



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jennifer Rönnerhed

Korrigeringsregelns tillämpning i svensk rätt

Diligentia- och Nybrojarlmålets påverkan på tillämpningen och förenligheten med
korrigeringsregeln i svensk rätt samt OECD:s armlängdsprincip

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Peter Gottschalk

Termin: HT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	5
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Forskningsläge	6
1.5 Metod och teori	7
1.6 Material	7
1.7 Disposition	8
2 TRANSFER PRICING	10
2.1 Vad är transfer pricing?	10
2.2 Gällande rätt	12
2.2.1 Korrigeringsregeln 14 kap. 19 § IL	12
2.2.2 Ekonomisk intressegemenskap	15
2.2.3 OECD:s riktlinjer	16
2.2.4 Armlängdsprincipen	17
2.2.5 Diligentia fallet	18
2.2.6 Nybrojarl New 1 fallet	20
2.3 Förhållandet mellan transfer pricing och dubbelbeskattningsavtal	21
2.4 Sammanfattning	22
3 INTERNATIONELL UTBLICK	23
3.1 Introduktion	23
3.2 BEPS	23
3.2.1 BEPS Action Plan	24
3.3 Vad förväntas BEPS uppnå?	25

3.4	Är armlängdsprincipen tillräcklig – behövs ett komplement?	25
3.5	Sammanfattning	26
4	SKATTEVERKETS PERSPEKTIV	27
5	ANALYS	30
6	SLUTSATS	33
	BILAGA A	34
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	35
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	40

Summary

The Diligentia case and the Nybrojarl New 1 case which the Swedish administrative court verdict caused a discussion within Swedish doctrine regarding the observance of the arm's length principle. Therefore, the question at issue is to investigate whether the arm's length principle in Swedish law is efficient and if it is being complied with by using a legal dogmatic method.

The Swedish tax agency has the burden of proof when it comes to showing that a transaction is not at market value. Even though the purpose of the arm's length principle is to only apply on international transactions it has been applied on national transactions. In addition it is considered that the core of the principle, that enterprises should regard each other as indirect, is being deviated from in these cases. The legal framework from OECD has been proven to be a positive progress for the OECD countries battling the problem. In the OECD transfer pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration article 9 states the arm's length principle. The article is part of the Swedish income tax law. Although the arm's length principle does not clearly state how it should be applicative it should still be used and interpreted by the comments that exists to the guidelines. In addition BEPS, which is a project from OECD estimated to be finished in December 2015, will hopefully give more guidance when it comes to the application of the arm's length principle.

Simply two debated cases cannot alone determine if the arm's length principle is inadequate. However, the lack of guidance contributes to making the application harder. Thereby BEPS could further develop the application of the principle in Swedish law. The burden of proof often result in difficulty when the principle is being applied however, that is not enough to state that the principle is inefficient and not being obeyed.

Sammanfattning

Diligentia fallet och Nybrojarl New 1 fallet som avkunnades av svenska förvaltningsdomstolen skapade en diskussion inom svensk doktrin gällande efterlevnaden av korrigeringsregeln. Därmed har frågeställningen avgränsats till att handla om huruvida korrigeringsregeln är effektiv och om den efterlevs i svensk rätt genom att använda en rättsdogmatisk metod.

Skatteverket har bevisbördan för att en transaktion inte har skett till marknadsvärde. Även om korrigeringsregeln är tänkt att tillämpas på internationella transaktioner har den tillämpats på nationella transaktioner. Därutöver anses kärnan i korrigeringsregeln som innebär att bolag ska se varandra som oberoende ha frångåtts i de avkunnade domarna. Det rättsliga regelverket från OECD har visat sig vara ett positivt arbetsredskap för OECD-länderna som försöker förebygga problemet. I OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration återfinns korrigeringsregeln i artikel 9. Artikeln är en del av inkomstskattelagen. Trots att det av korrigeringsregeln inte klart framgår hur den ska tillämpas ska principen fortfarande användas och tolkas med hjälp av kommentarerna till riktlinjerna. Därtill kommer BEPS vilket är ett OECD-projekt som beräknas vara klart i december 2015 och förväntas ge mer vägledning för tillämpningen av korrigeringsregeln.

Enbart två omdiskuterade rättsfall kan inte ensamt avgöra om korrigeringsregeln är bristfällig. Bristen på vägledning bidrar dock till en svårare tillämpning. BEPS förväntas utveckla tillämpningen av principen i svensk rätt. Bevisbördan resulterar ofta i svårigheter när principen tillämpas, men det är i sig inte tillräckligt för att konstatera att principen inte är effektiv eller att den inte efterlevs.

Förord

Tack till Christina Bruhn och Jan-Olof Ohlin på Skatteverkets utlandsskattekontor i Malmö för intervjun.

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Europeiska unionen
EU-rätt	Europeisk unionsrätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD:s riktlinjer	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, juli 2010
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Världen är i ständig förändring. Dagens globaliserade värld har lett till att gränsöverskridande handel mellan multinationella koncerner har ökat på den globala marknaden.¹ Internationella transaktioner mellan närstående bolag ska ske efter marknadsmässigt pris och vid ett sådant beaktande framstår bolagen som oberoende från varandra. Transfer pricing är en del inom den internationella skatterätten där utgångspunkten är att vinsten ska beskattas i rätt land och därmed enligt det landets bolagsbeskattning. Genom transfer pricing kan en transaktion ha ett annat pris än marknadsvärdet, vilket innebär att bolaget kan betala mindre bolagsskatt som genererar en större vinst. Transfer pricing i svensk rätt har inte behandlats i svensk litteratur i lika stor utsträckning som den internationella problematiken kring transfer pricing. När HFD och KamR 2010 och 2013 avkunnade domar avseende transfer pricing har kritiken mot korrigeringsregeln vuxit, vilket skapade en diskussion inom svensk doktrin.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att utreda korrigeringsregelns tillämpning i svensk rätt.

Syftet kommer att besvaras genom uppsatsens frågeställning som är att mot bakgrund av OECD:s riktlinjer i relation med den svenska korrigeringsregeln se hur effektiv korrigeringsregeln är och om den verkligen efterlevs i svensk rätt.

¹ Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterätt del 2*, Lund 2013, s. 653.

1.3 Avgränsningar

Transfer pricing är ett brett område inom den internationella skatterätten. Intern rätt är utgångspunkten för uppsatsen. En internationell utblick kommer att göras eftersom att det finns lite skrivet om transfer pricing i svensk rätt samt för att en studie av den internationella rätten behövs för att förstå den svenska. Den internationella utblicken tar inte sikte på EU-rätten eftersom att arbetet inom EU-rätten med transfer pricing skiljer sig från OECD:s arbete. OECD:s arbete är internationellt medan EU-rätten är regional. De ekonomiska metoderna för att fastställa armlängdsprincipen kommer inte att avhandlas p.g.a. plats samt då det skulle ge uppsatsen en ekonomisk prägel. En redogörelse för BEPS rapporter kommer inte att göras då rapporterna tar sikte på hur BEPS ska fungera i låginkomstländer, vilket inte är relevant för vare sig syfte eller frågeställning. Uppsatsen ser till nutiden genom de uppmärksammade domarna som tidigare nämnts. Domarna har format valet av inriktning på uppsatsen genom kritiken som har framförts efter att domarna avkunnades, vilket bidrar till en nutidsorienterad inriktning. När det gäller effektivitetsperspektivet i uppsatsen kommer inte en tillbakablickande redogörelse att göras. Uppsatsen avhandlar endast nutid p.g.a. tid och plats som har legat till förfogande.

1.4 Forskningsläge

Transfer pricing är ett omskrivet ämne inom den internationella skatterätten. HFD har avdömt få mål avseende transfer pricing därmed finns det oklarheter i hur olika delar inom transfer pricing ska bedömas i intern rätt. Kritik har blossat upp sedan de uppmärksammade fallen avkunnades, vilket har skapat en debatt. Kritiken mot armlängdsprincipen är välkänd och omskriven. BEPS är ett arbete inom OECD som beräknas vara klart 2015 som förhoppningsvis kommer innebära tydligare regler inom transfer pricing.

1.5 Metod och teori

Arbetsmetoden för uppsatsen är rättsdogmatisk med ett kritiskt perspektiv. Uppsatsens inriktning ser till svensk rätt och beaktar OECD:s riktlinjer. Den svenska rätten som har studerats i uppsatsen kommer främst från Skatteverket eller verksamma vid skattebyråer. Rättsutvecklingen kan därmed antas ske främst inom doktrin. Det kritiska perspektivet vävs in i fallen och dess påverkan på rätten tillsammans med de artiklar som skrivits efter att domarna avkunnats. Metoden har valts eftersom att tillvägagångssättet för att besvara frågeställningen tar sin utgångspunkt i hur den gällande rätten ser ut. Doktrin anses som en rättskälla inom skatterätten vilket kan vara en brist för metoden då den utgår från ett rättstillämparperspektiv för att utröna gällande rätt.² Doktrin är inte något en rättstillämpare, i benämningen domare, använder i första hand.

En intervju har genomförts med två anställda på Skatteverket i Malmö. Intervjun fungerade som en diskussion kring användningen av korrigeringsregeln. Det är rimligt att förutsätta att de intervjuades åsikter är i överensstämmelse med Skatteverkets.

Vid hänvisningar till Regeringsrätten kommer HFD att användas. RÅ är fortfarande den beteckning som kommer tillämpas vid rättsfallsbenämningarna.

1.6 Material

Material som har använts är internethemsidor, e-böcker, litteratur och en intervju. Lag och rättsfall har även beaktats, men är inte ensamt tillräckligt för att besvara frågeställningen. Kritiken som har riktats mot korrigeringsregeln i olika tidskrifter är skrivna av verksamma på

² Rättsvetenskapliga perspektiv, *SwJT* 2004, s. 107, 111f.

skattebyråer. För att få ett bemötande på kritiken har en intervju med Skatteverket genomförts.

Intervju har även fungerat som ett komplement p.g.a. bristen på litteratur kring det svenska rättsläget och möjliggjorde därmed för Skatteverkets syn på korrigeringsregeln och dess tillämpning.

Skatterätten är ett rättsområde som består av rättskällor på den nedre delen av rättskällehierarkin. Exempelvis finns Skatteverkets handledningsböcker som varken kan bedömas som lag, förarbeten eller liknande, men som trots det fungerar som en rättskälla inom skatterätten. Skatterätten består av soft law, vilket innebär att den tillmäter andra rättskällor ett rättskällevärde som kan värderas lika högt som exempelvis lag. De informella rättskällorna i skatterätten består av bl.a. OECD:s rapporter, handledningsböcker och ställningstagande vilka alla har legat till grund för undersökningen. Även om OECD:s dokument inte är rättsliga bindande finns det en internationell vilja att följa de reglerna som sätts upp. OECD är det globala instrument som har störst inflytande över transfer pricing varför det ses som en viktig rättskälla även om dokumenten inte är rättsligt bindande. Genom OECD möjliggörs ett stort genomslag av icke bindande rätt.

1.7 Disposition

Uppsatsen är disponerad efter sex kapitel. Kapitel ett, inledningskapitlet, behandlar frågeställningen, syfte och även tillvägagångssättet för ett besvarande av frågeställningen genom en redogörelse för avgränsningar, metod och material. För att läsaren ska få en inblick i ämnet transfer pricing redogörs i kapitel två för vad transfer pricing är och grunderna i hur det rättsligt regleras utifrån i huvudsak svensk rätt. Två rättsfall kommer även att belysas på ett problematiserande sätt i den utredande delen då fallen kan stå i konflikt med gällande regelverk. Avsnittet belyser även förhållandet mellan beskattningsavtal och transfer pricing. En övergång från svensk rätt

till internationell rätt görs genom kapitel tre där en kort redogörelse för BEPS görs. Kapitel fyra innehåller verksam personal från Skatteverkets syn på problematiken utifrån svensk rätt som åter hamnar i fokus. Slutligen i kapitel fem förs en analys från ovanstående där jag försöker att besvara min frågeställning. Avslutningsvis kommer i kapitel sex en slutsats utifrån besvarandet av frågeställningen.

2 Transfer pricing

2.1 Vad är transfer pricing?

Transfer pricing kallas även för internprissättning i svensk rätt. Transfer pricing är det begrepp som genomgående kommer att användas i uppsatsen.

A transfer price is the price charged by a company for goods, services or intangible property to a subsidiary or other related company. Abusive transfer pricing occurs when income and expenses are improperly allocated for the purpose of reducing taxable income.³

Transfer pricing innebär att en tillgångs värde vid en överlåtelse till ett bolag från ett annat ska ske enligt marknadsvärdet. Vid en försäljning till marknadsvärde är det utbud och efterfråga som styr.⁴ När marknadsvärdet styr talas det om att priset är mellan oberoende parter, vilket innebär att bolagen ser varandra på ett armlängdsavstånd. För att transfer pricing ska bli aktuellt måste det röra sig om ett multinationellt bolag⁵ som i en transaktion inte behandlar varandra som oberoende utan som närstående. Tillämpat på ett multinationellt bolag innebär detta att moderbolaget bör se dotterbolaget som ett oberoende bolag och överlåta tillgången till marknadsvärde trots att det är en transaktion mellan närstående bolag.

Transaktionen ska vara gränsöverskridande i en transfer pricing situation, vilket även följer av begreppet eftersom det innefattar ett bolag i flera länder. Moderbolaget ska finnas i ett land vilket också är det land där bolaget är beskattningsskyldig för den verksamhet den bedriver. Flera dotterbolag kan sedan finnas etablerade i världen som i sin tur beskattas i

³ <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

⁴ Monsenego, Jérôme: *Introduction to transfer pricing*, Lund 2013, s. 17.

⁵ Definition MNE: "Company or group of companies with business establishments in two or more countries." <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

den etablerade staten. För svensk del innebär detta att överföraren av en tillgång som avviker från marknadsvärdet är beskattningsskyldig för skillnaden upp till marknadsvärdet i Sverige.

Transfer pricing kan bli tillämplig på en mängd olika transaktioner. Det kan gälla ränta på koncerninterna lån, immaterialrättsliga tillgångar, försäljning av varor eller personalkostnader. Allt som kan minska ett resultat kan föras över till ett bolag inom koncernen och därmed reducera vinsten genom bolagsbeskattningen. Incitamentet av att flytta tillgångarna inom koncernen är att få ut en större vinst. Närstående bolag ska därför behandla varandra som oberoende. Ingen av parterna tjänar på att gynna den andre partnern när de är oberoende av varandra.⁶ Utgångspunkten är att samma villkor ska gälla för närstående bolag. Det faktum att de närstående bolagen är inom en koncern ska inte utnyttjas genom en planering av var vinsten ska beskattas.

One way to understand transfer pricing is to think of an organisation's global business profits as a pie which needs to be divided up between different countries who have contributed to its making and that division should be undertaken in a principled and justifiable manner.⁷

Citatet implicerar att transfer pricing inte är en förbjuden företeelse. Det är tillåtet att flytta tillgångar inom en koncern så länge det sker till rätt pris. När en transaktion sker till marknadsvärde bedöms bolagen som oberoende av varandra även om de är en del av en och samma koncern.

Bolag liksom skattemyndigheter har ett intresse av transfer pricing. En juridisk person kan bara vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet. Verksamhetens resultat beskattas i den bedrivna staten enligt källstatsprincipen vilket innebär att vinsten beskattas i samma land den uppstår i. Genom att ett multinationellt bolag själv kan prissätta sina tillgångar kan koncernens dotterbolag få ta del av moderbolagets vinst. Det

⁶ Aldén, Stefan: *Om regelkonkurrens i inkomstskatterätten*, Stockholm 1998, s. 112f.

⁷ Henshall, John: *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*, Haywards Heath 2013, s. 1.

sker en omfördelning inom koncernen som innebär att de multinationella bolagen kan omplacera sina vinster. Omfördelningen kan leda till att beskattningen sker i ett land med fördelaktigare bolagsskatt. Resultatet redovisas då i ett annat land än där det uppstod. Kontrollen att styra var vinsten ska beskattas bidrar till att den totala skattekostnaden kan bli lägre.⁸ Enligt en uppskattning uppgår 70 % av all handel mellan bolag i intressegemenskap.⁹

2.2 Gällande rätt

Transfer pricing är ett rättsområde som regleras i samband med flera länder. Detta innebär att länderna i enighet skapar regler som enhetligt ska följas för att bolag ska få överlåta tillgångar till rätt pris. Skatteverket bedriver arbete internt med transfer pricing och har påpekat att det finns brister avseende klargörande praxis när det gäller vad korrigeringsregeln innebär och svenska domstolars tolkningsutrymme för OECD:s riktlinjer och hur problematiken kring de allmänna reglerna ska hanteras.¹⁰

Ett internationellt problem som transfer pricing kräver internationella lösningar.¹¹ Reglerna kring transfer pricing finns för att vinster ska beskattas där de uppstår och inte flyttas till andra länder. Därigenom kan en rättvis fördelning uppnås.¹²

2.2.1 Korrigeringsregeln 14 kap. 19 § IL

Problemet avseende transfer pricing kan antas vara ett nytt dilemma, vilket delvis stämmer. 1996 var det enbart den amerikanska och australiensiska

⁸ SOU 2014:40 s. 117.

⁹ Skatteverkets handbok s. 501 (e-version).

¹⁰ Skatteverket och internprissättning, *SvSkT* 2010/1 s. 59 ff.

¹¹ <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

¹² Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, s. 14.

skattemyndigheten som hade regler om transfer pricing.¹³ Problematiken har reglerats i IL sedan 1999. Innan dess reglerades det i KL 43 § där en bestämmelse om oriktig prissättning funnits sedan lagen tillkom 1928.¹⁴ Korrigeringsregeln lyder som följande.

19 § Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Lag (2007:1419).¹⁵

Korrigeringsregeln korrigerar resultat som skett efter en avtalad felprissättning till ett närstående utländskt bolag. Genom att tillämpa korrigeringsregeln ska den svenska skattebasen säkras.¹⁶ Om villkor avtalats mellan närstående bolag som avviker från villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende och om resultat blir lägre på grund av de avtalade avvikande villkoren har en avvikelse från marknadsvärdet skett. Korrigeringsregeln räknar upp beloppet således justeras resultatet som om de avvikande villkor inte hade funnits.¹⁷

En koncern har möjligheten att avvika från marknadsvärdet och sätta ett lågt pris när en vara ska introduceras på en ny marknad.¹⁸

För att Skatteverket ska kunna tillämpa korrigeringsregeln krävs det att det rör sig om en juridisk person. En juridisk person kan vara obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig.¹⁹ Begränsat skattskyldiga är

¹³ Valuing Intellectual Capital – Multinationals and Taxhavens, s. 63.

¹⁴ Zeteos lagkommentarer till inkomstskattelagen 14 kap. 19 §.

¹⁵ Se 14 kap. 19 § IL.

¹⁶ Pelin, Lars: *Internationell skatterätt*, Lund 2011, s. 70.

¹⁷ Skatteverkets ställningstagande i Diligentia-målet.

¹⁸ Pelin a.a. s. 72.

¹⁹ Se 6 kap. 1 § IL.

utländska juridiska personer som enbart är skattskyldiga för vissa inkomster. Att vara obegränsat skattskyldig innebär att alla inkomster i Sverige och från utlandet omfattas.²⁰ Korrigeringsregeln kan tillämpas på både obegränsat och begränsat skattskyldiga juridiska personer.

Ett bolag kan starta en filial eller ett dotterbolag vid en etablering utomlands. Filialens resultat ska beskattas i Sverige. Då filialen är en del av bolaget utgör det inget självständigt rättssubjekt, vilket förhindrar en filial från att sluta avtal eftersom att rättskapacitet saknas.²¹ Korrigeringsregelns rekvisit på avtalsförhållande gör således att regeln inte är tillämplig på filial då en filial saknar kompetens att ingå avtal.²² Om en filial ingick ett avtal vore det som att ingå ett avtal med sig själv och det skulle då saknas en motpart. Ett dotterbolag betraktas som ett enskilt rättssubjekt och därmed är korrigeringsregeln tillämplig.

Korrigeringsregeln ses som *lex specialis* för internationella förhållanden, vilket innebär att den har företräde framför generella beskattningsregler.²³ Tillämpningsområdet och utrymmet för tolkning av korrigeringsregeln är därmed snävare än vid allmänna inkomstskattbestämmelser.²⁴ Hur korrigeringsregeln korresponderar med andra principer inom skatterätten är något som har lyfts fram i doktrin eftersom att lagen inte ger något svar.²⁵

För att en juridisk persons inkomst ska kunna justeras upp med hjälp av korrigeringsregeln ska den överförda inkomsten vara skattepliktig i Sverige. Skatteverket kan endast driva in skatt till svenska staten då det är en förvaltningsmyndighet som arbetar för staten. Det följer därav att den skattskyldiga ska vara skattskyldig i Sverige. Om en transaktion har blivit felaktigt prissatt har Skatteverket bevisbördan för att priset bör justeras upp

²⁰ Se 6 kap. 4 och 11 § IL.

²¹ Pelin a.a. s. 57.

²² Pelin a.a. s. 70.

²³ RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37.

²⁴ Diligentia – vilken betydelse får målet vid tillämpning av korrigeringsregeln? *SN* 2010, s. 720f.

²⁵ Zeteos lagkommentarer till inkomstskattelagen 14 kap. 19 §.

enligt korrigeringsregeln.²⁶ Skatteverket ska göra sannolikt om en transaktion har skett utifrån marknadsvärdet. Lyckas Skatteverket uppfylla sin bevisbörda om att det har skett en felprissättning kan den parten som överfört, den skattskyldige, göra gällande att felprissättningen inte har berott på en ekonomisk intressegemenskap.²⁷

Korrigeringsregeln kan korrigera upp ett för lågt resultat, men korrigeringsregeln kan inte tillämpas om det svenska resultatet blivit för högt. Lagregeln kan endast användas för att höja ett bolags resultat inte för att sänka det.²⁸

Den svenska lagstiftningen återspeglar inte den komplexitet som finns inom transfer pricing. OECD:s artikel 9 i riktlinjerna har införts i svensk lag och återfinns i korrigeringsregeln som en översättning.²⁹ Dessutom finns det ingen annan rättskälla som kompletterar lagregeln vilket innebär att behovet för att få den nuvarande regleringen tolkad har ökat. Förarbetena som finns kring korrigeringsregeln anser HFD ska tillämpas försiktigt.³⁰

2.2.2 Ekonomisk intressegemenskap

Korrigeringsregeln kan endast bli tillämplig om det rör sig om ett bolag i en intressegemenskap enligt 14 kap. 20 § IL. Skatteverket ska göra det sannolikt att en ekonomisk intressegemenskap ligger bakom den felaktiga prissättningen.³¹

En ekonomisk intressegemenskap kan göras sannolik genom faktisk kontroll eller ägarsamband. Ägarsambandet avgörs efter kapital och en bedömning

²⁶ Prop. 2005/06:169 s. 102.

²⁷ Prop. 1982/83:73 s. 11.

²⁸ Skatteverkets handbok s. 503 (e-version).

²⁹ Prop. 2005/06:169 s. 90.

³⁰ Prop. 1965:126 s. 58.

³¹ Prop. 1982/83:73 s. 11.

kan göras utifrån hur mycket kapital det ena bolaget äger i det andra.³² Vid en kontrollbedömning är måttstocken hur aktiv det ena bolaget är i det andra bolagets ledning bl.a. genom att jämföra bolagens styrelser och se om det är en och samma styrelse för båda bolagen.³³

2.2.3 OECD:s riktlinjer

OECD är en organisation som arbetar för att främja det ekonomiska klimatet för handeln genom att OECD ländernas regeringar gemensamt utformar förhållningssätt och olika riktlinjer.³⁴ Sverige är en del av OECD sedan 1961, vilket är samma år som organisationen grundades.³⁵ I dag finns 34 medlemsländer främst i Europa, Nordamerika och Oceanien. Därutöver förs diskussioner med icke-medlemmar.³⁶ OECD:s riktlinjer har även betydelse för icke-OECD medlemmar.³⁷

Riktlinjerna är fastställda av OECD Committee on Fiscal Affairs.³⁸ Länderna uppmanas att följa riktlinjerna av OECD för att dubbelbeskattning ska undvikas.³⁹ Att OECD:s riktlinjer värderas högt bland medlemsländerna är en självklarhet för att de ska efterlevas.⁴⁰ Riktlinjerna är inte bindande utan snarare internationella rekommendationer och är tänkta att fungera som hjälp för både bolag och skattemyndigheter. Riktlinjerna fastslår hur korrigeringsregeln ska tillämpas.⁴¹ Samtidigt innebär riktlinjerna ett begränsat svängrum för HFD vid tolkning av korrigeringsregeln.⁴²

³² Aldén a.a. s. 121.

³³ Aldén a.a. s. 124.

³⁴ <http://www.oecd.org/about/>

³⁵ Secretary-General's Report to Ministers 2014, s. 5.

³⁶ <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>

³⁷ Pelin a.a. s. 90.

³⁸ Skatteverkets handbok s. 514 (e-version).

³⁹ Skatteverkets handbok s. 516 (e-version).

⁴⁰ OECD:s riktlinjer kommentar 1.15, s. 36.

⁴¹ Rå 1991 ref. 107 och prop. 2005/06:169 s. 89.

⁴² RÅ 1991 ref. 107 och Diligentia – vilken betydelse får målet vid tillämpning av korrigeringsregeln? SN 2010 s. 721.

2.2.4 Armlängdsprincipen⁴³

Det som eftersträvas vid en transaktion mellan bolag oavsett om de är oberoende eller närstående är som tidigare har poängterats att transaktioner ska ske enligt marknadsvärdet. I svensk rätt kallas armlängdsprincipen för korrigeringsregeln.⁴⁴ Armlängdsprincipen symboliserar detta genom att även närstående bolag d.v.s. koncerner ska betrakta varandra som oberoende och därmed behandla varandra på ett armlängdsavstånd. Det presumeras att en prissättning utifrån armlängdsprincipen är korrekt. För att kunna fastställa det rätta priset ska det finnas ett etablerat marknadspris att jämföra med. OECD:s riktlinjer har utvecklats som ett resultat av att det tidvis har saknats ett marknadspris att jämföra med.⁴⁵

Armlängdsprincipen kan tillämpas om det föreligger ett avtalsförhållande som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. Inkomsten som skulle ha tillfallit det ena bolaget med accepterade villkor ska justeras upp för att sedan inräknas och beskattas.⁴⁶

Genom att Skatteverket kan tillämpa korrigeringsregeln hamnar ” ’rätt skatt i rätt land’ ”.⁴⁷

Tillämpningen av OECD:s armlängdsprincip är omdiskuterad och brister med principen finns.⁴⁸ OECD länderna menar att principen ska tillämpas trots dess brister.⁴⁹

⁴³ Se Bilaga A.

⁴⁴ Skatteverkets ställningstagande i Diligentia-målet.

⁴⁵ Aldén a.a. s. 112.

⁴⁶ Prop. 2005/06:169 s. 89.

⁴⁷ Skatteverket och internprissättning, *SvSkT* 2010/1, s. 57.

⁴⁸ OECD:s riktlinjer kommentar 1.10, s. 34.

⁴⁹ OECD:s riktlinjer kommentar 1.14–15, s. 36.

2.2.5 Diligentia fallet

HFD:s uppmärksammade Diligentia-fall⁵⁰ från 2010 handlar om vilken avdragsrätt för ränta ett svenskt moderbolag hade på ett koncerninternt lån till sitt svenska dotterbolag.

HFD kommer fram till att ett lån från ett moderbolag till ett dotterbolag har särskilda särdrag som i sig påverkar kreditrisken, vilket innebär en lägre ränta. Frågan i fallet var även om det ska beaktas att det långivande och låntagande bolaget ingår i samma koncern. Skatteverket lyfter fram att de inte ser någon grund till olika bedömningar vare sig lånet sker mellan ett moderbolag och dotterbolag i Sverige eller ett lån mellan ett moderbolag i utlandet med ett dotterbolag i Sverige. Frågan är om domen kan användas som vägledning om ett svenskt dotterbolag gör avdrag på ränta på lån från ett utländskt moderbolag och om det resultatet kan justeras genom korrigeringsregeln.⁵¹ Korrigeringsregeln ansågs tillämplig i Diligentia trots att det inte rörde sig om en gränsöverskridande transaktion.

Diligentia ger endast en begränsad vägledning till hur korrigeringsregeln ska tolkas.⁵² Andra menar att domen saknar rättskällevärde för korrigeringsregeln.⁵³ Domen har blivit kritiserad eftersom den bitvis är bristfällig. Kritiken har riktats mot Skatteverkets bevisning och den framförda kritiken menar att Skatteverket inte kan anses ha uppfyllt sin bevisbörda. HFD kritiseras för att inte ha redogjort för bevisstema i skälen samt för att de på ett icke tillfredsställande sätt redovisat för bevisprövningen.⁵⁴

⁵⁰ RÅ 2010 ref. 70.

⁵¹ Skatteverkets ställningstagande i Diligentia-målet.

⁵² Diligentia – vilken betydelse får målet vid tillämpning av korrigeringsregeln? *SN* 2010, s. 721.

⁵³ På kollisionskurs med armlängdsprincipen? *SN* 2011, s. 671.

⁵⁴ Diligentia – vilken betydelse får målet vid tillämpning av korrigeringsregeln? *SN* 2010, s. 719.

Ett moderbolag kan antas ha en insyn och kontroll i ett dotterbolag, vilket gör att moderbolaget som långivare har en lägre kreditrisk. Den lägre kreditrisken avspeglas på den marknadsmässiga räntan.⁵⁵

I Skatteverkets ställningstagande i fallet frångås svensk lag 14 kap. 19 § IL och därigenom OECD:s riktlinjer eftersom att de avviker från armlängdsprincipen.⁵⁶

Aldén menar att korrigeringsregeln inte skulle kunna tillämpas i Diligentia då det inte rör en internationell transaktion.⁵⁷ Utifrån lagregeln framgår det inte explicit att det ska röra sig om en internationell transaktion, men detta betonas av författare som Arvidsson och Wiman som anser att bestämmelsen omfattar gränsöverskridande transaktioner. Argument som lyfts fram är att den överförda inkomsten inte ska vara skattskyldig i Sverige. Arvidsson betonar att bakgrunden till regelns tillkomst var att den skulle tillämpas mot vinstöverföringar till utlandet. Trots det har försök gjorts för att tillämpa den på inhemska överföringar.⁵⁸

Arvidsson och Wiman skriver utifrån KL och innan OECD:s nuvarande riktlinjer tillkom 1995.⁵⁹ Tidigare fanns liknande riktlinjer.⁶⁰ Böckerna är således inte uppdaterade efter dagens förhållande. I Diligentia framhåller bolaget att korrigeringsregeln inte är tillämplig. En tillämpning motiveras av Skatteverket utifrån att transaktionen omfattas och frågan var om det skulle beaktas att bolagen ingick i samma koncern. Det kan ifrågasättas hur tydligt det kommer till uttryck att transaktionen ska vara internationell i OECD:s riktlinjer. Tydligheten kan ifrågasättas eftersom det tycks finnas utrymme att tillämpa den på nationella transaktioner. Det har inte kritiserats i lika stor utsträckning att regeln tillämpades på en nationell transaktion, men det faller

⁵⁵ KamR 3684-3686-11 s. 30.

⁵⁶ På kollisionkurs med armlängdsprincipen? *SN* 2011, s. 674.

⁵⁷ Aldén a.a. s. 118.

⁵⁸ Arvidsson, Richard: *Dolda vinstöverföringar*, Stockholm 1990, s. 123 och Wiman, Bertil: *Beskattning av företagsgrupper*, Stockholm 2002, s. 91.

⁵⁹ OECD:s riktlinjer kommentar s. 3.

⁶⁰ OECD:s riktlinjer kommentar p. 13, s. 20.

sig naturligt när den ansågs vara tillämplig. Antingen innebär detta att fallet innehöll en fråga som behövde besvaras eller att HFD anser att det finns utrymme för nationella transaktioner enligt kommentarerna till riktlinjerna. Samtidigt kan det ifrågasättas varför doktrinen bör få ett lägre rättskällevärde då det tillkommit förvånansvärt lite nytt material på det omfattande problemet.⁶¹

2.2.6 Nybrojarl New 1 fallet

I fallet Nybrojarl New 1⁶² (Nybrojarl) från KamR 2013 rörde sig saken om marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån kunde ske efter korrigeringsregeln. Alchemy Holding S.á.r.l. är moderbolag till Nybrojarl. Moderbolaget finns i Luxemburg och Nybrojarl som är dotterbolag i Sverige.⁶³ Bolaget fick fullt avdrag på aktieägarlånet d.v.s. det fanns ingen grund att använda korrigeringsregeln för att justera den skattepliktiga inkomsten.

KamR uppmärksammar att korrigeringsregeln inte ger någon vägledning för hur den ska tillämpas.⁶⁴ Detta har även poängterats av Skatteverket.⁶⁵ I OECD:s riktlinjer stadgas att tydliga nationella procedurregler krävs för att kunna fastställa armlängdsprincipen internt. I fallet har Skatteverket baserat sin argumentation på Diligentia. Även här lät kritiken inte vänta på sig. I Diligentia uttryckte Skatteverket att bedömningar bör göras i det enskilda fallet. Trots detta väljer Skatteverket att tillämpa Diligentia fallet analogt.

Skatteverket anser att det finns en viktig distinktion när en transaktion sker inom ett bolag eller mellan en extern.⁶⁶ Priset blir annorlunda då Skatteverket menar att i en ägargemenskap finns en prispåverkan som kan påverkar utgången. Enligt Skatteverket saknas prispåverkan vid en extern

⁶¹ Egen reflektion.

⁶² KamR 3684-3686-11.

⁶³ <http://www.solidinfo.se/koncernstruktur/ALCHEMY-HOLDING-SARL>

⁶⁴ KamR 3684-3686-11 s. 29.

⁶⁵ Skatteverket och internprissättning, *SvSkT* 2010/1 s. 59f.

⁶⁶ Skatteverkets ställningstagande i Diligentia-målet.

part. Skatteverkets syn har blivit kritiserat och det saknas grund för argumentet både i OECD:s riktlinjer och i svensk rätt. Rättskällorna tycks snarare visa på motsatsen d.v.s. att det inte finns något stöd för en prispåverkan inom ägargemenskapen. Konsekvensen av Skatteverkets ställningstagande har blivit att bolagen vid bedömningen av t.ex. marknadsmässig ränta numer inte kan vända sig till en grundpelare i OECD nämligen det som kallas för jämförbarhetsanalys som anses vara den viktigaste beståndsdel i armlängdsprincipen. Härmed har ett avsteg från svensk rätt och OECD:s riktlinjer gjorts.⁶⁷

Kritiken mot Skatteverket efter dessa två domar har varit tydlig. Detta trots att det är domstolen som avgör om bevisningen är tillräcklig. Bolagen får ingen kritik för att de möjligtvis har undervärderat en transaktion vilket resulterat i ett felaktigt underlag för bolagsbeskattning. Skatteverket får motta kritik mot den beviskyldigheten de har och utifall den inte anses ha blivit uppfyllt på ett tillfredsställande sätt.

2.3 Förhållandet mellan transfer pricing och dubbelbeskattningsavtal

Genom att korrekt prissätta en transaktion beskattas resultatet endast i ett land. Om t.ex. Apple som har sitt moderbolag i USA säljer tillgångar till sitt dotterbolag på Irland ska det ske enligt armlängdsprincipen för att dubbelbeskattning ska undvikas. Om bolaget säljer en tillgång för något annat än marknadsvärde kan det innebära att den transaktionen inte kommer att ses som giltig och kan därför blir föremål för beskattning i båda länderna. När en inkomst korrigeras kan det leda till dubbelbeskattning om beloppet redan har beskattats hos bolag i en annan stat där det bolaget som har inkomsten har en intressegemenskap som regleras i 14 kap. 20 § IL.⁶⁸

⁶⁷ På kollisionkurs med armlängdsprincipen? *SN* 2011 s. 669f.

⁶⁸ Prop. 2005/06:169 s. 89.

Ett undvikande av dubbelbeskattning av multinationella bolag sker genom tillämpning av armlängdsprincipen.⁶⁹ Genom att dubbelbeskattningsavtalen är baserade på artikel 9 armlängdsprincipen bekräftar det att OECD:s riktlinjer ses som en accepterad lösning på problemet.

2.4 Sammanfattning

Genom de gränsöverskridande transaktionerna är transfer pricing ett internationellt problem och genom att avvika från marknadsvärde kan multinationella bolag styra hur deras vinster ska fördelas och således även beskattas. Armlängdsprincipen har införlivats i svensk rätt genom en översättning från OECD:s riktlinjer. Diligentia tillämpades på ett inhemskt förhållande vilket har kritiserats då korrigeringsregelns ändamål är internationella transaktioner. Bedömningskriterierna som går att utläsa ur Diligentia gav inte Skatteverket framgång i Nybrojarl. Skatteverket har fått kritik för att ha frångått korrigeringsregeln genom att inte ha uppfyllt sin bevisbörda.

⁶⁹ Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, s. 15.

3 Internationell utblick

3.1 Introduktion

Sedan OECD:s riktlinjer antogs har det påståtts att ländernas skattebas urholkas. Ländernas skattebaser kan ha eroderats bl.a. genom finanskrisen som har inneburit att vinster skattats i länder med förmånlig bolagsskatt.⁷⁰ OECD har nu antagit utmaningen att utforma ett nytt internationellt rättsligt dokument för att förhindra att skattebaserna ska fortsätta erodera.

3.2 BEPS

Europakommissionen uppskattar att det årligen försvinner flera miljarder euro av EU:s offentliga medel p.g.a. skatteplanering. EU arbetar inom unionen för att undvika transfer pricing.⁷¹ OECD:s arbete är mer globalt och omfattar fler länder, vilket är anledningen till att deras arbete får större genomslagskraft. Utifrån Europakommissionens uppskattning förstås att det internationella problemet med transfer pricing är stort. Arbetet kring ett nytt regelverk har startats på uppdrag av G20-länderna och går under beteckningen BEPS som även är benämningen på problemet. Arbetet beräknas vara klart i december 2015. BEPS tar sikte på de skatteplaneringstrategier som leder till en omfördelning av vinsten samt motverkar att skattebaserna eroderas.⁷² Fastän detta regelverk inte heller kommer att bli rättsligt bindande finns det ett stort intresse hos medlemsländerna och därmed bedöms arbetet vara lönsamt. Projektet i sig är unikt och syftar inte till att harmonisera ländernas lagstiftning utan målet är att få till stånd ett konsekvent och koordinerat regelverk.⁷³

⁷⁰ Skatteverkets arbete med BEPS, *SvSkT* 2014/4 s. 341.

⁷¹ The OECD BEPS project shifting to second gear, *SvSkT* 2014/3 s. 215.

⁷² <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

⁷³ En överblick över BEPS-projektet, *SN*, 2014 s. 10 och The OECD BEPS project shifting to second gear, *SvSkT* 2014/3 s. 214.

Syftet med arbetet är att motverka skatteplanering och främja att inkomsten beskattas där den ekonomiska aktiviteten finns. BEPS kommer förhoppningsvis innebära klarare internprissättningsregler.⁷⁴ Monsenego menar att syftet med BEPS är ” [...] att täppa till hålen i såväl ländernas internrätt som i skatteavtalen genom rekommendationer till staterna [...]”.⁷⁵ Monsenego anser att detta kommer resultera i att koncerner betalar rätt skatt. Rätt skatt förklaras inom BEPS vara skatt ” [...] på bolagsvinster i förhållande till värdet som skapas i ett visst land.”⁷⁶

3.2.1 BEPS Action Plan

Handlingsplanen består av 15 olika åtgärder.⁷⁷ Varje stat har suveränitet över skatterätten, men samspelet mellan de nationella och internationella reglerna fungerar inte. En kollision mellan de nationella och internationella reglerna har därför uppstått. Internationella standarder ska lösa kollisionerna och samtidigt respektera ländernas suveränitet på området.⁷⁸

Handlingsplanens 15 åtgärder tar sikte på problemen vid beskattningen av multinationella koncerner.⁷⁹ Den breda enigheten som finns för handlingsplanen kan innebära ett uppdaterat regelverk kring transfer pricing. Behovet av att OECD länderna har en konsensus inom delar av transfer pricing området är viktigt för att ländernas skattebaser inte ska urholkas.⁸⁰

⁷⁴ Skatteverkets arbete med BEPS, *SvSkT* 2014/4 s. 341.

⁷⁵ En överblick över BEPS-projektet, *SN* 2014, s. 2.

⁷⁶ En överblick över BEPS-projektet, *SN* 2014, s. 2 fotnot 3.

⁷⁷ <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

⁷⁸ Action Plan OECD, s. 9.

⁷⁹ En överblick över BEPS-projektet, *SN* 2014 s. 2.

⁸⁰ The OECD BEPS project shifting to second gear, *SvSkT* 2014/3 s. 222f.

3.3 Vad förväntas BEPS uppnå?

Målet med BEPS är att ländernas skattebaser inte längre ska eroderas därför ska nya metoder utvecklas.⁸¹ Vilken genomslagskraft BEPS får kommer att skilja sig från land till land. För att BEPS ska kunna användas på ett framgångsrikt sätt nationellt kommer det avgörande att vara vilken förmåga länderna har att förverkliga BEPS åtgärder.⁸²

3.4 Är armlängdsprincipen tillräcklig – behövs ett komplement?

BEPS kommer att ha armlängdsprincipen som bas. Eventuella avvikelser från armlängdsprincipen kan bli införda genom BEPS för att säkerställa syftet av projektet samt för att förhindra att principen tillämpas på ett icke avsett sätt.⁸³ Internationellt är länderna överens om att armlängdsprincipen är den mest lämpade metoden för att motverka transfer pricing. Principen har blivit etablerad och länderna är vana att förhålla sig vid den. En ny princip som avviker från armlängdsprincipen skulle leda till att avsevärt mer skatt inte skulle bli beskattat. Det tycks verka som om att armlängdsprincipen måste vara kvar för att något annat ska fungera som ett komplement. En borttagning av armlängdsprincipen kan inte anses vara ett bra drag i dagens globala ekonomi. All skatt som är skattepliktig kanske inte blir beskattad genom armlängdsprincipen. Men länderna kan anse det bättre att det faktiskt blir någon skatt än ingen alls.⁸⁴ Monsenego anser att det bör finnas ett annat sätt för beskattning om det förefaller att armlängdsprincipen inte ger rättbeskattning trots att den blivit tillämpad korrekt.⁸⁵

⁸¹ Skatteverkets arbete med BEPS, *SvSkT* 2014/4 s. 341.

⁸² Addressing Base Erosion and Profit Shifting s. 50. Även Skatteverkets arbete med BEPS s. 342.

⁸³ Monsenego a.a. s. 26.

⁸⁴ Egen reflektion.

⁸⁵ En överblick över BEPS-projektet, *SN* 2014, s. 7.

3.5 Sammanfattning

Projektet med BEPS kommer att innebära förändringar dels inom transfer pricing, dels på hur länderna kommer att tolka armlängdsprincipen. Arbetet pågår, vilket medför att direkta slutsatser är svårdragna. Utifrån doktrin har höga förhoppningar satts till arbetet. BEPS har dock setts som en nödvändighet för att regelverket kring transfer pricing ska kunna förtydligas.

4 Skatteverkets perspektiv⁸⁶

Under 90-talet kom oljedomar bl.a. Shellmålet⁸⁷ som gick emot Skatteverket varefter myndigheten själv benämner det som att de tappat greppet om transfer pricing frågor. Det var först under 2000-talets mitt som utredningar började tillsättas. Det betonas att praxis från HFD än i dag är lite, men att KamR praxis i sig är tillräcklig.

I internutredningen 2010 framkom att praxis behövde klargöra vad korrigeringsregeln innebär och ett förslag till hur detta skulle kunna göras var om korrigeringsregeln enbart ska användas vid en transaktion eller om korrigeringsregeln ska användas som ett första steg i en transaktion och sedan en annan bestämmelse som ett steg två. Detta tyckte Bruhn och Ohlin inte att det fanns något behov av då det först är väsentligt att avgöra om en kostnad är avdragsgill. Vid en avdragsgill kostnad används enbart korrigeringsregeln. Om korrigeringsregeln inte är tillämplig är kostnaden inte avdragsgill då är steg ett redan passerat. Steg två blir då en annan skatterättsligbestämmelse.

Internutredningen belyste att det behövde bringas klarhet i vad OECD:s riktlinjer betyder och i utredningen lyfts fram att dessa är för allmänt hållna och öppnar en möjlighet för HFD att tolka OECD:s riktlinjer. Skatteverket håller sig till riktlinjerna och ställer sig tveksamma till vad en tolkning skulle leda till p.g.a. problematiken att tolka dem. Shellmålet etablerade en praxis att OECD:s riktlinjer ska fungera som vägledning. Kommentarer till riktlinjerna kom också under 90-talet och anses i dag väga tungt i transfer pricing ärenden.

Diligentia och Nybrojarl kände Bruhn och Ohlin väl till. Även om Diligentiadomen inte hade funnits hade Skatteverket inte lyckas vinna

⁸⁶ Intervju med Christina Bruhn och Jan-Olof Ohlin.

⁸⁷ RÅ 1991 ref. 107.

Nybrojarlmålet eftersom att det inte gäller att se till var bolagen finns utan att se till bevisbördan. Skatteverket lyckades inte bevisa var den marknadsmässiga räntenivån skulle vara, målet var inte en fråga om hur korrigeringsregeln skulle tillämpas. Att Skatteverket brustit i sin bevisbörda är det som är mest problematiskt inte huruvida transaktionen är inhemsk eller internationell.

I transfer pricing ärenden gör Skatteverket olika analyser. Skatteverket tar del av internprissättningsdokument som talar om hur en prissättning inom en koncern har gjorts. Därefter för att en jämförelse ska kunna göras måste en jämförbar part hittas, vilket är en komplicerad process. Utifrån analyserna ser Skatteverket om något är jämförbart. Om utfallet inte är jämförbart ska resultatet korrigeras. I ärenden som detta blir materialet snabbt omfattande.

Avseende BEPS är förväntningarna stora på klarhet och minskad möjlighet att erodera den svenska skattebasen. Alla länder har genom BEPS gått samman för att bl.a. få bort hybriden och det betonas att projekt kommer ses som en framgång om det går i land. Sveriges arbete för att införa BEPS lyfts fram eftersom att det kommer krävas lagändringar. Sverige har inte inkorporerat OECD:s riktlinjer, vilket innebär att de inte gäller fullt ut till skillnad från Danmark som har inkorporerat dem i dansk lag.

Korrigeringsregeln säger inte mycket utan det vägledande är kommentarerna till OECD:s riktlinjer som besvarar hur den ska tillämpas.

Oljedomarna var en våt filt. Efter domarna blev det en stor förändring då det stod klart att OECD:s riktlinjer ska följas. Skatteverket har en stor bevisbörda i transfer pricing mål. Skatteverket menar att bevisbördan kan vara för hög och har ibland kännedom om att den inte är uppfylld.

Gällande korrigeringsregelns effektivitet är uppfattningarna delade beroende på vad ärendet handlar om. Exempelvis har korrigeringsregeln inte ansetts

vara effektiv för räntemissbruk eftersom att Sverige har infört speciallagstiftning kring räntor. Vid fastställandet av ränteprissättning handlar det om räntenivåerna. Prissättningsfrågor är områden där korrigeringsregeln kan vara effektivare. Vad är då rätt pris? Byråer använder ofta dataprogram för att räkna ut räntor. Detta saknar Skatteverket. Skatteverket har förlorat mål för att de inte lyckats visa vad det marknadsmässiga värdet var samtidigt lyfts fram att det är svårt att bevisa genom något annat än påstående. Skatteverket tycker sig se ett trendgenombrott att de får större gehör för sin talan när de har använt sig av en utomstående konsult. Det största problemet för Skatteverket är att leva upp till bevisbördan. Eftertaxering kan förekomma i transfer pricing, vilket för Skatteverkets del innebär att bevisbördan ökar ytterligare. Eftertaxering innebär att Skatteverket kan ompröva ett beslut efter utgången av året efter det året som följer av taxeringsåret. Detta förutsätter dock att Skatteverket kan visa att en s.k. oriktig uppgift har lämnats. Ur Skatteverkets synvinkel är bevisbördan ett problem då det är bolagen som besitter materialet.

5 Analys

Syftet med denna uppsats är att utreda korrigeringsregelns tillämpning i svensk rätt genom att se hur effektiv korrigeringsregeln är och om den efterlevs i svensk rätt.

En effektiv tillämpning av korrigeringsregeln tar sin utgångspunkt i att den kan tillämpas i svensk rätt utifrån bestämmelsens ändamål. Effektivitetsavgränsningen har skett utifrån de redogjorda fallen. Trots att det finns lite praxis på området har Skatteverkets återupptagna arbete i kombination med att fler bolag etablerar sig utanför Sverige inneburit att korrigeringsregeln tillämpas. HFD fallen är få, men det finns ett flertal KamR domar bortsett från de nämnda. För att korrigeringsregeln ska ge utslag och bli effektiv krävs det att domstolen anser att Skatteverket har uppfyllt sin bevisbörda. Kritiken som framförts i doktrin har inte tagit sikte på effektiviteten i bestämmelsen, även om kritik riktats mot att den tillämpats på nationella förhållanden vilket torde frångå syftet. Kritiken har riktats mot dess efterlevnad. Korrigeringsregelns effektivitet vilar på OECD:s arbete och frågan är om inte kritiken bör riktas mot dem i stället för att ge större klarhet i tolkningen. Möjligen behövs även Skatteverkets bevisbörda förtydligas. En mer konkretiserad bevisbörda skulle å ena sidan leda till att domstolen skulle få fastare ramar i målen å andra sidan är det tveksamt om det skulle leda till en större effektivitet. Skatteverket har samma bevisbörda för alla typer av transaktioner. Påståenden beror på typen av transaktion således kan vara svårt att förtydliga bevisbördan. Det krävs en avvägning utifrån vad som är viktigt i den enskilda transaktionen för att påvisa att något inte är marknadsmässigt. En tydligare bevisbörda skulle kunna leda till en större efterlevnad genom att Skatteverkets påståenden får betydelse eftersom en bevisning på något annat sätt är svårt.

Gällande efterlevnaden av korrigeringsregeln har kritik framförts mot både HFD och Skatteverket. Domstolen kritiseras men vem är det då som ska

skapa rätt och förtydliga rätten? Behövs det inrättas en internationell domstol på OECD nivå? Detta får anses vara en för drastisk åtgärd och fallen skulle bli många och väntetiden lång. Det ligger i varje stats intresse att själv bringa in bolagsskatten och att en internationell domstol går in i nationella angelägenheter kan inte vara proportionerligt. Samtidigt återstår frågan, hur ska problemet lösas? Är kritiken mot domstolen och Skatteverket berättigad? Bevisbördan är ett hinder vilket framkom vid intervjun för att korrigeringsregeln ska kunna tillämpas effektivt eftersom den höga bevisbördan ibland resulterar i att korrigeringsregel inte kan tillämpas. Skatteverket ska visa att något inte är marknadsmässigt. Domstolen bedömer om bevisbördan är uppfylld. I *Diligentia* riktas kritik mot både domstolen och Skatteverket samtidigt har HFD ett mycket begränsat tolkningsutrymme för riktlinjerna och får därmed förhålla sig till kommentarerna liksom Skatteverket.

HFD:s dom och Skatteverkets ställningstagande kan tolkas som om att korrigeringsregeln inte efterlevs. Även om *Diligentia* och *Nybrojarl* handlar om ränta blir det problematiskt eftersom att själva synsättet som bolagen ska se varandra på tycks ha förändrats. Då de inte längre behandlas lika om de är närstående bolag eller oberoende som genomför en transaktion. Armlängdsprincipen innebär att parterna betraktas som oberoende av varandra. I *Diligentia* har domstolen beaktat att det var en närstående transaktion och säger att insyn och kontroll ska beaktas. Därmed har ett avsteg från korrigeringsregeln gjorts. Därför har kritik riktats mot svensk rätt som därmed anses ha frångått grunden för armlängdsprincipen.

Förutsatt att det blir en skillnad i behandlingen av vad som anses vara marknadsmässigt pris för att ägarmässiga omständigheter leder till en annan bedömning innebär det att den skrivna doktrinen på områden frångås samt den faktiska definitionen av armlängdsprincipen. Detta gör det komplext. Om det internationella regelverket inte kan reglera detta i nuläget sätts förväntningarna till BEPS. BEPS kan innebära en bättre efterlevnad i svensk rätt av korrigeringsregeln då det kommer förtydliga hur den ska tillämpas.

Vid en mer korrekt tillämpning ökar även effektiviteten. Då BEPS fortfarande är på utvecklingsstadiet är denna slutsats aningen osäker eftersom att resultatet av BEPS i dag inte finns.

Transfer pricing är ett ämne som har blivit mer prejudicerande under 2000-talet. Skatteverket menar att det inte har varit problematiskt om korrigeringsregeln faktiskt har varit tillämplig utan menar att bevisbördan har varit det som satt käppar i hjulet. Den analoga tillämpningen i fallet Nybrojarl var irrelevant. Härmed framhåller Skatteverket att korrigeringsregeln efterlevs och således även på ett effektivt sätt utifrån de möjligheter som finns i dag med bl.a. kommentarerna till OECD:s riktlinjer.

Av relevans är även vilken betydelse två rättsfall kan ha för att konstatera att en bestämmelse inte efterlevs. Rättsfallen ses som prejudicerande i sin vägledning, men vilken betydelse får kritiken som framkommit i doktrin? Domstolen har inte uttalat att korrigeringsregeln inte fungerar och därmed inte uppfyller sitt syfte. Kritiken från praktiker kan visa på att regeln inte i varje situation kommer till sin rätt. Korrigeringsregeln kan tillämpas på många transaktioner, vilket också kan vara en bidragande orsak till att den ibland tillämpas på ett aningen avvikande sätt. Regeln har därför varit tvungen att vara allmänt hållen för att den ska kunna tillämpas på alla tilltänkta fall och inte bli för snäv och lämna transaktioner utanför. Det breda omfånget kan göra regeln svårtolkad eftersom det kan vara så att det i efterhand konstateras att regeln inte är tillämplig på en transaktion, vilket t.ex. gjordes vid räntesnurrorna. När efterlevnaden inom en viss transaktion blir kritiserad kan det leda till en speciallagstiftning. Möjligen kan detta innebära att om ingen sådan regel finns efterlevs korrigeringsregeln på de tänkta fallen. Lagen kommer att stå kvar som den är. Genom BEPS kommer fler lagregler att inkorporeras förutsatt att Sverige vill hålla sig till BEPS. Först då kan det möjligen beroende på BEPS utfall bli tydligare att kunna besvara frågeställningen. Då kommer förhoppningsvis mer vägledning finnas inom den svenska rätten bortsett från dessa fallen.

6 Slutsats

Effektiviteten och efterlevnaden av korrigeringsregeln i svensk rätt vilar till stor del på Skatteverkets bevisbörda som har hamnat i fokus för uppsatsen. Sammanfattningsvis ser jag det som att korrigeringsregeln efterlevs och att den är effektiv eftersom armlängdsprincipen trots dess brister är vad OECD:s medlemmar gemensamt valt att tillämpa. *Diligentia* och *Nybrojarl* är viktiga rättsfall för korrigeringsregeln i svensk rätt, men inte tillräckligt för att konstatera att den är ineffektiv och inte efterlevs. För ett sådant konstaterande behövs troligen mer än kritisk doktrin med tanke på att OECD länderna står bakom principen. Framtiden får dock utvisa om ytterligare transaktioner kommer att bli reglerade i speciallagstiftning samt om efterlevnaden förtydligas genom BEPS.

Bilaga A

Armlängsprincipen regleras i artikel 9 i OECD:s riktlinjer.

1. Where

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

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

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly—profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first- mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.⁸⁸

⁸⁸ OECD riktlinjer.

Käll- och litteraturförteckning

Otryckta källor

Intervju med Christina Bruhn och Jan-Olof Ohlin på Skatteverket utlandsskattekontor i Malmö den 17 december 2014.

Offentligt tryck

Svensk Författningssamling
Inkomstskattelagen 1999:1229
Kommunalskattelagen 1928:370

Propositioner

Prop. 1965:126 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m.

Prop. 1982/83:73 Om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.

Prop. 2005/06:169 Effektivare skattekontroll m.m.

Statens offentliga utredningar

SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet

Litteratur

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

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Antia & Tivéus, Ulf: ”*Inkomstskattelagen en kommentar*” Zeteos internetversion, version 1 juli 2014. Kommentrar till 14 kap. 19 §. [cit. Zeteos lagkommentarer till inkomstskattelagen 14 kap. 19 §] Hämtad 2015-01-02

Arvidsson, Richard: *Dolda vinstöverföringar: en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Juristförl., Diss. Stockholm : Univ., Stockholm, 1990

Graner, Jörgen och Kalloe, Vinod: The OECD BEPS shifting to second gear, *Svensk Skattetidning* 2014/3, s. 214–223, i Zeteo, internet 2015-01-06

Henshall, John: *Global transfer pricing: principles and practice*, 2. ed., Bloomsbury Professional, Haywards Heath, 2013

Lodin, Sven-Olof m.fl.: *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*. D. 2, 14., uppdaterade uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013

Monsenego, Jérôme: En överblick över BEPS-projektet, *Skattenytt* 2014, s. 2–10, i Karnov, internet 2015-01-06

Monsenego, Jérôme: *Introduction to transfer pricing*, 1. ed., Studentlitteratur, Lund, 2013

Moran, Karolina och Österman Persson, Roger: Diligentia – vilken betydelse får målet vid tillämpning av korrigeringsregeln? *Skattenytt* 2010, s. 718–721, i Karnov, internet 2015-01-06

Norell, Kurt och Billgert, Christin: Skatteverket och internprissättning, *Svensk Skattetidning* 2010/1, s. 57 – 71, i Zeteo, internet 2015-01-06

Nyström, Margareta: Skatteverkets arbete med BEPS, *Svensk Skattetidning* 2014/4, s. 341–343, i Zeteo, internet 2015-01-06

Olsen, Lena: Rättsvetenskapliga perspektiv, *Svensk Juristtidning* 2004, s. 105–145

Pelin, Lars: *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, 5., omarb. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2011

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, 1. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2002

Wiséen, Pär Magnus: På kollisionkurs med armlängdsprincipen? *Skattenytt* 2011, s. 661–675, i Karnov, internet 2015-01-06

Elektroniska källor

https://www.skatteverket.se/download/18.15532c7b1442f256baef562/1397568307900/3990-3_++del_+1.pdf [e-bok, cit. Skatteverkets handbok (e-version)] Hämtad 2015-01-02

http://download.springer.com/static/pdf/450/bok%253A978-1-4614-6611-6.pdf?auth66=1418986849_ba4ab48886cb6eb47e6fc023fee633df&ext=.pdf [e-bok, cit. Valuing Intellectual Capital – Multinationals and Taxhavens] Hämtad 2015-01-02

<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> [OECD-rapport, cit. Action Plan OECD] Hämtad 2015-01-02

<http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2313151e.pdf?expires=1418719870&id=id&accname=ocid177253&checksum=2D6C336181BFF9BA817A480532BF762A> [OECD-rapport, cit. Addressing Base Erosion and Profit Shifting] Hämtad 2015-01-02

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/dealing-effectively-with-the-challenges-of-transfer-pricing_9789264169463-en [OECD-rapport, cit. Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing] Hämtad 2015-01-02

<http://issuu.com/oecd.publishing/docs/reporttoministers/?e=3055080/9324480> [OECD-rapport, cit. Secretary-General's Report to Ministers 2014]
Hämtad 2015-01-02

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page49 [OECD riktlinjer] Hämtad 2015-01-04

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page36 [cit. OECD:s riktlinjer kommentar] Hämtad 2015-01-05

Hemsidor

Hämtat från Solidinfo; koncernstruktur, Hämtad 2014-12-19

<http://www.solidinfo.se/koncernstruktur/ALCHEMY-HOLDING-SARL>

Hämtat från Skatteverket; Rättsinformation; Regler och ställningstaganden; Ställningstaganden; 2010, Hämtad 2015-01-02

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/reglerochstallningstaganden/stallningstaganden/2010/stallningstaganden2010/13163262810111.5.1a098b721295c544e1f800028939.html> [cit. Skatteverkets ställningstagande i Diligentia-målet] (2010-09-28, dnr 131 632628-10/111)

Från OECD; Centre for Tax Policy and Administration; Glossary of Tax Terms, Hämtad 2014-12-19

<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

Från OECD; About BEPS, Hämtad 2014-12-19

<http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

Från OECD; Members and partners, Hämtad 2014-12-19

<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>

Från OECD; About the OECD, Hämtad 2015-01-04

<http://www.oecd.org/about/>

Rättsfallsförteckning

KamR

KamR 3684-3686-11

HFD

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2006 ref. 37

RÅ 2010 ref. 70