG-domstolen med flera. Om man tillämpar Peczeniks formel på dessa, anser jag att EG-domstolens domar *skall* tillämpas, något som man ofta glömmer bort. I och med Sveriges inträde i Unionen 1995 accepterade vi alla gemenskapens regler och principer som bindande. I dessa ingår domar från gemenskapsdomstolen. EG-domstolen gjorde mycket tidigt klart att den

¹⁰⁸ Agge s. 65.

¹⁰⁹ Laganalogi.

¹¹⁰ Agge s. 70 ff och Peczenik ”Juridikens teori och metod” s. 50 ff.

¹¹¹ Agge s. 54 och Peczenik ”Juridikens teori och metod” s. 54.

¹¹² Peczenik ”Juridikens teori och metod” s. 35.

¹¹³ Peczenik ”Vad är rätt?” s. 220.

själv bestämmer sin räckvidd, ”compétence de la compétence”.¹¹⁴ I *Costa v. ENEL*¹¹⁵ fastslogs att nationell lag måste stå tillbaka för gemenskapsrätten. Medlemsländerna har genom ratificeringen av fördraget accepterat att de begränsar sina egna rättigheter,¹¹⁶ vilket bland annat innebär att nationella domstolar och myndigheter måste handlägga alla ärenden med respekt för gemenskapsrätten. Myndighetspraxis *bör* tillämpas och RSV:s rekommendationer befinner sig någonstans i gränslandet mellan *bör* och *får*.

Tillämpar man vid sin tolkning endast lagen behöver man inte förklara sina motiv, vilket man måste om man använder något av de andra hjälpmedlen.

3.3 Tolkning av skattelag

När skattelag skall tolkas måste legalitetsprincipen tillgodoses, vilken innefattar praeter legem-förbudet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och obestämbarhetsförbudet. Legalitetsprincipen kommer bland annat till uttryck i 2:10 2 st. RF som stadgar att retroaktiv skattelagstiftning endast får ske om det finns *särskilda skäl*.¹¹⁷ Retroaktivitetsförbudet syftar till att de skattskyldiga i förväg måste vara införstådda med de rättsliga konsekvenserna av en handling som medför skattskyldighet. Det finns emellertid två undantag vilka är att förhindra skatteflykt samt i extraordinära situationer. Retroaktiv lagstiftning får ske i de fall när tidsperioden mellan att ett förslag för lagändring läggs fram och den aktuella lagändringens ikraftträdande kan tänkas utnyttjas för de dispositioner man velat stävja.¹¹⁸

Förutsebarheten anses av viss doktrin vara den viktigaste beståndsdel av legalitetsprincipen. Denna garanteras bland annat genom förhandsbesked och kontinuitet i domstolarna. Även principen *in dubio contra fiscum*, det vill säga att i tveksamma fall skall beslut gynna den skattskyldige och inte staten, är en beståndsdel.¹¹⁹

Tyvärr kan inte rättssäkerheten göras för bra, i så fall skulle envar kunna planera sitt handlande så att skatten blev låg. Avskräckning bygger på att individen aldrig skall kunna lita på en skatteplanering som är korrekt, men ”för” bra.

När man ser på dessa principer som tillsammans skall garantera rättssäkerheten uppkommer frågan om det är möjligt att använda andra rättskällor än lagen inom skatterätten, först och främst förarbetena. Tolkning

¹¹⁴ Van Gend en Loos 26/62.

¹¹⁵ 6/64.

¹¹⁶ Van Gend en Loos 26/62.

¹¹⁷ Hultqvist s. 100 ff.

¹¹⁸ Petrén och Ragnemalm s. 65 f.

¹¹⁹ Kellgren s. 58 ff.

av skattelag har i doktrinen varit föremål för ett antal skrivelser och författarna har alla sina egna formler för hur tolkningen skall/bör ske. Till syvende och sist är det dock domstolarna och då främst RegR som har sista ordet. RegR har i ett antal rättsfall, där förarbetsuttalanden stod i strid med lagtexten,¹²⁰ slagit fast att tolkning skall ske av lagtexten i dess objektiva bemärkelse och därmed främja förutsebarheten. Med andra ord går lagtexten och dess allmänna syfte före förarbetena.¹²¹ Doktrinen är ense om att den viktigaste rättskällan är lagtexten.

Vad gäller förarbetenas ställning går uppfattningarna isär.¹²² Enligt Kellgren kan man se detta som att det utarbetats en svensk rättskälleprincip där förarbetena skall tillmätas stor betydelse så länge det inte finns starka mot-skäl. Starka motskäl skulle kunna vara att lagens ordalydelse talar för en annan tolkning.¹²³ Starka motskäl som Pahlsson nämner är att förarbetsuttalanden är motsägelsefulla eller saknar stöd i lagtexten. I RÅ 1994 ref. 31, se not 120, var departementschefens uttalande inte motiverat vilket RegR betonade och sade att förarbetsuttalanden kan tillmätas betydelse om det ”i objektivt hänseende finns fog för en sådan tolkning.”¹²⁴

Även senare rättsfall¹²⁵ visar att RegR inte gärna avviker från språkligt klara lagrum. Tolkningen sker med hänsyn till det allmänna syftet.¹²⁶ Enligt Tjernberg har RegR under senare år blivit mer återhållsam med att tolka lagreglerna, både extensivt och restriktivt, med stöd av förarbetena.¹²⁷ Givetvis bör RSV:s rekommendationer, efter en eventuell prövning av domstolen, följa RegR inställning samt utformas efter det förväntade

¹²⁰ RÅ 1994 ref. 31 (Astra) behandlade frågan om en avsättning till ett internvinstkonto kunde jämföras med avsättning till lagerreserv, resultatutjämningsfond eller liknande. Hur skulle ”annan liknande reserv” tolkas? RegR ansåg, till skillnad från departementschefen, att annan likande reserv inte kunde likställas med ett internvinstkonto. Lagtexten skulle tolkas objektivt till sin lydelse efter det allmänna syftet med regleringen. Något stöd för departementschefens uttalade fanns inte. I RÅ 1996 ref. 101 (Swedish Match) avgjorde RegR frågan om möjlig skattefri utdelning i form av aktier bolag emellan enligt 3 § 7 mom. 4 st. SIL. Målet kom förutom sakfrågan att gälla hur bedömningen av förarbetsuttalanden som är förenliga med lagtextens ordalydelse bör ske. Skulle skattefri utdelning kunna ske sade förarbetena att viss verksamhet skulle bedrivas i betydande omfattning och sade detta vara 20 %. I föreliggande fall uppgick verksamheten till 14 %. RegR sade att normalt skall preciserade förarbetsuttalanden tillmätas stor vikt, speciellt för att främja förutsebarheten och likformighet vid taxeringen. I detta speciella fall godtogs dock 14 % med motiveringen att utdelningen var förenlig med lagstiftningens övergripande syfte att underlätta omstruktureringar av allmänt intresse. Skattefrihet beviljades. RegR avgörande i RÅ 1997 ref. 18 (Norra länken) fick regeringen att lägga ner planerna på en trafikled som skulle gå under nationalstadsparken i norra Stockholm. För denna trafikleds byggande krävdes bland annat att en del träd och vegetation skulle tas bort. RegR ansåg inte detta förenligt med naturresurslagen. Lagtexten sade att intrång inte fick ske i park- eller naturmiljö. Regeringen hade i förarbetena uttalat att hinder för den aktuella biten inte fanns.

¹²¹ Bergström 1998 s. 360.

¹²² Bergström 2003 s. 3.

¹²³ Kellgren s. 101.

¹²⁴ Pahlsson s. 130.

¹²⁵ Se exempelvis RÅ 1997 ref. 49, RÅ 1999 ref. 62 och RÅ 2001 ref. 5.

¹²⁶ Bergström 2003 s. 6 ff.

¹²⁷ Tjernberg s. 21.

resultatet i en specifik fråga.¹²⁸ RSV får inte föreslå en lagtolkning som är mer gynnsam för den enskilde skattskyldige än vad lagregeln i fråga medger. Varken RSV självt eller SKM är formellt bundna av meddelade allmänna råd.¹²⁹ Enskilda handläggare på SKM är dock bundna av de allmänna råden.

Med avseende på praxis är det så att både RegR och HD oftast följer sina avgöranden. En viktig faktor kan vara prejudikatets ”tyngd” beroende på antalet röster på majoritetssidan. Om det inte funnits någon skiljaktig är domen mera tillförlitlig än om domslutet varit ”delat”. Allra störst betydelse har naturligtvis plenumavgöranden.

Även om direkta skatter skall ligga inom medlemsstaternas suveräna område påverkas de av EG-rätten då de måste utformas och tolkas i enlighet med denna. Gemenskapsrätten innebär som sagts ovan bland annat att medlemsländerna inskränkt sina rättigheter.

RSV:s rekommendationer bör följas. Syftet med dessa är att rättsligt styra SKM vilka tillämpar dem så gott som undantagslöst.¹³⁰ Detta kan ge en asymmetri i systemet då domstolarna anser att lagen går före, vilket i och för sig är en självklarhet. Rekommendationerna skall enligt Pålsson skrivas i två olika fall. För det första om rättsläget är oklart och ledning behövs, till exempel när två olika tolkningsmöjligheter finns, och för det andra i de fall där ett principiellt behov av en rekommendation föreligger. Lagregeln är kanske vag eller frågan i princip oreglerad.¹³¹

3.4 Tolkning

Domstolarna, RegR och HD, sätter standarden för hur tolkning skall ske. Att RegR slagit fast att en ändamålstolkning i objektiv bemärkelse gäller främjar förutsebarheten och rättssäkerheten. I de allra flesta fall kan man genom att läsa lagtexten utrona vad som gäller.

EG-domstolens praxis är inte att förglömma. Som anfördes ovan har gemenskapsrätten företräde framför de nationella lagarna och medlemsländerna har genom fördraget begränsat sina rättigheter, vilket innebär att nationella domstolar och myndigheter måste handlägga alla ärenden, även skatterättsliga, med respekt för gemenskapsrätten.

Detta företräde kan riskera att minska förutsebarheten för envar, då materialet i det närmaste är ofantligt. Det är mycket svårt för en enskild att hålla sig à jour med EG-rätten. Det är även så att kollisionen med unionsrätten i

¹²⁸ Pålsson s. 129 f.

¹²⁹ Pålsson s. 154.

¹³⁰ Pålsson s. 125 f.

¹³¹ Pålsson s. 128 f.

många fall inte blir uppenbar förrän det avgörs ett mål som behandlar detta specifika ärende.

4 Bevisning

Det är en sak att ha rätt, men en helt annan sak att *få* rätt. För att få rätt måste man bland annat kunna föra fram sin bevisning på ett övertygande sätt. För att undvika ett överklagande skall domstolen och förhoppningsvis även motparten övertygas. Bevisbördan reglerar vem av parterna som skall föra fram bevisning angående målets olika frågor och avgör således också vem som skall bevisa vad.

Lagregeln man stödjer sig på kan definieras som en handlingsregel för domstolen. För att kunna tillämpa denna måste bevisning av erforderlig styrka förebringas. Det är sedan upp till rätten att företa en bevisvärdering, eller som det uttrycks av Ekelöf och Boman: ”Denna består i att man från existensen av ett eller flera fakta (factum probans, bevisande faktum) drar en slutsats rörande *sannolikheten* för existensen av ett annat faktum /factum probandum, faktum som skall bevisas)”.¹³²

I Sverige har vi fri bevisprövning, vilket i princip innebär att all form av bevisning är tillåten¹³³ samt att det står domaren fritt att avgöra bevisvärdet, ”fri bevisvärdering”.¹³⁴ Förfarandet gäller även i förvaltningsdomstolarna, vilka är de domstolar som handlägger taxeringsmålen. Den som har att bevisa något måste tänka på följande.

- Vad vill jag bevisa?
- Ligger bevisbördan på mig?
- Vilken styrka skall bevisningen ha?

Den fria bevisvärderingen innebär att det föreligger ett visst subjektivt moment detta eftersom det är upp till rätten att fastställa värdet.

4.1 Bevisning i skatteprocessen

Förfarandet i en skatteprocess är företrädesvis skriftligt och avgörandet grundas enligt 30 § FPL på vad handlingarna innehåller. Enligt 9 § FPL kan muntlig förhandling angående en viss fråga ingå om det är till fördel för utredningen eller påskyndar ett avgörande.¹³⁵ I de fall FPL:s fåtaliga paragrafer inte räcker till, får ledning sökas genom en analog tillämpning av

¹³² Ekelöf och Boman s. 12 f.

¹³³ Ibland kan information från ett skatteparadis ha utlämnats på villkor att den inte brukas i en skatteprocess.

¹³⁴ Ekelöf och Boman s. 20.

¹³⁵ En muntlig förhandling kan vara bra i de fall det handlar om skattebrott eller komplicerade sakförhållanden. Prop. 1982/83:134 s. 34.

den betydligt med detaljerade RB.¹³⁶ Specifikt för taxeringsmålen anger 6 kap. 24 § TL att förfarandet skall vara muntligt om det gäller särskild avgift i de fall den skattskyldige så begär. Finns det inte anledning anta att avgift kommer att tas ut anses muntlig förhandling inte behövas. Det allmänna har således ingen möjlighet att initiera muntlighet i processen.

En anledning till att processen är skriftlig är att den skall vara snabb, enkel och billig, med andra ord av effektivitetsskäl. I realiteten är det oftast inte så då processerna tenderar att ta flera år på sig att mala igenom de överbelastade domstolarna.

Eftersom det handlar om en, i de allra flesta fall, skriftlig process följer det sig ganska naturligt att även bevisningen är skriftlig, något som dessutom kan te sig ganska självklart i ett taxeringsmål. Deklarationer och andra handlingar innehållande siffror och beräkningar talar bäst för sig själv. Enligt Leidhammar föreligger dock enighet både hos lagstiftaren och i doktrinen att det finns fall där muntlighet är att föredra. Muntliga inslag i vissa fall skulle kunna leda till att domstolens bevisvärdering förbättrades, exempelvis då det rör personliga värden.¹³⁷

4.2 Bevisbörda

Som sagts ovan reglerar bevisbördan *vem* som skall bevisa vad, med andra ord har den en handlingsdirigerande funktion. Generellt kan man säga att den som påstår något har att bevisa detta, det vill säga att den som har lättast att bevisa något tilldelas bevisbördan. I en process måste man ha i åtanke att det finns en skillnad mellan hur stark bevisning som föreligger och om denna är tillräcklig, eller om rätten kommer anse att det krävs mer för att tillräcklig grad av bevisning skall vara uppnådd. Den svenska lagen innehåller inga regler som enkom reglerar bevisbördan utan dessa är istället antingen inbakade i de reguljära paragraferna alternativt får frågan avgöras av domstolen.¹³⁸

4.2.1 Bevisbördan i taxeringsmål

Taxeringsmål skall enligt 30 § FPL grundas på handlingarnas innehåll och vad som i övrigt framkommit i målet. Har det varit en rent skriftlig process innebär detta således att utgången endast grundar sig på ingivna dokument. Dessa handlingar kan dessutom vara flera år gamla, då processerna inte handläggs vidare snabbt, samt det faktum att själva förfarandet kan ligga

¹³⁶ Leidhammar 1995 s. 58 f.

¹³⁷ Leidhammar 1995 s. 124 ff.

¹³⁸ Ekelöf och Boman s. 67 ff.

långt bakåt i tiden. 6 kap. 3 § TL stadgar att den skattskyldige kan överklaga ett taxeringsbeslut före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Omprövning på SKM:s initiativ regleras i 4 kap. TL och 13 § anger att samma tidsgräns, fem år, gäller om det beslut som avses är till fördel för den skattskyldige. Är beslutet till nackdel för den skattskyldige anger kapitlets 14 § 1 st. att tiden går ut vid utgången av året efter taxeringsåret.¹³⁹

Bevisbördan har stor betydelse i alla mål och så även i taxeringsmålen. Även om osäkerhet angående något faktum skulle föreligga är rätten förpliktad att fälla ett avgörande. Då lagen inte explicit anger var bevisbördan skall placeras faller denna uppgift på domstolarna. Vägledande uttalanden saknas både vad gäller placering och tillämpliga beviskrav. RegR:s ovilja att klart uttrycka sig i frågan kommenterades redan på 1970-talet av regeringsrådet Petrén. Han ansåg detta bero på att domstolarna inte ville låsa sig för framtiden, något som jag anser vara självklart. Det är sällan förvaltningsdomstolarna tar ställning till de processuella frågorna.¹⁴⁰ Deras arbete inriktas på de materiella frågorna, vilket i och för sig är riktigt, men när processuell formalia får träda tillbaka medför detta en inte obetydlig rättsosäkerhet. I doktrinen är det varken frågan om bevisbörda eller beviskrav som varit av intresse. Istället är det frågan huruvida omprövning till den skattskyldiges nackdel skulle strida mot principen om negativ rättskraft som varit mer aktuell.¹⁴¹

Den skattskyldige har bevisbördan för de yrkanden och faktiska uppgifter som lämnas i deklarationen, 4 kap. 3 § TL. Bevisningen för gjorda avdrag är givetvis viktigare än den för inkomsterna, vilka är betydligt lättare att kontrollera. Eftersom den skattskyldige företar avdragen själv har han lättast att bevisa vad som skett. SKM måste redan under bevisstadiet ta hänsyn till bevisbördan. Myndigheten måste motivera vad den gör och varför, speciellt i de fall ett beslut går den skattskyldige emot, 20 § FL. Beslut med motiveringar utgör en grund för bevisbördans placering.¹⁴² Tyvärr är domstolarna dåliga på att i domskälen redovisa vilken part som ålagts bevisbördan.

4.2.2 Bevisbördans placering i mål om internprissättning

Som nämnts ovan under 4.2 ”Bevisbörda” gäller generellt att den som påstår något har att bevisa detta. Vid tillkomsten av prop. 1982/83:73 uttalade sig föredragande statsrådet och anförde att bevisbördans placering i princip ligger på näringsidkaren i de fall prissättningen beror på andra orsaker än gemenskapen. Detta motiverades med att det är lättare för den skattskyldige än för SKM att bevisa dylikt faktum.¹⁴³ Ett faktum som fastslogs tidigt var

¹³⁹ Vissa undantag finns se 4 kap. 15 § TL med hänvisningar till 4 kap. 16-22 §§ TL.

¹⁴⁰ Petrén 1977 s. 155 och 166.

¹⁴¹ Cassne s. 136.

¹⁴² Cassne s. 118 f.

¹⁴³ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

de skattskyldigas uppgiftsskyldighet. Att den primära bevisbördan lagts på SKM fråntar inte den skattskyldige från skyldigheten att utlämna alla uppgifter med relevans för SKM:s utredning.¹⁴⁴

Vad gäller bevisbördans placering vid tillämpning av korrigeringsregeln är praxis tämligen mager.¹⁴⁵ Att ingen ställning tagits medför en stor rättsosäkerhet, vilket inte är bra då rättsäkerheten är något som tillsammans med förutsebarheten skall främjas. Tillika med rättssäkerheten, se 3.3 ”Tolkning av skattelag”, bör inte heller förutsebarheten vara för god. Lagregler kan då utnyttjas för icke tänkt skatteplanering. I RÅ 1984 1:83 uttalade sig RegR i bevisbördsfrågan och angav att om den aktuella prissättningen beror på andra faktorer än intressegemenskap parterna emellan, går bevisningen över från SKM till den skattskyldige, vilket ligger helt i linje med förarbetena på området.

Leidhammar har i en artikel, införd i SvSkT, utrett skillnaden i bevisfrågor beroende på om det gäller en ordinarie taxering eller en eftertaxering. I frågan för bevisbördans placering anser han, efter att ha gått igenom ett flertal rättsfall, att det vid eftertaxering är SKM som har bevisbördan för att de materiella förutsättningarna i 14 kap. 19 § IL är uppfyllda. Vid eftertaxering tillämpas således en omvänd bevisbörda i jämförelse med den ordinarie taxeringen.¹⁴⁶

4.3 Beviskrav

Beviskravet är den styrka som bevisningen måste hålla. Kan part inte styrka sin sak med hjälp av presenterade bevis kommer han sannolikt att förlora målet. Enligt officialprincipen i 8 § FPL är det rätten som skall se till att mål utreds i enlighet med vad deras beskaffenhet kräver. I Sverige tillämpas fri bevisföring, vilket innebär att i princip alla former av bevisning är tillåten. Olika former av bevisning kan dock tillmätas olika tyngd.¹⁴⁷ Beviskravet är starkt kopplat till bevisbördans placering, vilket enligt Leidhammar innefattar två ställningstaganden. ”Dels klargörs vem av parterna som bär nackdelen av att ett faktum inte blir fastställt i processen, dels bestäms vilket krav på bevisningen som måste föreligga för att den bevisskyldige skall kunna vinna målet.”¹⁴⁸

¹⁴⁴ Prop. 1965:126 s. 60.

¹⁴⁵ Leidhammar 2001 s. 846.

¹⁴⁶ Leidhammar 2001 s. 850.

¹⁴⁷ Ragnemalm s. 75 f.

¹⁴⁸ Leidhammar 1995 s. 66.

4.3.1 Beviskrav i taxeringsmål

I taxeringsprocessen finns inget klart definierat beviskrav och vägledande uttalanden saknas, men det åligger enligt 3 kap. 1 § TL SKM att se till att ärenden blir tillräckligt utredda. *Sannolikt* är det beviskrav som tillämpas vid de grundläggande taxeringsbesluten.¹⁴⁹ Vad gäller högre beviskrav skall de med andra ord överstiga sannolikhet, men det krävs inte lika mycket som i brottmål. Doktrin och praxis använder alla olika begrepp för att beteckna samma saker, vilket inte gör studien lätt att genomföra. RSV har skapat en egen beviskala,¹⁵⁰ vilken bör fått stor genomslagskraft hos SKM. Då RSV:s rekommendationer ej utgör någon rättskälla kan man inte förvänta sig att denna skala tillämpas annorstädes.¹⁵¹ Det är dock en fördel för de skattskyldiga att få inblick i hur motparten bedömer frågan.

Faktum existerar	-	Visshet
	-	Till visshet gränsande sannolikhet
	-	Mycket sannolikt
	-	Sannolikt
	-	Antagligt
Faktum kan lika gärna existera - som inte existera	-	Antagligt
	-	Sannolikt
	-	Mycket sannolikt
	-	Till visshet gränsande Sannolikhet
Faktum existerar inte	-	Visshet

Beviskravet i taxeringsmål är således lägre än i tvistemål, vilket innebär att SKM har en bevislättning på bekostnad av de skattskyldigas rättssäkerhet. Den låga höjden på bevisningen skulle kunna innebära att SKM ”kom undan” med en relativt medioker bevisning. Tillika skulle detta kunna medföra en lättning för de skattskyldiga eftersom även motbevisningskravet

¹⁴⁹ Arvidsson s. 142.

¹⁵⁰ Vid utformningen av denna har RSV hämtat ledning från RB:s terminologi vad gäller bevisning i brottmål och därefter gjort en ”översättning” för att göra skalan passande för taxeringsmål. Skalan som följer nedan redovisas i Cassne s. 145.

¹⁵¹ Se kapitel 3.2 ”Tolkningshjälpmedel”.

blir lågt, men frågan är vad som är viktigast; ett lågt beviskrav eller rättssäkerheten? Med den förväntade skärpningen av lagen, se kapitel 5 ”Tillämpning av OECD:s riktlinjer”, tror jag att de skattskyldiga ges ett försprång framför SKM eftersom dokumentationskravet innebär att all relevant bevisning samlas ihop efterhand. Det kommer inte att behövas några större åtgärder för att kunna presentera alla fakta och därmed få fram all nödvändig motbevisning. Även SKM:s börda kommer att lättas genom informationsutbytet länder emellan.

4.3.2 Beviskrav i mål om internprissättning

Som jag anförde redan under 1.1 ”Syfte och avgränsningar” föreligger beviskravet *sannolika skäl* i dubbel bemärkelse i 14 kap. 19 § IL, dels som det generella beviskravet i taxeringsmål och dels utskrivet i paragrafen. Är det någon skillnad på bevisningen när uttrycket explicit innefattas i paragrafen?

Vid internprisregelns införande var beviskraven betydligt strängare än idag. Den ifrågasatta inkomstberäkningen skulle varit ”uppenbarligen” felaktig samt lett till en ”avsevärt” lägre vinst. Regeln ansågs dessutom endast gälla inkomstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag. År 1965 ändrades paragrafen för att bättre stämma överens med av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtal. De hårda kraven ”uppenbarligen” och ”avsevärt” utmönstrades. Även regleringen för pengaflödets riktning utvidgades. Dock ansågs att regeln skulle tillämpas med ”särskild försiktighet” i relationen svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. Anledningen till detta var att det i denna relation ansågs mindre benäget att tillämpa en oriktig prissättning än vid den omvända. Utländska moderbolags uppbyggnad av svenska dotterbolag skulle främjas och det ansågs att dotterbolag vid uppbyggnadsskedet behövde täckning för sina löpande kostnader vid eventuell förlustförsäljning. Moderbolaget skulle haft samma kostnader om de själva sålt varan utan dotterbolaget som mellanhand. Denna åsikt kom, som vi sett, även till uttryck i RÅ 1984 1:16. Frågan berördes även i RÅ 1991 ref. 107 där KR uttalade att det primärt är SKM som har bevisbördan för att 14 kap. 19 § IL är tillämplig.¹⁵² Detta resonemang ser jag som ett uttryck för en inkomstfördelningsregel.

Grundtanken var att behålla inkomsten och därmed beskattningsunderlaget i Sverige om det gällde ett svenskt dotterbolag och ett utländskt moderbolag, med andra ord ansågs benägenheten att föra pengar ur landet större i detta fall. I annat fall skulle beskattningsunderlaget öka för ett annat land på Sveriges bekostnad. Det går emellertid inte att uttrycka sig så kategoriskt i frågan då jag inte har alla för tiden relevanta fakta för handen.

¹⁵² RSV s. 3 f.

Enligt prop. 1982/83:73¹⁵³ skall i detta sammanhang *sannolika skäl* utgöras av den oriktiga prissättningen i sig mellan två närstående företag. Den oriktiga prissättningen utgör en indikation att intressegemenskap föreligger. Generellt borde det vara lättare att bevisa intressegemenskapen jämfört med att något, vara eller tjänst, är åsatt rätt pris. Enligt min mening föreligger här en möjlig fördel för SKM, då det är den oriktiga prissättningen som skall indikera en föreliggande intressegemenskap och inte intressegemenskapen i sig. Skulle det inte vara naturligare med det omvända förhållandet då en ekonomisk intressegemenskap i många fall är mycket lättare att påvisa? Det måste som sagts ovan även föreligga kausalitet mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen.

SKM som skall vara en jämställd part med den skattskyldige ansågs av Arvidsson strängt behandlade i RÅ 1984 1:83 då målet gick dem emot. TI hade använt sig av en schablonmetod, vilken inte godtogs. Prisbedömningen skall ske utifrån de fakta som föreligger i det enskilda fallet. En noggrann prövning av marknadsmässigt pris måste ske och om användandet av en schablonmetod sker måste ytterligare bevisning förebringas, även om den skattskyldige inte själv bidrar med upplysningar som kan hjälpa till. Jag anser detta avgörande ligga i linje med de regler som gäller på internprissättningsområdet. Även om OECD:s riktlinjer inte är svensk lagtext har RegR uttalat att de är tillämpbara. De ger en god grund för hur bevisunderlaget bör se ut. Förhoppningsvis innebär de regler, som antagligen komma skall, en stor förbättring och förenkling på området.

Regeln hade tidigare, innan lagändringen 1982, ansetts vara svårtillämpad, bland annat i förhållande till länder med sträng sekretess eftersom tidigare rekvisit angav att SKM skulle kunna *visa* att intressegemenskap förelåg.¹⁵⁴ SKM måste acceptera att priset inte alltid kan relateras till intressegemenskapen eftersom priser kan variera på olika marknader. Denna tids ändring av 43 § 1 mom. KL ansågs som en uppmjukning av SKM:s bevisskyldighet. Kravet på ”särskild försiktighet” i relationen mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag togs bort. Ändringen till ett sannolikhetskrav medförde att bevissituationen blev likvärdig för alla, inklusive SKM, det vill säga beviskravet sänktes för det allmänna. Enligt RSV kan man därför anta att beviskravets styrka vid tillämpning av 14 kap. 19 § IL är det som allmänt gäller för skattemål, det vill säga sannolikhet. Detta skall gälla både avseende SKM primära bevisbörda för oriktig prissättning som för de skattskyldigas eventuella invändningar.¹⁵⁵ I propositionen till IL, 1999/2000:2, anges inga ytterligare förklaringar.

Arvidsson anser att ändringen i lagen, där *sannolika skäl* skrevs ut, var onödig då det aldrig föreligger krav på full bevisning i taxeringsmål. Lagändringen har inneburit att oklarheter uppkommit. Innebär SKM:s sänkta

¹⁵³ S. 11.

¹⁵⁴ Prop. 1982/83:73 s. 11.

¹⁵⁵ RSV s. 5 ff.

beviskrav att kravet i dessa fall skall vara lägre än i andra mål om taxering? Lagtolkningsskäl talar för att så inte är fallet.¹⁵⁶

Jag anser att det skulle stå i strid med kraven på både rättssäkerhet och förutsebarhet om *sannolika skäl* hade olika betydelser i de båda fallen. Om så vore skulle det innebära stor förvirring, inte minst för de skattskyldiga. Eventuella processer skulle dessutom kompliceras ytterligare om ett speciellt beviskrav, med samma benämning som det generella, gällde vid tillämpningen av intressegemenskapsrekvisitet 14 kap. 19 § IL.

4.4 Bevisvärdering

I brist på utförlig egen reglering tar förvaltningsprocessen hjälp av de regler och principer som tillämpas i de allmänna domstolarna. Givetvis måste en anpassning ske till de speciella och annorlunda förhållanden som föreligger i taxeringsmålen, exempelvis det faktum att förvaltningsprocessen företrädesvis är skriftlig istället för muntlig.¹⁵⁷ I processen skall värdet av framlagd bevisning värderas enligt den fria bevisprövningens princip, det vill säga att i princip föreligger inga restriktioner vad gäller de bevismedel som får förebringas och att domstolen fritt får bedöma den aktuella bevisningen. Innebörden av detta blir visserligen en viss subjektivitet i processen. Bevisvärderingen avgör om beviskravet i målet har uppfyllts.¹⁵⁸

4.4.1 Bevisvärdering i taxeringsmål

Bevisvärdering i skattemål underlättas av att processen är skriftlig. Alla uppgifter som behövs finns, oftast, i handlingarna. I de ekonomiska målen är de främsta bevisen deklARATIONERNA och bokföringen, men det kan även föreligga interna PM eller annan skriftväxling. DeklARATIONERNA är avlämnade på heder och samvete och kan därför presumeras vara riktiga.¹⁵⁹ En stor nackdel kan vara att det gäller handlingar som har ett antal år på nacken.

4.4.2 Bevisvärdering i mål om internprissättning

I mål angående oriktig prissättning torde bokföringen ge en del att gå på, speciellt om man har tillgång till hela koncernens, något som antagligen inte

¹⁵⁶ Arvidsson s. 147 f.

¹⁵⁷ Cassne s. 119 f.

¹⁵⁸ Ragnemalm s. 76.

¹⁵⁹ Leidhammar 1995 s. 152 f.

hör till vanligheterna. I de fall bokföringen följer BL:s krav och god redovisningssed har denna ett stort bevisvärde.¹⁶⁰

Ett faktum som försvårar värderingen är emellertid den obestämda terminologin, vilket jag berört ovan, kapitel 4.3.1 "Beviskrav i taxeringsmål". *Sannolika skäl* som är en del av 14 kap. 19 § IL är ett vagt uttryck som kan variera från person till person och bero på tillfället i fråga. Dessutom medför kravet för felprisregelns tillämpning, att den svenska avtalspartens motpart skall befinna sig utomlands, att både insamlandet av bevis samt värderingen av dessa försvåras avsevärt. Det dröjer kanske dessutom väldigt lång tid innan den svenska SKM har tillhandahållits det relevanta materialet. Att materialet sedan dessutom kanske behöver översättas tar ytterligare värdefull tid i anspråk. En SKM i ett annat land prioriterar kanske inte alla gånger en begäran från den svenska SKM, vilken kan innebära att det egna landet i slutändan förlorar beskattningsunderlag. Detta är även något som kan förbättras i framtiden. Se vidare kapitel 5 "Tillämpning av OECD:s riktlinjer".

Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet kan, om den inte uppfylls utan godtagbara skäl, vara till hans nackdel vid bevisvärderingen.

4.5 Bevisresultat

Att bevisa något i taxeringsmål kan vara svårt, oavsett part. Speciellt när 14 kap. 19 § IL är involverad, vilken förutsätter att en part befinner sig utom riket i den betydelsen att han inte är skattskyldig här i riket. Paragrafen i fråga anger explicit att för intressegemenskapens vidkommande skall denna påvisas med *sannolikhet*. Vad gäller resterande rekvisit gäller även sannolika skäl då det är det gängse beviskravet i taxeringsmålen. Sannolikhetsrekvisitets förekomst, således i dubbel bemärkelse, påverkar inte bedömningen när regeln tillämpas. Som Arvidsson sagt är det mycket onödigt med utskriften i lagtexten då det generellt föreligger samma krav. Denna utskrift skapar endast förvirring.

Att påvisa att intressegemenskap föreligger faller på SKM som även har bevisbördan för att den oriktiga prissättningen beror på denna gemenskap. Bevisbördan går över på den skattskyldige i de fall den oriktiga prissättningen inte har sin grund i den ekonomiska intressegemenskapen. Detta förefaller ganska naturligt, eftersom bevisbördan givetvis skall åligga den part som lättast kan skaffa fram bevisning.

Domstolen skall värdera den övervägande skriftliga bevisningen enligt den fria bevisprövningens princip. I mål som skall bedömas enligt korrigerings-

¹⁶⁰ Cassne s. 119 ff.

regeln befinner sig den ena parten utomlands, vilket gör hela processen mer omständig än den skulle vara om processen endast var nationell.

5 Tillämpning av OECD:s riktlinjer

OECD har tagit fram riktlinjer och modeller för att företag och SKM, men även andra, skall kunna fastställa armlängdspris på ett korrekt sätt. Både OECD:s medlemsstater och multinationella företag uppmanas att följa riktlinjerna för att harmonisera staternas beskattningsanspråk. Riktlinjerna syftar inte enbart till att vägleda och hjälpa både SKM och företag utan de skall även kunna tillämpas vid justeringar enligt modellavtalets artikel 9.2. Materialet finns i ett lösbladssystem, vilket betydligt underlättar revideringar och tillägg.¹⁶¹

Även om bevisbördan för en felaktig prissättning ligger på SKM¹⁶² fräntar det inte allt ansvar från den skattskyldige. Relevant dokumentation måste kunna lämnas till SKM för att möjliggöra en bedömning. I Sverige uppmärksammades detta redan 1965 av departementschefen vid en ändring av korrigeringsregeln.¹⁶³

Inom EU har kommissionen lagt fram ett förslag,¹⁶⁴ med fyra olika beskattningsmodeller, vilka medlemsländerna skall ta ställning till. Enligt kommissionen är internprissättningstvister mellan medlemsländerna ett problemområde. Förslaget har kapitalvinstneutraliteten i fokus, vilket skiljer sig från OECD som arbetar för att en korrekt beskattning skall säkerställas. De föreslagna modellerna som alla på något sätt utmynnar i ett gemensamt europeiskt bolagsskattesystem anses behövligen för att uppnå bland annat en konkurrenskraftig europeisk ekonomi.¹⁶⁵ I dagsläget lutar det åt att förslaget om ”Home State Taxation” antas. Detta innebär kortfattat att moderbolagets lands skattesystem skall tillämpas på koncernens verksamhet gentemot de länder som accepterat principen. Sedan skall varje land där koncernen varit aktiv enligt en fördelningsnyckel tillämpa sin skattesats på den del av koncernvinsten som hänför sig till landet. Även om en gemensam reglering sker inom EU kvarstår dagens lösningar gentemot tredje land.¹⁶⁶ Alla Unionens medlemsländer är medlemmar av OECD.

¹⁶¹ RSV s. 10.

¹⁶² Värt att veta är att detta gäller i Sverige. Andra länder kan ha andra regler vad gäller bevisbördans placering.

¹⁶³ Prop. 1965:126 s. 60.

¹⁶⁴ Commission Staff Working Paper ”Company taxation in the Internal Market”, (COM (2001) 582 final) samt Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee; Towards an Internal Market without tax obstacles, Bryssel 23 oktober 2001.

¹⁶⁵ Andersson i SOU 2002:27 volym B s. 147 ff.

¹⁶⁶ Mutén i SOU 2002:47 volym B s. 43 ff.

5.1 Dokumentationskrav

När ett företag sätter ett internpris skall detta ske utifrån den information som fanns att tillgå vid just det tillfället, det vill säga när transaktionen genomförs. Frågan om priset kan passera skatterettsligt skall med andra ord vara besvarad innan prissättning görs. OECD rekommenderar att företagen har en skriftlig internprissättningspolicy där grunderna för prissättningen framgår. Givetvis skall detta krav på dokumentation från SKM:s sida sättas i relation till de kostnader som uppkommer i samband med framtagandet och administrationen av denna.¹⁶⁷ Att företaget tar fram den information som erfordras, av andra skäl än skatteskal, är inte orimligt.

Enligt OECD skulle ett samarbete mellan SKM och företagen främja dokumentationskravet genom att alla i förväg visste vad som förväntades av dem. Att kraven skall stå i relation till kostnader och administration innebär inte att den skattskyldige kan komma undan i något fall. Skriftliga underlag skall finnas vid alla interna transaktioner som gäller prissättning. Informationen om prissättningen bör sparas så länge som det kan bli aktuellt med en eftertaxering, vilket för svenskt vidkommande är till utgången av året efter taxeringsåret om det gäller ett besked till den skattskyldiges nackdel, 4 kap. 14 § TL.¹⁶⁸

Enligt den av Ernst & Young gjorda undersökningen som omnämndes redan i inledningen svarade 80 % av de i Sverige tillfrågade multinationella företagen att de 2001 ansåg det vara av medelhög till hög prioritet att koordinera dokumentationen av sin internprissättning på global nivå.¹⁶⁹ Riktlinjerna ger förslag på vilken information som bör lämnas för att möjliggöra en analys av prissättningen, Detta kan bland annat vara de inblandade företagens respektive funktioner och information om affärer gjorda av icke närstående företag. Även övrig behövlig information skall lämnas och det kan exempelvis vara transaktionens villkor, involverad egendom eller affärsvillkor. SKM behöver dessutom få uppgifter och beskrivningar av verksamheten och organisationsstrukturen hos de inblandade företagen. Det kan även vara rörelseresultat från tidigare år och en redovisning av ägarstrukturen.

I SOU 2002:47 fastslås att Sverige behöver tydliga krav på dokumentation av prissättning och affärsvillkor vid koncerninterna transaktioner. Utredarna anser att det svenska sekretesssystemet bör ses över och förändras. Sekretessreglerna bör ta hänsyn till det allmännas övergripande intressen och därför skall det vara egalt i vilken form myndighetens verksamhet bedrivs. Utredningen anger att Sverige måste ytterligare behandla frågor relaterade till internprissättning. Området tangerar skadlig/illojal skattekonkurrens vilket Sverige är med och bekämpar.¹⁷⁰

¹⁶⁷ RSV s. 11 f.

¹⁶⁸ Wiman 1997 s. 515 f.

¹⁶⁹ Hall och Persson s. 64.

¹⁷⁰ Persson i SOU 1001:47 volym A s. 277 ff.

Dokumentation är viktig och reglerna för denna bör anpassas till OECD:s riktlinjer. Krav på dokumentation för transaktioner mellan närstående skall finnas i självdeklarationen och dessutom bör regler för dokumentering av prissättning och affärsvillkor finnas. SKM bör dessutom sätta av större resurser för kontroll på detta område. Med hänvisning till Shell-målet där RegR frångick beskattningsårets slutenhet påpekar utredningen att en kontroll skall omfatta flera år för att om möjligt få en helhetssyn. Riksbanken är idag RSV behjälpligt i dokumentationen av pengaflöde ut ur riket eftersom alla banker och finansinstitut till dem måste rapportera enskilda betalningar överstigande 100 000 SEK till utlandet. Från år 2004 kommer RSV att få direkt tillgång till dessa uppgifter.¹⁷¹

5.2 Informationsutbyte

Internprissättningsfrågor är relaterade till mer än ett land. För att OECD:s regler verkligen skall harmonisera krävs att medlemsländernas SKM börjar samarbeta över gränserna och, framförallt, att de utbyter information och andra väsentliga uppgifter. Idag finns det en svensk intern lag, LÖHS, som reglerar handräckning¹⁷² i skatteärenden. För att denna skall kunna tillämpas gentemot ett annat land krävs det en existerande överenskommelse länderna emellan. Många dubbelbeskattningsavtal innehåller dessutom en artikel, nummer 26, som reglerar informationsutbyte mellan avtalsstaterna. Informationsutbytet gäller alla skatter som omfattas av avtalet. Vidden av denna information får inte gå utöver vad den interna lagstiftningen tillåter i sekretesshänseende enligt den gyllene regeln.¹⁷³ Man måste ha i åtanke att dessa regler gäller staters myndigheter emellan. Det går inte att avkräva ett företag information med stöd av dem.

Det finns även ett speciellt handräckningsavtal från 1991 mellan de nordiska länderna. Inom Unionen finns det ett direktiv¹⁷⁴ som behandlar ömsesidig handräckning, men även informationsutbyte, vilken kan vara både på begäran och spontant. Direktivet omfattar både direkta och indirekta skatter. Även en del av OECD:s medlemsländer har ratificerat en konvention om handräckning i skatteärenden. Sverige har implementerat denna genom lagen 1990:313 om Europaråds- och OECD konventionen om ömsesidig handräckning.

Det kan vara svårt att erhålla information och material från den utländska företagsparten. Till en början tänker man kanske endast på det faktum att det bakom denna svårighet och samarbetsmotvilja ligger illvilja och en önskan

¹⁷¹ Persson i SOU 2002:47 volym A s. 294 ff.

¹⁷² Handräckningen innefattar utbyte av upplysningar, bistånd vid indrivning och delgivning av handlingar.

¹⁷³ Föreläsning 2001-05-11 med Tommy Persson.

¹⁷⁴ Dir. 77/799/EEG.

att inte medverka i utredningen. Så behöver emellertid inte alla gånger vara fallet. Det kan vara förbjudet enligt lag i det aktuella landet att lämna ut viss information.¹⁷⁵ Sverige är antagligen det land i världen som har längst gående offentlighetsprincip och vår vana att lämna ut information och material kan för andra länder framstå som mycket märkligt. Ett annat skäl kan vara sekretess, exempelvis som i Schweiz där banksekretessen är tänkt som ett skydd för den enskilde. Företagen kan vara ovilliga att lämna ut information som kan hamna i fel händer. Man vill kanske inte att konkurrenterna skall få reda på hur man lagt upp sin strategi och vilka kalkyler som finns. I många fall har personal vid SKM tystnadsplikt, men det är ingen garanti för att utlämnat känsligt material förblir hemligt.¹⁷⁶

Andra problem vid informationsutbyte kan vara att det medför kostnader och att osäkerhet föreligger kring vem som skall stå för dessa. När man väl erhåller informationen kan det vara tvunget att översätta densamma samt att göra en anpassning till det svenska skattesystemet för att någon form av kontroll skall bli möjlig.

5.3 Administrativ tillämpning

Riktlinjerna behandlar i kapitel IV bevisbördan, sanktioner och möjligheten att företa samtidiga skatterevisioner i olika länder, något som OECD anser skall tillämpas i en större utsträckning. Både SKM och de skattskyldiga skall kunna visa att den aktuella prisberäkningen ligger i linje med armlängdsprincipen. För den skattskyldige gäller detta oavsett om han har bevisbördan eller ej.

Eventuella sanktioner får inte snedfördela förhållandet mellan de inblandade länderna.¹⁷⁷ Medlemsländernas SKM rekommenderas att hålla sina sanktionssystem i linje med målsättningen för modellavtalet.¹⁷⁸

5.4 Tvistlösning

Uppkommer en tvist ligger det i allas intresse att den kan lösas med det snaraste, då kostnaderna, exempelvis för advokater och informationsinsamlande, i annat fall kan bli höga. Därför är det viktigt att företagen upprättar och behåller all relevant dokumentation.

¹⁷⁵ Wiman 1997 s. 516.

¹⁷⁶ Wiman 1997 s. 516.

¹⁷⁷ Tivéus och Köhlmark s. 245.

¹⁷⁸ Von Koch s. 274.

5.4.1 Nationell tvistlösning

Wiman pekar på tre metoder som kan bidra till att minimera antalet tvister. För det första med kontrolluppgifter som försvårar för de skattskyldiga att avvika från systemet, för det andra att öka utbildningen för den personal på SKM som arbetar med dessa frågor och för det tredje att genom avgifter förmå företagen att följa internprisregeln.

Skulle tvist uppkomma rekommenderar riktlinjerna SKM att vara flexibel vid sin bedömning samt att utgå ifrån den prissättningsmetod som den skattskyldige valt.¹⁷⁹

5.4.2 Mellanstatlig tvistlösning

Olika stater har olika bevisbördsregler, vilket kan ge upphov till svårigheter och därmed kanske dubbelbeskattning. Föreligger det i en stat ett hårdare internt sanktionssystem kan detta medverka till att företag gärna visar en något högre inkomst där, vilket leder till förfång för en annan stats skattebas.

OECD:s modellavtal, artikel 25, ger staterna möjlighet att ömsesidigt komma överens om undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning. Enligt artikel 9.2 finns det även en möjlighet för *corresponding adjustments*, vilket innebär att en motsvarande nedjustering görs i den andra staten. SKM i den stat varifrån den obehöriga vinstöverföringen skett får möjlighet att justera upp inkomsten till marknadsmässigt läge, vilket betyder att en motsvarande nedjustering behövs i den andra, mottagande, staten. För att en dylik andra justering, *corresponding adjustment*, skall kunna genomföras skall de båda staterna vara överens om både beloppet och att en nedsättning skall ske. Sverige har i ett avtal infört en klausul som i princip garanterar att en överenskommelse nås. Förfarandet kan således ge tre olika resultat.

- Båda staterna justerar.
- Den mottagande staten anser att justering skall ske, men accepterar inte beloppet. Det optimala blir då att staterna kommer fram till ett för båda acceptabelt belopp och att båda justerar. I annat fall har mottagarstaten ingen skyldighet att justera. Landet kan i alla fall justera ned till det belopp som de anser acceptabelt. Resultatet blir en partiell ekonomisk dubbelbeskattning.
- Mottagarstaten vägrar medge justering.¹⁸⁰

Sker ingen andra justering kan det leda till en merbeskattning för koncernen, vilket förklaras av följande exempel anfört av Tivéus och Köhlmark:

¹⁷⁹ Wiman 1997 s. 519f.

¹⁸⁰ Tivéus och Köhlmark s. 240 f.

”Ett moderbolag A i staten A har upplåtit ett patent till sitt dotterbolag B i staten B. Patentet avser en viss tillverkningsprocess. B betalar och yrkar avdrag för royalty till A med 100 000 motsvarande ett pris på 10 per enhet. Skattemyndigheterna i staten B anser emellertid att royaltyn är för högt beräknad beroende på intressegemenskapen mellan bolagen A och B. Man godtar dock ett belopp på 7 per tillverkad enhet som en marknadsmässig royaltysättning. Överskjutande 3 per enhet anses som vinstöverföring (utdelning) till moderbolaget A. Bolaget B får således avdrag med endast 70 000 medan vinsten uppjusteras med 30 000. Moderbolaget har emellertid redovisat 100 000 som inkomst från B. Koncernen har alltså blivit (ekonomiskt) dubbelbeskattad för 30 000.”¹⁸¹

Ett problem är *secondary adjustments*, vilket är följd effekter som uppkommer efter en utförd omfördelning. Detta kan till exempel vara fallet när den felaktiga prissättningen medfört att inkomster förts från ett dotterbolag till ett moderbolag. Efter revision anses moderbolaget ha fått en utdelning, vilken därmed kanske skall bli beskattad med kupongskatt i landet där dotterbolaget är beläget eller behandlas som en förtäckt utdelning som beläggs med källskatt. Medges inte avräkning i denna situation uppkommer istället en dubbelbeskattning,¹⁸² vilket var det som förfarandet från början var avsett att undvika.

Inom Unionen har det utarbetats en skiljedomskonvention, ”Transfer Pricing Arbitration Convention”, för att underlätta tvistlösning i dessa frågor. Sverige har ratificerat konventionen.

5.5 Ett svenskt förslag

Som påpekats redan i kapitel 1 ”Inledning” har det tillsatts en skattebasutredning som skall ge en överblick över Sveriges förväntade situation när den gränsöverskridande handeln presumeras öka. Denna ökade rörlighet skapar möjligheter att utnyttja skillnader i världens länders olika skattesystem och skattesatser, något man vill eliminera. Ny teknik och intensivare samarbete kommer att ge bättre metoder att kontrollera icke önskvärda möjligheter. Sverige har en god grund för detta eskalerande samarbete då det redan finns ett rationellt utformat skattesystem tillika med rutiner.¹⁸³

Vad gäller interprissättning anser utredningen att de svenska reglerna behöver klargöras. Problemet kan inte enbart stävjas genom kontroller utan en anpassning till OECD måste ske. Denna anpassning skall framförallt

¹⁸¹ Tivéus och Köhlmark s. 240.

¹⁸² Wiman 1997 s. 520.

¹⁸³ Persson i SOU 2002:47 volym A s. 171 f.

inriktas på uppgiftslämning vid transaktioner mellan närstående företag samt dokumentation vid koncerninterna transaktioner.¹⁸⁴

Att RegR uttalat att riktlinjerna belyser problematiken och är tillämpbara medför inte att så alltid sker. Det är endast ett vägledande uttalande, främst för underrätterna, i frågan.

Något jag reagerat mot i utredningen är dess åsikt att internprissättning är ett riskområde inom vad som benämns skattefel, vilket även omfattar momsfusk, mutor och skentransaktioner. Termen ”skattefel” kommer från RSV och avser ”...alla avvikelser i förhållande till en teoretiskt beräknad riktig skatt enligt lagens bokstav till följd av både avsiktliga och oavsiktliga fel.”¹⁸⁵ Samtidigt betonas att gränshandel som sker inom lagstiftningens ramar ej omfattas av utredningen. Internprissättning är, enligt mitt tycke, ett avvägnings- och bedömningsgrundat ”problem”. Som RegR påpekat skall det ske en helhetsbedömning utifrån de fakta som föreligger i det enskilda fallet. Det finns som redovisats ovan under kapitel 2 ”Regler för internprissättning” ett flertal godtagbara faktorer för att sätta ett icke marknadsmässigt pris vid en transaktion två närstående företag emellan, exempelvis vid etablering av ett dotterbolag på en ny marknad.

5.6 Framtiden

Undvikande av dubbelbeskattning är en annan sida av internprissättningsproblematiken. Ingen vill betala vad de anser vara för mycket i skatt och staterna vill ha in så mycket skatt som möjligt. Riktlinjerna är inte bindande, men det gagnar alla att följa dem, vilket befrämjar både förutsebarhet och rättssäkerhet. Föreligger tillräckligt med relevant information kan en eventuell tvist förkortas rejält tidsmässigt, innebärandes en ekonomisk besparing. Även om OECD tar fram aldrig så många rekommendationer och riktlinjer får de inte total genomslagskraft förrän staterna börjar samarbeta i dessa frågor *och* harmonisera även intern skattelag. Något som antagligen endast är ett önsketänkande om man betraktar alla OECD:s medlemsländer. Det finns ingen stat som frivilligt avhänder sig skatteintäkter och SKM har endast befogenhet att bedriva kontroll inom den egna jurisdiktionen. Får man inte tillgång till relevant information är bekämpningsmöjligheterna av felaktigheter små.

Inom EU har det lagts fram ett par förslag för ett enande av den europeiska bolagsbeskattningen. När och om medlemsstaterna kommer överens kommer internprissättningsproblematiken antagligen att minska i Europa. Det blir inte längre intressant att flytta pengar till ett annat unionsland med

¹⁸⁴ Persson i SOU 2002:47 volym A s. 34 ff.

¹⁸⁵ Persson i SOU 2002:47 volym A s. 46.

hänsyn till beskattningen. Givetvis kommer internprissättning inte att upphöra och frågan när så sker kommer att kvarstå. Är transaktionen åsatt rätt pris? Gentemot tredje land kommer det att vara som "vanligt", det vill säga gällande förfaringsätt kommer att fortgå som hittills.

Den svenska utredningen SOU 2002:47 har genom ett digert arbete belyst problemet och deras slutsats i denna specifika fråga är att det bland annat behövs mer kontroll och framförallt tydligare krav och regler vad gäller dokumentation. Andemeningen i utredningen är att det måste ske ett ökat samarbete över gränserna med ett utökat informationsutbyte.

6 Slutsats

Internprissättning är en global fråga och inget unikt för Sverige. Den medför frågor som *hur* och *om* korrigerings skall ske, något som många gånger kan vara mycket svårt att lösa. Behandlar man dessutom internprissättningsfrågan som ett inkomstfördelningsproblem inser var och en ganska snabbt att det inte är en lätt nöt att knäcka. Alla länder vill gärna ha ett så stort beskattningsunderlag som möjligt medan de skattskyldiga vill erlagga så lite skatt som möjligt. Då alla stater är suveräna och själva bestämmer sina skattesatser, samt grunden för beskattningen, kan många frågor och problem uppkomma.

Ett stort antal av världens länder har gemensamt och/eller bilateralt genom både dubbelbeskattningsavtal och interna regler försökt att underlätta för de fall en eventuell tvist på föreliggande område skulle uppkomma. Nu är för svenskt vidkommande ytterligare reglering på väg vilken förhoppningsvis, på ett eller annat sätt, kommer att underlätta för alla berörda parter. En annan konsekvens av detta är att man inom ett specifikt område inte bör lagstifta för mycket. Ju mer man försöker lappa och täppa till i regelverket desto fler hål tenderar ”lapptäcket” att uppvisa. Det är dessutom av vikt för alla parter att eventuella nya regler blir klara och lättförståeliga för att området inte skall bli svårtillgängligt och därmed kanske ge upphov till onödiga processer.

Många tenderar att se internprissättning som ett stort problem som gränsar till skattefusk eller som RSV uttrycker det, skattefel. Detta anser jag vara en missvisande bedömning. Trots att det säkerligen föreligger fall där det handlar om att flytta pengar till ett annat land med en ”bättre” skattesats tror jag att det i majoriteten av fall föreligger en helt legitim grund. Många gånger är det dessutom viktigt för ett moderbolag, och koncernen som helhet, att dotterbolagen kan påvisa korrekta resultat.

Det finns även synpunkter på att internprissättning påverkar marknaden negativt, men vilken marknad avses? Prissättningen sker internt mellan två närstående företag, vilket medför att det inte sker någon påverkan av någon marknad, i alla fall inte direkt. Att prissättningen kanske även kan ge konkurrensfördelar är en annan sida av saken. Om ett moderbolag sköter försäljningen, ett dotterbolag står för montering och ett annat för tillverkning, är det inte så konstigt om priser kan hållas nere. Detta är inget jag definierar som negativt. Jag ser det istället som ett sätt att maximalt utnyttja resurser och kompetens, vilket jag inte anser att en koncern skall straffas för. Även i förhållandet mellan två icke närstående företag kan det på grund av faktorer som exempelvis trohet, stora och/eller frekventa order ges rabatter på ett eller annat sätt.

I ovanstående koncernkonstellation kan då problemet: Vad är rätt pris? uppkomma. Rätt pris är i det närmaste omöjligt att fastställa trots att den svenska lagen så föreskriver. OECD har tagit fram riktlinjer för att bestämma ett ”korrekt” pris, men de ger inte alltid någon hjälp och i grund och botten är de inte mer än riktlinjer. Det gagnar dock alla om de följs, vilket innebär ökad förutsebarhet med vilken även rättssäkerheten på området stärks. Om man exempelvis applicerar kostnadsplusmetoden på koncernexemplet ovan och samtidigt antar att företagen är ensamma i världen inom sitt område blir det mycket svårt, för att inte säga näst intill omöjligt, att definiera vad som skulle kunna tänkas utgöra skäligen vinst. Att estimeras skäligen vinst, då det inte finns något objekt att jämföra med, skulle kunna ske genom att tillämpa vinstfördelningsmetoden om det gör sig möjligt. Jag instämmer dock i kritiken som finns emot denna metod, vilken tillsammans med nettomarginalmetoden, är en transaktionsbaserad vinstmetod. Det måste anses vara ett mycket märkligt förfarande att fördela vinsten mellan två företag. Förfarandet ter sig som synnerligen orealistiskt och skulle aldrig uppkomma i verkligheten.

Detta medför att det i bedömningen många gånger föreligger ett stort mått av godtycklighet. Att påvisa ekonomisk intressegemenskap är relativt lätt, men det är inte tillnärmelsevis lika lätt att fastställa ett korrekt pris, vilket är vad lagen kräver. Jag anser det vara något märkligt att paragrafen, 14 kap. 19 § IL, fokuserar så mycket på priset när det är så svårt att fastställa. Detta är dock en fråga som jag tror att klarare regler för dokumentation kan lösa.

Det handlar inte om en korrekt vetenskap, vilket man måste vara klar över, utan att sätta det pris som domstolen vid en eventuell tvist godtar. Denna osäkerhet är inte till gagn för någondera part. De skattskyldiga som anser sig ha satt ett ”korrekt” godtagbart pris kanske blir misstrodda av SKM som anser priset missvisande. Att det föreligger ett stort mått av godtycke är inte bra vare sig för rättssäkerheten, förutsebarheten eller ur ett ekonomiskt perspektiv. Det kostar att processa både för SKM, det vill säga de svenska skattebetalarna, och för deras motpart, företagen. Klarare regler på området där de skattskyldiga får dokumentera vad som inträffat torde underlätta ordentligt. Att det kostar en del att administrera uppvägas troligen av färre processer i domstol.

Bevisgraden på skatteområdet är *sannolikhet*, vilket jämfört med både civil- och brottsprocessen är mycket låg. För 14:19 IL:s vidkommande finns beviskravet i dubbel bemärkelse. Dels det generella som gäller för all taxeringsprocess och dels klart uttryckt i paragrafen. Enligt min åsikt föreligger det ingen skillnad mellan dessa två. Att termen skrivits ut direkt i lagtexten är ett olyckligt misstag som endast ger upphov till förvirring.

Då de skattskyldiga har samma beviskrav som SKM är det relativt lätt för dem att föra en lyckad motbevisning. Majoriteten av målen på området har gått SKM emot. De skattskyldiga sitter med alla relevanta fakta tillhands. SKM har bevisbördan för att ”fel” pris föreligger på grund av den före-

liggande intressegemenskapen och de skattskyldiga bär bevisbördan för att priset beror på andra faktorer. RegR tillåter som bekant skev prissättning i de fall det svenska bolaget även skulle haft kostnaden om de själva utan något mellanled utfört åtgärden på den relevanta marknaden. Är det däremot fråga om eftertaxering har SKM hela bevisbördan. Det föreligger således en omvänd bevisbörda i denna situation.

I många av Sveriges ingångna dubbelbeskattningsavtal finns det en artikel som reglerar utbyte av upplysningar. Eftersom det inte finns någon regel i modellavtalet som reglerar själva dokumentationens genomförande, det vill säga vad denna skall innehålla och hur den skall utformas, behövs OECD:s riktlinjer vad avser dokumentationskraven som svensk lagstiftning. Jag tror att de nya reglerna kommer att underlätta för SKM eftersom information från utlandet kommer att matcha den information som kan erhållas här i landet. Det kommer att medföra en större enhetlighet. Föreligger inte konsensus i ländernas regelverk är det svårt att bestämma om korrigerings skall ske. Kravet kommer dessutom att stärka de skattskyldigas ställning. Om de dokumenterar priser och affärsvillkor på ett korrekt sätt tror jag att SKM kommer få det svårare i eventuella processer.

Något som absolut kommer att gagna SKM är informationsutbytet. Det finns i dagsläget regleringar på området, men det behövs tydligare sådana. Dock verkar större fokus sättas på dokumentationen. För att stärka SKM:s ställning krävs klara och tydliga regler som reglerar möjligheten att erhålla relevant information utan tidsutdräkt. Jag anser att detta skulle medföra att SKM kan ta ett stort steg framåt på området.

Antagligen kommer, som sagts, antalet processer att minska om ovanstående regleringar sker. En internsprissättningsfråga kan då lösas genom att oklarheter reds ut innan den går till domstol. Om så sker kommer förmodligen frågor hänförliga till beviskravet sannolikhet, vad gäller detta specifika område, att något förlora sin betydelse. Eller också skapas en helt motsatt effekt genom att nya regler resulterar i en kedjeeffekt, vilken även får genomslag på bevisområdet. Detta scenario skulle för både förutsebarhet och rättssäkerhet, bättre gagna alla inblandade, än om bevisfrågorna hamnar i skymundan.

Sker en harmonisering på området måste även de grundläggande frågorna bedömas någorlunda likvärdigt i de inblandade länderna. På vilket sätt det inom Unionen utarbetade förslaget påverkar går i dagsläget inte att fastställa. Skulle förslaget gå igenom löser det i alla fall inte samtliga existerande problem då det inte gäller gentemot tredje land. Gentemot dem kommer OECD:s icke bindande regelverk att fortsätta vara tillämpligt.

Den globala handeln kommer med all säkerhet att öka både vad avser kvantitet och snabbhet. En harmonisering måste till främst för SKM:s skull. En affär över Internet kan slutföras och ”låsas” på ett par sekunder, medan det i dagsläget kan ta SKM både veckor och månader att få tag på relevant infor-

mation om den erhålls överhuvudtaget. De behöver verkligen en internationell, eller i alla fall partiell, reglering av informationsutbytet för att SKM inte skall hamna i en andra klass.

För en effektiv reglering, och till viss mån sanering, krävs två jämbördiga parter. Det är min klara uppfattning att en ny lagstiftning på området kan resultera i detta scenario. Dock tror jag mig kunna skönja ett visst övertag på de skattskyldigas sida.

Bilaga A

Olika lydelse av 43 § 1 mom. KL som motsvaras av 14:19 IL samt 42 § anv.p. 1 KL som motsvaras av 14:20 IL.¹⁸⁶

43 § 1 mom. KL

1966-1983 års lydelse, SFS 1965:573

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

43 § anv.p. 1 KL

1966-1983 års lydelse, SFS 1965:573

I 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. Bestämmelserna gälla bland annat när en näringsidkare direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital liksom när samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äga del i dessa företags kapital. Vid bedömningen av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttagas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kunna påverka prissättningen i sådana fall.

43 § 1 mom. KL

1984-2001 års lydelse, SFS 1983:123

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

- a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,

¹⁸⁶ Leidhammar 2001 s. 839 f.

- b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilket avtalet träffats och
- c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

43 § anv. p. 1 KL

1984-2001 års lydelse, SFS 1983:123

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

Bilaga B

OECD:s artikel 9 som reglerar ”Företag med intressegemenskap”.¹⁸⁷

1 I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller

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

iakttas följande.

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

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

¹⁸⁷ Berggren s. 72.

Litteraturförteckning

Offentliga tryck

- SOU 1964:29 Koncernbidrag m.m.
SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen
SOU 2002:47 volym A
och B Våra skatter? Expertrapporter till skattebas-
utredningen
- Prop. 1955:87 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med
förslag till lag om rätt för utländska bolag
och föreningar att idka näring här i riket, m.m.
Prop. 1965:126 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med
förslag till lag om ändring i kommunalskatte-
lagen
Prop. 1982/83:73 Regeringens proposition om utvidgad upp-
giftsskyldighet vid vissa utlandsbetal-
ningar m.m.
Prop. 1982/83:134 Regeringens proposition med förslag till åtgärder för att åstadkomma snabbare avgöranden i skattebrottsmål
Prop. 1999/2000:2 del 2 Inkomstskattelagen (del 2 med författningskommentar)
- RSV rapport 1990:1 Internprissättning
- Utdrag ur RSV:s rekommendationer, kapitel 3.5 Internprissättning m.m., genom Stefan Bergqvist på RSV Rättsenhet sektion 2, 2003-01-13

Litteratur

- Agge, Ivar: *Agges huvudpunkter av den allmänna rättsläran*, 3:e upplagan, Stockholm 1990
Aldén, Stefan: *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Göteborg 1998
Arvidsson, Richard: *Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättning i multinationella koncerner*, Stockholm 1990
Berggren, Rolf: *Sveriges dubbelbeskattningsavtal – en handbok*, andra utökade och reviderade upplagan 1989

Cassne, Hedvig: *Bevisfrågor i taxeringsprocessen*, I: Prövning av skattemål BEVIS 3, upplaga 1:1, Stockholm 1999

Ekelöf och Boman

Kellgren, Jan: *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Uppsala 1997

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

Lodin, Sven-Olof m.fl.: *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, sjunde upplagan, 1999

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995

Mattsson, Nils: *Svensk internationell beskattningsrätt*, trettonde omarbetade upplagan, Göteborg 2000

Peczenik, Aleksander: *Juridikens teori och metod*, upplaga 1:1, Göteborg 1995

Peczenik, Aleksander: *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk dokumentation*, 1:a upplagan, Göteborg 1995

Pedersen, Jan: *Transfer Pricing – i internationell skatterettslig belysning*, 1 utgåva, 1 oplag, 1998

Pelin, Lars: *Svensk intern- och internationell skatterätt*, 2 omarbetade upplagan, Lund 1997

Pelin, Lars: *Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, andra omarbetade upplagan, Lund 2000

Petrén, Gustav och Ragnemalm, Hans: *Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar*, tolfte upplagan, Stockholm 1981

Påhlsson, Robert: *Riksskatteverkets rekommendationer- Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Uppsala 1995

Ragnemalm, Hans: *Förvaltningsprocessrättens grunder*, sjunde upplagan, Stockholm 1992

Ryynänen, Olli: *Förtäckt dividend i beskattningen*, Helsingfors 1996

Tivéus, Ulf och Köhlmark, Anders: *Internationella skattehandboken*, fjärde upplagan, Kristianstad 2001

Wiman, Bertil: *Beskattning av företagsgrupper*, upplaga 1:1, Stockholm 2002

Periodica

Bergström, Sture: "Tolkning och tillämpning av skattelag", I: Skattenytt 1998 s. 359-361

Bergström, Sture: "Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?", I: Skattenytt 2003 s. 2-13

Hall, Mikael: "Transaktionsbaserade vinstmetoder", I: Skattenytt 1998 s. 584-598

Hall, Mikael och Persson, Olov: "Global undersökning av multinationella företags internprissättning", I: Svensk skattetidning 2002 s. 63-70

Leidhammar, Börje: "Något om korrigeringsregelns tillämpning i rättspraxis", I: Svensk Skattetidning 2001 s. 839-851

Petrén, Gustav: ”Om förvaltningsdomstols utredningsplikt”, I: Förvaltningsrättslig tidskrift 1977 s. 154-166
Sundgren, Peter: ”Vinstkorrigering enligt skatteavtal eller intern skatterätt”, I: Svensk Skattetidning 1991 s. 399-417
Tjernberg, Mats: ”Regeringsrättens strikta lagtolkning”, I: Skattenytt 2003 s. 14-22
von Koch, Nils: ”OECDs nya riktlinjer för internprissättning”, I: Skattenytt 1996 s. 264-274
Wiman, Bertil: ”Utvecklingen på internprissättningsområdet”, I: Skattenytt 1997 s. 500-523

Övrigt

Föreläsning med Tommy Persson, SKM i Malmö, 2001-05-11

Rättsfallsförteckning

Kammarrätten i Göteborg

20 maj 1996

Abba Seafood AB dom 15 september 1998

B&N Bylock & Nordsjöfrakt AB dom 24 november 1998

Stena Rederi dom 20 maj 1999

Kammarrätten i Stockholm

Geotronics AB

AB Electrolux dom 8 december 2000

Regeringsrätten

RÅ 1948 Fi 776

RÅ 1979 1:40 Öberg

RÅ 1980 1:59 LM Ericsson

RÅ 1984 1:83 Upjohn

RÅ 1984 1:16 Edet Aktiebolag

RÅ 1990 ref. 34 Mobil

RÅ 1991 ref. 107 Shell

RÅ 1994 ref. 31 Astra

RÅ 1994 ref. 85 EKA Nobel

RÅ 1996 ref. 101 Swedish Match

RÅ 1997 ref. 18 Norra länken

RÅ 1997 ref. 49

RÅ 1999 ref. 62

RÅ 2001 ref. 5

RÅ 1980 Aa 114

RÅ 1981 Aa 81 Pågens Familjebageri AB

RÅ 1987 not. 439

RÅ 1994 not. 697

RÅ 1995 not. 384-386, 388

RÅ 1997 not. 387

EG-domstolen

26/62 Van Gend en Loos

6/64 Costa v. ENEL