

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Andréas Nilsson

De svenska
dokumentationsreglerna
avseende internprissättning och
deras förenlighet med EG-
rättens krav på fri etablering

Examensarbete
30 ECTS

Handledare: Lars Pelin

Skatterätt

VT 2006

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	4
1.3 Avgränsningar	4
1.4 Metod och material	5
1.5 Disposition	5
2 DOKUMENTATIONSSKYLDIGHET AVSEENDE PRISSÄTTNING AV TRANSAKTIONER MELLAN FÖRETAG I INTRESSEGEMENSKAP	6
2.1 Inledning	6
2.2 Dokumentationens innehåll	7
2.2.1 Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten	7
2.2.2 Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna	7
2.2.3 Funktionsanalys	8
2.2.4 Beskrivning av vald prissättningsmetod	8
2.2.5 Jämförbarhetsanalys	8
2.2.6 Proportionalitetsprincipen	9
2.2.7 Transaktioner av mindre värde	9
2.2.8 Språk	10
2.3 Sekretess	10
2.4 Sanktioner	10
2.5 Är Skatteverkets föreskrifter bindande?	10
2.6 OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations	11
2.6.1 Inledning	11
2.6.1.1 Traditionella transaktionsbaserade prissättningsmetoder	12
2.6.1.1.1 Marknadprismetoden	12
2.6.1.1.2 Återförsäljningsprismetoden	12
2.6.1.1.3 Kostnadsplusmetoden	13
2.6.1.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder	14
2.6.1.2.1 Vinstfördelningsmetoden	14

2.6.1.2.2	Nettomarginalmetoden	14
3	ARMLÄNGDSPRINCIPEN	15
3.1	Den svenska korrigeringsregeln	15
3.1.1	Inledning	15
3.1.2	Avtalsförhållande	16
3.1.3	Ekonomisk intressegemenskap	16
3.1.3.1	Kontrollgemenskap	17
3.1.3.2	Ägarsamband	17
3.1.4	Prisavvikelse	18
3.1.5	Resultateffekt	20
3.1.5.1	Kompensationsinvändningar	20
3.2	Armlängdsprincipen i OECD:s modellavtal	22
4	EG-RÄTT	24
4.1	Inledning	24
4.2	Fri rörlighet och etableringsfrihet	24
4.3	Medlemsstaternas suveränitet på den direkta beskattningsrättens område	25
4.4	Diskriminering	26
4.5	Förhandsavgörande	28
4.6	Rättfärdigandegrunder	28
4.6.1	Rättfärdigandegrunder i EG-fördraget	28
4.6.2	Rättfärdigandegrunder utvecklade i praxis	29
4.6.2.1	Rättfärdigandegrunder som faktiskt eller principiellt godtagits av EG-domstolen	30
4.6.2.1.1	Effektiv skattekontroll och hindrande av skatteflykt	30
4.6.2.1.2	Skattesystemets inre sammanhang	32
4.6.2.1.3	Territorialitetsprincipen	33
4.6.2.2	Grunder som avfärdats av EG-domstolen	36
4.6.2.2.1	Bristande harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning	36
4.6.2.2.2	Kompenserande skattefördelar	36
4.6.2.2.3	Administrativa skäl	36
4.6.2.2.4	Förhindra förlust av skatteintäkter	36
5	ANALYS	38
5.1	Förhållandet mellan den interna korrigeringsregeln och dubbelbeskattningsavtalen	38
5.2	Förhållandet mellan EG-rätten och dubbelbeskattningsavtalen	40
5.3	Skatteverkets föreskrifters förenlighet med Regeringsformen	42
5.4	Dokumentationsreglernas förenlighet med EG-rätten	43
5.4.1	Inledning	43
5.4.2	Öppen eller dold diskriminering, eller ett hinder för etableringsfriheten?	45

5.4.3	Möjligheter till rättfärdigande	45
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	48
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	51

Summary

The purpose of this thesis is to examine whether the Swedish legislation regarding documentation of cross-border transactions between related companies are consistent with the fundamental freedoms in the EC treaty or not. The European Court of Justice has in several cases stated that the national tax legislation of the member states of the European Union are not allowed to be discriminating for foreign persons, or to constitute obstacles for the freedoms granted by the EC treaty.

Since the need for documentation of transactions gives rise to a lot of administrative costs for the companies, and only applies to cross-border transactions, it's likely that the legislation will be considered being an obstacle for the freedom of establishment.

The European Court of Justice has established that national legislation under certain circumstances can be justified, even if it constitutes an obstacle for one of the fundamental freedoms in the EC Treaty. In its case-law, e.g. in *Baxter* and *Futura*, the European Court of Justice has expressed that effectiveness of fiscal supervision can constitute a requirement of general interest that is capable of justifying a restriction on the exercise of the fundamental freedoms guaranteed by the EC Treaty.

The purpose of the requirement of documentation is to simplify the control of the companies' compliance with the arm's length principle. In my opinion it's likely that this purpose will be accomplished. However, it is possible that the legislation goes beyond what is necessary to attain the pursued objective regarding smaller companies. The legislator has considered this, by allowing smaller transactions to be documented in a simpler way. This might be enough to ensure that the legislation isn't more restrictive than necessary.

The European Court of Justice has stated in *Marks & Spencer* and *Oy Esab* that a national legislation that aims to preserve the allocation of the power to impose taxes between the member states can be justified, even if it constitutes a restriction on the fundamental freedoms of the EC Treaty. Otherwise it would be possible for a company to choose in which country it should pay its taxes. Since the legislation regarding documentation of cross-border transactions between related companies is intended to simplify the control of the companies' compliance with the arm's length principle, it's likely that it will be possible to justify the legislation with the need to preserve the allocation of the power to impose taxes between the member states.

The conclusion of this thesis is that the legislation constitutes a restriction on the freedom of establishment, but that this restriction can be justified by the need for effectiveness of fiscal supervision and to preserve the allocation of the power to impose taxes between the member states.

Sammanfattning

Syftet med uppsatsen är att utreda om reglerna avseende dokumentation av gränsöverskridande närståendetransaktioner är förenliga med EG-rättens krav på rätten till fri etablering. EG-domstolen har fastslagit att medlemsstaternas skattelagstiftningar inte får vara diskriminerande för utländska personer eller verka avskräckande för företags vilja att etablera sig i andra medlemsstater. Då dokumentationsreglerna orsakar ökade kostnader och administrativt arbete, samt endast omfattar gränsöverskridande transaktioner, är det troligt att de anses utgöra ett hinder för etableringsfriheten.

EG-fördraget och EG-domstolens praxis ger dock vissa möjligheter att rättfärdiga en nationell lagstiftning som hindrar den fria rörligheten. De rättfärdigande grunder som aktualiseras i detta fall är dels önskan att upprätthålla en effektiv skattekontroll och dels territorialitetsprincipen. EG-domstolen har i bland annat *Baxter*- och *Futura*-målen fastslagit att önskan att upprätthålla en effektiv skattekontroll kan rättfärdiga en nationell lagstiftning som hindrar den fria rörligheten inom unionen. Syftet med dokumentationskraven är att underlätta kontrollen av att de skattskyldiga tillämpar korrigeringsregeln på ett korrekt sätt, och jag bedömer det som troligt att syftet kan uppnås.

Kravet på proportionalitet kan möjligen innebära att kraven måste sänkas något för mindre företag. Det skall dock framhållas att transaktioner av mindre värde kan dokumenteras på ett förenklat sätt, vilket innebär att en viss hänsyn till mindre företag redan tagits.

I *Marks & Spencer*- och *Oy Esab*-målen har EG-domstolen fastslagit att regler som avser hindra skattskyldiga från att själva välja i vilken stat deras vinster skall beskattas kan rättfärdigas. Armlängdsprincipens syfte är att vinster skall beskattas i den stat de uppkommit. Då dokumentationsreglerna är avsedda att underlätta kontrollen av att armlängdsprincipen följts bör även denna grund kunna åberopas med framgång.

Min slutsats är att dokumentationsreglerna utgör ett hinder för den fria etableringsrätten, men att hindret bör kunna rättfärdigas med hänvisning till ovan nämnda rättfärdigande grunder.

Förkortningar

EEG-fördraget	Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	Europeiska gemenskapen
EG-fördraget	Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska Gemenskapens domstol
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och Kontrolluppgifter
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
SOU	Statens Offentliga Utredningar
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En betydande del av den internationella handeln utgörs idag av transaktioner mellan företag inom multinationella koncerner. Prissättningen av dessa internttransaktioner är av stor betydelse för företagets redovisade vinster, då de möjliggör överföringar av obeskattade vinster mellan koncernföretagen genom under- eller överprissättning. Internprissättningen är därmed av stort intresse för skattemyndigheterna. En internationellt accepterad princip är att prissättningen skall ske på samma villkor som om transaktionen ägt rum mellan oberoende företag. Denna princip kallas armlängdsprincipen, och finns dels i den interna svenska rätten i 14 kap. 19 § IL, och dels i dubbelbeskattningsavtalen.

Den 1 januari 2007 trädde en ny lagstiftning ikraft, som innebär en skyldighet för företag att upprätta en dokumentation över sina gränsöverskridande transaktioner med närstående företag.

Ett av syftena med EU är att skapa en inre marknad med fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital samt rätt till fri etablering. EG-domstolen har i sin praxis slagit fast att även om den direkta beskattningsrätten inte harmoniserats inom unionen, får medlemsstaternas skattelagstiftningar inte hindra den fria rörligheten. EG-fördraget och EG-domstolens praxis ger dock vissa möjligheter att godta en nationell lagstiftning även om den utgör ett hinder för den fria rörligheten. Då dokumentationsreglerna ger upphov till ett relativt omfattande administrativt arbete för företagen och endast avser gränsöverskridande transaktioner, kan man argumentera för att de utgör ett hinder för etableringsfriheten.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda om de svenska dokumentationsreglerna avseende internprissättning kan anses utgöra ett hinder för etableringsfriheten inom EU, och i så fall om hindret kan rättfärdigas.

1.3 Avgränsningar

Det finns naturligtvis ett flertal olika faktorer som företag tar hänsyn till när de fastställer sina internpriser. Som exempel kan nämnas att de används för att mäta lönsamheten i olika dotterbolag eller för enskilda produkter, vilken i sin tur kan ligga till grund för bonussystem till de anställda. Internpriser är

även av intresse vid kostnadsbedömningar och investeringsbeslut.¹ Jag kommer dock enbart att beakta skatteaspekten.

1.4 Metod och material

Jag har använt mig av traditionell rättsdogmatisk metod, vilket innebär att jag utgått från lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.

Utöver lagtext och förarbeten har Arvidssons och Aldéns avhandlingar haft stor betydelse för fastställandet av gällande svensk rätt kring korrigeringsregeln. Då dokumentationsreglerna är så pass nya, finns det ännu inga rättsfall där de tillämpats.

Merparten av de artiklar jag använt kommer från Skattenytt och Svensk skattetidning.

Beträffande EG-rätten har jag främst använt mig av EG-domstolens praxis.

1.5 Disposition

I kapitel 2 ges en översikt över dokumentationskraven avseende prissättning mellan företag i intressegemenskap. I kapitel 3 behandlas korrigeringsregeln i svensk rätt och i OECD:s modellavtal. Därefter behandlas EG-rättens diskrimineringsförbud och krav på fri rörlighet inom unionen, samt vilka möjligheter som finns att rättfärdiga en nationell lagstiftning som hindrar den fria rörligheten. Slutligen knyts de olika delarna ihop i en analys i kapitel 5.

¹ Arvidsson 1990, s. 25 f.

2 Dokumentationskyldighet avseende prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap

2.1 Inledning

Den 1 januari 2007 infördes dokumentationskrav avseende internationella transaktioner mellan företag i intressegemenskap i 19 kap. 2 a § och 2 b § i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet skall upprätta en skriftlig dokumentation avseende transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt i Sverige enligt bestämmelserna i IL. I de fall där en ekonomisk intressegemenskap föreligger enbart som en följd av att ett företag har ett direkt eller indirekt kapitalinnehav i ett annat företag, behöver dokumentation ej upprättas om kapitalandelen uppgår till maximalt 50 procent.

Syftet med införandet av dokumentationskyldigheten var dels att förtydliga innebörden av de svenska reglerna om internprissättning, och dels att effektivisera skattekontrollen. I förarbetena påpekas också att företagen sedan tidigare varit tvungna att upprätta dokumentation för sin egen skull för att kunna utvärdera sina prissättningsmetoders förenlighet med armlängdsprincipen.²

Liknande lagstiftning finns i ett flertal länder, däribland Australien, Danmark, Storbritannien, Tyskland och USA.³

I 19 kap. 2 b § LSK ges ramen för vad dokumentationen skall innehålla. Mer detaljerade uppgifter om vad som skall ingå i dokumentationen har meddelats av Skatteverket, dels i form av föreskrifter⁴ och dels i form av ett meddelande⁵.

Dokumentationen skall lämnas till Skatteverket efter begäran. Företaget skall ges rimlig tid att sammanställa och lämna in dokumentationen, enligt 12 § SKVFS 2007:1. Vad som är rimlig tid får bedömas i varje enskilt fall, men 30 dagar anges som en rimlig utgångspunkt.⁶

² Prop. 2005/06:169 s. 102.

³ Prop. 2005/06:169 s. 92 ff.

⁴ SKVFS 2007:1.

⁵ SKV M 2007:4.

⁶ SKV M 2007:4 s. 35.

2.2 Dokumentationens innehåll

2.2.1 Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten

Dokumentationen bör inledas med en beskrivning av verksamheten, dels avseende den legala strukturen, och dels avseende den operationella strukturen. Information om koncernens legala struktur visar hur ägarförhållandena inom koncernen ser ut, medan den operationella beskrivningen skall visa hur koncernen valt att organisera sin verksamhet och på vilka marknader företaget är verksamt.⁷ Viss finansiell information skall också anges, däribland omsättning, bruttovinst och rörelseresultat i företaget. Även information om branschen som företaget är verksamt inom, såsom konkurrenssituationen och utvecklingstendenser kan vara av intresse.⁸

Syftet med dessa uppgifter är att ge grundläggande information om verksamheten, så att jämförbara transaktioner kan fastställas.⁹

2.2.2 Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna

Enligt 5 § SKVFS 2007:1 skall de interna transaktionerna beskrivas utifrån ett flertal jämförelsefaktorer, däribland typ av transaktion, värde och mängd. Dessa uppgifter är nödvändiga för att kunna identifiera likheter och skillnader med andra transaktioner till jämförbarhetsanalysen.¹⁰ Vilka uppgifter som skall anges beror på vilken typ av transaktion det är fråga om.

Utgångspunkten är att varje transaktion beskrivs för sig. Likartade transaktioner kan dock behandlas som en transaktion, under förutsättning att de genomförts mellan samma parter och på samma villkor. Bedömningen av huruvida olika transaktioner är likartade görs utifrån en sammanvägning av de jämförelsefaktorer som nämns i OECD:s riktlinjer.¹¹ Dessa är:¹²

- karakteristika för varan, tillgången eller tjänsten ifråga,
- en funktionsanalys,
- avtalsvillkor,
- ekonomiska omständigheter,
- affärsstrategier.

⁷ Prop. 2005/06:169 s. 103.

⁸ SKV M 2007:4 s. 10 f.

⁹ SKV M 2007:4 s. 9.

¹⁰ SKV M 2007:4 s. 12.

¹¹ SKV M 2007:4 s. 13.

¹² OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 39, September 2006 s. 115.

Om det förekommer transaktioner som avviker från armlängdspris, men där sådana transaktioner kompenserar varandra, skall dessa beskrivas, 5 § p. 5 SKVFS 2007:1. Beskrivningen skall innehålla uppgifter om hur kompensationen sker, vem som ger kompensationen och hur transaktionerna påverkar varandra.¹³

2.2.3 Funktionsanalys

Syftet med funktionsanalysen är att skapa en grund utifrån vilken man kan identifiera lämpliga jämförelsetransaktioner och avgöra vilken internprissättningsmetod som är mest lämplig. I funktionsanalysen ingår en genomgång av vilka funktioner företaget utför, vilka tillgångar som ägs och används, vilka väsentliga risker företaget bär samt vilka funktioner som har störst påverkan på vinstgenereringsförmågan. Även eventuella immateriella tillgångars betydelse för företaget skall behandlas.¹⁴

2.2.4 Beskrivning av vald prissättningsmetod

Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av den eller de internprissättningsmetoder som företaget tillämpar. I propositionen finns en hänvisning till OECD:s riktlinjer avseende olika metoder som kan användas.¹⁵ Dessa metoder behandlas i avsnitt 2.6. Om företaget väljer att använda någon annan prissättningsmetod än de som finns med i OECD:s riktlinjer, måste metoden beskrivas utförligt, så att det framgår hur den ger ett korrekt armlängdspris.¹⁶

2.2.5 Jämförbarhetsanalys

Enligt 19 kap 2 b § 1 st 3 p. LSK skall dokumentationen innehålla en jämförbarhetsanalys .

För att ett armlängdsmässigt pris skall kunna fastställas, krävs att internttransaktionerna jämförs med transaktioner mellan oberoende parter. Jämförelsen kan ske antingen genom interna jämförelsetransaktioner, där man jämför med vilket pris ett av företagen i intressegemenskap debiterar vid försäljning till ett oberoende företag, eller genom externa jämförelsetransaktioner, där man undersöker avtalsvillkor mellan två oberoende företag.¹⁷

¹³ SKV M 2007:4 s. 16.

¹⁴ SKV M 2007:4 s. 18.

¹⁵ Prop. 2005/06:169 s. 106.

¹⁶ SKV M 2007:4 s. 20.

¹⁷ SKV M 2007:4 s. 27.

De transaktioner som skall jämföras måste ha en hög grad av jämförbarhet. Vid bedömningen av om olika transaktioner är jämförbara används de jämförelsefaktorer som OECD tagit fram. Dessa behandlas ovan under avsnitt 2.2.2.

För att öka jämförbarheten mellan olika transaktioner är det ofta nödvändigt att göra vissa justeringar. Som exempel kan nämnas justeringar avseende kvalitet, kvantitet, leveransvillkor, risker och geografisk marknad.¹⁸

Vid sökningen efter jämförelsetransaktioner kan det bli så att flera transaktioner med olika priser eller vinstmarginaler är jämförbara. Även olika prissättningsmetoder kan resultera i olika priser. Sökningen kan därför resultera i ett intervall, inom vilket priset anses vara armlängdsmässigt. Hur stort intervall som accepteras anges varken i de svenska reglerna eller i OECD:s riktlinjer. Värden som markant avviker från de övriga värdena skall dock bortses ifrån.¹⁹

Om det antingen visat sig vara omöjligt att identifiera jämförbara transaktioner, eller om det vore förenat med orimliga kostnader att identifiera sådana, skall företaget beskriva hur det på annat sätt säkerställt att armlängdsprincipen tillämpats. Prissättningen kan motiveras utifrån alternativa affärsmöjligheter där man beaktar möjliga substitut för en vara eller tjänst, eller utifrån ett alternativkostnadsresonemang.²⁰

2.2.6 Proportionalitetsprincipen

Av 2 § i Skatteverkets föreskrifter framgår det att dokumentationen endast behöver innehålla sådan information som är nödvändig för att göra en rimlig bedömning av om priser och övriga villkor överensstämmer med armlängdsprincipen. Syftet med principen är att väga den kostnad och administrativa börda det innebär för företaget att upprätta dokumentationen mot behovet av dokumentationen. Detta får till följd att det i regel ställs större krav på dokumentationen av komplexa och ovanliga transaktioner än vid enklare transaktioner.²¹

2.2.7 Transaktioner av mindre värde

Transaktioner av mindre värde, vilket definieras som maximalt 630 prisbasbelopp i marknadsvärde om det avser varor, eller maximalt 125 prisbasbelopp för andra typer av transaktioner, per företag inom företagsgruppen, får enligt 10 § SKVFS 2007:1 dokumenteras på ett förenklat sätt.

¹⁸ SKV M 2007:4 s. 29.

¹⁹ SKV M 2007:4 s. 29.

²⁰ SKV M 2007:4 s. 30.

²¹ SKV M 2007:4 s. 8.

2.2.8 Språk

Utöver svenska godtas även dokumentation upprättad på danska, norska och engelska, 13 § SKVFS 2007:1. Att engelska accepteras motiveras i förarbetena dels med att dokumentation upprättad på engelska accepteras i de flesta andra stater som har dokumentationskrav, och dels med att kostnaderna och den administrativa bördan som företagen skulle åläggas om det krävdes att de översatte dokumentationen till svenska inte står i proportion till nyttan därmed.²²

2.3 Sekretess

Den dokumentation som lämnas in till Skatteverket omfattas av absolut sekretess. Detta innebär att det inte görs någon prövning utifrån ett skaderekvisit. Uppgifter får således ej lämnas ut oavsett om ett röjande hade kunnat ske utan skada eller men för den skattskyldige, enligt 9 kap. 1-2 §§ SekrL.

2.4 Sanktioner

Det har inte införts några särskilda sanktioner för det fall att den skattskyldige underlåter att upprätta dokumentation, alternativt upprättar en bristfällig dokumentation. Istället är reglerna i 5 kap. TL tillämpliga. Om den skattskyldige lämnar oriktig uppgift skall skattetillägg tas ut, 5 kap. 1 § TL. Om underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp kan skattetillägget jämkas enligt 5 kap. 14 § TL.

2.5 Är Skatteverkets föreskrifter bindande?

Hultqvist har kritiserat beslutet att låta Skatteverket utarbeta föreskrifter för vad internprisdokumentationen bör innehålla.²³ Av 8 kap. 3 § RF följer att föreskrifter om skatt skall meddelas genom lag. Riksdagens normgivningskompetens kan varken delegeras till regeringen eller till någon myndighet, 8 kap. 7 § RF. Av 8 kap. 13 § RF följer att regeringen är behörig att utfärda verkställighetsföreskrifter, samt att överlåta denna kompetens till någon myndighet, exempelvis Skatteverket. Verkställighetsföreskrifterna får dock inte innebära nya ålägganden för de skattskyldiga jämfört med

²² Prop. 2005/06:169 s. 111.

²³ Hultqvist 2007, s. 404 ff.

lagtexten.²⁴ Ramlagstiftning är således inte tillåten på skatterättens område. Hultqvist anser att lagreglerna om dokumentationsskyldighet "[...] torde utgöra eller ligga nära det som brukar kallas ramlagstiftning".²⁵ Intressant att notera är att man i förarbetena uttryckt att "det är inte möjligt att i lagtexten uttömmande reglera vad en dokumentation skall innehålla"²⁶ och att 19 kap. 2 b § 1 st. LSK "[...] anger de yttre ramarna för vad dokumentation enligt 2 a § första stycket skall innehålla. För en närmare exemplifiering av vilken information som kan rymmas inom dessa ramar hänvisas till avsnitt 7.4."²⁷

Hultqvist påpekar att lagstiftning genom förarbeten inte är tillåten, och är av uppfattningen att de föreskrifter Skatteverket tagit fram istället borde ha kunnat anges i lagtexten, om det anses att de bör ha bindande karaktär.²⁸ I den utsträckning Skatteverkets föreskrifter innebär nya ålägganden för de skattskyldiga är dessa ej bindande, utan endast att betrakta som Skatteverkets rekommendationer om hur lagtexten bör tolkas. Ett företag som anser sig kunna uppfylla lagtextens krav på andra sätt än de av Skatteverket angivna kan då göra det.

Jag återkommer till Hultqvists kritik i analysen.

2.6 OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

2.6.1 Inledning

Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, bildades 1961 och har idag 30 medlemsstater. Organisationens syfte är att främja en hållbar ekonomisk tillväxt, öka sysselsättningen, höja levnadsstandarden, hjälpa andra länders ekonomiska utveckling samt bidra till en ökad global handel.²⁹

OECD arbetar bland annat med att uppnå enighet kring internationella skatteprinciper. En av de större svårigheterna inom den internationella beskattningsrätten är att fastställa korrekta internpriser. Eftersom de har en stor effekt på vinsterna hos internationella koncerner och för staternas skatteintäkter, är det viktigt med en tydlig och enhetlig reglering av hur internpriser ska bestämmas.

²⁴ Kommentar till 8 kap. 13 § RF i Karnov.

²⁵ Hultqvist 2007, s. 406.

²⁶ Prop. 2005/06:169 s. 111.

²⁷ Prop. 2005/06:169 s. 135.

²⁸ Hultqvist 2007, s. 406.

²⁹ <http://www.oecd.org>

OECD har tagit fram riktlinjer för hur internpriser skall bestämmas, kallade Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Riktlinjerna har två syften, dels att säkerställa respektive stats beskattningsanspråk, och dels att undvika internationell dubbelbeskattning. På så sätt skall konflikter mellan olika länders skattemyndigheter minimeras, samtidigt som internationell handel och internationella investeringar uppmuntras.

Regeringsrätten uttalade i RÅ 1991 ref. 107 att även om de inte är bindande för svenska företag, så ger metoderna som anges i Guidelines en god vägledning vid fastställandet av armlängdspriset.

Prissättningsmetoderna delas in i traditionella transaktionsbaserade metoder och transaktionsbaserade vinstmetoder. De traditionella transaktionsbaserade prissättningsmetoderna anses generellt vara att föredra framför de transaktionsbaserade vinstmetoderna. I vissa situationer är det dock på grund av avsaknad av jämförbara transaktioner eller till följd av icke tillförlitliga uppgifter om oberoende transaktioner inte möjligt att använda de traditionella metoderna. I sådana fall får istället vinstmetoderna tillämpas.³⁰

2.6.1.1 Traditionella transaktionsbaserade prissättningsmetoder

2.6.1.1.1 Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden innebär att priset mellan två företag i intressegemenskap jämförs med det pris som används i förhållande till icke närstående företag vid jämförbara transaktioner. För att transaktionerna skall vara jämförbara krävs det att det antingen inte föreligger några väsentliga skillnader som skulle påverka marknadspriset, eller att det är möjligt att göra justeringar som eliminerar sådana skillnader. Marknadsprismetoden anses vara det mest direkta och tillförlitliga sättet att fastställa armlängdspriset i de fall där det är möjligt att identifiera en jämförbar transaktion mellan oberoende parter. Svårigheten ligger just i att identifiera en sådan transaktion, eftersom även en mindre skillnad hos en produkt kan resultera i en väsentlig skillnad i pris.³¹

2.6.1.1.2 Återförsäljningsprismetoden

Återförsäljningsprismetoden är en indirekt metod som utgår från det pris till vilket en produkt inköpt från ett närstående företag säljs vidare till en oberoende köpare. Detta pris, kallat återförsäljningspriset, minskas sedan med en bruttovinst, vilket är ett belopp som skall motsvara vad återförsäljaren skulle kräva för att få täckning för sina kostnader och göra en rimlig vinst vid försäljning till en oberoende köpare. Det som är kvar efter

³⁰ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 3.49-50.

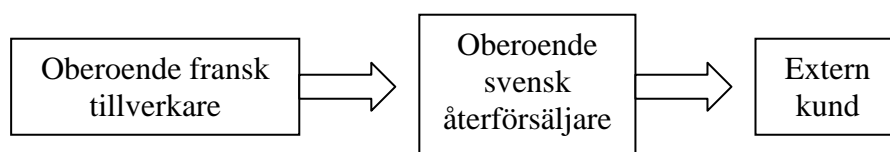
³¹ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 2.6-9

att bruttovinsten avräknats utgör armlängdspriset för transaktionen mellan de närstående företagen.³²

En fördel jämfört med marknadsprismetoden är att det vanligtvis krävs färre justeringar vid återförsäljningsprismetoden, eftersom det kan förekomma skillnader mellan produkterna utan att det påverkar återförsäljarens vinstmarginaler, även om skillnaderna resulterar i olika priser på produkterna.³³

Exempel:

Jämförelsetransaktion



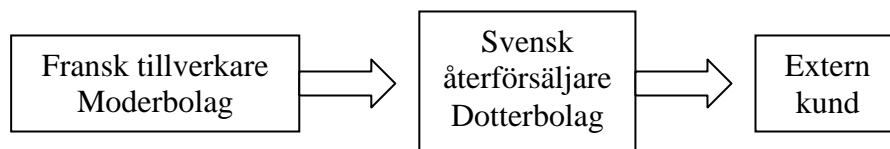
Återförsäljarens inköpspris: 70

Återförsäljarens pris vid försäljning till kund: 100

Bruttovinst: $100 - 70 = 30$

Bruttovinstmarginal: $30/100 = 30\%$

Internttransaktion



Återförsäljarens pris vid försäljning till kund: 40

Internpriset: försäljningspris $\times (1 - 30\%) = 40 \times 70\% = 28$

2.6.1.1.3 Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden utgår från säljarens kostnader i en internttransaktion. Produktionskostnaderna läggs till kostnaderna för inköp av material med mera, och sedan görs ett tillägg som skall motsvara en skälig vinst sett till de funktioner säljaren utfört. Summan motsvarar armlängdspriset.³⁴

Metoden är främst användbar då halvfabrikat säljs mellan närstående parter och parterna har gemensamma produktionsanläggningar eller långsiktiga avtal om att köpa och sälja produkter av varandra.³⁵

Produktionskostnader och vinsttillägg skall helst bestämmas utifrån vad det säljande företaget begär vid motsvarande transaktioner med utomstående

³² OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 2.14 och 2.16.

³³ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 2.16.

³⁴ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 2.32.

³⁵ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 2.32.

parter. Motsvarande transaktioner mellan andra oberoende företag kan också användas som vägledning.³⁶

2.6.1.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

2.6.1.2.1 Vinstfördelningsmetoden

I vissa situationer är samarbetet mellan två företag så pass omfattande, att det inte är möjligt att bedöma olika transaktioner separat. Det rör sig om fall där oberoende företag ofta väljer att ingå ett partnerskap, och avtalar om en fördelning av vinsten mellan sig. Vinstfördelningsmetoden går ut på att fastställa vilka vinster oberoende företag hade förväntat sig i en motsvarande situation. Först fastställs den totala gemensamma vinsten från transaktionerna, och därefter görs en vinstfördelning baserad på en funktionsanalys³⁷ mellan företagen i enlighet med hur oberoende företag skulle ha gjort fördelningen.³⁸

En fördel med vinstfördelningsmetoden är att vinstfördelningen görs utifrån hur avtalsparterna faktiskt fördelat uppgifterna mellan sig, istället för att grundas på snarlika externa jämförelsetransaktioner. Den kan därför användas även i situationer där sådana inte kan identifieras.³⁹ Ytterligare en fördel är att båda parterna analyseras, vilket minskar risken för att en av dem tilldelas en orimligt stor vinst, samt ökar möjligheterna att ta hänsyn till stordriftsfördelar. En nackdel med metoden är att den innehåller ett större subjektivt inslag, till följd av att mindre fokus läggs vid externa jämförelser.⁴⁰

2.6.1.2.2 Nettomarginalmetoden

Vid tillämpning av nettomarginalmetoden sätts ett företags nettovinst från en transaktion med ett närstående företag i relation till en lämplig bas, exempelvis kostnader, försäljning eller tillgångar. Denna marginal jämförs sedan i första hand med vad motsvarande marginal uppgår till när företaget genomför transaktioner med oberoende företag. Om det inte är möjligt görs jämförelsen med vad jämförbara oberoende företag har för motsvarande marginal.⁴¹

En fördel med metoden är att nettomarginalerna påverkas mindre av skillnader mellan olika transaktioner jämfört med priset. Dessutom är det tillräckligt att analysera en part, till skillnad från vinstfördelningsmetoden som kräver att två parter analyseras.⁴²

³⁶ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 2.33.

³⁷ Beskriven i avsnitt 2.2.3 ovan.

³⁸ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 3.5.

³⁹ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 3.6.

⁴⁰ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 3.7-8.

⁴¹ OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 3.26.

⁴² OECD, Transfer Pricing, Supplement No. 19, November 1996 p. 3.27-28.

3 Armlängdsprincipen

3.1 Den svenska korrigeringsregeln

3.1.1 Inledning

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL ger uttryck för den internationellt accepterade armlängdsprincipen. Enligt armlängdsprincipen är avtalsvillkor som tillämpas mellan sinsemellan oberoende avtalsparter alltid korrekta.⁴³ Syftet med korrigeringsregeln är att skydda det svenska beskattningsunderlaget genom att kunna justera en inkomst som blivit för låg till följd av en prissättning mellan ett svenskt företag och ett närstående utländskt företag som avviker från marknadspriset.⁴⁴

Korrigeringsregelns utformning har i princip varit oförändrad sedan 1965. Beviskravet avseende intressegemenskap mellan parterna ändrades 1983, medan övriga ändringar varit språkliga redigeringar.⁴⁵

För korrigeringsregelns tillämplighet uppställs fyra rekvisit:

1. Det skall föreligga ett *avtalsförhållande* mellan en i Sverige skattskyldig näringsidkare och någon som till följd av avtalsvillkoren tillförts en inkomst och som inte är skattskyldig för denna inkomst i Sverige.
2. Det skall finnas sannolika skäl att anta att det föreligger en *ekonomisk intressegemenskap* mellan parterna.
3. *Avtalsvillkoren avviker* från vad oberoende avtalsparter skulle ha avtalat om.
4. *Resultatminskning*. Den svenske näringsidkarens resultat skall ha blivit lägre till följd av de avvikande avtalsvillkoren.

Rekvisiten behandlas mer utförligt nedan.

Förutsatt att samtliga rekvisit är uppfyllda skall den svenska näringsidkarens inkomst korrigeras med det belopp den minskats med genom den felaktiga internprissättningen. Inkomsten kommer således efter korrigeringen att uppgå till det belopp som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. Det är inte säkert att en motsvarande korrigering görs i den utländska staten, vilket kan resultera i att samma inkomst beskattas både i Sverige och i den andra staten.⁴⁶

⁴³ Aldén 1998, s. 112.

⁴⁴ SOU 1926:18 s. 68.

⁴⁵ Prop. 1999/2000:2 s. 187.

⁴⁶ Pelin 2006, s. 130.

3.1.2 Avtalsförhållande

Den svenska parten i transaktionen skall vara näringsidkare, vilket omfattar såväl fysiska som juridiska personer som yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art.⁴⁷ Den utländska parten skall vara en person, fysisk eller juridisk, som inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige. Något krav på att denne skall vara näringsidkare uppställs ej. I doktrinen tycks man vara överens om att detta beror på svårigheter att utreda ägarförhållanden utomlands,⁴⁸ men denna förklaring framgår ej av förarbetena.⁴⁹

Att man valt att beskatta den svenska näringsidkaren istället för den utländska parten beror främst på att det i många fall skulle vara alltför svårt att driva in skatten från den utländska parten.⁵⁰

Bedömningen av om det överförande subjektet är skattskyldigt i Sverige för den inkomst som överförts tar sin början i den interna svenska rätten. Fysiska personer bosatta i, som stadigvarande vistas i eller som har väsentlig anknytning till och tidigare varit bosatta i Sverige är obegränsat skattskyldiga här, enligt 3 kap. 3 § IL. Obegränsad skattskyldighet för juridiska personer gäller för dem som är registrerade i Sverige, eller om registrering ej skett men styrelsens säte är beläget i Sverige, 6 kap. 3 § IL.

För övriga personer gäller att de är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 17 § respektive 6 kap. 7 § IL. För dessa har Sverige endast rätt att beskatta vissa inkomster. Om skattskyldighet föreligger enligt den interna svenska rätten går man vidare till dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och mottagarens hemviststat för att kontrollera om beskattningsrätten för inkomsten tillhör Sverige eller den andra staten.

Ett avtal kan endast ingås mellan olika rättssubjekt,⁵¹ vilket innebär att en inkomstöverföring från ett svenskt bolag till dess utländska filial inte omfattas av korrigeringsregeln, då filialen inte utgör ett eget rättssubjekt.⁵²

Det finns inte något formkrav avseende avtalet i lagtexten, vilket innebär att både benefika och onerösa avtal omfattas.⁵³

3.1.3 Ekonomisk intressegemenskap

Ekonomisk intressegemenskap definieras i 14 kap. 20 § IL, och uppkommer antingen genom kontroll eller genom ägande. Det är tillräckligt

⁴⁷ Pelin 2006, s. 130.

⁴⁸ Se t.ex. Arvidsson 1990, s. 122 och af Klerckers 1948, s. 85 not 4.

⁴⁹ Arvidsson 1990, s. 122.

⁵⁰ SOU 1926:18 s. 68.

⁵¹ Adlercreutz 2002, s. 119 f.

⁵² Arvidsson 1990, s. 121 och 132.

⁵³ Aldén 1998, s. 113.

att Skatteverket gör sannolikt att en ekonomisk intressegemenskap föreligger, 14 kap. 19 § 2 p. IL.

3.1.3.1 Kontrollgemenskap

Kontrollgemenskap föreligger dels när ett av företagen deltar i ledningen eller övervakningen av det andra företaget, och dels när samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av båda företagen.⁵⁴ Även bulvanförhållanden omfattas.⁵⁵ Aldén menar att ”ledning” bör syfta på ”[...] sådana organ som har typiska företagsledande funktioner”. I ett aktiebolag lär endast styrelsen och vd:n ha sådana befogenheter. Om två företags styrelser är näst intill identiska, kan en ekonomisk intressegemenskap anses föreligga mellan dessa företag. ”Övervakning” syftar enligt Aldén främst på att man har rösträtt på bolagsstämman.⁵⁶ Både Aldén och Arvidsson är av uppfattningen att det inte är tillräckligt att en person deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag för att en kontrollgemenskap skall anses föreligga. De anser att det även krävs att personen har ett reellt inflytande över företagets agerande.⁵⁷ Mellan koncernbolag bör det alltid anses föreligga kontrollgemenskap.⁵⁸

Ovan nämnda fall av kontrollgemenskap grundar sig på formell kontroll. Även informell kontroll kan resultera i att ekonomisk intressegemenskap anses föreligga.⁵⁹ Med informell kontroll avses till exempel att en näringsidkare är ”[...] så beroende av en leverantör [...] att denna, utan att ekonomiskt intressera sig i företaget, kan utöva inflytande på dess ledning”.⁶⁰

3.1.3.2 Ägarsamband

Det finns två olika former av ägarsamband. Antingen är det ena företaget delägare i det andra företaget, eller så är samma personer delägare i båda företagen. I båda fallen kan det röra sig om antingen ett direkt eller ett indirekt ägande. Hur starkt ägarsambandet skall vara för att rekvisitet skall anses vara uppfyllt är dock oklart. Arvidsson menar att det sannolikt är tillräckligt med en mycket liten kapitalandel, och att ”kravet på andel i ägandet torde också bli lägre ju större företag och kapital det är fråga om”.⁶¹ Aldén menar att man istället bör fästa avseende på hur stor andel av kapitalet i det ena företaget som ägs av det andra företaget, till skillnad från Arvidssons uppfattning, där summan av det satsade beloppet blir avgörande.⁶² Aldén menar således att ägandet bör uppgå till en viss minimiandel av aktiekapitalet för att ett ägarsamband skall anses föreligga.

⁵⁴ Arvidsson 1990, s. 141 f.

⁵⁵ SOU 1964:29 s. 136.

⁵⁶ Aldén 1998, s. 124.

⁵⁷ Aldén 1998, s. 124 och Arvidsson, s. 141 f.

⁵⁸ Aldén 1998, s. 124 f.

⁵⁹ Arvidsson 1990, s. 142.

⁶⁰ Sandström 1951, s. 658 f.

⁶¹ Arvidsson 1990, s. 141.

⁶² Aldén, 1998, s. 121.

Denna nivå bör enligt Aldén ”[...] sättas så pass högt att företagen framstår som en ekonomisk enhet”.⁶³ Även Wiman framhåller att det inte får vara fråga om en alltför låg ägarandel för att det skall kunna anses föreligga en ekonomisk intressegemenskap.⁶⁴

3.1.4 Prisavvikelse

Ett tredje rekvisit är att *resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare*. Korrigeringsregeln är alltså inte enbart tillämplig på felaktig prissättning, utan på alla former av avtalsvillkor som avviker från marknadsvillkor. Därutöver krävs det att *det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap*. Det måste alltså föreligga ett kausalsamband mellan avvikelsen från armlängdsprincipen och den ekonomiska intressegemenskapen för att korrigeringsregeln skall vara tillämplig. Då syftet med regeln är att hindra obeskattade inkomstöverföringar från Sverige till utlandet, är regeln tillämplig både på underprissättning, där en svensk näringsidkare säljer något till en utländsk person, och på överprissättning, där en svensk näringsidkare köper något från en utländsk person.⁶⁵

Arvidsson menar att man skall tillämpa en försiktighetsprincip vid bedömningen av om en prisavvikelse beror på den ekonomiska intressegemenskapen. Detta innebär att man skall betrakta transaktionen ur ett företagsekonomiskt perspektiv, för att avgöra om prisavvikelsen kan motiveras med affärsmässiga skäl istället för intressegemenskapen.⁶⁶

I förarbetena har två situationer nämnts som exempel på fall där en avvikelse från armlängdsprincipen anses bero på annat än den ekonomiska intressegemenskapen, och som därmed inte träffas av korrigeringsregeln. Det första fallet avser att företaget försöker etablera sig på en ny marknad genom ett utländskt dotterbolag.⁶⁷ Trots låga inköpspriser från moderbolaget redovisar kanske dotterbolaget inte några vinster. ”I den mån den låga prissättningen är nödvändig för att ge dotterbolaget täckning för dess löpande kostnader, kan någon erinran mot prissättningen inte göras. Moderbolaget skulle haft samma kostnader, om försäljningen skett utan dotterföretaget såsom mellanhand.” Däremot accepteras inte inkomstöverföringar som överstiger dotterbolagets löpande kostnader, då det ”inte [kan] vara befogat, att svenska företag t. ex. skall kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i anläggningstillgångar i utlandet genom överföring av obeskattade vinstmedel.”⁶⁸ Det andra fallet är att en vara

⁶³ Aldén 1998, s. 123.

⁶⁴ Wiman 2002, s. 92.

⁶⁵ Aldén 1998, s. 129.

⁶⁶ Arvidsson 1990, s. 152 ff.

⁶⁷ SOU 1964:29 s. 115 samt prop. 1982/83:73 s. 11 f.

⁶⁸ SOU 1964:29 s. 115.

beroende på konkurrenssituationen måste säljas till ett lägre pris på en viss marknad jämfört med andra marknader.⁶⁹ Wiman menar dock att eftersom ett företag under en period kan sälja sina varor till ett pris som understiger det normala marknadspriset även till oberoende företag för att på så sätt etablera sig på en ny marknad, är det per definition ett armlängdspris. Något skäl att särskilt nämna detta fall föreligger därför inte.⁷⁰

Även oberoende företag avtalar ibland om villkor som inte är marknadsmässiga. Mattsson framhåller att ”kommersiella hänsyn kan leda till speciella och ovanliga klausuler”, till exempel att priset på en vara sätts under marknadspriset för att det säljande företaget vill öka sina marknadsandelar. Mattsson framhåller även att såväl mellan oberoende företag som mellan företag i intressegemenskap kan en av avtalsparterna fatta ett ofördelaktigt beslut och därigenom göra en dålig affär.⁷¹

Aldén påpekar att det i lagtexten inte finns något krav på att de ”andra skäl än ekonomisk intressegemenskap” måste vara affärsmässiga, vilket innebär att en avvikelse från marknadspris som beror på okunskap, felskrivning eller dåligt omdöme bör kunna godtas. Han framhåller dock att den skattskyldige kan få svårt att övertyga rätten om att avvikelsen inte beror på intressegemenskapen i dessa fall.⁷²

Hur bedömningen av vad som är ett korrekt marknadspris skall genomföras behandlas inte i lagtexten. Bland förarbetena är det endast Skatteutredningen om ackumulerad inkomst⁷³ som har behandlat frågan.⁷⁴ Där behandlades tre olika metoder för att fastställa marknadspriset. I första hand bör man använda sig av det pris som företaget tillämpar gentemot icke närstående företag, då detta bör överensstämma med marknadspriset. Om det inte är möjligt, bör man istället utgå från branschstatistik från statistiska centralbyrån och kommerskollegium. I sista hand får en skälighetsbedömning i det enskilda fallet göras.⁷⁵

Regeringsrätten uttalade i *Shell*-målet⁷⁶ att även om de riktlinjer avseende internprissättning som OECD tagit fram inte utgör en del av svensk rätt, ger de ”[...] en god och välbalanserad belysning av den problematik [...]” som fastställandet av ett armlängdspris utgör. Regeringsrättens uttalande avsåg OECD:s rapport ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises” från 1979, men de nu gällande riktlinjerna ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” från 1995 bör tillmätas motsvarande betydelse.⁷⁷ OECD:s riktlinjer om fastställandet av

⁶⁹ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

⁷⁰ Wiman 1987, s. 84 f.

⁷¹ Mattsson 1978, s. 408.

⁷² Aldén 1998, s. 130.

⁷³ SOU 1964:29.

⁷⁴ Arvidsson 1990, s. 148.

⁷⁵ SOU 1964:29 s. 129 f.

⁷⁶ RÅ 1991 ref. 107. Fallet behandlas mer utförligt i avsnitt 3.7.1 nedan.

⁷⁷ Aldén 1998, s. 112 not 139.

armlängdspriset kan därför användas som vägledning vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Riktlinjerna behandlas utförligt i avsnitt 2.6.

Bevisbördan för att en prissättning som avviker från armlängdsprincipen beror på något annat än intressegemenskap har lagts på näringsidkaren, vilket motiverats med att ”denne bör ha lättare än skattemyndigheterna att ta fram uppgifter som förklarar en prisavvikelse”.⁷⁸

3.1.5 Resultateffekt

Utöver en avvikelse från marknadsvillkor krävs det att dessa avvikande villkor resulterat i att den svenske näringsidkarens resultat har blivit lägre än det skulle ha blivit om marknadsvillkor tillämpats. Det finns alltså ett starkt kausalsamband mellan rekvisiten prisavvikelse och resultateffekt, vilket gör att dessa rekvisit måste behandlas tillsammans.⁷⁹ Bedömningen i ett enskilt fall kan inte begränsas till en specifik produkt om företaget säljer flera olika produkter. Istället är det företagets totala inkomst från samtliga produkter som är relevant. Konkurrenssituationen på en viss marknad kan leda till att ett företag måste sälja en viss produkt till ett lågt pris eller med förlust, för att även kunna sälja en kompletterande produkt till ett högre pris. I en situation där försäljningen av den dyrare produkten är beroende av den billigare, kan företaget uppnå ett högre sammanlagt resultat genom det låga priset på en av sina produkter. Den låga prissättningen av denna vara har därmed inte resulterat i ett lägre resultat för företaget, och transaktionen träffas inte av korrigeringsregeln.⁸⁰

I RÅ 1970 Fi 923 hade ett svenskt moderbolag lämnat ett lån till ett engelskt dotterbolag. Moderbolaget övervägde att reducera räntan på lånet då dotterbolaget hade ekonomiska problem, och begärde därför ett förhandsbesked avseende om korrigeringsregeln skulle bli tillämplig eller ej. Regeringsrätten ansåg att ett avtal om att reducera räntan till lägre än den marknadsmässiga ej skulle ha slutits mellan oberoende parter, och därmed skulle moderbolagets resultat beräknas som om räntebetalning skett utan reduktion.

3.1.5.1 Kompensationsinvändningar

I praxis har fastslagits att man vid bedömningen av om korrigeringsregeln är tillämplig eller ej, inte enbart ska undersöka en enstaka transaktion utan göra en helhetsbedömning av olika transaktioner som har ett samband med varandra. Ett för lågt pris i en transaktion kan kompenseras av ett för högt pris i en annan transaktion mellan parterna.

I RÅ79 1:40 var det fråga om ett svenskt moderbolag som sålde råvaror till ett nystartat dotterbolag i Portugal. Dotterbolaget bearbetade materialet och

⁷⁸ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

⁷⁹ Arvidsson 1990, s. 154.

⁸⁰ Arvidsson 1990, s. 155.

sålde sedan de färdiga produkterna till moderbolaget, som i sin tur sålde dem vidare. Prissättningen mellan bolagen innebar att dotterbolaget fick full täckning för sina kostnader. Moderbolaget hade en fordran på dotterbolaget, men underlät att begära ränta på beloppet. Taxeringsintendenten väckte talan mot det svenska bolaget och begärde att dess inkomst skulle korrigeras som om ränta debiterats. Regeringsrätten kom dock fram till att om dotterbolaget behövt betala ränta på lånet, skulle det ha höjt sina priser i motsvarande utsträckning när det sålde sina produkter till moderbolaget, då prissättningen helt baserades på dotterbolagets kostnader. Moderbolagets totala inkomst hade därför inte blivit högre av en räntebetalning.

I RÅ 1980 1:59 gav ett svenskt moderbolag, LME, under flera år räntefria lån till ett australiensiskt dotterdotterbolag, TLA. Taxeringsintendenten yrkade att LME skulle beskattas som om TLA erlagt ränta för lånen. LME anförde att de räntefria lånen hade företagsekonomiska och handelspolitiska skäl. Vidare anförde LME att de räntefria lånen medfört att bolaget kunnat tillgodogöra sig intäkter genom licensavgifter och vinster på levererade varor, samt minskade kostnader tack vare fördelaktiga villkor vid köp av tjänster. Detta skulle mer än väl ge en rimlig förräntning på det utlånade kapitalet. Regeringsrätten gjorde en helhetsbedömning och kom fram till att även avtalsparter som inte är närstående kan avtala om räntefria lån, förutsatt att "[...] motsvarande kompensation ges långivaren genom prissättning på varor eller liknande åtgärder". Domen har fått viss kritik i doktrinen,⁸¹ då det inte fanns något påvisbart orsakssamband mellan de räntefria lånen och de lägre kostnaderna och högre intäkterna. Regeringsrätten tycks ha uppställt ett väldigt lågt beviskrav, och accepterat LME:s påståenden om att kompensation för det räntefria lånet gavs.

I RÅ 1991 ref. 107 var frågan i målet om ett svenskt aktiebolag, Shell, under beskattningsåren 1976 till 1981 betalt för höga priser för råolja och frakter till ett brittiskt bolag, SIPC, som ingick i samma multinationella koncern. Regeringsrätten ansåg att fraktpriserna var marknadsmässiga. För råoljan hade Shell däremot betalt ett pris som understeg marknadspriset under 1976 och 1977, ett pris som översteg marknadspriset under 1978 medan priset varit marknadsmässigt under de resterande åren. Regeringsrätten uttalade att det måste göras en helhetsbedömning av transaktionerna mellan företagen, och att denna bedömning inte kan inskränkas till att avse endast ett enskilt beskattningsår. Regeringsrätten ansåg sig inte kunna fastslå några generella förutsättningar som måste vara uppfyllda för att beskattningsårets slutenhet skall kunna brytas, utan det måste avgöras från fall till fall. Shell hade under de tre åren tillämpat samma affärsstrategi vid sina oljeinköp, vilken inneburit att bolaget förbundit sig att göra inköpen från SIPC till priser som fastställdes enligt vissa normer. Strategin ansågs inte ha tillkommit som en följd av den ekonomiska intressegemenskapen, utan av affärsmässiga skäl. Underpriserna under åren 1976 och 1977 ansågs bli kompenserade av

⁸¹ Se t.ex. Mattson 1982, s. 468, Arvidsson 1990, s. 329 ff, och Aldén 1998, s. 134 f.

överpriserna under 1978, och någon korrigerings av bolagets inkomst skulle därmed inte göras.

3.2 Armlängdsprincipen i OECD:s modellavtal

Art. 9 p. 1 i OECD:s modellavtal lyder:

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, iaktas följande.

Om mellan företagen ifråga 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 ifråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

Då den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL bygger på modellavtalets korrigeringsregel kommer jag endast att belysa de skillnader som finns dem emellan.

- Art. 9 avser endast överföringar mellan företag, medan den svenska korrigeringsregeln inte uppställer något krav på att den utländska parten är ett företag eller en näringsidkare.
- Det är oklart om art. 9 även omfattar ett informellt beroende som grund för intressegemenskap.⁸²
- Enligt den svenska korrigeringsregeln är det tillräckligt att det på sannolika skäl kan antas föreligga intressegemenskap för att en justering skall kunna ske.
- I art. 9 p. 2 finns en bestämmelse om korresponderande nedjustering, vilken innebär att om ett företags resultat justerats upp i en stat så att samma inkomst blivit beskattad i två stater, skall en motsvarande nedjustering av resultatet göras i den andra staten. Undanröjande av juridisk dubbelbeskattning är mer naturligt att reglera genom dubbelbeskattningsavtal än genom intern lagstiftning, vilket

⁸² Arvidsson 1990, s. 180.

förklarar att denna bestämmelse saknas i den svenska interna rätten.⁸³

⁸³ Arvidsson 1990, s. 177.

4 EG-rätt

4.1 Inledning

EG-rätten utgör en del av svensk rätt sedan Sverige blev medlem i EU den 1 januari 1995, lag med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (SFS 1994:1500). Förhållandet mellan gemenskapsrätten och de nationella rättsordningarna behandlas inte uttryckligen i EG-fördraget. I sin praxis har dock EG-domstolen slagit fast att EG-rätten utgör ett eget rättssystem, "[...] till vars förmån staterna, låt vara på begränsade områden, har inskränkt sina suveräna rättigheter".⁸⁴ I *Costa vs. E.N.E.L.*⁸⁵ uttalade EG-domstolen att "till skillnad från vanliga internationella fördrag infördes genom EEG-fördraget en särskild rättsordning som införlivades i medlemsstaternas rättssystem när fördraget trädde i kraft och som är bindande för deras domstolar." Medlemsstaterna har "[...] inom begränsade områden, inskränkt sina suveräna rättigheter och skapat ett regelverk som är tillämpligt på deras medborgare och på dem själva." EG-domstolen slog i *Internationale Handelsgesellschaft*⁸⁶ fast att EG-rätten äger företräde framför varje form av nationell rätt, inklusive grundlagar.

I systematiskt hänseende utgör EG-rätten ett tredje rättssystem, sidan av medlemsstaternas interna internationella skatterätt och skatteavtalsrätten.⁸⁷ Vid konflikt mellan nationell lagstiftning och EG-rätt är det alltså den senare som enligt EG-domstolens praxis har företräde.

4.2 Fri rörlighet och etableringsfrihet

Ett av syftena med EU är enligt art. 2 i EG-fördraget att skapa en gemensam marknad. För att uppnå en gemensam marknad skall hinder för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna, art. 3 p. 1 c EG-fördraget. Den inre marknaden definieras i art 14 p. 2 som "ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs i enlighet med bestämmelserna i detta fördrag." EG-fördraget innehåller därför artiklar som föreskriver att hinder för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital liksom för den fria etableringsrätten inom gemenskapen är förbjudna.

Rätten till fri etablering stadgas i artikel 43 EG-fördraget, och innebär att en medlemsstat inte får uppställa några hinder för medborgare från en annan medlemsstat som vill etablera sig i staten, utan samma villkor skall vara tillämpliga som för statens egna medborgare. Etableringsfriheten innebär

⁸⁴ Mål 26/62 *van Gend & Loos*.

⁸⁵ Mål 6/64 *Costa vs. E.N.E.L.*

⁸⁶ Mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*.

⁸⁷ Pelin 2006, s. 301.

även en rätt för den enskilde att själv välja lämplig etableringsform. I *Daily Mail*-målet⁸⁸ uttalade EG-domstolen att etableringsfriheten inte enbart innebär en skyldighet att behandla utländska personer på samma sätt som inhemska, utan även ett förbud mot att hindra inhemska personer från att etablera sig i en annan medlemsstat. Syftet med etableringsfriheten skulle i annat fall gå förlorad. Denna ståndpunkt upprepades i *ICI*-målet⁸⁹.

Av artikel 48 i EG-fördraget följer att även juridiska personer omfattas av etableringsfriheten.

4.3 Medlemsstaternas suveränitet på den direkta beskattningsrättens område

Inom ett flertal områden fattar rådet majoritetsbeslut avseende antagande av direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning. Det finns dock ingen specifik harmoniseringsartikel på den direkta beskattningsrättens område. Istället tillämpas den allmänna harmoniseringsbestämmelsen i artikel 94 EG-fördraget, enligt vilken rådet enhälligt kan besluta om att utfärda direktiv om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftningar. Varje medlemsstat har således vetorätt i frågan, vilket resulterat i att endast fyra direktiv antagits på den direkta beskattningsrättens område.⁹⁰

I art. 90 EG-fördraget som avser varor anges uttryckligen att fiskala hinder, exempelvis hinder i form av skatt på utländska varor, är förbjudna. För de övriga friheterna saknas dock motsvarande hänvisning till fiskala hinder. I doktrinen är man överens om att medlemsstaternas avsikt torde ha varit att den direkta beskattningen skulle falla under respektive medlemsstats kompetens, och att denna endast skulle kunna inskränkas genom antagande av direktiv eller annan sekundär lagstiftning med undantag endast för att skattelagstiftningen inte får begränsa den fria rörligheten för varor.⁹¹

EG-domstolen har dock tolkat EG-fördraget annorlunda. I *Avoir fiscal*-målet⁹² väckte kommissionen en fastställsetalan avseende att Frankrike inte uppfyllt sina skyldigheter enligt EEG-fördraget. Enligt den franska skattelagstiftningen beskattades juridiska personers vinster med 50 procent, oavsett var de hade sina säten. I syfte att mildra dubbelbeskattningen av utdelade vinster medgavs en skattecredit, kallad *Avoir fiscal*, för mottagaren av utdelning på aktier utgivna av franska bolag. Skattecrediten innebar att hälften av det belopp som delades ut fick avräknas från den skatt som mottagaren skulle betala. Skattecrediten var dock ”förbehållen personer som har sitt faktiska hemvist eller säte i Frankrike”. Franska företag, inklusive

⁸⁸ Mål 81/87 *Daily Mail*.

⁸⁹ C-264/96 *ICI*.

⁹⁰ De direktiv som antagits är fusionsdirektivet (90/434/EEC), moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEC), ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG) och sparandedirektivet (2003/48/EG).

⁹¹ Se t. ex. Pelin s. 301, Ståhl & Persson Österman s. 30 och Tjernberg s. 231.

⁹² Mål 270/83 *Avoir Fiscal*.

dotterbolag som utländska företag etablerat i Frankrike, beviljades således en skattekredit, medan fasta driftställen tillhörande företag med säte i någon annan stat inte beviljades motsvarande kredit.

EG-domstolen uttalade att det inte kan uteslutas att det i vissa fall är berättigat att på det skatterättsliga området göra åtskillnad mellan skattesubjekt med hemvist i olika medlemsstater. Beträffande de franska reglerna var det dock så att det inte gjordes någon skillnad vid beräkningen av bolagsskatten mellan företag med säte i Frankrike och utländska företags fasta driftställen i Frankrike. Då de utlandsägda dotterbolagen och driftställena behandlades på samma sätt vid beskattningen av deras vinster, hade den franska lagstiftaren erkänt att det inte fanns någon objektiv skillnad mellan etableringsformerna. En olikbehandling av dem vid beviljandet av en skatteförmån inom ramen för samma beskattning kunde därför inte göras utan diskriminering av de utlandsägda driftställena. Rättigheterna som följer av artikel 43 (dåvarande art. 52) ansågs vara ovillkorliga, och de skall därför följas även inom områden som tillhör medlemsstaternas lagstiftningskompetens, såsom den direkta beskattningsrätten.

EG-domstolens tolkning av EG-fördraget har således inneburit en inskränkning av medlemsstaternas suveränitet på den direkta beskattningsrättens område, på ett sätt som medlemsstaterna förmodligen inte avsett från början.

4.4 Diskriminering

Diskriminering på grund av nationalitet är förbjuden enligt art. 12 EG-fördraget. Denna artikel är subsidiär till de specifika diskrimineringsförbud som finns inom olika områden i EG-fördraget. Diskriminering har av EG-domstolen definierats som att olika regler tillämpas på jämförbara situationer, eller att samma regel tillämpas på olika situationer.⁹³ Öppen diskriminering föreligger då utländska personer blir negativt särbehandlade på grund av sin nationalitet. Av EG-domstolens praxis framgår att även dold eller indirekt diskriminering, vilket innebär att något annat särskiljande kriterium än just nationalitet används, men som i praktiken leder till samma resultat, omfattas av diskrimineringsförbudet.⁹⁴

Första gången EG-domstolen gjorde skillnad mellan direkt och indirekt diskriminering var i *Cassis de Dijon*-målet⁹⁵. EG-domstolen uttalade att den aktuella nationella lagstiftningen i praktiken gynnade inhemska varor, eftersom produkter från andra medlemsstater som inte uppfyllde de tyska kraven utestängdes från marknaden.

⁹³ Se t.ex. C-279/93 *Schumacker* p. 30, C-80/94 *Wielockx* p. 17 och C-107/94 *Asscher* p. 30.

⁹⁴ Se t.ex. C-330/91 *Commerzbank* p. 14 och C-1/93 *Halliburton*, p. 15

⁹⁵ Mål 120/78 *Cassis de Dijon*.

Asscher-målet⁹⁶ gällde en nederländsk medborgare bosatt i Belgien, som utövade verksamhet som egenföretagare i båda staterna. Den nederländska skatteskalen bestod av tre skikt. För personer bosatta i Nederländerna eller med dessa likställda personer uttogs skatt med 13 procent i det första skiktet. I de fall en skattskyldig var bosatt utomlands ansågs han vara likställd med skattskyldiga bosatta i Nederländerna under förutsättning att hans totala inkomst uteslutande eller nästan uteslutande, vilket innebar till minst 90 procent, utgjordes av inkomst som var skattepliktig i Nederländerna. För personer bosatta utomlands, och vars inkomst från Nederländerna utgjorde mindre än 90 procent av den totala inkomsten, uppgick skattesatsen i det första skiktet till 25 procent. Personer som var bosatta i Nederländerna betalade dock endast 13 procent i skatt även om deras inkomst från Nederländerna utgjorde mindre än 90 procent av deras totala inkomst.

EG-domstolen konstaterade att den direkta beskattningsrätten ligger inom medlemsstaternas behörighet, men uttalade att medlemsstaterna alltid är skyldiga att iakttä gemenskapsrätten och därför undvika såväl öppen som dold diskriminering på grund av nationalitet.⁹⁷ Den nederländska lagstiftningen gjorde ingen åtskillnad mellan egna medborgare och andra. EG-domstolen framhöll dock att för vissa personer bosatta i en annan stat tillämpades en högre skattesats jämfört med den skattesats som tillämpades för personer bosatta i Nederländerna, utan att någon annan skillnad än just bosättningsland förelåg mellan dem. EG-domstolen uttalade att ”de personer som inte är bosatta i staten är oftast de som inte heller är medborgare i den”. Att det utöver bosättningskriteriet även tillämpades ett kriterium om att minst 90 procent av den skattskyldiges totala inkomst skulle vara förvärvat i Nederländerna gjorde det än mer sannolikt att främst utländska medborgare skulle drabbas av den högre skattesatsen. Reglerna ansågs vara indirekt diskriminerande.

EG-domstolen har i flera fall konstaterat att en nationell lagstiftning utgör ett hinder för den fria rörligheten, utan att kalla det för en öppen eller dold diskriminering. Detta har dels avsett situationer där utländska subjekt drabbas endast indirekt av en regel, exempelvis genom att ett utländskt bolags inhemska dotterbolag särbehandlas, och dels när nationell lagstiftning försvårar för inhemska subjekt att exempelvis etablera sig i en annan medlemsstat. I dessa situationer är termen hinder mer passande än diskriminering.⁹⁸

⁹⁶ Mål 107/94 *Asscher*.

⁹⁷ Detta har EG-domstolen uttalat i flera mål, se t.ex. C-279/93 *Schumacker* och C-80/94 *Wielockx*.

⁹⁸ Ståhl & Österman Persson 2006, s. 95 f.

4.5 Förhandsavgörande

EG-domstolen är behörig att lämna förhandsavgörande beträffande hur EG-rätten skall tolkas, vilket framgår av art. 234 1 st EG-fördraget. Nationella domstolar får hänskjuta frågor angående hur EG-fördragets bestämmelser samt rättsakter utfärdade av EU:s institutioner skall tolkas.

EG-domstolens uppgift är alltså att tolka EG-rätten. Det ankommer sedan på den nationella domstolen att utifrån EG-domstolens tolkningsbesked avgöra om den nationella lagstiftningen är förenlig med EG-rätten eller ej, samt hur den nationella tvisten skall lösas. I praktiken är det dock ofta svårt att hålla isär tolkning och tillämpning, och i många fall har EG-domstolen lämnat ett förhandsavgörande som i princip utgör en dom i den nationella tvisten.⁹⁹

Den högsta nationella instansen måste begära ett förhandsavgörande, såvida inte "[...] den korrekta tillämpningen av gemenskapsrätten [skulle] vara så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel om hur frågan skall avgöras. Innan den nationella domstolen drar den slutsatsen att så är fallet, måste den vara övertygad om att saken är lika uppenbar för domstolarna i de övriga medlemsstaterna och för EG-domstolen."¹⁰⁰

Undantag från skyldigheten att begära ett förhandsavgörande föreligger även vid interimistiska beslut, förutsatt att parterna har möjlighet att få frågan prövad vid ett senare tillfälle och att ett förhandsavgörande då kan inhämtas.¹⁰¹ Tanken bakom detta undantag är troligen att interimistiska beslut vanligen är brådskande.¹⁰²

Syftet med förhandsavgöranden är att uppnå en enhetlig tolkning av EG-rätten i de olika medlemsstaterna.¹⁰³ Förhandsavgörandet är endast bindande för den domstol som begärt det, men i praktiken följs det även av övriga domstolar inom unionen och blir därmed prejudicerande.¹⁰⁴

4.6 Rättfärdigandegrunder

4.6.1 Rättfärdigandegrunder i EG-fördraget

Av EG-fördraget framgår att nationell lagstiftning som hindrar den fria rörligheten kan rättfärdigas om den "grundas på hänsyn till allmän ordning,

⁹⁹ Ståhl & Persson Österman 2006, s. 32 f.

¹⁰⁰ Mål 283/81 *CILFIT*.

¹⁰¹ Mål 107/76, *Hoffman-La Roche mot Centrafarm*.

¹⁰² Bernitz & Kjellgren 1999, s. 151 not 42.

¹⁰³ Mål 166/73 *Rheinmühlen-Düsseldorf mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*.

¹⁰⁴ Ståhl & Persson Österman 2006, s. 30.

säkerhet eller hälsa”.¹⁰⁵ För den fria rörligheten av kapital anges ytterligare några grunder för rättfärdigande. När artikel 58 infördes 1992 var det troligen för att medlemsstaterna ansåg att möjligheterna att rättfärdiga hinder för den fria rörligheten av kapital skulle utökas. EG-domstolen har dock tolkat artikeln som en ren kodifiering av sin praxis avseende möjligheterna till rättfärdigande utöver de möjligheter som anges i fördraget. Någon utvidgning har artikeln därmed inte inneburit.¹⁰⁶ Som nämnts ovan förbjuds i art. 90 EG-fördraget skattelagstiftning som hindrar den fria rörligheten för varor. Öppet diskriminerande skattelagstiftning kan alltså aldrig rättfärdigas.

Det är svårt att hävda att diskriminerande skattelagstiftning i något fall är av sådan art att den skall kunna motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. I ovan nämnda *Avoir fiscal*-målet uttalade domstolen att risk för skatteflykt inte finns med bland EG-fördragets rättfärdigandegrunder, och i *ICI*-målet¹⁰⁷ konstaterade EG-domstolen att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra tvingande hänsyn av allmänintresse.

EG-domstolen har dock även godtagit andra rättfärdigandegrunder än de som anges i EG-fördraget.

4.6.2 Rättfärdigandegrunder utvecklade i praxis

I *Cassis de Dijon*-målet¹⁰⁸ öppnade EG-domstolen för andra rättfärdigandegrunder än de som anges i EG-fördraget. Domstolen uttalade att ”hinder för handeln inom gemenskapen som uppstår på grund av skillnader mellan medlemsstaternas lagstiftningar om saluföringen av de ifrågavarande produkterna måste godtas i den mån dessa bestämmelser kan anses vara nödvändiga för att tillgodose tvingande hänsyn, i synnerhet i fråga om effektiv skattekontroll, skydd för folkhälsan, god handelssed och konsumentskydd.”¹⁰⁹

För att avgöra om ett hinder kan rättfärdigas på någon annan grund än de som anges i EG-fördraget har EG-domstolen i sin senare praxis utvecklat ett test, vilket i doktrinen benämns ”rule of reason”. I *Gebharde*-målet¹¹⁰ uttryckte EG-domstolen följande rekvisit som måste uppfyllas för att en nationell regel som hindrar eller gör utövandet av den fria rörligheten eller etableringsfriheten mindre lockande skall kunna godkännas med stöd av ”rule of reason”:

¹⁰⁵ Se art. 39 p. 3 angående arbetstagare, art. 46 p. 1 avseende etableringsfriheten, art. 55 beträffande tjänster och art. 58 i fråga om kapital.

¹⁰⁶ Ståhl & Persson Österman 2006, s. 143 f.

¹⁰⁷ C-264/96 *ICI*.

¹⁰⁸ Mål 120/78 *Cassis de Dijon*.

¹⁰⁹ Domstolens dom p. 8.

¹¹⁰ C-55/94 *Gebhard*.

1. Regeln skall vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
2. Den skall framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
3. Den skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas.
4. Den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Det första kravet innebär sannolikt att öppet diskriminerande regler inte kan rättfärdigas med stöd av "rule of reason"-doktrinen. I *Royal Bank of Scotland*-målet¹¹¹ var det fråga om öppen diskriminering av bolag med säte i andra länder. EG-domstolen fastslog att en sådan diskriminering endast kan godtas av de skäl som anges i EG-fördraget. Det är således dolt diskriminerande och hindrande lagstiftning som kommer ifråga för rättfärdigande enligt "rule of reason"-doktrinen. Att regeln skall framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse innebär att ett nationellt intresse skall vara så viktigt, att det väger tyngre än intresset av att upprätthålla den fria rörligheten inom EU. Att det nationella intresset väger tyngre är dock inte tillräckligt, vilket följer av de tredje och fjärde rekvisiten. Regeln måste dessutom vara utformad så att den verkligen är ägnad att uppfylla det efterstävade syftet, samtidigt som hindret inte får vara mer ingripande än vad som är nödvändigt för att syftet med regeln skall kunna uppnås.¹¹²

I följande avsnitt kommer jag först att behandla de rättfärdigande grunder som accepterats av EG-domstolen, därefter de som underkänts. Medlemsstaterna åberopar vanligtvis flera grunder som stöd för att den aktuella lagstiftningen skall kunna rättfärdigas. Några av målen behandlas därför i flera avsnitt nedan.

4.6.2.1 Rättfärdigande grunder som faktiskt eller principiellt godtagits av EG-domstolen

4.6.2.1.1 Effektiv skattekontroll och hindrande av skatteflykt

Flera medlemsstater har vid olika tillfällen försökt rättfärdiga ett hinder mot den fria rörligheten genom att hänvisa till en önskan att förhindra skatteflykt. EG-domstolen har dock inte i något fall ansett att en skatteregel som utgör hinder mot den fria rörligheten kunnat rättfärdigas enbart med stöd av att syftet varit att förhindra skatteflykt. I de flesta fall har de regler som varit uppe till prövning inte varit avsedda specifikt för att komma åt rent konstlade upplägg, utan har ansetts vara för schablonmässigt utformade för att kunna godtas.

¹¹¹ C-311/97 *Royal Bank of Scotland*.

¹¹² Ståhl & Österman Persson 2006, s. 145.

Safir-målet¹¹³ avsåg den svenska beskattningen av sparande i kapitalförsäkringar. Svenska och utländska försäkringar beskattades på olika sätt, vilket enligt EG-domstolen utgjorde ett hinder för den fria rörligheten av tjänster. Den svenska regeringen anförde att skillnaden motiverades av behovet av en effektiv skattekontroll. EG-domstolen ansåg dock att detta kunde åstadkommas genom regler med en mindre restriktiv inverkan på den fria rörligheten för tjänster än vad den svenska lagstiftningen hade.¹¹⁴

ICI-målet¹¹⁵ gällde den brittiska lagstiftningen avseende skatteutjämning inom koncerner. Det brittiska bolaget ICI hade tillsammans med ett annat företag bildat ett konsortium, vilket drev verksamhet i olika länder genom 23 dotterbolag. 4 av dotterbolagen hade sitt säte i Storbritannien, däribland CAH som under några år redovisade förluster. ICI begärde att få avräkna sin andel av CAH:s förluster från sin egen vinst. Detta avslogs av den brittiska skatteförvaltningen, då den brittiska skattelagstiftningen krävde att ett holdingbolags verksamhet uteslutande eller huvudsakligen bestod i att inneha andelar i bolag med säte i Storbritannien för att förlustavdrag skulle beviljas. EG-domstolen fastslog att det strider mot etableringsfriheten att behandla företag olika i skattemässigt hänseende baserat på var företagets dotterbolag har sina säten.

Den brittiska regeringen ansåg att lagstiftningen kunde rättfärdigas då den syftade till att förhindra skatteflykt som kunde uppkomma genom att de utländska dotterbolagens kostnader överfördes till de brittiska dotterbolagen, medan vinsterna hos de brittiska dotterbolagen överfördes till utländska dotterbolag. EG-domstolen konstaterade att den brittiska lagstiftningen "[...] inte har något specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel som skulle följa av rent konstlade kopplingar, vilkas syfte skulle vara att kringgå brittisk skattelagstiftning, utan på ett generellt sätt avser varje situation i vilken merparten av dotterbolagen i en koncern av en eller annan anledning är etablerad utanför Förenade kungariket. Att etablera ett dotterbolag utanför Förenade kungariket innebär emellertid inte i sig skatteflykt, eftersom bolaget i fråga i varje fall omfattas av etableringsstatens skattelagstiftning."¹¹⁶ Dessutom menade EG-domstolen att de risker som den brittiska regeringen hänvisade till kunde realiserats även om endast ett dotterbolag hade sitt säte i en annan stat, medan reglerna hindrade förlustutjämning först då de utländska dotterbolagen utgjorde en viss andel av företagets totala antal dotterbolag.

I *Baxter*-målet¹¹⁷ var frågan om den franska skattelagstiftningen utgjorde ett hinder för etableringsfriheten. Företag som tillverkade och sålde farmaceutiska specialiteter skulle betala en särskild skatt, baserad på företagets omsättning. Avdrag från beskattningsunderlaget medgavs dock för utgifter för forskningsverksamhet, men endast om den bedrivits i

¹¹³ C-118/96 *Safir*.

¹¹⁴ Domstolens dom p. 33.

¹¹⁵ C-264/96 *ICI*.

¹¹⁶ Domstolens dom p. 26.

¹¹⁷ C-254/97 *Baxter*.

Frankrike. Utländska företag som valt att bedriva sin verksamhet i Frankrike via ett fast driftställe ansågs bli indirekt diskriminerade, eftersom det vanligtvis är dessa företag som bedriver sin forskning utanför Frankrike. Den franska regeringen anförde att det var nödvändigt att begränsa avdragsrätten till forskning som bedrivits i Frankrike, så att skattemyndigheterna kunde kontrollera att utgifterna var verkliga och faktiskt utgjorde avdragsgilla kostnader. EG-domstolen konstaterade att en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande allmänintresse, vilket därmed kan motivera en inskränkning av etableringsfriheten. I detta fall ansågs det dock vara möjligt att ställa krav på den skatteskyldige att lämna in handlingar till skattemyndigheterna som därigenom skulle kunna kontrollera att forskning som bedrivits i andra medlemsstater var verklig, istället för att alltid vägra avdrag för utländska forskningskostnader. Hindret kunde således inte rättfärdigas.

4.6.2.1.2 Skattesystemets inre sammanhang

I *Bachmann*-målet¹¹⁸ stadgade den belgiska lagstiftningen att vissa försäkringspremier var avdragsgilla vid inkomstbeskattningen. Detta gällde dock endast om premierna betalades till ett belgiskt försäkringsbolag. EG-domstolen menade att reglerna riskerade att främst vara till nackdel för utländska medborgare, då de oftare än landets egna medborgare har försäkringar hos utländska försäkringsbolag. Dessutom ansågs reglerna utgöra en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen, då de kan ha en avskräckande effekt för personers intresse av att teckna försäkringar hos ett försäkringsbolag etablerat i en annan medlemsstat. EG-domstolen ansåg dock att hindret för den fria rörligheten kunde rättfärdigas, eftersom det förelåg ett direkt samband mellan avdragsrätten för de inbetalda försäkringspremierna och beskattningen av de belopp som senare betalades ut till försäkringstagaren. I de fall där avdragsrätt för premierna medgavs beskattades sedan de utbetalda pensionerna, medan utbetalningarna var skattefria i de fall avdrag ej beviljats för premierna. Lagstiftningen ansågs inte heller vara mer restriktiv än vad som var nödvändigt för att upprätthålla kongruensen inom skattesystemet.

Behovet av att bevara skattesystemets inre sammanhang har efter *Bachmann*-målet återopats i ett flertal andra fall.

Även *Wielockx*-målet¹¹⁹ avsåg avdragsrätt för pensionsavsättningar. Personer bosatta i Belgien medgavs skatteavdrag för pensionsavsättningar, medan personer bosatta utomlands ej medgavs motsvarande avdrag, även om de förvärvat hela sin inkomst i Belgien. EG-domstolen uttalade att personer som tjänar sin lön i samma stat och blir beskattade på samma vis, inte kan behandlas olika beträffande beviljandet av skatteavdraget utan att det utgör en diskriminering. Skattesystemets inre sammanhang kunde inte

¹¹⁸ C-204/90 *Bachmann*.

¹¹⁹ C-80/94 *Wielockx*.

rättfärdiga hindret, då det inte fanns ett klart samband mellan avdragsrätten för inbetalda premier och beskattningen av den utfallande pensionen. Alla pensioner som betalades ut i Belgien blev nämligen beskattade, medan pensioner som betalades ut i andra länder inte beskattades, oavsett om avdrag för premierna medgetts eller ej.

I *Verkooijen*-målet¹²⁰ var det fråga om den nederländska skattelagstiftningen, som medgav skattefrihet för aktieutdelningar upp till ett visst belopp. Detta gällde dock endast i de fall företaget som lämnade utdelningen hade sitt säte i Nederländerna. EG-domstolen konstaterade att en sådan lagstiftning kunde avskräcka personer bosatta i Nederländerna från att investera i företag med säte i en annan medlemsstat, och därmed försvårades möjligheterna för utländska företag att anskaffa kapital från Nederländerna. En sådan lagstiftning ansågs därför utgöra en restriktion för den fria rörligheten av kapital. Den nederländska regeringen anförde bland annat att lagstiftningen var nödvändig för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Motiveringen var att skatteavdraget avsåg lindra den ekonomiska dubbelbeskattning som uppkom genom att företag först beskattades för sina vinster, och att aktieägarna därefter beskattades för aktieutdelningar. Då utländska företag inte betalat skatt i Nederländerna fanns det därför inte någon dubbelbeskattning att kompensera. EG-domstolen konstaterade att det inte fanns något direkt samband motsvarande det i *Bachmann*-målet mellan att bevilja undantag från skattskyldighet för aktieägare bosatta i Nederländerna för mottagen aktieutdelning och beskattning av vinster för bolag med säte i en annan medlemsstat. Det rör sig nämligen om olika skatter och olika skattesubjekt. Restriktionen kunde därför inte rättfärdigas.

4.6.2.1.3 Territorialitetsprincipen

Futura-målet¹²¹ gällde den luxemburgska lagstiftningen avseende förlustavdrag. Bolag med hemvist i en annan stat behövde inte fullgöra någon särskild bokföring för sin luxemburgska verksamhet. Istället kunde de skattepliktiga intäkterna i Luxemburg bestämmas till en viss andel av företagets totala inkomst. För att avdrag för förluster från tidigare år skulle medges krävdes dels att förlusterna hade ett ekonomiskt samband med inkomsterna i Luxemburg, och dels att det utländska bolaget hade fullgjort sin bokföring för den luxemburgska verksamheten för det år då förlusten uppkommit. Det första rekvisitet överensstämde enligt EG-domstolen med territorialitetsprincipen, vilken innebär att skattskyldiga med hemvist i staten beskattas för sin globala vinst, medan skattskyldiga med hemvist i en annan stat endast beskattas för den vinst som är hänförlig till källstaten.¹²² Att inte medge avdrag för begränsat skattskyldiga för förluster som inte var hänförliga till Luxemburg utgjorde inte en diskriminering enligt EG-fördraget. Kravet på bokföring behandlas nedan i avsnitt 4.6.2.2.3.

¹²⁰ C-35/98 *Verkooijen*.

¹²¹ C-250/95 *Futura*.

¹²² Pelin 2006, s. 358.

I *Marks & Spencer*-målet¹²³ var frågan om de brittiska reglerna om resultatutjämnning inom en koncern stod i strid med etableringsfriheten i EG-fördraget. Det brittiska bolaget Marks & Spencer begärde avdrag för förluster som uppkommit i utländska dotterbolag, varav ett hade avyttrats medan två andra avvecklats. Den brittiska lagstiftningen tillät att moderbolag kvittade förluster hos dotterbolag mot sin egen vinst, förutsatt att det var ett brittiskt dotterbolag. Avdrag medgavs alltså inte för utländska bolags förluster. Frågan vid EG-domstolen var om en sådan lagstiftning stod i strid med etableringsfriheten enligt EG-fördraget, och om den i så fall kunde rättfärdigas. EG-domstolen konstaterade att lagstiftningen utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten, då företag kan avskräckas från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater eftersom den skattemässiga behandlingen av underskott hos dotterbolag skiljer sig åt beroende av om dotterbolaget etablerats i Storbritannien eller i en annan medlemsstat. EG-domstolen gjorde därefter en helhetsbedömning av tre rättfärdigande grunder, nämligen den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (territorialitetsprincipen), risken att förluster beaktas två gånger och syftet att förhindra skatteflykt.

EG-domstolen fastslog först att minskade skatteintäkter enligt fast rättspraxis inte kan rättfärdiga en nationell lagstiftning som strider mot någon av fördragsfriheterna. Däremot ansåg EG-domstolen att ”om bolagen gavs en möjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas – antingen i den medlemsstat där de hör hemma eller i en annan medlemsstat – skulle den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt äventyras, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna”.¹²⁴

Beträffande risken att förlusterna skulle komma att beaktas två gånger, ansåg EG-domstolen att medlemsstaterna borde kunna undanröja denna risk själva, exempelvis genom att införa en bestämmelse som inte medger avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat.

EG-domstolen konstaterade att om medlemsstaterna tillåter en överföring av förluster från utländska dotterbolag till moderbolaget, finns det en risk att förlusterna inom en koncern organiseras så att de kan dras av i den medlemsstat som har högst skattesats, och där förlusten således har störst värde. Detta kan undvikas genom att inte tillåta avdrag för förluster hos utländska dotterbolag.

Med hänsyn tagen till samtliga berättigande grunder ansåg EG-domstolen att den brittiska lagstiftningen ”[...] för det första är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och som kan motiveras av

¹²³ C-446/03 *Marks & Spencer*.

¹²⁴ Domstolens dom p. 46.

tvingande hänsyn till allmänintresset, och för det andra är avsedd att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås”.¹²⁵

Därefter återstod proportionalitetsbedömningen. I de fall där dotterbolaget inte kan utnyttja sina förluster, vare sig under tidigare, det aktuella eller framtida beskattningsår, och där inte heller en annan part efter en försäljning av bolaget skulle kunna utnyttja förlustavdragen, ansåg EG-domstolen att lagstiftningen gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet. I en sådan situation kunde lagstiftningen således inte rättfärdigas, utan avdrag för förlusterna måste medges. I övriga situationer ansågs dock proportionalitetskravet vara uppfyllt.

I *Oy Esab*-målet¹²⁶ prövades de finska koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten. Det finska företaget Oy Esab yrkade avdrag för ett koncernbidrag till sitt brittiska moderbolag. Oy Esab hade redovisat vinster under några år, medan moderbolaget redovisade förluster. De finska koncernbidragsreglerna krävde att mottagaren av koncernbidraget var skattskyldig för detta i Finland för att givaren skulle medges avdrag vid beskattningen. EG-domstolen konstaterade att olikbehandlingen av företag beroende av var deras moderbolag har sin hemvist utgör en inskränkning av etableringsfriheten, då det blir mindre attraktivt för utländska företag att förvärva eller etablera ett dotterbolag i en stat med en sådan lagstiftning. Vid prövningen av om hindret kunde rättfärdigas konstaterade EG-domstolen att om avdrag medgavs, skulle det hota medlemsstaternas rätt att beskatta den verksamhet som utövas inom dess territorium. Fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna skulle därmed äventyras, då internationella koncerner själva skulle kunna avgöra i vilket land deras vinster skall beskattas. Denna rättfärdigandegrund är starkt förknippad med strävan att förhindra skatteflykt. EG-domstolen ansåg att om dotterbolag tilläts överföra sin skattepliktiga vinst till ett utländskt moderbolag förelåg en påtaglig risk att företagen genom konstlade upplägg överförde vinster till den stat där skattesatsen är lägst. Denna risk är särskilt påtaglig då de finska reglerna inte kräver att mottagaren av koncernbidraget redovisat någon förlust. Med hänsyn till de båda rättfärdigandegrunderna ansåg EG-domstolen att lagstiftningen ”[...] tjänar legitima ändamål som är förenliga med fördraget och omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset, och är ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnås”¹²⁷. Vid proportionalitetsbedömningen framhöll EG-domstolen att även om reglerna inte specifikt var skapade för att hindra fiktiva upplägg utan affärsmässig grund, som enbart syftar till att undvika beskattning i den stat där vinsten uppkommit, kunde denna typ av transaktioner inte undvikas genom mindre ingripande åtgärder än vad den finska lagstiftningen stadgade. En mindre ingripande lagstiftning skulle leda till att internationella koncerner själva kunde avgöra i vilken stat deras vinster skulle beskattas. De finska koncernbidragsreglerna ansågs därmed inte stå i strid med EG-rätten.

¹²⁵ Domstolens dom p. 51.

¹²⁶ C-231/05 *Oy Esab*.

¹²⁷ Domstolens dom p. 60.

4.6.2.2 Grunder som avfärdats av EG-domstolen

4.6.2.2.1 Bristande harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning

I ovan nämnda *Avoir fiscal*-målet hävdade den franska regeringen att skillnaden i behandling av personer med respektive utan hemvist i Frankrike i skattemässigt hänseende berodde på särdrag och skillnader mellan de olika medlemsstaternas skattesystem och dubbelbeskattningsavtal. Avsaknaden av en harmoniserad skattelagstiftning gjorde det nödvändigt att vidta olika åtgärder för att ta hänsyn till skillnaderna mellan skattesystemen. Detta resonemang underkändes av EG-domstolen. EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet och etableringsfrihet får inte inskränkas genom medlemsstaternas lagstiftningar, och avsaknaden av harmonisering kunde inte rättfärdiga diskrimineringen.

4.6.2.2.2 Kompenserande skattefördelar

Av *Terhoeve*-målet¹²⁸ följer att det inte är den skattskyldiges totala situation i skattemässigt hänseende som är avgörande, utan varje regel skall ses för sig. Att en skattskyldig som i ett avseende diskrimineras blir fördelaktigt behandlad i en annan situation undanröjer inte diskrimineringen, och kan inte heller rättfärdiga den.¹²⁹

4.6.2.2.3 Administrativa skäl

I den luxemburgska lagstiftning som var aktuell i ovan behandlade *Futura*-målet fanns även ett krav på att den begränsat skattskyldige fullgjort bokföring för den luxemburgska filialen för det år då förlusten uppkommit för att avdrag för förlusten skulle medges. EG-domstolen ansåg att det utgjorde ett hinder för etableringsfriheten, då det innebar att bolaget utöver sin egen bokföring i hemviststaten även var tvunget att upprätta en särskild bokföring för filialen i Luxemburg. EG-domstolen framhöll att det var rimligt att kräva att den skattskyldige på ett klart och precist sätt kunde visa att de yrkade avdragen för förluster överensstämde med de verkliga förlusterna. Detta kunde dock göras på andra sätt, och kravet på att den skattskyldige under det aktuella räkenskapsåret upprättat en bokföring i Luxemburg gick alltså för långt för att proportionalitetskravet skulle anses vara uppfyllt.

4.6.2.2.4 Förhindra förlust av skatteintäkter

I ovannämnda *ICI*-målet åberopade Storbritannien även att lagstiftningen kunde rättfärdigas då den syftade till att hindra en minskning av skatteintäkter, som uppkommer om utländska dotterbolags förluster kan dras av, eftersom en kompenserande beskattning av vinster i dessa bolag inte kan

¹²⁸ C-18/95 *Terhoeve*.

¹²⁹ Domstolens dom p. 46.

ske. EG-domstolen uttalade att en minskning av skatteintäkter inte kan anses vara av trängande allmänintresse. Detta uttalade har upprepats i andra mål, däribland det ovan nämnda *Verkooijen*-målet. I detta mål försökte den nederländska regeringen även rättfärdiga lagstiftningen med att reglerna syftade till att gynna landets ekonomi genom att enskildas investeringar i bolag med säte i Nederländerna uppmuntrades. EG-domstolen påpekade att "[...] i enlighet med fast rättspraxis kan ett syfte av rent ekonomisk karaktär inte utgöra tvingande hänsyn till allmänintresset av den arten att det rättfärdigar en begränsning av en grundläggande frihet som garanteras av fördraget".¹³⁰

¹³⁰ Domstolens dom p. 48.

5 Analys

5.1 Förhållandet mellan den interna korrigeringsregeln och dubbelbeskattningsavtalen

Som framgått ovan finns det dels en korrigeringsregel i den svenska interna internationella skatterätten, 14:19 IL, och dels en korrigeringsregel i de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Den första frågan att utreda är vilken av dessa som har företräde.

Av Wienkonventionen om traktaträtten följer att ”varje i kraft varande traktat är bindande för dess parter och skall ärligt fullgöras av dem”, art. 26. Staterna är således folkrättsligt förpliktade att fullgöra sina åtaganden enligt ett dubbelbeskattningsavtal. Av art. 27 Wienkonventionen framgår att en underlåtenhet att fullgöra dessa åtaganden inte kan rättfärdigas genom en hänvisning till nationell lagstiftning. Slutsatsen blir således att korrigeringsregeln i ett dubbelbeskattningsavtal har företräde framför den interna korrigeringsregeln.

Vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal tillämpas den så kallade *gyllene regeln*. Denna regel finns i införlivningslagen till respektive skatteavtal, och innebär att beskattningsreglerna i avtalet endast är tillämpliga om de innebär en inskränkning av den skattskyldighet som annars föreläggas enligt den interna rätten. Ett skatteavtal kan således endast inskränka en stats rätt att beskatta enligt intern rätt, avtalet kan aldrig utvidga denna rätt.

Frågan blir därför om skatteavtalen innehåller en uttömmande reglering av möjligheterna till korrigeringsreglering av felaktig internprissättning.

Om korrigeringsregeln utgör en skattskyldighetsregel finns det ingen möjlighet att utvidga regleringen i den interna rätten, utan korrigeringsregeln i dubbelbeskattningsavtalen utgör då den yttersta gränsen för vad Sverige kan åberopa gentemot de skattskyldiga. Arvidsson menar att så är fallet.¹³¹ Denna regel innehåller inte någon dokumentationsskyldighet, vilket skulle innebära att Sverige inte kan kräva att de skattskyldiga upprättar en dokumentation över sin internprissättning.

Sundgren däremot framhåller att dubbelbeskattningsavtal har två olika syften. Det första är att undanröja juridisk dubbelbeskattning, det vill säga att samma skattesubjekt blir beskattat för en viss inkomst i två stater. Det andra syftet är att förhindra skatteflykt. Sundgren menar att korrigeringsregeln inte fastställer någon subjektiv skattskyldighet. Den används inte för att avgöra huruvida en viss inkomst till sin natur är

¹³¹ Arvidsson 1990, s. 184.

skattepliktig eller ej, eller om avdragsrätt för olika typer av kostnader skall medges. Korrigeringsregeln avgör istället hur skattepliktiga inkomster och avdragsgilla kostnader skall fördelas mellan företag i intressegemenskap med hemvist i olika stater. Korrigeringsregeln tar alltså sikte på skattebasen. Företagens skattskyldighet berörs inte.¹³²

Sundgrens resonemang utgår från att företag med hemvist i Sverige är obegränsat skattskyldiga för sina inkomster här enligt den interna svenska skatterätten. Om ett företag till följd av en internprissättning som avviker från armlängdsprincipen redovisat ett lägre resultat än vad det rätteligen borde ha gjort, är det skattskyldigt för det resultat som en korrekt internprissättning skulle ha resulterat i. Att återställa det skattepliktiga resultatet till den nivå det rätteligen skulle ha haft från början, om inte den skattskyldige använt ett felaktigt internpris, kan knappast anses innebära en utvidgning av skattskyldigheten.¹³³

En annan skillnad mellan korrigeringsregeln och andra regler i skatteavtal är att den inte syftar till att undvika juridisk dubbelbeskattning. En tillämpning av regeln medför ekonomisk dubbelbeskattning, då samma inkomst kommer att beskattas hos två olika skattesubjekt. Detta är en följd av att prissättningen varit felaktig från början, inte av överlappande skatteanspråk från de inblandade staterna.¹³⁴

Som nämnts ovan innehåller införlivningsavtalen en paragraf som fastslår att skatteavtalen endast är tillämpliga i den utsträckning de medför en inskränkning av skattskyldigheten i Sverige. Skatteavtalen innehåller dock även ett flertal andra bestämmelser än sådana som påverkar skattskyldigheten. Som exempel kan nämnas regler om diskrimineringsförbud och utbyte av uppgifter. Sundgren anser att korrigeringsregeln utgör en skatteflyktsregel, och att den därför inte omfattas av den gyllene regeln.¹³⁵

Lindencrona instämmer med Sundgren såtillvida att det är skillnad mellan skattskyldighetsregler och regler om administrativ handräckning. Han anser också att korrigeringsregeln i skatteavtalen har till syfte att förhindra internationell skatteflykt. Däremot menar han att regeln inte är konstruerad på samma sätt som reglerna om utbyte av uppgifter mellan skattemyndigheterna. Lindencrona anser att regeln är konstruerad så att den ger en av staterna rätt att beskatta en viss inkomst, det vill säga den som genom den felaktiga internprissättningen överförts till ett annat skattesubjekt. Korrigeringsregeln skulle därmed vara en skattskyldighetsregel, vilket medför att den gyllene regeln är tillämplig.¹³⁶

¹³² Sundgren 1991, s. 403 f.

¹³³ Sundgren 1991, s. 404.

¹³⁴ Sundgren 1991, s. 404 f.

¹³⁵ Sundgren 1991, s. 415.

¹³⁶ Lindencrona 1992, s. 131 f.

Jag delar Sundgrens uppfattning. Om företagen tillämpat armlängdsmässiga avtalsvillkor vid sina transaktioner skulle en korrigering inte behöva göras. Jag anser därför att det vore felaktigt att beteckna korrigeringsregeln som en utvidgning av skattskyldigheten. Det handlar endast om att återställa det skattepliktiga resultatet till den nivå det borde ha uppgått till från början.

Att korrigeringsregeln inte utgör en skattskyldighetsregel leder till slutsatsen att den gyllene regeln inte är tillämplig. Därmed utgör skatteavtalen inget hinder för att i den interna svenska lagstiftningen ställa krav på dokumentation av internpriserna.

Nästa steg är att utreda hur dubbelbeskattningsavtalen och EG-rätten förhåller sig till varandra.

5.2 Förhållandet mellan EG-rätten och dubbelbeskattningsavtalen

I EG-fördraget behandlas förhållandet mellan folkrättsliga avtal, såsom dubbelbeskattningsavtal, och EG-rätten i art. 307, där det framgår att avtal som medlemsstaterna ingått med tredje land före inträdet i unionen inte påverkas av EG-fördraget. Senare ingångna avtal med tredje land och avtal mellan medlemsstater omnämns inte i artikeln, vilket bör innebära att EG-rätten i dessa fall äger företräde vid konflikt.

I *Gilly*-målet¹³⁷ hade en person hemvist i en stat och arbetade i en annan. Hon var medborgare i båda staterna, som båda beskattade hennes inkomst. Hemviststaten skulle enligt dubbelbeskattningsavtalet medge en skattekredit för den skatt som betalats i källstaten. På grund av det sätt på vilket skattekrediten beräknades blev krediten lägre än den skatt som faktiskt erlagts i den andra staten, vilket resulterade i en högre beskattning jämfört med om hon arbetat i sin hemviststat. EG-domstolen framhöll att ett av syftena med EU är att avskaffa dubbelbeskattning inom unionen, och att även dubbelbeskattningsavtal syftar till att undanröja dubbelbeskattning. Däremot ansågs inte dubbelbeskattningsavtalet syfte vara "[...] att säkerställa att den skatt som den skattskyldige skall betala i en stat inte överstiger den skatt som han skulle ha betalat i den andra staten".¹³⁸ Vidare konstaterade EG-domstolen att medlemsstaterna är behöriga att själva besluta om vilka anknytningskriterier som skall användas när beskattningsrätten fördelas mellan dem. Att använda medborgarskap som anknytningsrekvisit är en internationellt accepterad princip, som finns med i OECD:s modellavtal. Någon diskriminering ansågs ej föreligga.

I *Saint-Gobain*-målet¹³⁹ var det fråga om skatteförmåner som endast beviljades bolag som var oinskränkt skattskyldiga i Tyskland, både enligt

¹³⁷ C-336/96 *Gilly*.

¹³⁸ Domstolens dom p. 46.

¹³⁹ C-307/97 *Saint-Gobain*.

Tysklands interna skatterätt och enligt skatteavtalet med USA. EG-domstolen konstaterade att det strider mot EG-fördraget att inte bevilja fasta driftställen tillhörande företag från andra medlemsstater motsvarande skatteförmåner som de tyska företagen ges. Medlemsstaterna är visserligen behöriga att fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsbehörigheten, men medlemsstaterna måste respektera EG-rättens krav på att andra medlemsstaters medborgare behandlas på samma sätt som egna medborgare, oavsett om det rör sig om intern lagstiftning eller folkrättsliga avtal.

I *De-Groot*-målet¹⁴⁰ hade en holländsk medborgare inkomster i sitt hemland samt i tre andra stater. Skatteavtalen innebar att Holland undantog de utländska inkomsterna från beskattning, dock med progressionsförbehåll. Sättet på vilket avdrag medgavs vid beskattningen resulterade i en högre beskattning i Holland jämfört med om all inkomst varit holländsk. EG-domstolen konstaterade att även om det inte finns några EG-rättsliga regler för hur personliga förhållanden skall beaktas vid beskattningen, får de regler som en medlemsstat tillämpar inte leda till diskriminering eller utgöra ett hinder för den fria rörligheten. Både de interna holländska reglerna och de införlivade skatteavtalens regler ansågs strida mot EG-fördraget, då personer som valde att ta anställning utomlands blev negativt särbehandlade jämfört med dem som endast arbetade i Holland. Holland ansågs vara skyldigt att undanröja merbeskattningen.

Min slutsats av ovanstående är att även om EG-domstolen ofta godtar internationellt accepterade skatteprinciper, accepteras inte avtalsbestämmelser i dubbelbeskattningsavtal om de anses utgöra hinder för den fria rörligheten.

En intressant fråga är om korrigeringsregeln i dubbelbeskattningsavtalen kan anses strida mot etableringsfriheten. Om ett svenskt företag debiterar ett pris som överstiger marknadsvärdet vid en transaktion med ett närstående utländskt företag, korrigeras vinstöverföringen med stöd av korrigeringsregeln i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och den andra staten. Motsvarande transaktion med ett närstående svenskt företag korrigeras däremot inte. De interna svenska bestämmelser som aktualiseras är korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL och uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. IL. Korrigeringsregeln är enbart tillämplig på underprissättning när det säljande företaget är svenskt, och förutsätter dessutom att transaktionen är gränsöverskridande. Uttagsbeskattning aktualiseras enbart då priset understiger marknadsvärdet, 22 kap. 3 § IL. Medan korrigeringsregeln i dubbelbeskattningsavtalen täcker både under- och överprissättning, kan således endast underprissättning korrigeras enligt den interna rätten. De sämre möjligheterna att flytta obeskattade vinster mellan företagen i en internationell koncern skulle kunna minska svenska företags vilja att etablera sig i andra EU-länder. Denna fråga faller dock utanför syftet med denna uppsats.

¹⁴⁰ C-385/00 *De-Groot*.

5.3 Skatteverkets föreskrifters förenlighet med Regeringsformen

Som nämnts ovan i avsnitt 2.5 ifrågasätter Hultqvist om Skatteverkets föreskrifter om dokumentation avseende internprissättning är förenliga med Regeringsformen. Han anser att föreskrifterna i vissa avseenden går utöver lagstadgandet i 19 kap. 2 a och 2 b §§ LSK och skapar ytterligare ålägganden för de skattskyldiga, vilket vore oförenligt med 8 kap. 13 § RF.¹⁴¹ Hultqvist menar att det kan finnas andra, mindre betungande sätt att uppfylla lagtextens krav än de som anges i föreskrifterna. Jag ifrågasätter att så är fallet.

När det gäller val av prissättningsmetod anges att den valda metoden skall beskrivas, men det uppställs inga specifika krav på vilka metoder som får användas, 8 § SKVFS 2007:1 . Det kommenteras endast i Skatteverkets meddelande, där det anges att någon av metoderna i OECD:s riktlinjer bör användas, men att någon annan metod kan användas om företaget kan visa att den resulterar i ett korrekt armlängdspris.¹⁴² Det finns således inte någon metod som är förbjuden att tillämpa, förutsatt att den valda metoden anses ge ett korrekt armlängdspris. I detta avseende är det således inte möjligt att finna en metod som strider mot föreskrifterna, samtidigt som den uppfyller lagtextens krav.

Beträffande jämförbarhetsanalysen, som enligt lagtexten skall vara med, framgår det av föreskrifterna att om jämförelsetransaktioner inte har identifierats skall företaget ange hur det på annat sätt säkerställt att prissättningen är förenlig med armlängdsprincipen, 9 § i föreskrifterna. I detta avseende är alltså föreskrifterna mindre långtgående än lagtexten, då föreskrifterna inte uppställer något absolut krav på att en jämförbarhetsanalys skall ingå i dokumentationen.

När det gäller beskrivningarna av företaget, organisationen och verksamheten, uppgifter om art och omfattning av transaktionerna samt funktionsanalysen är det dock möjligt att det finns andra sätt än de som anges i föreskrifterna att upprätta dokumentationen, och ändå tillgodose kraven i lagtexten. Det är dock värt att påpeka att Hultqvist inte anger något konkret exempel på en sådan situation. Min uppfattning är att ett företag i en sådan situation med framgång bör kunna hänvisa till proportionalitetskravet i 2 § i föreskrifterna, som lyder:

”De uppgifter som dokumentationen skall innehålla enligt 3–9 §§ skall göra det möjligt att bedöma om priser och övriga villkor avseende interna transaktioner överensstämmer med

¹⁴¹ Hultqvist 2007, s. 404 ff.

¹⁴² SKV M 2007:4 s. 20.

armlängdsprincipen. Dokumentationen behöver endast innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning i dessa avseenden.”

Innebörden av att denna paragraf måste enligt min mening vara att det är tillåtet att avvika från kraven i de övriga paragraferna i föreskrifterna, förutsatt att dokumentationen innehåller sådan information som behövs för en rimlig bedömning av om armlängdsprincipen följts. I annat fall skulle paragrafen sakna betydelse.

Den konkreta kritik som riktats mot föreskrifterna har avsett gränsdragningarna för vad som skall utgöra mindre transaktioner, och därmed kunna dokumenteras på ett förenklat sätt.¹⁴³ Denna kritik tar dock inte sikte på något som utvidgats till nackdel för den skattskyldige genom föreskrifterna, då möjligheten att upprätta en förenklad dokumentation inte finns med i lagtexten, utan endast i föreskrifterna. Kritikerna anser alltså att de lägre kraven som införts genom föreskrifterna borde utsträckas till att omfatta större transaktioner än vad som idag är fallet.

Leijonhufvud tycks anse att kritiken mot föreskrifterna varit större än vad som är befogat. Hennes uppfattning är att företagen kan ”[...] känna sig helt trygga om bara deras dokumentationsmaterial är upprättat på sådant sätt att det ger myndigheterna underlag för en rimlig bedömning av att internpriserna följer armlängdsprincipen. Det finns inte skäl att hetsa upp sig i onödan.”¹⁴⁴ Andersson anser att ”[...] föreskrifterna i det stora hela fått en rimlig utformning”.¹⁴⁵

Det kan naturligtvis finnas situationer där ett företag anser sig kunna upprätta sin dokumentation på ett sätt som uppfyller lagtextens krav, men som strider mot 3-9 §§ föreskrifterna. Min uppfattning är dock att dokumentationen i dessa fall bör godtas till följd av 2 §. Jag anser därför att det i praktiken inte lär uppstå några problem av det slag som Hultqvist varnar för. Jag instämmer dock med Hultqvist såtillvida att det borde ha varit möjligt att i lagtexten ange det som istället uttryckts i Skatteverkets föreskrifter för att undvika oklarheter.

5.4 Dokumentationsreglernas förenlighet med EG-rätten

5.4.1 Inledning

Regeringens bedömning av dokumentationsreglernas förenlighet med EG-rätten berörs endast kortfattat i förarbetena. Regeringen ansåg att

¹⁴³ Se t.ex. Leijonhufvud 2007, s. 140 f och Lodin, s. 317 ff.

¹⁴⁴ Leijonhufvud 2007, s. 141.

¹⁴⁵ Andersson 1990, s. 146.

”regleringen av dokumentationsskyldigheten får anses väl förenlig med de krav som EG-rätten och internationell rätt i övrigt ställer på svensk lagstiftning”. Detta motiveras dels med att dokumentationsskyldigheten är nödvändig ur skattekontrollshänseende, och dels med att ”[...] de krav som i det enskilda fallet ställs på de skattskyldiga i enlighet med internationellt vedertagna principer vägs och balanseras mot nyttan av de uppgifter som begärs”. Dessutom framhålls att reglerna utarbetats med beaktande av OECD:s riktlinjer.¹⁴⁶

Då hänsyn till skattekontroll, som utgör en vanligt åberopad rättfärdigandegrund, och proportionalitetsaspekten ansetts vara relevant att behandla i samband med bedömningen av reglernas förenlighet med EG-rätten, ligger det nära till hands att anta att regeringen bedömt att dokumentationsreglerna eventuellt kan utgöra ett hinder för etableringsfriheten. I annat fall vore rättfärdigandediskussionen irrelevant.

Bland remissinstanserna ansåg Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet att ”behovet av skattekontroll kan vara ett sådant tvingande allmänintresse att kravet på dokumentation bör kunna godtas, men det är viktigt att peka på att åtgärderna skall vara proportionella”. Företagarnas Riksorganisation ansåg inte att dokumentation var nödvändig för att säkerställa en effektiv skattekontroll.¹⁴⁷ Riksskatteverket har tidigare uttalat att ”utan att ta ställning till om en utökad uppgiftsskyldighet för internationella förhållanden kan strida mot ett restriktionsförbud i EG-rätten måste beaktas att en sådan skulle kunna rättfärdigas med att den behövs för att säkerställa en effektiv skattekontroll.”¹⁴⁸ Därefter konstateras att EG-domstolen i *Baxter-* och *Futura*-målen slagit fast att upprätthållandet av en effektiv skattekontroll kan anses utgöra ett tungt vägande allmänintresse, vilket kan motivera en inskränkning av den fria rörligheten. Kravet på proportionalitet framhålls också. Riksskatteverkets slutsats är att ”regler om information och dokumentation är så grundläggande för att upprätthålla en skattekontroll såvitt avser internationella transaktioner att sådana är motiverade även utifrån ett EG-rättsligt perspektiv.”¹⁴⁹

Ingen av ovanstående har uttalat sig om på vilket sätt dokumentationsreglerna skulle kunna anses stå i strid med EG-rätten, utan istället fokuserat på att reglerna bör kunna rättfärdigas. I nästa avsnitt behandlas varför ett rättfärdigande kan vara nödvändigt.

¹⁴⁶ Prop. 2005/06:169 s. 113 f.

¹⁴⁷ Prop. 2005/06:169 s. 113.

¹⁴⁸ RSV Rapport 2003:5 s. 42.

¹⁴⁹ RSV Rapport 2003:5 s. 42.

5.4.2 Öppen eller dold diskriminering, eller ett hinder för etableringsfriheten?

Inledningsvis kan konstateras att någon åtskillnad mellan svenska och utländska subjekt inte görs, så någon öppen diskriminering kan det inte vara frågan om.

Nästa fråga blir då om det används något annat kriterium för särskiljande än nationalitet, som i praktiken innebär att utländska subjekt missgynnas i förhållande till svenska. Reglerna är tillämpliga både vid transaktioner mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag, och mellan ett utländskt moderbolag och ett svenskt dotterbolag. Lika situationer behandlas således lika, och någon indirekt diskriminering föreligger därmed inte.

Däremot är det möjligt att dokumentationsreglerna kan anses utgöra ett hinder för etableringsfriheten. Min uppfattning är att dokumentationsreglerna kan ha en avskräckande effekt för svenska företags vilja att etablera eller förvärva dotterbolag i andra EU-länder. Att upprätta den relativt omfattande dokumentation som krävs avseende gränsöverskridande närståendetransaktioner är resurskrävande, både administrativt och kostnadsmässigt. Inom större koncerner kan arbetet eventuellt utföras internt, medan många företag måste anlita konsulthjälp.¹⁵⁰ Om företaget istället väljer att etablera ett dotterbolag inom Sverige, omfattas inte internttransaktionerna av dokumentationsskyldigheten, vilket medför lägre kostnader jämfört med en utlandsetablering. Denna skillnad innebär att det troligen anses föreligga ett hinder för etableringsfriheten.

5.4.3 Möjligheter till rättfärdigande

Frågan är då om detta hinder kan rättfärdigas. Som konstaterats ovan är det svårt att hävda att en diskriminerande skattelagstiftning är av sådan art att den kan motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Att rättfärdiga dokumentationsreglerna med stöd i EG-fördraget lär således inte vara möjligt, utan det är rättfärdigandegrunderna som utvecklats i EG-domstolens praxis som blir aktuella.

Det första kriteriet i rule of reason-testet är att reglerna inte får vara öppet diskriminerande, vilket som konstaterats ovan inte utgör något problem. Det andra kriteriet är att lagstiftningen framstår som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse. Som konstaterats i förarbetena har EG-domstolen uttalat att önskan att upprätthålla en effektiv skattekontroll kan utgöra ett sådant intresse.¹⁵¹

¹⁵⁰ Lodin 2007, s. 317.

¹⁵¹ Se t.ex. C-250/95 *Futura* och C-254/97 *Baxter*.

Dokumentationsreglerna utgör ett komplement till korrigeringsregeln, då syftet är att säkerställa att armlängdsprincipen följs. Då armlängdsprincipen ska säkerställa att vinster blir beskattade i det land de uppkommit, borde det vara möjligt att åberopa territorialitetsprincipen som grund för rättfärdigande, då dokumentationsskyldigheten alltså utgör ett led i upprätthållandet av territorialitetsprincipen. EG-domstolen har i *Marks & Spencer-* och *Oy Esab-*målen fastslagit att om företagen skulle tillåtas välja i vilket land deras vinster skall beskattas, skulle "[...] den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt äventyras [...]"¹⁵² då företagen skulle välja att redovisa sina förluster i den stat som har högst skattesats, och vinsterna i den stat som har lägst.

Det tredje kriteriet för att en lagstiftning som begränsar den fria rörligheten skall kunna godtas är att den verkligen är ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas. Dokumentationsreglernas främsta syfte är att skapa en effektivare skattekontroll. Den tydliga reglering som skapats genom lagstiftningen och Skatteverkets föreskrifter underlättar för företagen att få med all nödvändig dokumentation redan från början vid en kontroll, vilket underlättar Skatteverkets kontroll av om armlängdsprincipen följts vid prissättningen av internttransaktioner. Det är därför enligt min mening rimligt att anta att skattekontrollen effektiviserats till följd av reglernas införande. Då reglerna trädde ikraft den 1 januari 2007 tillämpas de dock för första gången taxeringsåret 2008, så hur det blir i praktiken återstår att se.

Det är tänkbart att EG-domstolen skulle göra en helhetsbedömning så som i *Marks & Spencer-* och *Oy Esab-*målen. Min bedömning är att önskan att upprätthålla en effektiv skattekontroll och territorialitetsprincipen i vart fall tillsammans kan rättfärdiga hindret för etableringsfriheten.

Då återstår proportionalitetskravet, vilket innebär att reglerna inte får vara mer ingripande än vad som är nödvändigt. Frågan är alltså om reglerna är orimligt betungande för företagen jämfört med den nytta som de ger upphov till i form av en effektivare skattekontroll.

Även utan en dokumentationsskyldighet måste företagen tillämpa armlängdsprincipen vid gränsöverskridande internttransaktioner. En del av dokumentationsarbetet måste således upprättas även utan en formell dokumentationsskyldighet.¹⁵³ Det är dock onekligen så att reglerna medför en utökad administrativ börda för företagen, vilket missgynnar gränsöverskridande transaktioner jämfört med nationella transaktioner.

Lodin menar att man vid utarbetandet av de svenska dokumentationsreglerna sett OECD:s riktlinjer som ett riktmärke, vilket innebär att de svenska reglerna till stor del överensstämmer med riktlinjerna. OECD:s riktlinjer har dock varit avsedda att i varje avseende utgöra de mest ingripande krav som rimligen kan ställas på företagens dokumentation, inte

¹⁵² C-446/03 *Marks & Spencer*, domstolens dom p. 46.

¹⁵³ Prop. 2005/06:169 s. 102.

ett exakt regelverk att implementera fullt ut. Lodin menar att reglerna härigenom blivit alltför betungande för företagen.¹⁵⁴

Bäckström och von Post anser dock att kritiken mot dokumentationskraven varit för hård. Deras uppfattning är att dokumentationskraven troligtvis inte kommer att innebära "[...] något större merarbete för de företag som omfattas, utöver en sammanställning av befintlig dokumentation".¹⁵⁵

I doktrinen i övrigt har kritik främst riktats mot att gränsdragningen för vilka transaktioner som får upprättas enligt ett förenklat förfarande satts för lågt.¹⁵⁶ Detta anses resultera i att kraven på små och medelstora företag blir orimligt höga. Det är möjligt att proportionalitetsbedömningen resulterar i att den administrativa bördan för företagen överstiger nyttan med dokumentationen beträffande sådana transaktioner som är något omfattande för att omfattas av en förenklad dokumentation. Däremot har jag svårt att tro att kraven som ställs på dokumentation av mer omfattande och komplicerade transaktioner skulle anses vara för betungande i förhållande till nyttan den medför. EG-domstolen har som konstaterats ovan fäst vikt vid internationellt accepterade principer och OECD:s modellavtal.¹⁵⁷ De svenska dokumentationskraven ligger förvisso nära gränsen för vad OECD ansett vara rimligt att kräva av företagen, men åsikten att de svenska kraven går utöver riktlinjerna förefaller inte ha framförts i doktrinen. Det förefaller därför föga troligt att EG-domstolen skulle anse att lagstiftningen brister i proportionalitet.

Min bedömning är att EG-domstolen skulle anse att kravet på proportionalitet är uppfyllt. Möjligen skulle man anse att gränserna för vilka transaktioner som kan dokumenteras på ett förenklat sätt bör justeras, så att de omfattar fler transaktioner, för att inte lägga en alltför stor börda på små och medelstora företag. I övrigt anser jag att lagstiftningen kan rättfärdigas.

¹⁵⁴ Lodin 2007, s. 315 ff. Det bör framhållas att Lodin var med och utformade OECD:s Transfer Pricing Guidelines 1995.

¹⁵⁵ Bäckström & von Post 2007, s. 20.

¹⁵⁶ Se t.ex. Leijonhufvud 2007, s. 140 f och Lodin 2007, s. 317 ff.

¹⁵⁷ Se t.ex. C-336/96 *Gilly*.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Adlercreutz, *Avtalsrätt I*, 12 uppl, Juristförlaget, Lund 2002.

Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Nerenius & Santéus Förlag AB, 1998.

Andersson, Krister, *Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap*, Svensk Skattetidning nr 2 2007, s. 142 ff.

Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Juristförlaget, 1990.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik AB, 1999.

Bäckström, Peter & von Post, Birgitta, *Litet problem dokumentera interntransaktioner*, Pointlex Legala Affärer nr 1 2007, s. 20 ff.

Hultqvist, Anders, *Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning*, Svensk Skattetidning nr 7 2007, s. 404 ff.

af Klercker, *Resultatutjämning mellan olika beskattningsår*, P.A. Norstedt & söner, 1948.

Leijonhufvud, Margareta, *Dokumentationskrav vid internprissättning*, Svensk Skattetidning nr 2 2007, s. 138 ff.

Lindencrona, Gustaf, *Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt*, Svensk Skattetidning 1992 s. 125 ff.

Lodin, Sven-Olof, *En kommentar till en kommentar om internprissättningsdokumentation*, Svensk Skattetidning nr 5 2007, s. 315 ff.

Mattsson, Nils, *Inkomstöverföring mellan rörelseidkare genom felaktig prissättning*, Svenska Skattetidning s. 408 1978.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 4 uppl, Mediatryck, Lund 2006.

Sandström, K.G.A., *Om beskattning av inkomst och rörelse*, 3 uppl, P.A. Norstedt & söner, 1951.

Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, 2 uppl., Iustus förlag AB, 2006.

Sundgren, Peter, *Vinstkorrigering enligt skatteavtal eller intern skatterätt*, Svensk Skattetidning 1991 s. 399 ff.

Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, Skattenytt nr 4 2003, s. 230 ff.

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedts Juridik AB, 2002.

Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner*, Iustus förlag AB, 1987.

Offentligt tryck

Sverige

Prop. 1982/83:73

Prop. 1999/2000:2

Prop. 2005/06:169

SOU 1926:18

SOU 1964:29

Skatteverket

RSV Rapport 2003:5 Uppgiftsskyldighet för internationella företag

Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, SKVFS 2007:1.

Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:4.

OECD

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995.

Transfer Pricing, Supplement No. 39, September 2006

Elektroniska källor

OECD:s hemsida, <http://www.oecd.org>

Databaser

Karnov

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten

RÅ79 1:40

RÅ 1980 1:59

RÅ 1991 ref. 107

EG-domstolen

Mål 26/62 *van Gend & Loos*

Mål 6/64 *Costa vs. E.N.E.L.*

Mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft.*

Mål 166/73 *Rheinmühlen-Düsseldorf mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel.*

Mål 107/76, *Hoffman-La Roche mot Centrafarm*

Mål 120/78 *Cassis de Dijon*

Mål 283/81 *CILFIT*

Mål 270/83 *Avoir Fiscal*

Mål 81/87 *Daily Mail.*

C-204/90 *Bachmann*

C-330/91 *Commerzbank*

C-1/93 *Halliburton*

C-279/93 *Schumacker*

C-55/94 *Gebhard*

C-80/94 *Wielockx*

C-107/94 *Asscher*

C-18/95 *Terhoeve*

C-250/95 *Futura*

C-118/96 *Safir*

C-264/96 *ICI*.

C-336/96 *Gilly*

C-254/97 *Baxter*

C-307/97 *Saint-Gobain*

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*

C-35/98 *Verkooijen*

C-385/00 *De-Groot*

C-446/03 *Marks & Spencer*

C-231/05 *Oy Esab*