



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Johan Asklund

# Helhetsbedömningar vid tillämpning av korrigeringsregeln

- i strid med armlängdsprincipen?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Period 1 HT2016

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Problembakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställning	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod	9
1.5 Material	9
1.6 Forskningsläge	11
1.7 Disposition	12
<b>2 KORRIGERINGSREGELN</b>	<b>14</b>
2.1 Allmänt om korrigeringsregeln	14
2.2 Lagrummets lydelse	15
2.3 Tidigare lydelse	19
2.4 Skatteverkets bevisbörda och bolags dokumentationsskyldighet	20
2.5 Begrepp och principer som genomsyrar korrigeringsregeln	23
2.5.1 Helhetsbedömningar	23
2.5.2 Principen om beskattningsårets slutenhet	24
<b>3 ARMLÄNGDSPRINCIPEN INTERNATIONELLT</b>	<b>27</b>
3.1 BEPS	27
3.2 OECD modellskatteavtal	31
3.3 OECD Guidelines	35
<b>4 PRAXIS</b>	<b>40</b>
4.1 RÅ79 1:40 – Öberg	40

4.2	RÅ80 1:59 – LME	41
4.3	RÅ84 1:16 – Edet	44
4.4	RÅ84 1:83 – Upjohn	46
4.5	RÅ 1991 ref. 107 – Shellmålet	48
4.6	HFD 2016 ref. 45	53
<b>5</b>	<b>SAMMANFATTNING OCH ANALYS</b>	<b>58</b>
5.1	Gällande rätt avseende helhetsbedömningar vid tillämpning av 14 kap. 19 § IL 58	
5.2	Står gällande rätt i strid med armlängdsprincipen i artikel 9 paragraf 1 modellavtalet? 61	
5.3	Vilka effekter kan detta få för Sveriges skattebas och svenska koncerner? 65	
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>67</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>71</b>

# Summary

The trade of today is global and the globalisation will probably not decline in the future. A very large part of the global trade is between related companies. In these intra group cross border transactions the price of the transaction can be arranged in order to shift profit between the group companies. When profit is shifted from a Swedish group company to a foreign group company, the Swedish tax base is subject to erosion. The correction rule in 14:19 Inkomstskattelagen, that prevent profit shifting, says that all intra group cross border transactions shall be priced as the transaction would be priced if it was between unrelated parties. The thesis analyses the established law regarding overall assessment (*sv. helhetsbedömning*) when applying the correction rule. Further more, the thesis reviews if the overall assessments are aligned with the arm's length principle in article 9 paragraph 1 in OECD's model tax convention. Finally, the potential consequences of not aligning with the arm's length principle for the Swedish tax base and Swedish corporate groups is presented. The thesis largely defines two different types of overall assessments. One type offsets transactions, that in isolation are not at arm's length, with compensating transactions. The compensating transactions make the correction rule not applicable on the sum of all the transactions. In case law, that type of overall assessment has only been made in favour of the taxable and is well aligned with the model tax convention. The other type of overall assessment contains two transactions that in isolation are at arm's length, but combined they are not at arm's length. These type of overall assessments are made in disfavour of the taxable. These types of overall assessments are not aligned with the model tax convention. If Swedish courts applies overall assessments that are not aligned with the model tax convention, less companies will invest in Sweden which will decrease the Swedish tax base. In addition, Swedish corporate groups run the risk of double taxation if the foreign state does not consider the Swedish court's application of the correction rule to be aligned with the model tax

convention, and therefore not conducting corresponding adjustments in order to eliminate the double taxation. Finally, these types of overall assessments cause legal uncertainty which increases the amount of legal disputes and decreases the will to invest into Sweden.

# Sammanfattning

Dagens handel är globalt utbredd och utbredningen lär inte minska. En väldigt stor del av den globala handeln sker idag mellan närstående företag. När närstående företag handlar med varandra kan de genom att manipulera prissättningen av gränsöverskridande transaktioner förflytta inkomst mellan koncernbolag. När inkomst förflyttas från ett svenskt till ett utländskt koncernbolag innebär det att den svenska skattebasen eroderas vilket inte är önskvärt. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL, som stadgar att alla koncerninterna gränsöverskridande transaktioner ska ske till marknadsmässigt pris, ska förhindra att den svenska skattebasen eroderas. Uppsatsen analyserar gällande rätt avseende helhetsbedömningar vid tillämpning av korrigeringsregeln. Vidare studeras om helhetsbedömningarna står i strid med armlängdsprincipen i artikel 9 paragraf 1 i OECD:s modellskatteavtal. Slutligen behandlas de eventuella konsekvenser ett sådant stridande innebär för svensk skattebas och svenska koncerner. Uppsatsen definierar i stort två olika helhetsbedömningar. Den första typen innehåller kompenserande transaktioner som kvittas mot enstaka transaktioner som isolerat sätt inte är marknadsmässiga. De kompenserande transaktionerna gör att korrigeringsregeln inte är tillämplig på summan av transaktionerna. Dessa helhetsbedömningar har i praxis enbart gjorts till fördel för skattskyldig och måste anses ligga väl i linje med modellskatteavtalet. Den andra typen av helhetsbedömning innehåller två isolerat sett marknadsmässiga transaktioner som sedda i ljuset av varandra anses strida mot korrigeringsregeln. Denna helhetsbedömning görs till skattskyldigs nackdel. Dessa helhetsbedömningar måste anses stå i strid med modellavtalet. Att svenska domstolar gör helhetsbedömningar som går utöver modellskatteavtalet riskerar i längden innebära att färre företag investerar i Sverige vilket kommer minska den svenska skattebasen. Det innebär dessutom att svenska koncerner riskerar att bli dubbelbeskattade om andra stater inte vidtar så kallad corresponding adjustment för att eliminera dubbelbeskattningen då de anser att svenska domstolars tillämpning av

korrigeringsregeln är för extensiv. Det skapar även rättsosäkerhet vilket ökar antalet tvister och minskar viljan att investera.

# Förord

Någon sade någon gång följande:

”The more I learn, the more I realize how much I don’t know”.

Det stämmer. Ju mer jag läste och skrev, desto mer insåg jag hur mycket jag inte vet.

Jag skulle vilja tacka min handledare Mats Tjernberg för värdefull feedback. Jag skulle även vilja rikta ett stort tack till PwC Tax i Malmö där jag gjorde min uppsatspraktik och lärde mig mycket om den praktiska tillämpningen av korrigeringsregeln.



# Förkortningar

Base Erosion and Profit Shifting	BEPS
Högsta förvaltningsdomstolen	HFD
Inkomstskattelag	IL
Kommunalskattelag	KL
Moment	mom
Organisation for Economic Co- Operation and Development	OECD
Proposition	prop.
Svenska kronor	SEK
Skatteförfarandelagen	SFL
Statens offentliga utredning	SOU

# 1 Inledning

## 1.1 Problembakgrund

Idag sker uppskattningsvis 70 procent av den totala världshandeln mellan närstående bolag, det vill säga mellan bolag inom samma koncern.<sup>1</sup> Till skillnad från en avtalssituation mellan två oberoende parter där båda parter försöker få ut så mycket värde som möjligt av utbytet med motparten, råder inte alltid samma marknadsmässiga förhållanden mellan två närstående bolag. Vid närstående transaktioner kontrollerar samma huvudman båda parter i transaktionen, vilket innebär att huvudmannen genom att manipulera avtalsvillkoren kan skifta över inkomster till önskad part. Oftast är det priset på transaktionen som manipuleras i önskad riktning. När sådan icke marknadsmässig handel sker mellan närstående bolag som båda är belägna i samma land uppstår inga större oönskade skatteeffekter.<sup>2</sup> Däremot kan oönskade effekter uppstå när närstående bolag ingår i gränsöverskridande transaktioner genom att skattebas förflyttas mellan länder. Om ett utländskt bolag betalar underpris för en produkt från ett närstående svenskt bolag, innebär det att inkomst förflyttas från Sveriges beskattningssfär till en annans stats beskattningssfär. Effekten av sådana gränsöverskridande koncerninterna transaktioner är att Sveriges skattebas riskerar att eroderas.

För att stävja skattebaserodering finns korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (IL). Detta lagrum ger uttryck för armlängdsprincipen som stadgar att en transaktion mellan närstående bolag ska ske på samma villkor som en jämförbar transaktion mellan två oberoende bolag skulle skett på. Man brukar säga att transaktioner mellan närstående bolag ska ske på marknadsmässiga villkor. Armlängdsprincipen uttrycks och definieras i dokument framtagna av den internationella organisationen Organization for

---

<sup>1</sup> Se Sjöblom, Annika, ”Kommentar till artikeln Stora förändringar inom internprissättningsområdet de senaste åren”, Svensk Skattetidning 2012 s. 353, s. 353.

<sup>2</sup> Eventuellt kan uttagsbeskattning eller konkurrenslagstiftning bli tillämplig på en sådan situation.

Economic Co-operation and Development (OECD).<sup>3</sup> Då flera olika stater tillämpar armlängdsprincipen i sin interna rätt finns, trots att principen definieras av OECD, uppenbar risk att stater har olika definitioner av armlängdsprincipen. Då tillämpningen av armlängdsprincipen ser annorlunda ut i olika stater riskerar globala koncerner att bli dubbelbeskattade. Detta kan hämma den internationella handeln och i längden skada den globala ekonomin.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsens syfte är att utreda om svensk praxis avseende helhetsbedömningar vid tillämpning av 14 kap. 19 § IL strider mot armlängdsprincipen i artikel 9 OECD:s modellskatteavtal och vilka konsekvenser detta skulle kunna få för svenska bolag. För att uppnå syftet utgår uppsatsen från att svara på följande frågeställningar:

- Analysera gällande rätt avseende helhetsbedömningar vid tillämpning av 14 kap. 19 § IL.
- Står gällande rätt avseende helhetsbedömningar vid tillämpning av 14 kap. 19 § IL i strid med armlängdsprincipen i artikel 9 OECD:s modellskatteavtal?
- Om ovanstående fråga besvaras jakande, vilka konsekvenser kan detta få för svenskt vidkommande?

## 1.3 Avgränsningar

Uppsatsen kommer uteslutande fokusera på svensk rättspraxis. Även om utländsk intern rätt kommer nämnas ligger uppsatsens huvudsakliga betoning på svensk rätt och rättstillämpning. Uppsatsen kommer endast nämna internprissättningsmetoderna i Guidelines och gör inte anspråk på att fastställa hur ett armlängdsmässigt pris fastställs. Immateriella rättigheters särställning inom internprissättningen kommer inte behandlas. Vid bedömning av praxis där räntekostnader behandlas tas ingen hänsyn till ränteavdragsbegränsningarna i 24 kap. 10a-10f §§ IL. Begreppet

---

<sup>3</sup> Se t.ex. OECD Transfer Pricing Guidelines & OECD Model Tax Convention.

affärsmässiga skäl benämns återkommande i uppsatsen, men begreppets innebörd kommer inte behandlas djupgående.

Några av de aspekter inom internprissättning som avhandlas i uppsatsen är inte direkt nödvändiga för att besvara uppsatsens syfte, så som till exempel dokumentationskravet. Jag väljer ändå att behandla dessa aspekter för att ge läsaren en viktig kontext kring internprissättning som jag anser nödvändig för att fullt ut kunna förstå rättsområdet.

## 1.4 Metod

För att uppnå uppsatsens syfte används en rättsdogmatisk metod. Att använda en rättsdogmatisk metod innebär att fastställa gällande rätt genom att studera olika rättskällor så som lag, förarbeten, praxis, doktrin. För att fastställa rättskällornas värde utgår jag från rättskällevärdet.<sup>4</sup>

Internprissättning påverkas i högsta grad av OECD:s skrivelser.

Rättskällevärdet av dessa dokument, både vid tillämpning av intern rätt och skatteavtal, har behandlats nedan i avsnitten om armlängdsprincipen internationellt.

## 1.5 Material

Jag har i först hand studerat lagtext, det vill säga 14 kap. 19 § IL. Då lagtexten är väldigt generellt skriven och svårtolkad har förarbetena studerats. Där inte heller förarbetena är tillfredsställande har praxis, litteratur och lagkommentarer studerats. För att få grundläggande och övertäckande förståelse för korrigeringsregeln har framförallt Lodin m.fl.<sup>5</sup> studerats, men även verk av auktoriteter på området som Arvidsson<sup>6</sup>, Aldén<sup>7</sup> och Mattsson.<sup>8</sup> Den enda stora auktoriteten på området som inte i någon

---

<sup>4</sup> För redogörelse av rättsdogmatisk analys, se Korling och Zamboni, ”Juridisk metodlära”, Lund 2013, s. 21 ff; Peczenik, Aleksander, ”Vad är rätt?; om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation”, 1995, s. 312-320

<sup>5</sup> Se Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, Lund 2015.

<sup>6</sup> Arvidsson, Richard, ”Dolda vinstöverföringar: en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner”, Stockholm 1990.

<sup>7</sup> Se Aldén, Stefan, ”Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten”, Göteborg 1998.

<sup>8</sup> Se t.ex. Mattsson, Nils, ”Shellmålet avgjort”, Skattenytt 1991 s. 757.

utförlig mån har studerats är Wiman.<sup>9</sup> Anledningen är att tillräcklig litteratur redan finns att tillgå samt att Wimans verk till stor del även behandlar amerikansk rätt. För att få mer specifik, men ändå grundläggande information på området har Jonssons djupa lagkommentar till 14 kap. 19 § studerats.<sup>10</sup>

I avsnittet om armlängdsprincipen internationellt har OECD:s skrivelser studerats i första hand.<sup>11</sup> I avsnittet om praxis har själva domarna studerats i första hand.<sup>12</sup> I den mån detta material inte var tillfredsställande eller svårtolkat har litteratur studerats. Den studerade litteraturen består främst av böcker<sup>13</sup> och artiklar från Skattenytt<sup>14</sup> eller Svensk Skattetidning<sup>15</sup> som är skrivna av erkända och auktoritativa personer på området. Generellt har ovannämnda artiklar i stor utsträckning använts för att studera specifika områden inom internprissättning. Artiklarna ger en väldigt bra inblick i det ämnet som behandlas då de är enkla att tillskansa sig, samtidigt som de gör djupgående nedslag i det aktuella ämnet. Till viss del har även elektroniska källor så som Skatteverkets rättsliga vägledning<sup>16</sup> och bloggliknande sidor så som PwC tax matters<sup>17</sup> studerats. Denna typ av källor har studerats med försiktighet då källorna inte härrör från akademiska studier och kan anses vara partiska.

---

<sup>9</sup> Se t.ex. Wiman, Bertil, ”Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning”, 1987.

<sup>10</sup> Se Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §*, Lexino 2014-01-01.

<sup>11</sup> Se t.ex. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations & OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Reports.

<sup>12</sup> Se domarna under avsnittet om praxis.

<sup>13</sup> Se t.ex. Aldén, Stefan, a.a. 1998 & Arvidsson, Richard, a.a. 1990.

<sup>14</sup> Wiman, Bertil, ”9 Koncernbeskattning”, Skattenytt 1992 s. 289.

<sup>15</sup> Se t.ex. Arvidsson, Richard, ”Shell-målen – en kommentar till regeringsrättens dom”, Svensk Skattetidning 1991 s. 526; Hall, Mikael & Persson, Olov, ”Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning”, Svensk Skattetidning 2007:2 s. 147 & Hultqvist, Anders, Wiman, Bertil, ”BEPS – implementering i svensk skatterätt” Svensk Skattetidning 2015:4 s. 309.

<sup>16</sup> Se t.ex. Skatteverkets rättsliga vägledning, ”OECD:s modellavtal, artikel 9 Associated Enterprises” & Skatteverket, Rättslig vägledning, ”Den svenska korrigeringsregeln”.

<sup>17</sup> Wiséen, Pär Magnus, ”BEPS – Skatteverkets förtydligande av internprissättning”, PwC Tax Matters 2016.

## 1.6 Forskningsläge

Korrigeringsregeln har studerats ingående under en längre tid. Arvidssons behandlar utförligt i sin avhandling<sup>18</sup> korrigeringsregelns tidigare lydelse, dess förarbeten och då tillkommen praxis. Avhandlingen är idag fortfarande vägledande i internprissättningsfrågor för såväl akademiker som praktiker. Aldéns verk<sup>19</sup> behandlar primärt från om regelkonkurrens vid internprissättning, men han redogör ändå utförligt för korrigeringsregeln. Även Wimans verk<sup>20</sup>, i den del det handlar om korrigeringsregeln och inte amerikansk rätt, behandlar korrigeringsregeln.

Armlängdsprincipen internationellt är inte lika omskriven som korrigeringsregeln, men en del doktrin finns att tillgå. Den doktrin är dock inte lika omfattande och auktoritativ som till exempel Arvidssons och Aldéns verk. Det är mest artiklar i Skattenytt eller Svensk skattetidning<sup>21</sup> som gör nedslag på området som visserligen är djupgående men inte särskilt omfattande. Skatteverkets rättsliga vägledning behandlar många av dessa frågor på ett pedagogiskt och lättillgängligt sätt, men vägledningen är inte särskilt djupgående och dess auktoritet är svag. Generellt på detta område tvingas läsaren av BEPS:s och OECD:s rapporter att tolka rapporterna självständigt utan hjälp av omfattande doktrin.

Doktrinen om äldre praxis är mycket omfattande. Till exempel Arvidsson, Aldén och Mattsson har i sina större verk samt i artiklar<sup>22</sup> utförligt kommenterat relevant praxis på området. Detta gäller dock enbart äldre praxis. Angående HFD 2016 ref. 45 och så kallade marknadsanpassningar<sup>23</sup> har väldigt lite skrivits. Wiséen och Staberg har i sin kommentar till

---

<sup>18</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1990.

<sup>19</sup> Se Aldén, Stefan, a.a. 1998.

<sup>20</sup> Se Wiman, Bertil, a.a. 1987.

<sup>21</sup> Se t.ex. Hultqvist, Anders, Wiman, Bertil, a.a. 2015 & Grundström, Karl-Johan, ”Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel?”, Skattenytt 2011 s. 68.

<sup>22</sup> Se t.ex. Arvidsson, Richard, a.a. 1991 & Mattsson, Nils, a.a. 1991.

<sup>23</sup> Se avsnittet nedan om HFD 2016 ref. 45.

domen<sup>24</sup> belyst några enligt dem problematiska följder av domslutet och Karnovs djupa kommenterar lyfter upp problematiken kring den internprissättningsrättsliga hanteringen av marknadsanpassningar.<sup>25</sup> Det finns ingen som har skrivit om helhetsbedömningar vid tillämpning av korrigeringsregeln i en kontext med marknadsanpassningar.

## 1.7 Disposition

I kapitel 2 behandlas den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Lagrummets samtliga rekvisit behandlas, men även korrigeringsregelns äldre lydelse behandlas kort då det är nödvändigt för att legitimera äldre praxis som är baserad på äldre rätt. Slutligen behandlas till korrigeringsregeln närliggande regler för att få en bra helhetsuppfattning av rättsområdet.

I kapitel 3 behandlas armlängdsprincipen internationellt. Först redogörs för BEPS där BEPS-projektet behandlas samt hur BEPS-rapporterna redan har påverkat samt kommer att påverka svensk rätt. Vidare behandlas modellskatteavtalet och artikel 9 i synnerhet. Här redogörs för hur skatteavtal införlivas i svensk rätt samt dess rättskällevärde. Kommentarer till modellskatteavtalet behandlas för att studera innebörden av artikel 9. Slutligen behandlas OECD Guidelines. Vidare behandlas Guidelines funktion och rättskällevärde, och till sist redogörs för hur Guidelines ställer sig till helhetsbedömningar.

När armlängdsprincipen både i intern och internationell rätt är behandlad redogör kapitel 4 för relevant praxis för tillämpning av korrigeringsregeln. Samtliga utvalda rättsfall är principiellt viktiga. Rättsfallen behandlas i kronologisk ordning. Rättsfallen RÅ 1991 ref. 107 och HFD 2016 ref. 45 ges mer utrymme än övriga rättsfall då dessa är mest intressanta för uppsatsen.

---

<sup>24</sup> Se Staberg, Lennart & Wiséen, Pär Magnus, ”Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå i nytt låneavtal”, Skattenytt 2016 s. 768.

<sup>25</sup> Se Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §*, Lexino 2014-01-01.

Kapitel 5 presenterar uppsatsens slutsats och analys. Först redogörs för hur gällande rätt för helhetsbedömningar vid tillämpning av korrigeringsregeln ser ut. Vidare besvaras frågan om helhetsbedömningar står i strid med artikel 9 paragraf 1 i modellskatteavtalet. Slutligen redogörs för vilka effekter det får för svensk skattebas och svenska koncerner om helhetsbedömningar står i strid med modellskatteavtalet.



## 2 Korrigeringsregeln

För att underlätta för läsaren ges här en grundlig men inte uttömmande redogörelse av korrigeringsregeln samt därtill närliggande begrepp och principer.<sup>26</sup>

### 2.1 Allmänt om korrigeringsregeln

14 kap. 19 § IL, på grund av sin funktion ofta kallad korrigeringsregeln, ger uttryck för den internationellt utbredda och accepterade armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen innebär att gränsöverskridande transaktioner som sker mellan bolag<sup>27</sup> i intressegemenskap ska ske på marknadsmässiga villkor, eller som det också ofta uttrycks, på armlängdsmässiga villkor. Transaktion som sker mellan två närstående parter ska således ske på samma villkor som de villkor en jämförbar transaktion mellan två oberoende parter hade skett på. Om en gränsöverskridande transaktion mellan närstående parter inte sker på armlängdsmässiga villkor ska bolagets resultat korrigeras till det resultat bolaget hade fått om transaktionen skett på armlängdsmässiga villkor.<sup>28</sup> Skatteverket har bevisbördan för att avvikande avtalsvillkor föreligger och att korrigeringsregeln därav är tillämplig. Då bolagen själva besitter dokumentation som underlättar för Skatteverket att utreda om korrigeringsregeln är tillämplig, föreligger dokumentationsskyldighet för bolag som vidtar internationella transaktioner med närstående parter. Dokumentationsskyldigheten regleras i svensk rätt i Skatteförfarandelagen (2011:1244).<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1990, s. 75 ff, för i stort sätt uttömmande genomgång av korrigeringsregeln grunder.

<sup>27</sup> I fortsättning kommer begreppen part, företag och bolag användas, men dessa begrepp ska anses inkludera andra juridiska personer och associationsformer som kan genomföra transaktioner.

<sup>28</sup> Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 656 f; Se Karnov Internet, *inkomstskattelagen (1999:1229) 14 kap. 19 §*, not 463, den 23 oktober 2016.

<sup>29</sup> Se avsnitt om dokumentationsskyldighet och Skatteverkets bevisbördan för utförligare redogörelse & för utförligare genomgång av dokumentationsskyldigheten.

Ett svenskt bolag kan vid internationella transaktioner med närstående bolag föra ut vinst ur Sverige genom att antingen ta för lite betalt vid försäljning produkter, eller betala för mycket vid köp av produkter.<sup>30</sup> När korrigeringar blir aktuella i praktiken är oftast omständigheterna sådana att det svenska bolaget har betalat underpris för en produkt, snarare än att det svenska bolaget betalat överpris på en inköpt produkt. Syftet med korrigeringsregeln är att skydda den svenska skattebasen genom att förhindra svenska bolag att föra ut vinst till koncernbolag i andra länder.<sup>31</sup> Korrigeringsregeln är lex specialis i internationella förhållanden och har därmed företräde framför generella regler för beräkning resultatet i en näringsverksamhet så som till exempel regler om uttagsbeskattning.<sup>32 33</sup>

## 2.2 Lagrummets lydelse

Korrigeringsregeln har genomgått ett antal förändringar genom åren.

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL lyder idag enligt följande:

”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:

- 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,
- det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
- det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”

---

<sup>30</sup> Jfr Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 138, både ett under- och överpris kan alltså vara avvikande från armlängdsprincipen.

<sup>31</sup> Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 656 ff; jfr Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 25 f; Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 110 f.

<sup>32</sup> Se Aldén, Stefan, a.a. 1998, för uttömmande redogörelse för korrigeringsregeln samspel med uttagsbeskattningsreglerna.

<sup>33</sup> Jfr Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 659.

Rekvisiten behandlas nedan.

Det första som måste vara uppfyllt är att det svenska bolagets resultat av näringsverksamhet ska ha blivit lägre på grund av avtalsvillkor som inte är armlängdsmässiga. Det kan till synes verka enkelt att fastställa att resultatet blivit lägre, men det behöver inte alltid vara enkelt. Praxis säger att icke armlängdsmässiga transaktioner, som till synes minskar bolagets resultat, är acceptabla såvida bolaget med hänvisning till affärsmässiga skäl kan visa att resultatet de facto inte blir lägre, trots att transaktionerna i sig själva inte är marknadsmässiga.<sup>34</sup> Bolagets resultat måste alltså de facto ha blivit lägre på grund av icke marknadsmässiga avtalsvillkor.<sup>35</sup> Vad som oftast vållar problem i praktiken är att fastställa marknadspriset på en specifik produkt. Att fastställa marknadspriset är nödvändigt för att kunna fastställa att avtalsvillkor inte är marknadsmässiga.<sup>36</sup> Då bolag inte sällan säljer produkter som inte är jämförbara med andra produkter på marknaden, blir det svårt att fastställa vad en oberoende part hade betalat för den typen av produkter. När till exempel unika immateriella rättigheter överläts är det väldigt svårt att fastställa ett objektivet marknadsmässigt pris.<sup>37</sup> I Guidelines finns internationellt erkända och väl utarbetade metoder som ger viss vägledning vid fastställning av marknadspris. Dessa metoder behandlas inte utförligt i uppsatsen.<sup>38</sup>

För att bolagets resultat ska justeras krävs inte bara att resultatet blivit lägre på grund av icke marknadsmässiga villkor, utan tre ytterligare rekvisit måste vara uppfyllda. Det första rekvisitet innebär att om den part som tillförs vinst ska beskattas för den vinsten i Sverige, på grund av IL eller skatteavtal, är korrigeringsregeln inte tillämplig.<sup>39</sup> Korrigeringsregeln är således aldrig tillämplig på transaktioner mellan två svenskbeskattade bolag,

---

<sup>34</sup> Se avsnittet om helhetsbedömningar och praxis nedan.

<sup>35</sup> Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 656 f; Se Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01*.

<sup>36</sup> Jfr Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 111 f.

<sup>37</sup> Jfr Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 657.

<sup>38</sup> Se avsnitt om Guidelines för djupare genomgång av rapporten.

<sup>39</sup> Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 116 f.

vilket innebär att gränsöverskridande transaktion alltid krävs. Då ingen vinst skiftas ut från Sverige om mottagaren beskattas i Sverige, står en nationell transaktion inte i strid med korrigeringsregeln syfte att skydda den svenska skattebasen. Det ska också noteras att den internationella transaktionen måste ske mellan två eller flera rättssubjekt. Således kan korrigeringsregeln aldrig vara tillämplig på en transaktion mellan ett svenskt bolag och dess utländska filial.<sup>40</sup> Även om korrigeringsregeln inte är tillämplig på interna transaktioner kan resultatjusteringar ske på grund av andra rättsregler, till exempel genom uttagsbeskattning i 22 kap. IL.<sup>41</sup>

Det ska finnas sannolika skäl att anta att en ekonomisk intressegemenskap finns mellan parterna som transaktionen sker mellan. Vad som anses vara en ekonomisk intressegemenskap regleras i 14 kap. 20 § IL. Begreppet intressegemenskap, som har lite annorlunda definition i andra lagrum i IL<sup>42</sup>, är ganska brett och täcker in många möjliga ägandesituationer vid tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>43</sup> Det räcker att Skatteverket gör det sannolikt att intressegemenskap föreligger mellan närstående parter. Detta ska underlätta för Skatteverket att föra bevisning då det kan vara väldigt svårt att upptäcka informella intressegemenskaper.<sup>44</sup> Begreppet ämnar alltså innefatta alla reella intressegemenskaper, inte bara de formella.<sup>45</sup> För att resultatkorrigering ska bli aktuell krävs inte bara att intressegemenskap finns, utan samband mellan de icke armlängdsmässiga avtalsvillkoren och intressegemenskapen måste föreligga.<sup>46</sup>

---

<sup>40</sup> Jfr Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 131 f; Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01*; Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 113.

<sup>41</sup> Se t.ex. Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 300 ff; Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 222-226, för ytterligare läsning om uttagsbeskattning; Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 59 ff.

<sup>42</sup> Se t.ex. 25 kap. 28 §, 25 kap. 7 § och 49a kap. 5 §, där definitionen skiljer sig lite från 14 kap. 20 §.

<sup>43</sup> Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 657.

<sup>44</sup> Se prop. 1982/83:73, s. 1 & 7 ff.

<sup>45</sup> Se Karnov Internet, *inkomstskattelagen (1999:1229) 14 kap. 20 §*, not 469, den 24 oktober 2016; jfr även Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 141.

<sup>46</sup> Se Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01*; Se Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 121-129, för utförlig redogörelse av rekvisitet ekonomisk intressegemenskap.

Om det av omständigheterna framgår att avtalsvillkoren, som i och för sig inte är marknadsmässiga, kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap är korrigeringsregeln inte tillämplig. Skatteverket ska acceptera att priser kan variera från marknad till marknad, utan att det nödvändigtvis beror på intressegemenskap. Generellt verkar det vara acceptabelt att inte fakturera ett koncernbolag fullt ut om bolaget är i någon form av uppstartsfas. Uttrycken affärsmässiga skäl och företagsekonomiska skäl, som i vissa domar åberopats av skattskyldig för att undslippa korrigeringsregeln, anses falla in under sådana andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.<sup>47</sup> Affärsmässiga och företagsekonomiska skäl kan vara att ett moderbolag inte fullt ut fakturerar sitt utländska dotterbolag då dotterbolaget ska etablera sig på en ny marknad eller lansera en ny produkt.<sup>48</sup> Då anses avvikandet från armlängdsprincipen inte bero på att bolagen är i intressegemenskap utan att det finns andra skäl.<sup>49</sup>

Vid tillämpning av korrigeringsregeln krävs som nämnt ovan att det svenska bolagets inkomst ska ha blivit lägre som en följd av interna gränsöverskridande transaktioner. Det är inte preciserat hur mycket lägre bolagets inkomst ska ha blivit för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig.<sup>50</sup> Av korrigeringsregelns ordalydelse att döma bör minsta lilla inkomstbortfall vara tillräckligt, men i praktiken för Skatteverket rimligtvis inte process i mål där en tilltänkt inkomstkorrigering är obetydlig. Det är inte processekonomiskt försvarbart. Förarbetena till korrigeringsregeln betonar att viss försiktighet måste iakttas vid bedömningen huruvida prissättningen av intern transaktion är marknadsmässig eller inte.<sup>51</sup> Vad förarbetena ger uttryck för är den så kallade försiktighetsprincipen.<sup>52</sup> Innan 1983 uttrycktes försiktighetsprincipen direkt i lagen, men i och med 1983 års lagändring av korrigeringsregeln togs skrivelsen bort.<sup>53</sup> Att principen

---

<sup>47</sup> Se Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §*, Lexino 2014-01-01.

<sup>48</sup> Jfr Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 132.

<sup>49</sup> Jfr prop. 1982/83:73, s. 11–12.

<sup>50</sup> Strukturen över meningarna är inspirerad av Bengtzén, Jesper, ”Armlängdsprincipen i svensk rätt – med fokus på indirekta prissättningsystem”, 2015, s. 11.

<sup>51</sup> Se 1965:126 s. 60 & prop. 1982/83:73 s. 11 ff.

<sup>52</sup> Se Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §*, Lexino 2014-01-01.

<sup>53</sup> Se nedan för tidigare lydelse av korrigeringsregeln.

fortfarande gäller råder dock ingen tvekan om.<sup>54</sup> Anledningen till att viss försiktighet ska vidtas vid tillämpningen av korrigeringsregeln är att felaktiga prissättningar inte nödvändigtvis beror på intressegemenskap samt att korrigeringsregeln är ett väldigt drastiskt ingripande på de bolag som den tillämpas på.<sup>55</sup>

## 2.3 Tidigare lydelse

Problematiken kring hur Sverige ska beskatta internationella transaktioner har pågått sedan år 1916.<sup>56</sup> Korrigeringsregeln som vi känner den idag instiftades för första gången år 1928. Den lydelsen stod sig intakt tills 1965 års korrigeringsregel instiftades. 1965 års lydelse reglerades i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (KL). År 1983 instiftades den nuvarande korrigeringsregeln som idag regleras i 14 kap. 19 § IL. Många rättsfall som är relevanta inom ramen för denna framställning är inte baserade på 14 kap. 19 § IL, utan de är baserade på äldre lydelse av korrigeringsregeln, primärt 1965 års reglering.<sup>57</sup> Trots att stor del av den praxis från högsta instans som idag återfinns inom internprissättning är både gammal och baserad på äldre lydelse av korrigeringsregeln, är denna praxis fortfarande relevant för dagens tillämpning av korrigeringsregeln. Detta beror dels på att senare praxis från HFD är väldigt sparsam, dels att korrigeringsregeln inte förändrades särskilt mycket vid lagändringen år 1983. Stöd för att äldre praxis fortfarande är högst relevant finnes genom att studera dagens litteratur där de hänvisar till och betonar vikten av äldre rättsfall, så som RÅ 1991 ref. 107 och RÅ84 1:16.<sup>58</sup>

---

<sup>54</sup> Jfr Arvidsson, Richard, ”Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor”, Svensk Skattetidning 1999, s. 17.

<sup>55</sup> Jfr Arvidsson, Richard, a.a. 1990, s. 152.

<sup>56</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1990, s. 75.

<sup>57</sup> Se t.ex. RÅ79 1:40, RÅ80 1:59 & RÅ 1991 ref. 107.

<sup>58</sup> Se Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01 & Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 565 ff.*

## 2.4 Skatteverkets bevisbörda och bolags dokumentationsskyldighet

Skatteverket har bevisbördan för att icke armlängdsmässiga villkor föreligger.<sup>59</sup> Skattskyldig måste bistå med de upplysningar och material som krävs för att Skatteverket ska kunna tillämpa reglerna. Att skattskyldig bistår med internprissättningsdokumentation eller andra upplysningar innebär inte att Skatteverkets bevisbörda förminskas eller att bevisbördan skiftas över till skattskyldig.<sup>60</sup> Beviskravet som Skatteverket måste uppnå för att få rätt i en process kan dock variera beroende på vilken typ av förfarande som är för handen. Till exempel är beviskravet högre vid eftertaxeringsförfarande än vid ordinarie taxeringsförfarande.<sup>61</sup> Om Skatteverket kan visa att en felprissättning föreligger, skiftar dock bevisbördan över på skattskyldig. Denne måste då visa att den avvikande prissättningen beror på andra skäl än intressegemenskap genom att visa på kompensationsinvändningar, som till exempel affärsmässiga skäl.<sup>62</sup>

För att underlätta Skatteverkets arbete att kontrollera svenska bolags internprissättning infördes år 2006 en särskild dokumentationsskyldighet vid internationella transaktioner mellan närstående bolag.<sup>63</sup> Bolag som utför sådana transaktioner är på begäran av Skatteverket skyldiga att redovisa dokumentation som redogör för transaktionerna. Skyldigheten att dokumentera sträcker sig således inte så långt att skattskyldig kontinuerligt måste skicka in dokument till Skatteverket som styrker att de följer reglerna. Den måste redovisas först när Skatteverket vill kontrollera bolagets internprissättning genom förfrågan eller skatterevision. Dokumentationsskyldigheten regleras i 39 kap. 15 § skatteförfarandelagen (SFL). Den svenska regleringen grundar sig på principer om dokumentation

---

<sup>59</sup> Se prop. 2005/06:169 s. 102.

<sup>60</sup> Se prop. 2005/06:169 s. 102.

<sup>61</sup> Se Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 779 ff.

<sup>62</sup> Jfr Gäverth, Leif, "Något om bevisreglerna vid tillämpningen av 43 § 1 mom kommunalskattelagen", Svensk Skattetidning 1990, s. 27 f & 43.

<sup>63</sup> Jfr Grive, Magnus & Carendi, Isabel, "Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter", Skattenytt 2007 s. 209, s. 209.

vid internprissättning från OECD Guidelines<sup>64</sup> och BEPS.<sup>65</sup> Även EU har antagit riktlinjer angående dokumentation vid internprissättning, som även den influerar den svenska regleringen.<sup>66</sup> Dokumentationskyldigheten är idag internationellt utbredd och återfinns i många länder lagstiftning vilket tvingar internationella koncerner att implementera rutiner inom hela koncernen för dokumentering av internprissättning.<sup>67</sup>

Generellt ska en internprissättningsdokumentation göra det möjligt för skatteverket att bedöma om priser och andra villkor avseende internationella, interna transaktioner överensstämmer med armlängdsprincipen. För att skatteverket ska kunna göra en vettig bedömning bör en internprissättningsdokumentation innehålla viss specifik information.<sup>68</sup> Dokumentationen bör innehålla bland annat koncernstruktur, verksamhetsöverblick, analys av koncernens industriella, ekonomiska och funktionella risker, val av prissättningsmetod samt jämförbarhetsanalys.<sup>69</sup> För att inte betunga mindre företag med stora administrativa kostnader kräver transaktioner av mindre värde<sup>70</sup> endast en förenklad dokumentation. Det ska också noteras att företag utav rimlighetsskäl inte förväntas ådra sig kostnader för att upprätta dokumentation som är orimligt stora i förhållande till storleken på de interna transaktionerna som dokumenteras.<sup>71</sup>

Som nämnt ovan är dokumentationskravet vid internprissättning ett verktyg för Skatteverket att kontrollera att armlängdsprincipen följs. I BEPS<sup>72</sup> action

---

<sup>64</sup> Se prop. 2005/06:169, s. 101 ff; jfr Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 659.

<sup>65</sup> Se nedan om BEPS action 13, se även avsnittet om BEPS för utförlig genomgång av BEPS.

<sup>66</sup> Se EUT C 176, 28.7.2006 s. 1, "European Union Transfer Pricing Documentation" (EUTPD).

<sup>67</sup> Jfr Hall, Mikael & Persson, Olov, a.a. 2007, s. 148.

<sup>68</sup> Skatteverket har i sina ställningstaganden SKVFS 2007:1 & SKV M 2007:25 uttryckt vad de anser bör finnas i en dokumentation.

<sup>69</sup> Se prop. 2005/06:169, s. 112 f; se Mikael & Persson, Olov, a.a. 2007, s. 150-155; Se Grive, Magnus & Carendi, Isabel, a.a. 2007, s. 210, för utförligare genomgång av vad dokumentationen bör innehålla.

<sup>70</sup> Transaktioner av mindre värde brukar anses vara ett marknadsvärde under ca 5 miljoner SEK per företag.

<sup>71</sup> Se Mikael & Persson, Olov, a.a. 2007, s. 154 f; Se Grive, Magnus & Carendi, Isabel, a.a. 2007, s. 210 f; OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, para. D, p. 27-28

<sup>72</sup> Se mer om BEPS nedan.



13, som förväntas träda i kraft i början av 2017 i Sverige, stadgas ett mer detaljerat och utvidgat dokumentationskrav. Dokumentationskravet består av tre grundpelare; master file, local file och country-by-country reporting (CbCR).<sup>73</sup> Kravet på en master file innebär att globala koncerner centralt ska upprätta dokumentation för moderbolaget som visar hur koncernens verksamhet i stora drag är uppbyggd, den legala strukturen, stora och viktiga tillgångar samt hur deras övergripande internprissättningsrutiner ser ut.<sup>74</sup> Varje lokal enhet inom den globala koncernen ska upprätta en local file. Denna dokumentation ska vara mer detaljerad än master file och specifikt beskriva den lokala enhetens interna transaktioner, vilka internprissättningsmetoder och rutiner som appliceras på dessa transaktioner samt enhetens utförda funktion. Syftet med local file är att den ska komplettera master file genom att ge mer specifik och detaljerad information rörande den lokala verksamheten.<sup>75</sup> CbCR är ett instrument som ska sammanställa information rörande skatt från många länder. Skatteverket ska kunna ta del av den information om globala koncerner som andra staters skattemyndigheter sitter på. Genom att sammanställa staters information kommer CbCR-instrumentet kunna uppvisa var i världen globala koncerner betalar skatt, var deras ekonomiska aktivitet finns samt var substans finns och inte finns. Instrumentet kommer tvinga globala koncerner att dela sin information och därmed ge Skatteverket en fingervisning om var de ska rikta sina kraftansträngningar.<sup>76</sup> Transaktioner av mindre värde faller inte in under master/local file-kravet då detta hade genererat oskäligen efterföljningskostnader för mindre bolag.<sup>77</sup> Det är endast globala koncerner med en sammanlagd konsoliderad årsomsättning om 750 miljoner euro som

---

<sup>73</sup> Se OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, para. C, p. 16–17.

<sup>74</sup> Se OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, para. C.1, p. 18–21.

<sup>75</sup> Se OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, para. C.2, p. 22–23.

<sup>76</sup> Se OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, para. C.3, p. 24–26.

<sup>77</sup> Se OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, para. D.3, p. 32 & para. E.1, p. 49.

kommer träffas av CbCR-kravet.<sup>78</sup> Även om action 13 ännu inte är implementerat i många länder har många internationella bolag börjat titta över sina internprissättningsrutiner för att när implementeringen sker vara redo att leva upp till reglerna. Dokumentationskraven kommer innebära att transparensen ökar, länders hantering av internprissättningsfrågor kommer harmoniseras och därmed kommer möjligheten att hitta luckor i lagen att minska, samt förutsägbarheten kommer öka för både skattskyldig och skattemyndighet.<sup>79</sup>

## 2.5 Begrepp och principer som genomsyrar korrigeringsregeln

I praxis och litteratur har vissa begrepp som är kopplade till korrigeringsregeln växt fram. För att förstå praxis är det viktigt att begripa vad vissa begrepp innebär och vilka principer som domstolarnas avvägningar bygger på. Nedan redogörs för några viktiga begrepp och principer i en internprissättningsrättslig kontext.

### 2.5.1 Helhetsbedömningar

Vid bedömningen om bolags näringsresultat blivit för lågt på grund av intressegemenskap kan en så kallad helhetsbedömning anläggas. Vid en sådan bedömning måste inte varje transaktion nödvändigtvis prövas mot korrigeringsregeln var för sig utan andra transaktioner mellan bolagen kan ha kompenserande verkan. Annorlunda uttryckt beaktas felprissättningar i båda riktningar, inte bara felprissättningar i ”fel” riktning.<sup>80</sup> Kompenserande transaktioners kan väga upp för transaktioner som avviker från armlängdsprincipen och på så sätt skapa en helhet av transaktioner som tillsammans är armlängdsmässiga.<sup>81</sup> Att på detta sätt skaffa sig en

---

<sup>78</sup> Se OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, para. E.2.2 p. 51–55.

<sup>79</sup> Jfr OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, s. 3–4.

<sup>80</sup> Se Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01*.

<sup>81</sup> Se Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 138 f.

översiktsbild över två bolags affärsrelationer har i skatterättslig litteratur kallats för att anlägga en helhetsbedömning.<sup>82</sup>

Då det vid en helhetsbedömning är summan av många aggregerade transaktioner som studeras, accepteras vissa transaktioner som sedda isolerat hade stridigt mot armlängdsprincipen. Detta kan anses strida mot korrigeringsregelns ordalydelse att vissa transaktioner faktiskt avviker från marknadsmässigt pris. Å andra sidan strider denna typ av transaktioner inte mot regelns syfte. Helhetsbedömningar kan legitimeras då de aggregerade transaktionerna inte anses minska bolagets inkomst, vilket medför att samtliga korrigeringsregelns rekvisit inte uppfylls. Att korrigeringsregeln inte blir tillämplig på grund av att inkomstrekvitet inte anses uppfyllt vid en helhetsbedömning förekommer i praxis.<sup>83</sup> I rättspraxis brukar de flesta helhetsbedömningar vara till skattskyldigs fördel, men helhetsbedömningar har även gjorts till skattskyldigs nackdel vilket resulterade i tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>84</sup> Under praxis-avsnittet nedan i uppsatsen behandlas de viktigaste prejudicerande rättsfallen där helhetsbedömningar har anlagts.<sup>85</sup>

## 2.5.2 Principen om beskattningsårets slutenhet

Principen om beskattningsårets slutenhet är en grundläggande princip inom svensk företagsbeskattning. Tanken är att varje beskattningsår ska bära sina egna kostnader och intäkter för att vid varje bokslut kunna ge en så rättvis bild av företags ekonomiska tillstånd som möjligt.<sup>86</sup> Begreppet beskattningsår är en konstruktion som medför att staten kan beräkna skatteunderlag och att bolag kan sammanställa verksamhetens resultat. Det mest vanligt förekommande är att företags beskattningsår börjar första januari och slutar sista december, det vill säga att beskattningsåret

---

<sup>82</sup> Arvidsson, Richard, a.a. 1990, s. 326 f.

<sup>83</sup> Se t.ex. RÅ79 1:40.

<sup>84</sup> Se t.ex. HFD 2016 ref. 45.

<sup>85</sup> För ytterligare genomgång av begreppet helhetsbedömning, se t.ex. Mattsson, Nils, ”Några utvecklingslinjer i svensk internationell beskattningsrätt. En genomgång av praxis”, Svensk Skattetidning 1982 s. 457, s. 466.

<sup>86</sup> Jfr Tjernberg, Mats, ”Periodiseringsfonder – och andra obeskattade reserver”, Iustus förlag, Uppsala 2004, s. 25.

sammanfaller med kalenderåret.<sup>87</sup> Kalenderår är en konstruktion av människan för att upprätthålla vår tideräkning. Längden av ett kalenderår styrs av vår planets cirkulation runt solen. Det tar drygt 365 dagar för jorden att åka ett varv runt solen, därav är ett kalenderår just 365 dagar.<sup>88</sup> Det är väldigt praktiskt då våra årstider alltid inträffar under samma period av kalenderåret. Till exempel är det i Sverige varje år kallt i januari och varmt i juli. Av helt andra praktiska skäl är ett beskattningsår lika långt som ett kalenderår.<sup>89</sup> Fastställandet av att ett beskattningsår skulle vara lika långt som ett kalenderår föregicks inte av någon utredning om lämplighet eller rättfärdigande.<sup>90</sup>

Vid helhetsbedömningar tas ofta transaktioner som härrör från olika beskattningsår in i bedömningen. Med hänsyn till principen om beskattningsårets slutenhet bör endast transaktioner från ett och samma beskattningsår tas med i bedömningen. Om transaktioner från olika beskattningsår beaktas samtidigt innebär det att ett beskattningsår får bära andra beskattningsårs kostnader och/eller intäkter. Denna princip har dock frångåtts flertalet gånger i praxis<sup>91</sup> då domstolarna har gjort helhetsbedömningar som omfattar flera beskattningsår.<sup>92</sup>

Globala koncerner investerar ofta kapital i dotterbolag i andra länder. Målet med dessa dotterbolag är att deras verksamhet någon gång i framtiden ska generera inkomst för investerande bolag. Själva investeringen görs ofta med räntefria lån. En sådan transaktion hade separat sett stridigt mot armlängdsprincipen då ingen ränta krävs av låntagaren. Vid investeringar i dotterbolag kan investerande bolag oftast inte förvänta sig avkastning på sin investering inom ett år. Investerade bolag förväntar sig avkastning i form

---

<sup>87</sup> Företag kan också ha så kallat brutet räkenskapsår vilket innebär att beskattningsåret är lika långt, men inte sammanfaller med kalenderåret. Det finns även möjlighet att ha ett beskattningsår som är 18 månader, men det är ovanligt.

<sup>88</sup> Det tar inte exakt 365 dagar för ett varv runt solen. Skottår ska kompensera för det.

<sup>89</sup> Andersson, Edward, ”Resultatutjämnning vid inkomstbeskattningen. En undersökning av den skatterättsliga avskrivningen av anläggningstillgångar, särskild inom sjöfartsnäringen”, 1962, s. 15.

<sup>90</sup> Andersson, Edward, a.a. 1962, s. 15 ff.

<sup>91</sup> Se t.ex. RÅ 1991 ref. 107, RÅ80 1:59 & HFD 2016 ref. 45.

<sup>92</sup> Jfr Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01.*

av ökade inkomster först efter fyra, fem eller fler år. Om principen om beskattningsårets slutenhet skulle följas fullt ut hade korrigeringsregeln varit tillämplig på ett räntefritt lån från investerande bolag till dotterbolag, trots att investeringen eventuellt medför ökade inkomster längre fram i tiden för investerande bolag. Om investeringen, till exempel ett räntefritt lån, kan anses affärsmässigt motiverat vid lånetillfället ska inte korrigeringsregeln tillämpas, trots att investeringen bär frukt flera beskattningsår senare. Att sådana investeringar blir lönsamma först flera år senare ligger i investeringars natur och det är viktigt att premiera gränsöverskridande investeringar för att öka den ekonomiska tillväxten. På grundval av det är det motiverat att i vissa situationer frångå principen om beskattningsårets slutenhet.<sup>93</sup>

---

<sup>93</sup> Jfr resonemanget i Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 527 ff.

# 3 Armlängdsprincipen internationellt

Som framkommit ovan är korrigeringsregeln baserad på den internationella principen armlängdsprincipen. Då korrigeringsregeln är väldigt generell skriven och det endast finns begränsad praxis måste internationella riktlinjer tillämpas vid internprissättning.<sup>94</sup> Många länder har egen nationell rätt som ger uttryck för armlängdsprincipen och som kan liknas med korrigeringsregeln. Multinationella koncerner som har bolag i flera olika länder måste förhålla sig till olika varianter av armlängdsprincipen beroende på i vilket land det specifika koncernbolaget är beläget. För att harmonisera armlängdsprincipen finns internationella riktlinjer och avtal som ska underlätta för både skattskyldiga att följa reglerna och för skattemyndigheter att ha en harmoniserad tillämpning.

## 3.1 BEPS

År 2016 är det nästan omöjligt att prata om korrigeringsregeln och internprissättning utan att nämna BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). BEPS<sup>95</sup> är i botten ett initiativ av OECD och G20, där OECD har drivit projektet på uppdrag av G20, och är ett samlingsnamn för de 15 action plans<sup>96</sup> som beskrivs och broderas ut i 13 rapporter.<sup>97</sup> Rapporterna är utarbetade och upprättade av OECD och G20-länderna tillsammans med andra stora världsorganisationer som till exempel EU och FN, samt ytterligare ca 40 länder där Sverige är ett av dem.<sup>98</sup> Dessa rapporter ska slutligen mynna ut i att alla OECD-länder implementerar regler, antingen i

---

<sup>94</sup> Jfr Skatteverket, Rättslig vägledning, ”Vad är internprissättning?” 2015.

<sup>95</sup> Det kan här bli förvirrande då förkortningen BEPS inte bara används för att beskriva själva initiativet, utan även för att beskriva den aggressiva skatteplanering som initiativet ämnar att förhindra. I uppsatsen används förkortningen BEPS för att beskriva själva initiativet och projektet.

<sup>96</sup> Se ”<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>” för alla 15 action plans.

<sup>97</sup> Se OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement 2015, s. 4 p. 1.

<sup>98</sup> Se BEPS Project, Explanatory Statement 2015, s. 4 p. 1 & 4.

nationell rätt eller genom traktat, som är i linje med samtliga BEPS action plans och upprätthåller syftet med BEPS och värdegrunden det står för.<sup>99</sup>

Syftet med BEPS är att försvåra för globala koncerner att genom aggressiv skatteplanering utnyttja luckor och asymmetriska skatteregler och på så sätt erodera länders skattebas och skifta ut inkomster.<sup>100</sup> BEPS ska säkerställa att inkomster beskattas där ekonomisk aktivitet och värdeskapande sker. Vidare ska BEPS även eliminera möjligheten för dubbel icke-beskattning samt minimera risken för dubbelbeskattning.<sup>101</sup> Genom att alla inblandade länder ska implementera BEPS i sin interna rätt, och genom att ratificera ett multilateralt traktat framtagit av BEPS, kommer den internationella skatterätten bli mer harmoniserad än vad den är idag.<sup>102</sup> Om länder har harmoniserade skatteregler minskar incitamenten för globala koncerner att ägna sig åt aggressiv skatteplanering. Det kommer helt enkelt vara mindre lönsamt att sätta upp artificiella strukturer då inga betydande skattefördelar kan uppnås. Harmoniseringen medför även ökad förutsägbarhet för skattskyldig och främjar gränsöverskridande aktivitet.<sup>103</sup> Bortom de materiella ändringar BEPS syftar att åstadkomma, är syftet i förlängningen att återställa förtroendet för skattesystemet och dess legitimitet. Vanligt folk hade tappat förtroende för systemet då de betalade skatt medan stora multinationella företag inte betalade skatt, eller undvek att betala skatt i landet där verksamheten fanns trots att de genererade mycket inkomst där.<sup>104</sup>

I action plans 8-10, som förkroppsligas i rapporten ”Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 2015 Final Reports”, redogör BEPS för hur armlängdsprincipen ska användas och tillämpas så att

---

<sup>99</sup> Se BEPS Project, Explanatory Statement 2015, s. 4 p. 6.

<sup>100</sup> Se BEPS Project, Explanatory Statement 2015, s. 4 p. 1; Kleist, David, ”Ett multilateralt instrument för att genomföra ändringar i skatteavtal”, Skattenytt 2016 s. 713, s. 714 f.

<sup>101</sup> Se BEPS Project, Explanatory Statement 2015, s. 4 p. 8; OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, s. 12.

<sup>102</sup> Jfr OECD, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, s. 3.

<sup>103</sup> Jfr Hall, Mikael m.fl., ”BEPS och internprissättning – särskilt fokus på risk, kapital och immateriella tillgångar”, Svensk Skattetidning 2015:4 s. 351, s. 351 f.

<sup>104</sup> Se BEPS Project, Explanatory Statement 2015, s. 4 p. 3.

inkomster beskattas där ekonomisk aktivitet och värdeskapande sker.<sup>105</sup> Rapporterna ska tjäna som ett förtydligande av Guidelines.<sup>106</sup> I rapporterna betonas bland annat vikten av substans, ekonomisk risk och utförd funktion. Genom att studera dessa aspekter ska inkomster allokeras till och beskattas i de länder där värde skapas.<sup>107</sup> Rapporterna framför en sexstegsmodell för att på ett adekvat sätt kunna bestämma det armlängdsmässiga priset i interna transaktioner. Modellens steg innehåller bland annat funktions- och riskanalys, kostnadsfördelning samt avkastning från immateriella tillgångar.<sup>108</sup> Valda delar av sexstegsprocessen avhandlas här, dock inte uttömmande.

Sexstegsmodellen ska utgå från en analys av avtalet som ligger i botten för den koncerninterna transaktionen<sup>109</sup>, men parternas faktiska agerande måste fastställas. Parternas agerande måste fastställas dels för att undersöka om parternas agerande är i linje med avtalsvillkoren, dels för att avtalet ensamt ofta inte tillhandahåller all nödvändig information.<sup>110</sup> Om parternas agerande avviker från avtalsvillkoren ska parternas agerande ligga till grund för bedömningen, inte avtalsvillkoren.<sup>111</sup> För att begripa var inkomster uppstår samt var värdeskapande sker måste en funktionsanalys göras.<sup>112</sup> En funktionsanalys beskriver vilka funktioner respektive part utför, vilket värde parterna skapar samt vem som drar nytta av det skapade värdet. För att komplettera funktionsanalysen ska även en riskanalys göras. En riskanalys identifierar ekonomiska risker och fastställer vem som bär riskerna<sup>113</sup>, samt om det i bolaget finns tillräcklig substans för att bära upp dessa ekonomiska risker.<sup>114</sup> Kontentan av actions 8-10 är att det för armlängdsmässighet inte

---

<sup>105</sup> Jfr Wiséen, Pär Magnus, ”BEPS – Skatteverkets förtydligande av internprissättning”, PwC Tax Matters 2016.

<sup>106</sup> Se Monsenego, Jérôme, “Utfallet av BEPS-projekter”, Svensk Skattetidning 2015:10 s. 827, s. 838 f; Hultqvist, Anders, Wiman, Bertil, a.a. 2015, s. 321.

<sup>107</sup> Se Monsenego, Jérôme, a.a. 2015, s. 838.

<sup>108</sup> För sexstegsmodellen utförligt i sin helhet, se OECD, Actions 8–10 – 2015 Final Reports.

<sup>109</sup> Se OECD, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, punkt 1.60

<sup>110</sup> Se OECD, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, punkt 1.43-1.50.

<sup>111</sup> Jfr Monsenego, Jérôme, a.a. 2015, s. 838 f.

<sup>112</sup> Se OECD, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, punkt 1.51-1.55.

<sup>113</sup> Se OECD, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, punkt 1.71-1.76.

<sup>114</sup> Se OECD, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, punkt 1.82-1.97.



räcker att addera ett lämpligt vinstpåslag på sina interna fakturor, utan inkomster och kostnader ska delas upp enligt det värde som skapas och de risker som tas. Till exempel om ett svenskt koncernbolag säljer mer produkter tack vare att ett danskt koncernbolag har bearbetat en marknad på ett lyckat sätt kommer det svenska bolaget generera mer inkomster. För att armlängdsprincipen ska uppfyllas här ska inkomster allokteras från det svenska till det danska bolaget i enlighet med det värde som det danska bolaget skapade genom att bearbeta marknaden.

Som nämnt ovan ska BEPS på ett eller annat sätt implementeras i staters nationella rätt eller binda länderna genom ett multilateralt traktat. Stater har förhållit sig på olika sätt till implementeringen av BEPS och dess betydelse för respektive nationella rätt.<sup>115</sup> Olika stater har ibland olika sätt att implementera samt tolka sekundärrätt, till exempel har vissa stater ett dualistiskt synsätt till implementering<sup>116</sup> och vissa stater har ett ambulatoriskt förhållningssätt vid tolkning.<sup>117</sup> I Sverige har Skatteverket framfört att BEPS actions 8-10 endast är förtydligande av armlängdsprincipen, att ingen förändring av armlängdsprincipen har skett och att de ändringar som rapporterna medför därmed är både direkt och retroaktivt tillämpliga.<sup>118</sup> Skatteverket måste således mena att korrigeringsregeln hela tiden har haft det innehåll och den innebörd som nu uttryckts i actions 8-10. Utan att i djupet gå in på konsekvenserna av Skatteverkets ståndpunkt ringer alltid en varningsklocka vid begreppet retroaktiv tillämpning. Förbudet mot retroaktiv tillämpning av skattelagstiftning är grundlagsstadgat i 2 kap. 10 § 2 st. regeringsformen (RF) och ger uttryck för legalitetsprincipen. Syftet med legalitetsprincipen är att enskild inte ska kunna straffas för handling som inte var olaglig vid handlingstillfället. Förbudet ska således upprätthålla rättstillämpningens

---

<sup>115</sup> Jfr Hultqvist, Anders, Wiman, Bertil, a.a. 2015, s. 310.

<sup>116</sup> Se under rubriken OECD modellskatteavtal för förklaring.

<sup>117</sup> Ett ambulatoriskt förhållningssätt, till skillnad från ett statiskt förhållningssätt, innebär att kommentarer eller andra riktlinjer, som skrevs efter att ett avtal ingåtts, blir tillämpliga vid tolkningen av avtalet trots att kommentarerna eller riktlinjerna inte fanns vid avtalets ingående. Detta synsätt kan anses vara ett avbrott från förbudet mot retroaktiv tillämpning och kan ifrågasättas ur förutsägbarhetssynpunkt.

<sup>118</sup> Se Skatteverket, Rättslig vägledning, ”Vad är internprissättning?” 2015.

förutsägbarhet och underlätta för enskild att planera sin tillvaro. Som bekant är Skatteverkets ställningstagande inte gällande rätt och delade meningar råder kring om actions 8-10 kan bli retroaktivt tillämpliga. Wiséen delar Skatteverkets ståndpunkt att actions 8-10, i den mån de inte strider mot svensk lag eller praxis, blir omedelbart tillämpliga. Å andra sidan anser Wiséen, till skillnad från Skatteverket, att actions 8-10 snarare är ändringar än förtydliganden av armlängdsprincipen då rapporten konsekvent benämner ändringarna som ”revisions”, vilket måste översättas till ändringar eller omarbetningar, inte förtydliganden. Retroaktiv tillämpning av ändringarna i actions 8-10 hade enligt Wiséen stridigt mot legalitetsprincipen.<sup>119</sup> Hultqvist och Wiman skriver att ett av OECD framtaget multilateralt traktat inte kommer kunna tillämpas retroaktivt. Hur mycket av actions 8-10 som kommer implementeras genom ett sådant multilateralt instrument är ännu oklart, men om så skulle ske anser Hultqvist och Wiman att det med hänvisning till 2 kap. 10 § 2 st. RF inte kan tillämpas retroaktivt.<sup>120</sup> Med överhängande säkerhet är sista ordet inte sagt i frågan om retroaktiv tillämpning av BEPS.

## 3.2 OECD modellskatteavtal

När ett bolag utför gränsöverskridande transaktioner har inte sällan fler än en stat beskattningsanspråk på den inkomst som genereras. Så är också fallet när två eller fler koncernbolag utför gränsöverskridande transaktioner. När fler än en stat gör beskattningsanspråk på samma inkomst blir bolaget föremål för så kallad dubbelbeskattning.<sup>121</sup> Då dubbelbeskattning inte är önskvärt för varken skattskyldig eller stat, då det hämmar internationella investeringar och därmed den ekonomiska tillväxten, används skatteavtal för att eliminera dubbelbeskattning.<sup>122</sup> Ett skatteavtal är ett traktat mellan två<sup>123</sup>

---

<sup>119</sup> Se Wiséen, Pär Magnus, ”BEPS – Skatteverkets förtydligande av internprissättning”, PwC Tax Matters 2016.

<sup>120</sup> Se Hultqvist, Anders, Wiman, Bertil, a.a. 2015, s. 319 f.

<sup>121</sup> Denna typ av dubbelbeskattning kallas juridisk dubbelbeskattning, dvs. när flera stater vill beskatta samma inkomst. Så kallad ekonomisk dubbelbeskattning är när samma inkomst blir beskattad två gånger, t.ex. när ett bolags vinst först företagsbeskattas och sen kapitalbeskattas hos mottagaren av utdelningen.

<sup>122</sup> Jfr kommentaren till OECD:s modellavtal, art. 1, p. 7.

<sup>123</sup> Ibland kan skatteavtal ingås mellan fler än två stater, se t.ex. det nordiska skatteavtalet.

stater som reglerar hur vissa skatterättsliga begrepp definieras och hur dubbelbeskattningssituationer ska hanteras. Ett traktat är normalt folkrättsligt bindande för en stat när det ratificeras, men Sverige har ett så kallat dualistiskt förhållningssätt vilket innebär att skatteavtalen måste införlivas i svensk nationell rätt för att få rättsverkan.<sup>124</sup> Ett införlivat skatteavtal har genomslag framför annan svensk nationell rätt vid rättstillämpningen.<sup>125</sup> I stort sätt alla ca 80 svenska skatteavtal är baserade på OECD:s modellskatteavtal<sup>126</sup>, men då alla skatteavtal formuleras efter förhandlingar staterna emellan är skatteavtalen oftast inte identiska.<sup>127</sup> Då skatteavtalen i svensk rätt är både ett traktat och en nationell lag kan problem uppstå vid tolkningen av avtalet. Om skatteavtal enkom tolkas enligt traditionell svensk avtalstolkning hade risken för tvist varit uppenbar då staten som Sverige ingått skatteavtalet med troligtvis tolkar avtalet annorlunda. Detta beror på att staters interna rätt ofta har olika avtalstolkningsprinciper, vilket medför att andra stater kan ha en från Sverige avvikande avtalstolkning av skatteavtal. I RÅ 1996 ref. 84 har dock slagits fast att Wienkonventionen art. 31-33 samt modellavtalet och där tillkommande kommentarer till modellavtalet ska tjäna som vägledning vid tolkning av skatteavtal.<sup>128</sup>

Dubbelbeskattning undanröjs genom att beskattningsrätten fördelas mellan staterna i enlighet med skatteavtalet. Det finns två sätt att fördela beskattningsrätten och på så sätt undvika dubbelbeskattning. Antingen ger den ena staten upp hela beskattningsrätten till förmån för den andra staten<sup>129</sup>, eller tillåts skattskyldig räkna av den skatt som denne erlagt i ena staten vid skatteberäkningen i den andra staten.<sup>130</sup> Gemensamt för båda alternativen är att minst en av staterna i någon mån begränsar sitt interna

---

<sup>124</sup> Jfr Grundström, Karl-Johan, a.a. 2011, s. 68 ff; Se Hilling, Maria, ”Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster”, Svensk Skattetidning 2013:3, s. 189 för utförlig behandling av införlivning av skatteavtal.

<sup>125</sup> Se RÅ 2010 ref. 112; jfr Grundström, Karl-Johan, a.a. 2011 s. 68 ff.

<sup>126</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (July 2014), i fortsättningen benämns det modellavtalet.

<sup>127</sup> Se Hilling, Maria, a.a. 2013, s. 188.

<sup>128</sup> Se Hilling, Maria, a.a. 2013, s. 190.

<sup>129</sup> Jfr OECD modellskatteavtal, art. 23A, s.k. exempt-metoden.

<sup>130</sup> Jfr OECD modellskatteavtal, art. 23B, s.k. credit-metoden.

skatteanspråk.<sup>131</sup> Modellavtalet är uppbyggt så att beskattningsrätten fördelas på olika sätt beroende på vilken typ av inkomst som är föremål för dubbelbeskattning. Det är därför viktigt att tydligt definiera begrepp och förfaranden annars är risken för dubbel icke-beskattning stor.<sup>132</sup>

En artikel i modellavtalet som är av intresse för denna framställning är artikel 9. Artikelns första paragraf stipulerar att skattemyndigheterna i de stater som ingått skatteavtal har rätt att korrigera ett bolags inkomst om bolaget vidtagit koncerninterna transaktioner vars villkor avviker från vad som skulle avtalats mellan två oberoende bolag.<sup>133</sup> Artikel 9 ger således uttryck för armlängdsprincipen och fungerar som en felprissättningsregel i det specifika avtalsförhållandet mellan de avtalsslutande staterna. Avtalsslutande stater har ofta nationella regler som ger uttryck för armlängdsprincipen, men där definitionen av armlängdsprincipen kan skilja sig från stat till stat. För att staterna ska kunna falla tillbaka på en konform tolkning av armlängdsprincipen ges vägledning i Guidelines. Det är enligt dessa riktlinjer som artikel 9 i modellavtalet ska tillämpas.<sup>134</sup>

Artikel 9, paragraf 2 reglerar även hur avtalsslutande stater ska eliminera den dubbelbeskattning som kan uppstå när Skatteverket korrigerar upp ett svenskt bolags inkomst på grund av att vidtagna koncerninterna transaktioner avviker från korrigeringsregeln.<sup>135</sup> Ett exempel får tydliggöra problematiken. Ett svenskt bolag som ingår i en internationell koncern ingår avtal med ett utländskt koncernbolag. Beskattningsrätten på de inkomster som genereras genom transaktionen fördelas enligt tillämpligt skatteavtal. Senare uppmärksammar Skatteverket att det svenska bolagets inkomst blivit lägre på grund av att transaktionen inte var armlängdsmässig och korrigerar

---

<sup>131</sup> Se Hilling, Maria, a.a. 2013, s. 188.

<sup>132</sup> Jfr Hilling, Maria, a.a. 2013, s. 201 f.

<sup>133</sup> Se kommentaren till OECD:s modellavtal, art. 9, para. 1, p. 2; jfr även Skatteverkets rättsliga vägledning, ”*OECD:s modellavtal, art. 9 Associated Enterprises*”.

<sup>134</sup> Se Burmeister, Jari, ”*Internprissättning och omkaraktisering*”, Iustus förlag, Uppsala 2016, s. 187 ff; kommentaren till OECD:s modellavtal, art. 9, p. 1.

<sup>135</sup> Artikel 9 reglerar givetvis inte enbart dubbelbeskattningssituationer som uppstår när det svenska Skatteverket tillämpar korrigeringsregeln, utan alla dubbelbeskattningssituationer som uppstår när en nationell skattemyndighet tillämpar sin interna armlängdsprincipregel.

därför upp det svenska bolagets inkomst. För koncernen uppstår nu en dubbelbeskattningssituation då det svenska bolaget i efterhand blir beskattade på en inkomst som redan förts till beskattning i det utländska koncernbolaget i enlighet med skatteavtalet. För att undanröja en sådan dubbelbeskattningssituation stadgar artikel 9, paragraf 2 att en så kallad corresponding adjustment ska ske. Corresponding adjustment innebär att staten där det utländska koncernbolaget är beläget ska justera ner det utländska koncernbolagets inkomst med en summa motsvarande den summa som det svenska bolagets inkomst justerades upp med.<sup>136</sup>

Att eliminera dubbelbeskattning genom corresponding adjustment fungerar dock enbart om de avtalsslutande staterna kan kommunicera med varandra på ett effektivt sätt, utbyta information och acceptera den andra statens interna tillämpning av armlängdsprincipen. Om Skatteverket justerar upp ett svenskt bolags inkomst genom korrigeringsregeln är den andra staten inte skyldig att göra corresponding adjustments.<sup>137</sup> Den andra staten är skyldig att göra corresponding adjustments endast om de anser att Skatteverkets tillämpning av korrigeringsregeln är i linje med armlängdsprincipen. Skatteverkets tillämpningar av korrigeringsregeln måste således vara i linje med armlängdsprincipen, så som principen definieras internationellt, för att den andra staten ska vara skyldig att göra corresponding adjustments.<sup>138</sup> Om Skatteverkets tillämpar korrigeringsregeln för generöst löper multinationella koncerner med bolag i Sverige risken att bli dubbelbeskattade, då den andra staten kan vägra att göra corresponding adjustments. För att fastställa hur armlängdsprincipen ska tillämpas internationellt och när corresponding adjustments kan vägras, måste Guidelines studeras.<sup>139</sup>

---

<sup>136</sup> Jfr Sundgren, Peter, ”Avdrag för bidrag till utländska bolag”, Skattenytt 1995 s. 487, s. 505 ff.

<sup>137</sup> Sådan skyldighet att tillämpa corresponding adjustment finns inte i modellavtalet, men kan dock förhandlas in i skatteavtal mellan stater, se kommentaren till OECD:s modellavtal, art. 9, para. 2, p. 10.

<sup>138</sup> Se kommentaren till OECD:s modellavtal, art. 9, para. 2, p. 6.

<sup>139</sup> Se kommentaren till OECD:s modellavtal, art. 9, p. 1; jfr även Skatteverkets rättsliga vägledning ”OECD:s modellavtal, art. 9 Associated Enterprises”.

### 3.3 OECD Guidelines

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multination Enterprises and Tax Administrations (Guidelines) utgavs för första gången år 1995 och har reviderats och kompletterats flera gånger.<sup>140</sup> Den senaste versionen utgavs 2010 och är aktuell idag, men efter BEPS actions 8-10 förväntas en revidering av Guidelines.<sup>141</sup> Guidelines är upprättad för att ge länder riktlinjer för hur de ska tillämpa armlängdsprincipen i sina interna rätt, för att skattemyndigheter bättre ska kunna förstå vilka utmaningar företag ställs inför vid internprissättning, samt för skattskyldig för att undersöka om deras internprissättningsrutiner överensstämmer med armlängdsprincipen. För att i största möjliga mån tillfredsställa alla parter och undvika konflikter och tvister, strävar Guidelines efter att presentera lösningar på internprissättningsproblem som kan accepteras av alla parter.<sup>142</sup>

I RÅ 1991 ref. 107 HFD uttalade domstolen att Guidelines kan tjäna som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln men att de inte är bindande.<sup>143</sup> Guidelines gavs således ett rättskällevärde tack vare HFD:s uttalande. Det är dock oklart har stort rättskällevärde Guidelines faktiskt har. Guidelines togs fram av OECD:s medlemsländer och är en kompromiss mellan alla dessa länder. Det kan då anses underligt att en sådan kompromiss ska ha betydande inverkan på tillämpning av svensk intern rätt, vilket kan anses stå i strid med principen om staters suveränitet i skattefrågor samt subsidiaritetsprincipen. Detta är även problematiskt sett ur ett legalistiskt perspektiv. Legalitetsprincipen säger att ingen skatt får tas ut utan att lagstöd för detta finns. Då Guidelines inte är lag och inte har samma upphöjda status som till exempel traktat är det tveksamt att det är i linje med legalitetsprincipen att beskatta enskild på grundval av Guidelines.<sup>144</sup> Å andra sidan har Guidelines fått väldigt starkt fäste i den praktiska

---

<sup>140</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 20 p. 13–14.

<sup>141</sup> Se avsnittet om BEPS.

<sup>142</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 20-21 p. 15–16.

<sup>143</sup> Se avsnittet om RÅ 1991 ref. 107 Shellmålet nedan. Prop. 2005/06:169 s. 89 uttrycker också att Guidelines är bra inspirationskälla.

<sup>144</sup> Jfr Hultqvist, Anders, ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning” Stockholm 1995, s. 5 & 7.

utövningen av internprissättningen. Både skattejurister, som biträder skattskyldiga i internprissättningsfrågor, och Skatteverket stödjer sina argument och följer Guidelines i stor utsträckning vilket gör att den får fäste i den praktiska tillämpningen. Trots detta kan det inte bortses från det faktum att Guidelines inte är lagfäst och som rättskälla närmast kan jämföras med är doktrin.<sup>145</sup> Det ovanstående gäller vid tillämpning av korrigeringsregeln, men Guidelines har annat rättskällevärde vid tillämpning av artikel 9 i modellavtalet.<sup>146</sup>

Enligt OECD-länderna förkroppsligas armlängdsprincipen i OECD:s modellskatteavtal artikel 9. I Guidelines förespråkas ”the separate entity approach”, vilket innebär att varje enhet inom en koncern behandlas i internprissättningsrättslig mening som en oberoende ensamstående enhet. På detta sätt betraktas transaktioner som om de genomfördes mellan oberoende parter vilket underlättar analysen av interna transaktioner.<sup>147</sup>

Armlängdsprincipen är väldigt generell och problem uppstår inte sällan kring hur principen faktiskt ska tillämpas i praktiken. Till exempel vidtar närstående bolag ofta transaktioner som inte skulle ingåtts mellan oberoende bolag. Vid sådana närstående transaktioner är det svårt att fastställa marknadsmässigt pris då det inte finns några liknande transaktioner att jämföra med.<sup>148</sup> Guidelines presenterar därav riktlinjer för hur armlängdsprincipen ska tillämpas i praktiken. Guidelines kanske största förtjänst är att den presenterar fem olika internprissättningsmetoder för hur ett armlängdsmässigt pris kan bestämmas. Olika metoder lämpar sig olika bra att bestämma armlängdspriset på olika typer av transaktioner. Metoderna är marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden, kostnadsplusmetoden, vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden.<sup>149</sup> Samtliga metoder är accepterade av både skatteverket, näringslivet och domstolarna.<sup>150</sup> Metoderna behandlas inte

---

<sup>145</sup> Jfr Burmeister, Jari, a.a. 2016, s. 185 & 192 ff.

<sup>146</sup> Se avsnittet om modellavtalet. Jfr även Burmeister, Jari, a.a. 2016, s. 187 f.

<sup>147</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 20 p. 15 & s. 33 p. 1.6–1.7.

<sup>148</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 34-35 p. 1.11.

<sup>149</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 59 p. 2.1-2.11.

<sup>150</sup> Jfr RÅ 1991 ref. 107.

närmre här. Utförliga riktlinjer ges också för vad en jämförbarhetsanalys ska innehålla. En jämförbarhetsanalys är när ett bolag studerar andra oberoende bolags prissättning inom en viss bransch för att på så sätt kunna fastställa vad ett marknadsmässigt pris är inom den branschen.<sup>151</sup> Guidelines innehåller även riktlinjer för hur en mängd andra problem kring internprissättning ska lösas, så som hur immateriella rättigheter ska värderas<sup>152</sup>, hur allokering av kostnader till legala enheter ska ske<sup>153</sup> samt internprissättningar vid omstruktureringar.<sup>154</sup> Trots att riktlinjerna är viktiga för den praktiska tillämpningen av armlängdsprincipen kommer de inte behandlas närmare här.

För tillämpning av korrigeringsregeln vid så kallade marknadsanpassningar<sup>155</sup> kan viss vägledning hittas i Guidelines. Närstående bolag uppmuntras till att ändra villkoren i sina interna avtal om så stora förändringar i marknadsförhållanden sker att oberoende parter hade begärt omförhandling av avtalet. Detta gäller även om de interna avtalen saknade en klausul som gav part rätt att omförhandla avtalet.<sup>156</sup> När en omförhandlingsklausul inte finns i avtalet genomförs en avtalsändring i praktiken genom två steg. Först avslutas det gällande avtalet, och i direkt anslutning till avslutandet tecknas ett nytt avtal likadant avtal fast med önskade ändringar. Det Skatteverket har tagit sikte på vid marknadsanpassningar är just det förfarande att ett närstående bolag, utan tvång accepterar att utan ersättning avsluta ett avtal, för att sedan teckna ett för dem sämre nytt avtal med samma part. Detta anser Skatteverket, och nu även HFD, att ingen oberoende part hade accepterat och att det därmed strider mot armlängdsprincipen.<sup>157</sup> I Guidelines kan dock utläsas att det enligt armlängdsprincipen inte finns någon presumtion att ersättning ska utgå när koncerninterna avtal avslutas vid förändringar i

---

<sup>151</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 107 p. 3.1.

<sup>152</sup> Se OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 191 ff.

<sup>153</sup> Se OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 219 ff.

<sup>154</sup> Se OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 235 ff.

<sup>155</sup> Se t.ex. HFD 2016 ref. 45 & Kammarrätten i Jönköping mål nr 1425-09.

<sup>156</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 202 p. 6.34.

<sup>157</sup> Jfr avsnittet om HFD 2016 ref. 45 nedan.



marknadsförhållande, riskförhållande eller liknande. Det grundas på att det nödvändigtvis inte ska utgå ersättning när oberoende parter avslutar avtal i en liknande situation.<sup>158</sup> Det ska dock noteras att detta uttrycks i en kontext om omstruktureringar.

I Guidelines ges riktlinjer för tillämpningen av det rättsliga instrumentet corresponding adjustments som förkroppsligas i modellavtalet artikel 9 paragraf 2.<sup>159</sup> Guidelines presenterar möjliga lösningar på ofta återkommande praktiska problem vid corresponding adjustments.

Guidelines ger precis som kommentarerna till modellavtalet viss, men ingen djupgående vägledning i frågan när en stat kan vägra att vidta corresponding adjustments. En stat kan vägra corresponding adjustments om den anser att den andra statens inkomstkorrigering medför en inkomstfördelning, som inte speglar den inkomstfördelning som skulle förelegat om transaktionen skett på armlängdsmässiga villkor. Den stat som företagit den initiala uppkorrigeringen måste för den andra staten kunna visa på att deras uppkorrigerande är i linje med armlängdsprincipen, både principiellt och beloppsmässigt. Det räcker således inte för den uppkorrigerande staten att visa att transaktionen bryter mot armlängdsprincipen, utan även det uppkorrigerade beloppet måste överensstämma med armlängdsprincipen, och vice versa.<sup>160</sup> Detta synsätt bottnar i principen om staters fiskala suveränitet. Det är inte önskvärt att en stat ska bli tvingad att efterge sitt skatteanspråk på grund av att en annan stat korrigerat upp ett bolag i strid med armlängdsprincipen. Om stater alltid varit skyldiga att vidta corresponding adjustments finns risk att andra stater rutinmässigt korrigerat upp bolag för att på så sätt öka sina skatteintäkter på bekostnad av andra staters skatteanspråk.<sup>161</sup> En annan fråga som behandlas i Guidelines är till vilket beskattningsår som den skattelättnad en corresponding adjustment medför ska hänföras till. Antingen hänförs skattelättnaden till det beskattningsår då den kontrollerade transaktionen skedde, eller så hänförs

---

<sup>158</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 269-270 p. 9.100-9.103.

<sup>159</sup> Se avsnitt ovan om modellavtal och corresponding adjustment.

<sup>160</sup> Se OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 21 p. 17.

<sup>161</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 141-142 p. 4.34-4.35.

lättningen till det beskattningsår då uppkorrigeringen skedde. Guidelines anser att det är lämpligast att hänföra skattelättnaden det beskattningsår då den kontrollerade transaktionen ägde rum. Det tillvägagångssättet ligger även bäst i linje med syftet med corresponding adjustments, det vill säga att återställa inkomstfördelningen och skattesituationen som de hade sett ut om den kontrollerade transaktionen varit armlängdsmässig.<sup>162</sup>

---

<sup>162</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 142 p. 4.36.

## 4 Praxis

### 4.1 RÅ79 1:40 – Öberg

I fallet hade C.O. Öberg & Co AB (Öberg) ett helägt dotterbolag i Portugal. Båda bolagen tillverkade filar. Dotterbolagets enda verksamhet var att agera produktionsbolag åt Öberg. När dotterbolaget skulle initiera sin verksamhet i Portugal fick de lån av Öberg. På en del av dessa medel utgick ingen ränta från dotterbolaget till Öberg. Det var avsaknaden av ränta som Skatteverket tyckte stred mot korrigeringsregeln.<sup>163</sup> Skatteverket ville att Öbergs inkomst för åren 1969 till 1973, de åren då ingen ränta hade utgått, med stöd av korrigeringsregeln skulle justeras upp med en marknadsmässig ränta på det aktuella lånet. Dotterbolaget hade de tre första åren ett negativt rörelseresultat medan de två senare åren hade genererat ett positivt rörelseresultat.<sup>164</sup>

Förvaltningsrätten, dåvarande länsskatterätten, ansåg att korrigeringsregeln var tillämplig på de två åren som hade inneburit positivt rörelseresultat för dotterbolaget. Korrigeringsregeln ansågs inte vara tillämplig på de tre första åren, när dotterbolaget hade redovisat ett negativt rörelseresultat. Öberg tilldömdes av förvaltningsrätten eftertaxering för den inkomst som en armlängdsmässig ränta på lånet skulle ha genererat 1972 och 1973 om sådan hade utgått. I kammarrätten eftertaxerades Öberg för samtliga fem år. Kammarrätten tillämpade således korrigeringsregeln även de år dotterbolaget gått med rörelseförlust. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), dåvarande regeringsrätten, lyfte blicken och konstaterade att Öbergs rörelseresultat inte hade blivit högre om en marknadsmässig ränta hade tagits ut under dessa fem år. Om dotterbolaget varit tvungna att erlægga ränta på lånet, hade deras kostnader ökat och således också priset på deras produktion. Då dotterbolaget endast sålde sin produktion till Öberg, hade de

---

<sup>163</sup> Notera att det var en gammal lydelse av korrigeringsregeln som var aktuell i fallet.

<sup>164</sup> Arvidsson, Richard, a.a. 1990, s. 326; Skatteverket, Rättslig vägledning, ”Den svenska korrigeringsregeln”, s. 7.

varit tvungna att betala mer för dotterbolagets tjänster vilket hade minskat Öbergs resultat. HFD ansåg därför att Öbergs underlåtelse att utkräva ränta av dotterbolaget inte minskat deras beskattningsbara inkomst i Sverige. Öbergs resultat hade således inte blivit lägre på grund av den uteblivna räntan från dotterbolaget.<sup>165</sup> Korrigeringsregeln var därför inte tillämplig i målet och ingen uppjustering skedde.<sup>166</sup>

Vad HFD gjorde i Öbergmålet var att inte endast beakta lånet och den uteblivna räntan isolerat, utan de tog även hänsyn till mellan bolagen omkringliggande omständigheter. HFD fastslog att varje transaktion inte nödvändigtvis måste prövas mot korrigeringsregeln var för sig och anlade en helhetsbedömning på fallet. Som stöd för sin talan hade Skatteverket i sin argumentation åberopat ett fall med liknande omständigheter som i Öberg, förhandsavgörandet RÅ 1970 not Fi 923. I förhandsbeskedet tillät HFD inte kompenserande transaktioner och korrigeringsregeln tillämpades därmed. Vad som primärt skiljer förhandsavgörandet från Öberg, är att Öberg och dotterbolaget löpande gjorde affärer med varandra medan det i förhandsavgörandet inte förekom ytterligare affärer mellan bolagen. För att ha möjlighet att åtnjuta fördelen av en helhetsbedömning måste således en viss mängd affärer ha förekommit mellan koncernbolagen.<sup>167</sup>

## **4.2 RÅ80 1:59 – LME**

Telefonaktiebolaget LM Ericsson (LME) hade under flera år lämnat ett räntefritt lån till sitt australienska dotterdotterbolag Teleric Proprietary Ltd (TPL). På grund av förmånligt skatteavtal ägde LME TPL genom ett dotterbolag beläget i England. TPL agerade som LME:s holdingbolag i den australiensiska regionen. Lånet från LME skulle finansiera aktieinvesteringar i regionen. Lånesumman motsvarade den förvärvskostnad som TPL hade för sina aktieinvesteringar. TPL ska också samordna de operativa koncernbolagen samt hantera LME:s kunder i regionen.

---

<sup>165</sup> Jfr Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 133.

<sup>166</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1990, s. 326.

<sup>167</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1990, s. 326-328.

Skatteverket ansåg att avsaknaden av ränta på lånet stred mot armlängdsprincipen då ett oberoende företag inte skulle givit ut ett lån utan att begära ränta. Skatteverket ville korrigera upp LME:s inkomst med ett belopp motsvarande en ränta om fem procent på lånet. LME framförde till sitt försvar att rättshandlingen som hade rubricerats som ett lån kunde anses vara ett kapitaltillskott. Om TPL istället hade finansierats genom kapitaltillskott, till exempel genom nyemissioner, hade deras aktiekapital snabbt urholkats och fört bolaget i tvångslikvidation då de inte hade några andra inkomster. LME framförde också att ett kapitaltillskott genom nyemission hade bundit upp kapitalet i TPL, vilket inte var önskvärt enligt de australiensiska myndigheterna. Vidare hävdade LME att deras skattebas i Sverige inte hade minskat då TPL genererade intäkter genom att sälja licenser och andra produkter, som inte hade uppstått om lånet varit räntepliktigt. Således hade någon vinstöverföring aldrig skett enligt LME och det räntefria lånet kunde motiveras genom att affärsmässiga skäl förelåg vid lånetillfället.<sup>168</sup>

Förvaltningsrätten, dåvarande mellankommunala skatterätten, gick på Skatteverkets linje och korrigerade LME:s inkomst med stöd av korrigeringsregeln. De ansåg att det räntefria lånet innebar en otillbörlig vinstöverföring från LME till TPL. Invändningen att lånet kunde jämföras med aktiekapitaltillskott tog domstolen ingen hänsyn till. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning och korrigerade upp LME:s resultat.

HFD, då regeringsrätten, inleder med att understryka vad som krävs för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig. Bland annat nämns att tillämpning av korrigeringsregeln kräver att den inkomst som ska beskattas i Sverige måste blivit lägre på grund av avtalsvillkor mellan närstående parter, än vad inkomsten annars skulle ha blivit. HFD konstaterade vidare att ett räntefritt lån mellan två närstående företag i och för sig strider mot korrigeringsregeln, men sade samtidigt att vissa kompensationer kan

---

<sup>168</sup> Jfr Gäverth, Leif, a.a. 1990, s. 7.

motivera räntefriheten. HFD framför att ett företag som ger ut ett räntefritt lån till ett oberoende företag, men erhåller varor, tjänster eller liknande i utbyte för det räntefria lånet, agerar i linje med armlängdsprincipen. Då TPL inte betalade ränta på lånet men ersatte LME genom andra transaktioner blev LME:s inkomst i Sverige inte mindre än vad den skulle ha blivit om TPL betalat ränta på lånet. Istället för att endast bedöma det enstaka räntefria låneavtalet, bedömer HFD målet i ljuset av flera transaktioner mellan LME och TPL. I motsats till föregående instanser tillämpade HFD:s majoritet inte korrigeringsregeln i målet och LME:s inkomst korrigerades inte upp. Två ledamöter var dock skiljaktiga och anförde att korrigeringsregeln var tillämplig då LME inte kunde styrka att de faktiskt blivit kompenserade av TPL för avsaknaden av ränta.

LME stödde sig på att det räntefria lånet gavs av affärsmässiga skäl då de förväntade sig ersättning i form av avkastning från TPL. Följden av att HFD accepterade LME:s invändning att de hade affärsmässiga skäl att ge ut lånet räntefritt, blev att korrigeringsregeln inte kunde tillämpas då LME inte hade något inkomstbortfall.<sup>169</sup> Eftersom HFD beaktade fler transaktioner och omständigheter än endast låneavtalet i sin bedömning gjordes en helhetsbedömning. Framförallt beaktades samtliga transaktioner mellan LME och TPL som skett i syfte att kompensera LME för det räntefria lånet. HFD uttryckte inte explicit i domskälen att en helhetsbedömning gjordes, men det framkommer implicit. Genom att anlägga en helhetsbedömning som innefattade transaktioner som sträckte sig över flera år eller skett under olika år, frångick HFD principen om beskattningsårets slutenhet. Detta framgick inte heller explicit ur domskälen men konsekvensen av domslutet innebar att principen frångicks till fördel för skattskyldig. En annan intressant aspekt i domen är att HFD accepterade LME:s kompensationsinvändning om affärsmässiga skäl. Gäverth framför att HFD ställde ett lägre beviskrav på skattskyldigs kompensationsinvändning än vad som normalt tarvas. Ett lägre ställt beviskrav kan innebära att helhetsbedömningar kan göras på lösa grunder vilket i förlängningen leder

---

<sup>169</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 527 ff.

till en ökad bevisbörda för det allmänna, vilket saknar stöd i förarbeten. Gäverth framför dock att slutsatser från rättsfallet ska dras med viss försiktighet, då två ledamöter i HFD var skiljaktiga samt att helhetsbedömningen grundades på till synes svaga grunder.<sup>170</sup>

### **4.3 RÅ84 1:16 – Edet**

Edet AB (moderbolaget) ägde hela Edet BV som i sin tur ägde hela Edet Nederland BV (Edet Nederland). Både Edet BV och Edet Nederland (dotterbolagen) var belägna i Nederländerna. Edet BV hade tidigare köpt Edet Nederland av moderbolaget. I samband med överlåtelsen erhöll Edet BV ett räntefritt lån av moderbolaget. Efter överlåtelsen utgick ett antal räntefria lån från moderbolaget till Edet Nederland med ett totalt belopp om knappt 16 miljoner SEK. Lånen till dotterbolagen uppgick sammanlagt till ca 17 miljoner SEK. Anledningen till att Edet AB tillsköt dotterbolagen kapital var att de skulle penetrera och etablera sig på en för Edet AB ny marknad. Större delen av det lånade kapitalet användes till att finansiera utrustning för papperstillverkning. Efter en tids verksamhet uppstod finansiella problem för dotterbolagen då verksamheten aldrig tog fart så som Edet AB hade hoppats och förutspått. Till slut skrev Edet AB ned lånen med ca 9 miljoner SEK.

Skatteverket ansåg att de räntefria lånen avvek från vad som skulle ha avtalats mellan två oberoende bolag och eftertaxerade bolaget med ett belopp motsvarande 8 procents ränta på lånen, utan att ta hänsyn till nedskrivningen av lånen. Till sitt försvar framförde Edet AB att lånen till dotterbolagen på grund av låg soliditet och likviditet var tvungna att vara räntefria. Om ränta hade begärts hade dotterbolagen snabbt förlorat aktiekapital och försatts i tvångslikvidation. Det hade således varit omöjligt för dotterbolagen att penetrera och etablera sig på den nya marknaden.

---

<sup>170</sup> Jfr Gäverth, Leif, a.a. 1990, s. 7 f.

Kammarrätten ansåg att korrigeringsregeln var tillämplig och beslutade att eftertaxera Edet AB. Bland annat fann de stöd i 1965 års förarbeten där departementschefen uttalat att svenska bolag inte kunde finansiera utländska dotterbolags anläggningstillgångar då det skulle innebära otillåtna överföringar av i Sverige obeskattade vinstmedel.<sup>171</sup> Kammarrätten beslutade att eftertaxering inte kunde ske då Edet AB aldrig lämnat några oriktiga uppgifter i sina deklARATIONER. Kammarrätten för inget större resonemang om korrigeringsregelns tillämplighet.<sup>172</sup> I HFD:s knapra domskäl framförs att korrigeringsregeln ska tillämpas med särskild försiktighet vid bedömning av transaktioner mellan svenskt moderbolag och utländska dotterbolag med hänsyn till affärsmässiga skäl. Att Edet AB via sina nederländska dotterbolag försöker penetrera och etablera sig på ny marknad, och därför inte ville ekonomiskt betunga dotterbolagen med ränteutgifter, ska enligt HFD utgöra affärsmässiga skäl. Då acceptabla affärsmässiga skäl förelåg kunde Edet AB legitimera räntefria lån till dotterbolagen, trots att Edet AB:s i Sverige beskattningsbara vinst minskade på grund av uteblivna ränteinkomster. En ledamot var skiljaktig och menade att de räntefria lånen utgjorde ett enligt korrigeringsregeln otillåten vinstöverföring, men då Edet AB lämnat korrekta uppgifter i sina deklARATIONER var eftertaxering inte möjlig.<sup>173</sup>

De räntefria lånen som Edet AB gav sitt närstående bolag innebar att både inkomst- och prisavvikelserekvisit uppfylldes, men HFD ansåg ändå att korrigeringsregeln inte var tillämplig.<sup>174</sup> HFD ansåg att de räntefria lånen kunde legitimeras utifrån affärsmässiga skäl, detta trots att de räntefria lånen medförde ett lägre resultat för moderbolaget. HFD:s bedömning förändrades inte av det faktum att Edet AB aldrig penetrerade och etablerade sig på den nederländska marknaden som planerat. Arvidsson skriver att en investering, i detta fall i form av räntefria lån, inte behöver vara framgångsrik eller gå

---

<sup>171</sup> Prop. 1965:126, s. 57.

<sup>172</sup> Jfr Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 335.

<sup>173</sup> Jfr Gäverth, Leif, a.a. 1990, punkt 3.3.

<sup>174</sup> I föregående domar RÅ79 1:40 & RÅ80 1:59 där korrigeringsregeln inte tillämpades då inkomstrekvisitet inte ansågs uppfyllt, men i RÅ84 1:16 är inkomstrekvisitet uppfyllt men kan legitimeras av affärsmässiga skäl.



som planerat såvida affärsmässiga skäl kan anses finnas vid tidpunkten då lånen lyftes. Varje investering innebär en risk och en genuin investering som misslyckas bör inte innebära att korrigeringsregeln blir tillämplig. Målet visar också att det inte krävs kompenserade transaktioner mellan bolagen för affärsmässiga skäl ska kunna vara för handen.<sup>175</sup> En uppenbar följdfråga som Mattsson ställer sig är hur länge ett moderbolag med affärsmässiga skäl kan motivera räntefria lån.<sup>176</sup> Att döma av målet accepteras åtminstone fem år, om inte fler. Om dotterbolaget skulle utvecklat en god egen ekonomi och därmed kunna bära armlängdsmässiga räntekostnader, bör inte räntefria lån längre falla in under affärsmässiga skäl, även om det skulle inträffa inom fem år.<sup>177</sup>

#### **4.4 RÅ84 1:83 – Upjohn**

I målet ägde ett amerikanskt moderbolag två dotterbolag, Upjohn AB i Sverige och Upjohn S A i Belgien. Upjohn S A producerade och sålde läkemedel och de ville etablera sig på den svenska marknaden. För att underlätta etableringsprocessen ingicks ett serviceavtal med Upjohn AB som innebar att det svenska bolaget skulle sprida information, förhandla med myndigheter och agera lokal säljare för Upjohn S A:s räkning. Som vederlag för tjänsterna skulle Upjohn AB få ersättning som skulle motsvara bolagets självkostnader. Avtalsförhållandet var alltså uppbyggt på ett sätt som medförde att Upjohn AB varken skulle göra vinst eller förlust. Skatteverkets inställning i frågan var att samma avtalsförhållande aldrig skulle inträffat mellan två oberoende företag då ett oberoende företag hade uttagit ett vinstpåslag på den utförde tjänsten. Ett oberoende företag hade aldrig ingått avtal utan i alla fall potential till vinst. Skatteverket ansåg att ett vinstpåslag om 10 procent var marknadsmässigt och ville därför upptaxera Upjohn AB med 10 procent av vad som fakturerades till Upjohn S A det aktuella beskattningsåret. Skatteverket ansåg att 10 procent var ett rimligt vinstpåslag då Upjohnkoncernen hade en vinstmarginal om 13,5 procent.

---

<sup>175</sup> Jfr t.ex. RÅ80 1:59 där kompenserande transaktioner krävdes; se även Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 334 f.

<sup>176</sup> Se Mattsson, Nils, Rättsfallöversikt RÅ84 1:16

<sup>177</sup> Jfr Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 335.

Skattskyldig framförde att en felprissättning inte hade skett enbart på grunden att Upjohn AB nolltaxerade, utan att avsaknaden av vinst berodde på andra omständigheter.

Förvaltningsrätten ansåg att en enligt korrigeringsregeln otillåten vinstöverföring hade skett då Upjohn AB inte tog ut vinstpåslag på de utförda tjänsterna. Förvaltningsrätten upptaxerade Upjohn AB i enlighet med Skatteverkets yrkanden. Kammarrätten gjorde i stort samma bedömning som förvaltningsrätten. En diskussion fördes angående om ett vinstpåslag om 10 procent ansågs marknadsmässigt. Upjohn AB framförde att lönsamheten och vinstmarginalen var generellt dålig i läkemedelsbranschen och att ett vinstpåslag om 10 procent därmed var för högt. Kammarrätten fann ingen anledning att avvika från förvaltningsrättens bedömning i frågan och framhävde att ett 10 procentigt vinstpåslag var rimligt då skattskyldig inte hade kunnat visa motsatsen.

HFD framförde att det inte nödvändigtvis innebär att ett företag inte vidtar armlängdsmässiga transaktioner enbart på grund av att företaget inte uppvisar vinst. Väldigt hård konkurrens rådde i den bransch där Upjohn AB var aktiva och ofta lämnades inte utrymme för vinst i bolagen. Upjohn AB hade också höga löner vilket betungade bolaget med höga kostnader. Möjligheten fanns att en garanti att täcka alla Upjohn AB:s kostnader faktiskt var armlängdsmässigt i ljuset av konkurrensförhållanden, lönekostnader och andra utmärkande drag inom branschen.<sup>178</sup> HFD ansåg att Skatteverket inte hade beaktat dessa omständigheter vid sin bedömning. Enligt HFD hade Skatteverket inte heller kunnat visa att den prissättning som Upjohn S A och Upjohn AB använt sig av faktiskt inte var marknadsmässig då det allmänna inte hade gjort någon prisutredning. På denna grund ansåg HFD:s majoritet att korrigeringsregeln inte var tillämplig. En ledamot var skiljaktig och framförde att kammarrättens dom skulle bifallas i allt förutom vad som skulle anses vara ett skäligt

---

<sup>178</sup> Jfr Gäverth, Leif, a.a. 1990, s. 32.

vinstpåslag. Istället för 10 procent ansåg skiljaktig ledamot att 3 procent var skäligt.

Gäverth anser att HFD, utifrån den gällande rätt de själva beskriver i domen, lägger en för tung bevisbörda på Skatteverket som inte har stöd i förarbetena.<sup>179</sup> Wiman anser att HFD godtog en prissättning baserat på självkostnader utan vinstpåslag.<sup>180</sup> Arvidsson å andra sidan anser att HFD bedömning är korrekt utifrån det bevismaterial Skatteverket presenterade. Det räcker inte med att peka på ett koncerninternt avtal utan vinstpåslag och ett bolag som nolltaxerar för att tillämpa korrigeringsregeln. Skatteverket måste kunna peka på att prissättningen faktiskt avviker från vad som hade avtalets mellan två oberoende företag, annars är inte alla rekvisit uppfyllda.<sup>181</sup> Om Skatteverket hade utfört en adekvat prisutredning i målet hade de troligen vunnit enligt Arvidsson.<sup>182</sup> Trots att utfallet i målet till stor del kan motiveras av processuella och bevisbörderelaterade skäl finns fortfarande utrymme att dra betydelsefulla slutsatser av fallet.<sup>183</sup>

## 4.5 RÅ 1991 ref. 107 – Shellmålet

RÅ 1991 ref. 107, som framöver kommer benämnas Shellmålet, är ett omfattande mål<sup>184</sup> som behandlar många frågor.<sup>185</sup> Uppsatsen kommer inte behandla alla aspekter av domen utan kommer framförallt belysa de principiella uttalanden av HFD, då regeringsrätten, som är av vikt för att uppnå uppsatsens syfte. Framförallt kommer inte prissättningen av råoljan och transporten av råoljan att behandlas.

Shellmålet handlar i botten om tolkning av korrigeringsregeln som vid den aktuella tidpunkten återfanns i 43 § 1 mom KL. I målet köpte Aktiebolaget Svenska Shell (Shell) råolja och där tillkommande transport av oljan av

---

<sup>179</sup> Jfr Gäverth, Leif, a.a. 1990, s. 32 ff.

<sup>180</sup> Se Wiman, Bertil, a.a. 1987, s. 106, 251 & 255.

<sup>181</sup> Jfr Arvidsson, Richard, a.a. 1999, s. 16 ff; Arvidsson, Richard, a.a. 1990, s. 196.

<sup>182</sup> Jfr Arvidsson, Richard, a.a. 1999, s. 17

<sup>183</sup> Jfr Sundgren, Peter, a.a. 1995, s. 504-505.

<sup>184</sup> Se Aldén, Stefan, a.a. 1998, s. 135.

<sup>185</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 526 f.

koncernbolaget Shell International Petroleum Company (SIPC) under beskattningsåren 1976 till 1981.<sup>186</sup> Råoljan skulle transporteras från Storbritannien till Göteborg. I förvaltningsrätten, då mellankommunala skatterätten, ansåg Skatteverket, då riksskatteverket, att Shell hade betalat för högt pris för råoljan och transport och att priset därmed avvek från marknadsmässigt pris. Skatteverket menade att Shells resultat hade blivit lägre på grund av att marknadsmässigt pris inte hade avtalats och att avvikelserna berodde på en intressegemenskap mellan Shell och SIPC. Skatteverket menade således att ett lägre och marknadsmässigt pris hade avtalats fram mellan två oberoende parter. Vidare yrkade Skatteverket att Shells resultat skulle upptaxeras samt till viss del eftertaxeras för taxeringsåren 1977 till 1982 med hjälp av korrigeringsregeln. Shell yrkade att varken upp- eller eftertaxering skulle ske och att priserna var marknadsmässiga. Förvaltningsrätten gick slutligen på Shells linje och tillämpade inte korrigeringsregeln. I kammarrätten fick Skatteverket gehör för sin talan och Shells inkomst justerades upp med hjälp av korrigeringsregeln. Väl i HFD bifölls Shells talan och deras resultat justerades inte upp. Värt att nämna är att varje taxeringsår behandlades i separata domar i kammarrätten, men domarna slogs ihop till en dom i HFD.<sup>187</sup>

En mängd frågor behandlas i Shellmålet, varav många fortfarande är aktuella.<sup>188</sup> HFD konstaterar att det armlängdsmässiga priset först måste fastställas för att kunna bestämma om korrigeringsregeln var tillämplig.<sup>189</sup> Lagtexten var skriven väldigt allmänt och gav enligt HFD inte någon vägledning i hur armlängdspriset skulle fastställas. Inte heller hjälpte korrigeringsregelns förarbeten HFD att fastställa ett armlängdsmässigt pris. HFD konstaterar att det ibland utan problem går att fastställa ett armlängdsmässigt pris, till exempel om avtalspart har träffat liknande avtal med oberoende företag eller om avtalad vara regelbundet säljs på en

---

<sup>186</sup> Se Wiman, Bertil, a.a. 1992, s. 289 f.

<sup>187</sup> Se Mattsson, Nils, a.a. 1991, s. 757-758.

<sup>188</sup> Se Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 658.

<sup>189</sup> Jfr avsnitt om korrigeringsregeln.

marknadsplats. I Shellmålet fann HFD dock att det inte fanns någon jämförbar situation till den att Shell köpte råolja och frakt av råolja till Göteborg av koncernbolaget SIPC beläget i Storbritannien. HFD uttalade att även när det inte finns jämförbara förhållanden på den existerande marknaden måste en domstol ändå kunna fastställa ett armlängdspris. Efter att ha förkastat en rad olika metoder att bestämma armlängdspriset pekar HFD på Guidelines från 1979.<sup>190</sup> HFD nämner att Guidelines inte är bindande, men att rapporten belyser problematiken kring fastställande av armlängdsmässigt pris på ett bra sätt. Vidare sägs att Guidelines kunde tjäna som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln. Guidelines hade i målet betydande inverkan på domstolens tillämpning av korrigeringsregeln. Grunden HFD hade för det uttalandet var att motiven bakom Guidelines var att skapa internationell stringens kring den skatterättsliga bedömningen av gränsöverskridande transaktioner samt motverka dubbelbeskattning.<sup>191</sup> Guidelines gavs således ett visst rättskällevärde av HFD.<sup>192</sup>

För att korrigeringsregeln skulle bli tillämplig krävdes att det avtalade priset mellan Shell och SIPC inte var armlängdsmässigt.<sup>193</sup> HFD tog här fasta på att helhetsbedömning måste göras för att fastställa om avtalsvillkoren är armlängdsmässiga eller inte.<sup>194</sup> Det räckte inte att kolla på enstaka transaktioner och konstatera att en prisavvikelse förelåg vid endast det tillfället. Enligt HFD var det nämligen så att andra transaktioner kunde kompensera för de transaktioner som inte skedde till armlängdsmässigt pris. Om det totala utfallet av en rad transaktioner inte avvek från vad som ansågs vara marknadsmässigt, var korrigeringsregeln inte tillämplig trots att vissa transaktioner isolerat sett uppfyllde samtliga korrigeringsregelns rekvisit. Möjligheten att inom ett och samma beskattningsår kunna kvitta priser som i förhållande till armlängdspriset var för låga med sådana som var för höga

---

<sup>190</sup> Se avsnittet om Guidelines.

<sup>191</sup> Arvidsson, Richard, a.a. 1990, s. 319; Lodin m.fl., a.a. 2015, s. 659.

<sup>192</sup> Mattsson, Nils, a.a. 1991, s. 757 ff; Wiman, Bertil, a.a. 1992, s. 290. Se avsnittet om Guidelines för ytterligare redogörelse av Guidelines rättskällevärde.

<sup>193</sup> Se avsnitt om korrigeringsregeln.

<sup>194</sup> Jfr Öberg där HFD redan har gjort helhetsbedömningar.

fanns redan. Frågan var nu om kvittning kunde ske över flera beskattningsår.<sup>195</sup>

I kammarrätten hade Shell förlorat målet och såg därmed sin inkomst bli uppjusterad. Shell hade inte getts möjligheten att kvitta de till armlängdspriset sett för låga priser med för höga priser över flera beskattningsår, utan blev begränsad till att kvitta inom ett beskattningsår. Kammarrätten hänvisade till principen om beskattningsårets slutenhet, det vill säga att varje beskattningsår måste ses var för sig.<sup>196</sup> HFD gick emot kammarrättens dom och öppnade för en genombrytning av principen om beskattningsårets slutenhet.<sup>197</sup> Viktigt att betona är att Shellmålet endast öppnade upp för en viss typ av kvittning. Om företaget har en affärsplan och ett prissättningssystem som sett över många beskattningsår är armlängdsmässig, men som sett till enstaka beskattningsår faller inom korrigeringsregelns tillämpningsram, ska korrigeringsreglering inte ske. Dock bör det inte vara godtagbart att kvitta andra priser som ligger utanför den aktuella affärsrelationen.<sup>198</sup> Inte heller bör ett koncernbolags underprissättning kunna kompenseras av ett annat koncernbolags överprissättningar.<sup>199</sup>

Då de kommersiella avtal som ligger till grund för en eventuell tillämpning av korrigeringsregeln inte sällan sträcker sig över flera år, blir bedömningen snedvriden om avtalen bedöms i ljuset av ett beskattningsår för sig, enligt HFD.<sup>200</sup> HFD konstaterar att det är i linje med ett affärsmässigt tankesätt att istället anlägga en helhetsbedömning på sådana kommersiella avtal.<sup>201</sup> Det är ur en företagsekonomisk och affärsmässig synvinkel rimligt bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet. Effekten av en prissänkning uppkommer oftast under samma år då många ekonomiska och kommersiella

---

<sup>195</sup> Mattsson, Nils, a.a. 1991, s. 758-761; Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 528-531.

<sup>196</sup> Se avsnitt om principen om beskattningsårets slutenhet.

<sup>197</sup> Arvidsson hävdar att HFD i Öberg, LME-målet och Edetmålet implicit gett uttryck för samma sak, men att Shellmålet var första gången som HFD uttryckte explicit att ett genombrott av principen var godtagbart, jfr Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 529.

<sup>198</sup> Mattsson, Nils, a.a. 1991, s. 759 f; Wiman, Bertil, a.a. 1992, s. 289 f.

<sup>199</sup> Jfr även Skatteverket, Rättslig vägledning, ”Den svenska korrigeringsregeln”, s. 7.

<sup>200</sup> Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 529.

<sup>201</sup> Mattsson, Nils, a.a. 1991, s. 760.

investeringar som görs inte förväntas bära frukt förrän flera år senare. Det vore då oklokt att bestraffa legitima investeringar, som har en affärsmässig grund, genom att korrigera bolagets inkomst endast på grund av att beskattningsåret ska vara slutet.<sup>202</sup>

HFD uttrycker i Shellmålet att en bedömning måste göras från fall till fall för att bedöma om principen om beskattningsårets slutenhet kan brytas igenom eller inte. Arvidsson håller med HFD angående att en bedömning från fall till fall måste göras för att bestämma om principen om beskattningsårets slutenhet kan brytas igenom.<sup>203</sup> Han anser att det vore vanskligt att generellt stapla upp premisser för när ett genombrott kan ske då det finns många aspekter att ta hänsyn till.<sup>204</sup> Arvidsson skriver vidare att den springande punkten vid bedömningen av om kvittning över flera beskattningsår ska tillåtas är om affärsmässiga skäl finns för att avvika från armlängdspriset. Om ett svenskt företag till underpris säljer produkter till ett närstående utländskt bolag för att öka koncernbolagets slagkraft på en ny marknad, borde det vara i linje med armlängdsprincipen om affärsmässiga skäl finns för underpriset. Vidare bör korrigeringsregeln inte tillämpas även om Skatteverket uppmärksammar underprissättningen innan investeringen burit frukt. Vid första anblick ligger en tillämpning av korrigeringsregeln nära till hands i en sådan situation. Men om företaget kan visa på affärsmässiga skäl för prissättningen samt har ett internprissättningssystem som tillåter en neutralisering av underpriserna längre fram bör korrigeringsregeln inte vara tillämplig. Motsatsvis bör ett svenskt företag inte kunna undvika korrigeringsregeln genom att peka på årligen succesivt höjda priser efter initialt underpris, om inte affärsmässiga skäl fanns för den initiala underprissättningen. Vid alla internprissättningsfrågor, och även vissa andra frågor är det problematiskt att fastställa vad som är affärsmässiga skäl. Arvidsson menar att en bedömning från fall till fall måste göras för att bestämma vad som är affärsmässiga skäl. Vid

---

<sup>202</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 527 ff.

<sup>203</sup> Jfr även Wiman, Bertil, a.a. 1992, s. 290 f.

<sup>204</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 528 f.

bedömningen om vad som är affärsmässiga skäl ska stor hänsyn tas till företagsekonomiska aspekter.<sup>205</sup>

## 4.6 HFD 2016 ref. 45

I målet ingick Nobel Biocare Holding AB (bolaget) under 2003 tre lån med sitt schweiziska moderbolag Nobel Biocare Holding AG (Nobel Biocare AG). Lånen överläts omedelbart från Nobel Biocare AG till Nobel Biocare Investments NV, som således var borgenär för 2003 års lån till bolaget. Löptiden på lånen var 15, 25 respektive 30 år. Samtliga lån innehöll villkor om amortering och en till viss del rörlig ränta. Räntan löpte med STIBOR<sup>206</sup> plus en fast räntemarginal på 1,75 procentenheter för ett av lånen respektive 1,5 procentenheter för de resterande två lånen. År 2008 skrevs låneavtalen mellan bolaget och Nobel Biocare Investment NV om och lånen överläts tillbaka till Nobel Biocare AG som således blev borgenär för 2008 års lån. De nya lånen togs upp med samma belopp som 2003 års lån ursprungligen uppgick till, detta trots att bolaget hade amorterat en viss del av de första lånen. De nya lånen innehöll inga bestämmelser om löptid eller amorteringar. Däremot höjdes räntemarginalen på lånen med 2,5 procentenheter, vilket enligt bolaget gjordes för att lånens ränta skulle överensstämma med koncernens då fastställda internränta. Då schweiziska skattemyndigheten med stöd av nationell lagstiftning kunde korrigera företags näringsverksamhet enligt armlängdsprincipen, hävdade Nobel Biocare AG att de löpte risk att få sitt resultat uppjusterat i Schweiz om de inte höjde räntan på lånen. Att på detta sätt korrigera sina avtal för att avtalsvillkoren ska överensstämma med marknaden kallas för marknadsanpassning.<sup>207</sup> Trots att de nya lånen inte innehöll bestämmelser om amortering fortsatte bolaget amortera de nya lånen i enlighet med bestämmelserna i 2003 års låneavtal. Detta medförde att den enda faktiska

---

<sup>205</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a. 1991, s. 529-530.

<sup>206</sup> STIBOR är en referensränta som ständigt förändras. STIBOR motsvarar den ränta som vissa utvalda banker, som är aktiva på den svenska penningmarknaden, är villiga att låna ut krediter utan säkerhet till varandra för, Se Riksbanken (<http://www.riksbank.se/sv/Rantor-och-valutakurser/Forklaring-till-serierna/Svenska-marknadsrantor/>)

<sup>207</sup> Se Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01*, sista stycket.



skillnaden mellan låneavtalen var att de senare upptagna lånen löpte med 2,5 procentenheter högre ränta än de initiala lånen. Skatteverket ville tillämpa korrigeringsregeln på de räntekostnader som motsvarande skillnaden i räntenivå mellan 2003 års lån och 2008 års lån. Bolagets resultat korrigerades upp med ca 76 miljoner SEK för taxeringsåren 2009 till 2011.<sup>208</sup>

Skatteverket ansåg i målet att räntan på både 2003 års och 2008 års låneavtal var marknadsmässiga. Bolaget delade Skatteverkets ståndpunkt att räntan på 2008 års lån var marknadsmässig, men bestred i målet att räntan på 2003 års lån var marknadsmässig. Som nämnt ovan ansåg bolaget att räntehöjningen var nödvändig för att räntan på 2008 års lån skulle vara förenlig med armlängdsprincipen. Således ansåg Skatteverket att en räntehöjning från en marknadsmässig ränta, till en högre men likväl marknadsmässig ränta, stred mot armlängdsprincipen. Det förhållande som enligt Skatteverket inte var i linje med armlängdsprincipen var det att bolaget, utan att 2003 års lån hade löpt ut eller att bestämmelser om omförhandling av räntan fanns i låneavtalet, gick med på att höja räntan med 2,5 procentenheter utan att få någon form av ersättning i utbyte. En sådan räntehöjning hade en oberoende part aldrig accepterat utan att få annan ersättning, enligt Skatteverket. Bolaget anförde att koncernbolag äger rätten att fritt ingå nya avtal med varandra, under förutsättning att avtalen som ingås är på marknadsmässiga villkor och inte strider mot armlängdsprincipen. Då räntan på 2008 års låneavtal var marknadsmässig, vilket även Skatteverket höll med om, avvek inte avtalsvillkoren från jämförbara avtalsvillkor som skulle ingåtts mellan två oberoende parter. Låneavtalen var således i linje med armlängdsprincipen och korrigeringsregeln var inte tillämplig på räntevillkoren.<sup>209</sup>

Förvaltningsrätten ansåg att bedömningen om avtalsvillkoren i 2008 års låneavtal var armlängdsmässiga skulle göras separat, inte i ljuset av eller i

---

<sup>208</sup> Jfr Staberg, Lennart & Wiséen, Pär Magnus, a.a. 2016, s. 768 f.

<sup>209</sup> Jfr Staberg, Lennart & Wiséen, Pär Magnus, a.a. 2016, s. 768 ff.

jämförelse med 2003 års låneavtal. Förvaltningsrätten konstaterade att avtalsvillkoren i 2008 års låneavtal inte avvek från vad som skulle avtalats mellan två oberoende parter. Korrigeringsregeln ansågs därmed inte tillämplig och Skatteverkets beslut undanröjdes. Kammarrätten höll inte med förvaltningsrättens bedömning i målet, undanröjde förvaltningsrättens dom och fastslog Skatteverkets beslut om uppjustering. De motiverade beslutet med att räntevillkoren i 2008 års låneavtal kunde bedömas i ljuset av 2003 års avtal och att bolagets agerande därav avvek från hur en oberoende part skulle agerat.

HFD beviljade endast prövningstillstånd för frågan om korrigeringsregeln är tillämplig om svenskt bolag ersätter befintligt marknadsmässigt avtalsvillkor med ett för bolaget sämre avtalsvillkor, när även det sämre avtalsvillkoret är marknadsmässigt.<sup>210</sup> HFD börjar med att understryka att tillämpning av korrigeringsregeln kräver att ett bolags resultat blivit lägre på grund av avtalsvillkor som avtalats mellan närstående parter, som avviker från avtalsvillkor som skulle avtalats mellan oberoende parter. HFD anför att vid en bedömning om 2008 års låneavtal är armlängdsmässigt kan inte endast räntenivån i 2008 års avtal bedömas, utan hänsyn måste tas till samtliga avtalsvillkor som avtalades. För att bestämma om räntan i 2008 års lån var marknadsmässig ska bedömningen utgå ifrån vad två oberoende parter hade avtalat i samma situation, det vill säga vad två oberoende parter hade avtalat om 2003 års avtal redan rådde mellan parterna. Generellt uttryckt menar HFD att för att korrigeringsregeln inte ska vara tillämplig, måste närstående parter agera likadant som oberoende parter hade gjort i samma situation.<sup>211</sup>

Vidare framfördes att ett oberoende bolag, utan klausuler om avtalsförändring eller bestämmelser om ersättning vid avtalsförändring, aldrig hade accepterat en avtalsändring som innebar en räntehöjning och större kostnader för det oberoende bolaget. Då Nobel Biocare AB, utan att det fanns möjlighet för långivaren att korrigera räntan och utan möjlighet för

---

<sup>210</sup> När HFD endast prövar en viss specifik fråga i målet ges ett s.k. partiellt prövningstillstånd, 36a § förvaltningsprocesslagen, dvs. när inte hela målet prövas av HFD.

<sup>211</sup> HFD 2016 ref. 45 s. 6.

låntagaren att få ersättning vid avtalsändring, accepterade en räntehöjning avvek det från vad som hade avtalats mellan oberoende parter. HFD redogör också för att deras tolkning av korrigeringsregeln är förenlig med Guidelines, men motiverar inte detta närmre. Korrigeringsregeln var således, trots att räntan i och för sig var marknadsmässig, tillämplig på 2008 års låneavtal enligt HFD och Nobel Biocare AB:s resultat för åren 2009 till 2011 korrigerades upp med 76 miljoner SEK.<sup>212</sup>

Staberg och Wiséen<sup>213</sup> har riktat kritik mot många av HFD:s bedömningar i domen.<sup>214</sup> Kritiken belyser intressanta frågor som inte har några entydiga svar, och pekar på vissa problem som domen efterlämnar varav ett urval kommer behandlas nedan.<sup>215</sup>

Principen om beskattningsårets slutenhet har i flertalet tidigare domar<sup>216</sup> frångåtts till skattskyldigs fördel, men denna dom är första gången HFD frångår principen till nackdel för skattskyldig. HFD gör alltså en helomvändning gentemot deras tidigare bedömningar kring frångående av principen om beskattningsårets slutenhet. Då korrigeringsregeln är en ingripande åtgärd för bolaget ska den tillämpas restriktivt enligt försiktighetsprincipen.<sup>217</sup> En utförlig redogörelse som motiverar avvikelsen från föregående praxis kan då förväntas, men HFD gav ingen motivering. Bedömningen öppnar dörren för än mer långtgående tillämpningar av korrigeringsregeln vilket skulle innebära större ovisshet kring rättstillämpningen samt en rättstillämpning som avviker från internationella riktlinjer.<sup>218</sup> HFD ger en lika knapphändig motivering till huruvida tillämpning av korrigeringsregeln är förenlig med Guidelines. Då en tillämpning som inte är förenlig med Guidelines kan få ödesdigra

---

<sup>212</sup> Jfr Staberg, Lennart & Wiséen, Pär Magnus, a.a. 2016, s. 768 ff.

<sup>213</sup> Det ska dock tilläggas att de både var ombud för Nobel Biocare AB igenom hela processen vilket gör att deras objektivitet i frågan kan ifrågasättas.

<sup>214</sup> Se Staberg, Lennart & Wiséen, Pär Magnus, a.a. 2016.

<sup>215</sup> Frågor som belyses men som jag inte nämner är t.ex. korrekt taxeringsår, bevisfrågor, och hur korrigeringsreglens resultat ska gå till för att ge en så rättvis bild av företagets resultat som möjligt.

<sup>216</sup> Se bl.a. RÅ 1991 ref. 107 och RÅ 2004 ref. 13.

<sup>217</sup> Se avsnittet om korrigeringsregeln för att läsa om försiktighetsprincipen.

<sup>218</sup> Jfr Staberg, Lennart & Wiséen, Pär Magnus, a.a. 2016, s. 772.

konsekvenser för koncernen, bör en mer gedigen motivering vara för handen. Staberg och Wiséen finner dessutom själva inte stöd i Guidelines för HFD:s tillämpning av korrigeringsregeln, vilket gör avsaknaden av motivering än mer problematisk. Enligt dem säger Guidelines att marknadsanpassning av koncerninterna avtal bör göras för att de ska vara i linje med marknaden.<sup>219</sup> Kritik riktas också mot vilket specifikt avtalsvillkor som HFD angrep med korrigeringsregeln. Då korrigeringsregeln ordalydelse tar sikte på avtalsvillkor som inte är marknadsmässiga, anser Staberg och Wiséen att HFD inte kan angripa räntenivån på det andra lånet eftersom den räntan är ostridigt marknadsmässig.<sup>220</sup> HFD korrigerar räntenivån i det andra låneavtalet istället för att angripa det faktiskt icke-marknadsmässiga villkoret, det vill säga avsaknaden av villkor om ränteskillnadskompensation vid avslutandet av det första lånet. Som stöd för deras argument nämner artikelförfattarna RÅ 1979 1:98. I det fallet hade ett svenskt koncernbolag utan vederlag överlåtit en immateriell rättighet till ett utländskt koncernbolag. Vidare upplät det utländska bolaget rättigheten till det svenska bolaget i utbyte mot royaltyavgifter. Skatteverket ville med stöd av korrigeringsregeln inte ge det svenska bolaget avdragsrätt för royaltyavgifterna, trots att dessa var armlängdsmässiga. HFD kom fram till att royaltyavgifterna var fullt avdragsgilla, men att överlåtelsen av den immateriella rättigheten inte var armlängdsmässig och korrigeringsregeln därmed var tillämplig på den överlåtelsen. Staberg och Wiséen menar att HFD 2016 ref. 45 avviker från föregående praxis eftersom kärnproblemet i båda rättsfallen är snarlika då Skatteverket i båda fallen ville tillämpa korrigeringsregeln på fel avtalsvillkor. Att utvidga korrigeringsregeln tillämpningsområde för långt utanför dess ordalydelse skapar, precis som vid avvikandet från principen om beskattningsårets slutenhet, större ovisshet för skattskyldig och ökar risken för konflikt med internationella riktlinjer.<sup>221</sup>

---

<sup>219</sup> Jfr OECD Guidelines punkt 6.34, se även prop. 2005/06:169 s. 110 ff, där det sägs att koncernintern prissättning kontinuerligt ska marknadsanpassas.

<sup>220</sup> Jfr Kammarrätten i Jönköping mål nr 1425-09 där kammarrättens bedömning angående korrigeringsregelns tillämplighet på marknadsanpassning överensstämmer med Stabergs och Wiséens.

<sup>221</sup> Jfr Staberg, Lennart & Wiséen, Pär Magnus, a.a. 2016, s. 773-775.

## 5 Sammanfattning och analys

Ovan har redogjorts för korrigeringsregeln i allmänhet och därtill närliggande aspekter. Vidare har redogjorts för den internationella armlängdsprincipen och vilka inverknings BEPS förväntas ha på armlängdsprincipen. Även corresponding adjustments i modellavtalet har behandlats i redogörelsen. Till sist redogjordes för en god portion praxis om korrigeringsregeln med fokus på helhetsbedömningar. Nedan kommer uppsatsens slutsats och analys presenteras.

### 5.1 Gällande rätt avseende helhetsbedömningar vid tillämpning av 14 kap. 19 § IL

För att bestämma gällande rätt angående helhetsbedömningar vid tillämpning av korrigeringsregeln räcker det inte att enbart studera lagtexten och dess förarbeten. Då helhetsbedömning är ett begrepp som formats i praxis och doktrin måste dessa rättskällor studeras. Min analys utgår från praxis och därtill tillkommande doktrin.

När praxis och doktrin för helhetsbedömningar studeras kan enligt mig olika typer av helhetsbedömningar urskiljas. En typ tar hänsyn till och studerar flera års transaktionsflöde mellan två närstående bolag och gör en bedömning utifrån det sammanlagda utfallet av transaktionsflödet. En sådan helhetsbedömning bortser från att vissa transaktioner strider mot armlängdsprincipen, såvida kompenserande transaktioner vidtas. Tanken bakom detta synsätt är att korrigeringsregeln inte ska vara tillämplig på enstaka transaktioner om andra transaktioner kan kvittas mot felprissättningen. I denna typ av situation verkar det som att de transaktioner som måste kompenseras för har skett ofrivilligt, eller att de i vart fall inte har skett på grund av specifika aktiva beslut. Denna typ av

helhetsbedömning har använts i ibland annat Shellmålet<sup>222</sup> där ett indirekt prissättningsystem gjorde så att olja och transport av olja blev felprissatt under vissa perioder. Liknande situationer kan även tänkas ske om ett bolag har utvecklat en algoritm som prissätter deras produkter löpande utifrån olika variabler. Såvida algoritmens prissättning kan anses vara affärsmässigt motiverad, bör i ljuset av Shellmålet enstaka icke armlängdsmässiga transaktioner inte medföra att korrigeringsregeln blir tillämplig.

En annan typ av helhetsbedömning är den som studerar flera års förväntade eller anteciperade transaktionsflöden mellan två närstående bolag. Enstaka transaktioner får avvika från armlängdsprincipen (jag kallar dessa transaktioner för investeringar) så länge den avvikande transaktionen möjliggör framtida transaktioner att kompensera för avvikelsen. Skillnaden mellan denna typ och den föregående typen är att avvikandet från armlängdsprincipen sker genom ett aktivt val, till exempel genom att ge ut ett räntefritt lån till närstående bolag. Då avvikelsen grundar sig i ett aktivt val, inte en ofrivilligt icke armlängdsmässig transaktion som senare upptäcks, kan bolagen vid tidpunkten för investeringen inte vara säkra på att framtida kompenserande transaktioner kommer finnas att tillgå.<sup>223</sup> Även om det skulle visa sig att investeringen inte bär någon frukt och möjligheten att kompensera avvikelserna aldrig ges, är korrigeringsregeln ändå inte tillämplig såvida affärsmässiga skäl fanns vid tidpunkten för investeringen. Således behöver en sådan investering nödvändigtvis inte bli kompenserad. Det går inte att utläsa någon tidsbegränsning för när de kompenserande transaktionerna bör ske. Om det vid tidpunkten för investeringen, som sett isolerat inte är marknadsmässigt, förväntas ta 20 år för det närstående bolaget att generera vinst och vidta kompenserande transaktioner, är korrigeringsregeln fortfarande inte tillämplig? I teorin verkar det som att förväntade kompenserande transaktioner kan vara hur långt bort i tiden som helst, såvida bolaget kan affärsmässigt motivera att investeringen kommer bära frukt så långt fram i tiden. I praxis har än så länge endast förväntade

---

<sup>222</sup> Se avsnittet om RÅ 1991 ref. 107.

<sup>223</sup> Jfr resonemanget i t.ex. RÅ80 1:59.

kompensationer ca 10 år framåt i tiden prövats, men mer än 10 år bör också vara acceptabelt.

Helhetsbedömningar har i stort sett endast gjorts till fördel för skattskyldig då tanken med helhetsbedömningar är att ta hänsyn till koncerners kommersiella intressen.<sup>224</sup> Helhetsbedömningar kan dock även göras till nackdel för skattskyldig. I HFD 2016 ref. 45 var avtalen som hade ingåtts mellan de närstående parterna hänförliga till olika beskattningsår. Båda avtalen var även ostridigt marknadsmässiga enligt båda parter. Således var avtalen armlängdsmässiga sedda var för sig. I sin bedömning tog alltså HFD hänsyn till flera avtal som var hänförliga till olika beskattningsår. Även om det inte explicit uttrycks i domen eller i litteratur som behandlat målet anser jag att HFD anlade en helhetsbedömning i målet.<sup>225</sup> Dock är denna typ av helhetsbedömning omvänd från de ovannämnda helhetsbedömningarna. I fallen ovan förelåg isolerat sett ostridiga icke marknadsmässiga transaktioner som tack vare att de sågs tillsammans i ett helhetsperspektiv med andra transaktioner ändå inte ansågs strida mot armlängdsprincipen. I HFD 2016 ref. 45 var båda avtalen marknadsmässiga sedda var för sig, men på grund av att avtalen sågs tillsammans i ett helhetsperspektiv ansågs det senare ingångna avtalen strida mot armlängdsprincipen. Bortsett från de processuella frågetecken som domen lämnade efter sig<sup>226</sup> kan helhetsbedömningen som HFD anlägger anses rimlig i ljuset av de ovannämnda helhetsbedömningarna till skattskyldigs fördel. Om helhetsbedömningar kan ske till fördel för skattskyldig bör helhetsbedömningar också kunna ske till skattskyldigs nackdel. Vad som sticker i ögonen med domen är att HFD för första gången bryter principen om beskattningsårets slutenhet till nackdel för skattskyldig, vilket måste anses bryta mot försiktighetsprincipen.<sup>227</sup> Vad som också talar emot denna ståndpunkt är att Guidelines uttrycker att hänsyn ska tas till koncernens kommersiella och affärsmässiga intressen. I domskälen uttrycker å andra

---

<sup>224</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines ingresspunkt 18 och p. 4.9, s. 21 och s. 134.

<sup>225</sup> Jfr avsnittet om helhetsbedömningar ovan.

<sup>226</sup> Se Staberg, Lennart & Wiséen, Pär Magnus, a.a. 2016, s. 771-773, angående att domstolen domslut eventuellt gick utanför vad Skatteverkets yrkande, m.m.

<sup>227</sup> Se avsnittet om HFD 2016 ref. 45 ovan.

sidan HFD att deras bedömning ligger i linje med Guidelines. HFD hänvisar inte till var, eller hur Guidelines stödjer deras linje, vilket gör uttalandet väldigt svårtolkat. Domen kan också ifrågasättas ur förutsägbarhets och legalistisk synvinkel då båda avtalen faktiskt är marknadsmässiga var för sig. Bortsett från de juridiska konsekvenserna av domen, kan domens utgång riskera att leda till att koncernen inte vågar korrigera sina koncerninterna avtal som sträcker sig över längre tid.

Sammanfattningsvis kan sägas att helhetsbedömningar kan anläggas både till fördel och till nackdel för skattskyldig. Den första typen av helhetsbedömning kompenserar för isolerat sätt icke marknadsmässiga transaktioner och ser hela transaktionsflödet armlängdsmässigt. Den andra typ av helhetsbedömning ser två isolerat sätt marknadsmässiga transaktioner som sedda i ljuset av varandra strider mot armlängdsprincipen. Dock ska det noteras att helhetsbedömningar till nackdel för skattskyldig bör göras med viss försiktighet då domstolen i HFD 2016 ref. 45 av allt att döma gör en extensiv tolkning av korrigeringsregeln och domen enligt mig inte är särskilt väl underbyggd. På transaktioner som både ofrivilligt och aktivt avviker från marknadsmässiga villkor måste kompenseras, eller i alla fall måste intentioner att kompensera finnas, för att helhetsbedömningar ska kunna anläggas. Den springande punkten vid dessa helhetsbedömningar är om affärsmässiga skäl finns för att acceptera de kompenserande transaktionerna. För att affärsmässiga skäl ska föreligga måste den icke marknadsmässiga transaktionen eller investeringen objektivt sett ha god chans att senare leda till vinst och i slutändan komparationer. Angående tidsramen för affärsmässiga skäl bör ett företag i alla fall ha rätt att förvänta sig kompenserande transaktioner upp till 10 år.

## **5.2 Står gällande rätt i strid med armlängdsprincipen i artikel 9 paragraf 1 modellavtalet?**

Armlängdsprincipen förkroppsligas i modellavtal artikel 9 och broderas ut i Guidelines. För att reda ut om svensk gällande rätt angående



helhetsbedömningar vid tillämpning av korrigeringsregeln strider mot armlängdsprincipen så som den definieras i ovanstående rapporter, måste först klargöras vad som menas med att strida mot armlängdsprincipen.

Att ett pris isolerat sett inte är marknadsmässigt behöver nödvändigtvis inte betyda att priset inte är förenligt med armlängdsprincipen. Som behandlats tidigare kan en icke marknadsmässig transaktion, där godkända affärsmässiga skäl föreligger, kompenseras av senare transaktioner. Även om den initiala transaktionen i detta fallet inte var marknadsmässig, måste transaktionen anses vara i linje med armlängdsprincipen då korrigeringsregeln inte är tillämplig på sådana situationer där kompensering senare sker. Om alla icke marknadsmässiga transaktioner per automatik även ansetts vara icke armlängdsmässiga, hade helhetsbedömningar per se inte varit möjliga att anlägga.

De helhetsbedömningar där senare transaktioner kompenserar för tidigare icke marknadsmässiga transaktioner ligger enligt mig i god linje med armlängdsprincipen. Guidelines uttrycker på många ställen att koncerners affärsmässiga och kommersiella intressen ska tillgodoses samt att hänsyn måste tas till att globala koncerner ställs inför andra kommersiella problem än vad oberoende företag ställs inför. Enbart på grund av att en viss transaktion eller avtalsvillkor inte vidtas av oberoende parter innebär det nödvändigtvis inte att transaktionerna inte är armlängdsmässiga.<sup>228</sup> Guidelines uttrycker också att ett koncernbolag kan vidta transaktioner som inte är lönsamma, så länge de objektivt sett kan förvänta sig avkastning inom en överskådlig framtid.<sup>229</sup>

Det är däremot inte lika självklart att en sådan helhetsbedömning som anläggs i HFD 2016 ref. 45 är i linje med armlängdsprincipen i modellavtalet artikel 9 paragraf 1. Staberg och Wiséen hävdar att koncerninterna avtal tillåts löpande revideras för att anpassas till vad som är

---

<sup>228</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 35 p. 1.11.

<sup>229</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 51 p. 1.63.

marknadsmässiga villkor. Då koncerninterna avtal löper på 10, 20 eller till och med 30 år, kan avtalsvillkoren rimligtvis inte förväntas behålla sin armlängdsmässighet över hela löptiden. Även om avtalen innehåller föränderliga avtalsvillkor som ska avspegla marknaden, till exempel genom att binda räntevillkoren till referensräntor så som STIBOR, är marknaden så pass föränderlig att flera år gamla avtal inte längre avspeglar de avtalsvillkor som två oberoende parter hade kommit överens om 20 år senare.<sup>230</sup> Att då uppmuntra koncerner att uppdatera sina interna avtal måste anses förenligt med armlängdsprincipen.<sup>231</sup> Staberg och Wiséen hävdar att Guidelines uppmuntrar till sådana marknadsanpassningar. I Guidelines uttrycks att om förändringar i marknadsförhållanden är sådana att oberoende parter hade krävt omförhandling av avtalet, ska även närstående parter kunna kräva omförhandling av avtalet under liknande förutsättningar.<sup>232</sup> Denna del av Guidelines handlar dock om hur immateriella rättigheter ska hanteras enligt armlängdsprincipen, inte om hur interna avtalsförhållanden generellt ska hanteras. Tillämpningen av armlängdsprincipen på immateriella rättigheter skiljer sig från tillämpningen av armlängdsprincipen i andra avseenden.<sup>233</sup> Detta gör att stödet tappar viss dignitet, men då inte mycket annan vägledning finns i frågan måste stödet i Guidelines fortfarande anses betydande. Stödet i Guidelines angående att det inte nödvändigtvis finns någon presumtion att ersättning ska utgå vid avslutande av avtal måste även det anses betydande, trots att det primärt uttrycks i kontexten av omstruktureringar.<sup>234</sup> I ljuset av detta måste stöd anses finnas i Guidelines för marknadsanpassning.

Det är inte orimligt att anta att HFD:s helhetsbedömning vid tillämpning av korrigeringsregeln endast, eller i alla fall primärt, tar hänsyn till enbart svenska intressen. I detta fall ansågs bolagets vinst förminska då deras räntekostnader höjdes på grund av försämrade räntevillkor gentemot

---

<sup>230</sup> Då har jag till och med utelämnat inflationsaspekten som troligtvis hade snedvridit summorna i avtalet.

<sup>231</sup> Se avsnitt om HFD 2016 ref. 45 ovan.

<sup>232</sup> Se avsnittet om Guidelines.

<sup>233</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 191 p. 6.1-6.2.

<sup>234</sup> Se avsnittet om Guidelines.

moderbolaget. Den skattskyldige i HFD 2016 ref. 45 hävdade att moderbolaget riskerade att bli uppkorrigerad i Schweiz såvida räntevillkoren i avtalet marknadsanpassades. Å andra sidan ansåg båda parter att även det initiala avtalets räntenivå var marknadsmässig, vilket medför att ett troligt motargument hade varit att skattskyldig aldrig riskerade att bli uppkorrigerad i Schweiz. Ett sådant synsätt hade medfört att marknadsanpassning endast får ske om det initiala avtalet inte är marknadsmässigt. Detta synsätt är enligt mig orimligt betungande för de skattskyldiga då varje gång de ska revidera koncerninterna avtal till marknadsmässiga villkor, tvingas de fastställa att det initiala avtalet inte är marknadsmässigt för att säkerställa att inte korrigeringsregeln blir tillämplig bli på marknadsanpassningen. Det kan inte heller anses förenligt med Guidelines att följden av HFD:s helhetsbedömning är att den skattskyldige blir fälld i Sverige då denne vidtar regelefterlevnadsåtgärder i Schweiz. I synnerhet i ljuset av att ett uttalat syfte med Guidelines är att harmonisera armlängdsprincipen och motverka internationell dubbelbeskattning, vilket är tvärt emot vad denna dom medför.<sup>235</sup> Sammanfattningsvis anser jag att en sådan helhetsbedömning som anläggs i HFD 2016 ref. 45 inte har något betydande stöd i Guidelines, snarare tvärt om, samt att tillämpningen strider mot de grundvalar varpå Guidelines är uppbyggd.

Även bortsett från allt stöd i Guidelines kan korrigeringsregeln inte tillämpas på avslutandet av ett internt avtal då det går utanför lagrummets ordalydelse. Korrigeringsregeln kan endast tillämpas på avtalsvillkor och inte på ett avslutande eller ingående av avtal. Även om tydligt stöd hade funnits i Guidelines för HFD:s domslut, måste ändå tillämpningen anses gå utöver korrigeringsregeln ordalydelse vilket är djupt problematiskt. Så länge internationella koncerner ingår avtal som innehåller marknadsmässiga villkor bör inga helhetsbedömningar kunna göra avtalen icke armlängdsmässiga. En sådan helhetsbedömning, som går emot tidigare praxis angående försiktighetsprincipen och principen om beskattningsårets

---

<sup>235</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 20-21 p. 15–16.

slutenhet, står enligt mig i strid med Guidelines, modellavtalet och svensk rätt.

### **5.3 Vilka effekter kan detta få för Sveriges skattebas och svenska koncerner?**

Om svenska domstolars tillämpning av korrigeringsregeln strider mot armlängdsprincipen så som beskrivs ovan, riskerar den internationella koncernen som blir uppkorrigerad i Sverige att bli dubbelbeskattad. Detta beror på att den andra staten har rätt att vägra utföra corresponding adjustments om uppkorrigerad i Sverige inte är i linje med armlängdsprincipen.<sup>236</sup> Om den andra staten vägrar utföra corresponding adjustments går Sverige givetvis inte miste om någon skattebas i stunden, men Sverige löper risk att på sikt förminska sin skattebas. Om svenska koncernbolag blir rutinmässigt uppkorrigerade på ett sätt som enligt andra stater strider mot armlängdsprincipen kommer det resultera i att koncerner blir dubbelbeskattade. Detta är givetvis mycket nedslående för koncerner och medför ett osäkerhetsmoment. När koncerner ska strukturera sin verksamhet är en stor del av processen att välja i vilka länder de ska etablera sig i. De måste bland annat ta ställning till i vilket land holdingbolaget ska vara beläget, i vilka länder deras verksamhetsbolag ska vara beläget samt i vilket land förvävsstrukturer att etableras. Vid val av land är landets skattemässiga situation av stor betydelse då det i högsta grad inverkar på möjligheten att slussa ut eller in vinstmedel. Om det i Sverige råder osäkerhet kring hur korrigeringsregeln tillämpas kan koncerner bli eftertänksamma vid tanken att etablera sig i Sverige. Det faktum att Skatteverket vill implementera BEPS retroaktivt i Sverige gör koncerner än mer eftertänksamma. Detta gör Sverige mindre attraktivt för internationella investeringar vilket i förlängningen kommer minska den svenska skattebasen.

---

<sup>236</sup> Se avsnitten om modellavtalet och Guidelines.

Extensiva helhetsbedömningar vid tillämpning av korrigeringsregeln som inte utförligt motiveras skapar osäkerhet i rättstillämpningen. Sådan osäkerhet försämrar förutsägbarheten och ökar risken för tvister. En ökning av tvister, i synnerhet komplexa tvister som handlar om stora summor, är inte önskvärt från varken Skatteverkets eller skattskyldigs synpunkt. En ökning av antal tvister har dessutom en negativ ekonomisk samhällseffekt.

# Käll- och litteraturförteckning

## Tryckta källor

SOU 1962:59

SOU 1964:29

prop. 1965:126

prop. 1982/83:73

prop. 2005/06:169

## Litteratur

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

Andersson, Edward, ”*Resultatutjämnning vid inkomstbeskattningen. En undersökning av den skatterättsliga avskrivningen av anläggningstillgångar, särskild inom sjöfartsnäringen*”, Helsingfors, 1962.

Arvidsson, Richard, ”*Dolda vinstöverföringar: en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*”, Juristförlaget, Diss. Stockholm Universitet, Stockholm, 1990.

Arvidsson, Richard, ”*Shell-målen – en kommentar till regeringsrättens dom*”, Svensk Skattetidning 1991, s. 526.

Arvidsson, Richard, ”*Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor*”, Svensk Skattetidning 1999.

Bengtzen, Jesper, ”*Armlängdsprincipen i svensk rätt – med fokus på indirekta prissättningssystem*”, Lund, 2015.

Burmeister, Jari, ”*Internprissättning och omkaraktisering*”, Iustus förlag, Uppsala 2016

EU uppförandekod för internprissättning EUT C 176, 28.7.2006

Grive, Magnus & Carendi, Isabel, ”*Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter*”, Skattenytt 2007 s. 209.

Grundström, Karl-Johan, ”*Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*”, Skattenytt 2011 s. 68.

- Gäverth, Leif, ”Något om bevisreglerna vid tillämpningen av 43 § 1 mom kommunalskattelagen”, Svensk Skattetidning 1990.
- Hall, Mikael & Persson, Olov, ”Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning”, Svensk Skattetidning 2007:2 s. 147.
- Hilling, Maria, ”Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster”, Svensk Skattetidning 2013:3.
- Hultqvist, Anders, ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning”, Stockholm 1995.
- Hultqvist, Anders, Wiman, Bertil, ”BEPS – implementering i svensk skatterätt” Svensk Skattetidning 2015:4 s. 309.
- Kleist, David, ”Ett multilateralt instrument för att genomföra ändringar i skatteavtal”, Skattenytt 2016 s. 713.
- Korling och Zamboni, ”Juridisk metodlära”, Studentlitteratur, Lund 2013.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Alvedal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Del 1 & 2*, 15 uppl., 2015, Studentlitteratur.
- Mattsson, Nils, ”Några utvecklingslinjer i svensk internationell beskattningsrätt. En genomgång av praxis”, Svensk Skattetidning 1982 s. 457.
- Mattsson, Nils, *Rättsfallöversikt RÅ84 1:16*
- Mattsson, Nils, ”Shellmålet avgjort”, Skattenytt 1991 s. 757.
- Monsenego, Jérôme, ”Utfallet av BEPS-projektet”, Svensk Skattetidning 2015:10 s. 827.
- OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention 2010.
- OECD Guidelines Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010.
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010.
- OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports.
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement 2015.

Peczenik, Aleksander, ”*Vad är rätt?; om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*”, 1995.

Sjöblom, Annika, ”*Kommentar till artikeln Stora förändringar inom internprissättningsområdet de senaste åren*”, Svensk Skattetidning 2012 s. 353.

Staberg, Lennart & Wiséen, Pär Magnus, ”*Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå i nytt låneavtal*”, Skattenytt 2016 s. 768.

Sundgren, Peter, ”*Avdrag för bidrag till utländska bolag*”, Skattenytt 1995 s. 487.

Tjernberg, Mats, ”*Periodiseringsfonder – och andra obeskattade reserver*”, Iustus förlag, Uppsala 2004.

Wiman, Bertil, ”*9 Koncernbeskattning*”, Skattenytt 1992 s. 289.

Wiman, Bertil, ”*Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning*”, Ak avh, Uppsala 1987.

## **Skatteverkets skrivelser**

Skatteverkets ställningstagande angående internprissättningsdokumentation SKVFS 2007:1 & SKV M 2007:25.

## **Elektroniska källor**

Riksbanken, Om STIBOR

<http://www.riksbank.se/sv/Rantor-och-valutakurser/Forklaring-till-serierna/Svenska-marknadsrantor/> (hämtad senast 2016-10-14).

Skatteverkets rättsliga vägledning, ”*Den svenska korrigeringsregeln*”.

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.8/331395.html> (hämtad senast 2016-09-14).

Skatteverkets rättsliga vägledning, ”*OECD:s modellavtal, artikel 9 Associated Enterprises*”.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.10/2975.html#h-Punkt-1-Inkomstkorrigering-vid-intressegemenskap> (hämtad senast 2016-11-16).

Skatteverket rättsliga vägledning, ”*Vad är internprissättning?*”.

[http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/331393.html#update\\_20151222143621](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/331393.html#update_20151222143621) (hämtad senast 2016-11-30).



Wiséen, Pär Magnus, ”BEPS – Skatteverkets förtydligande av internprissättning”, PwC Tax Matters 2016.  
<http://blogg.pwc.se/taxmatters/beps-skatteverkets-fortydligande-av-internprissattning> (hämtad senast 2016-12-01).

# Rättsfallsförteckning

## **Kammarrätten**

Kammarrätten i Jönköping mål nr 1425-09

## **Högsta förvaltningsdomstolen**

RÅ 1970 not Fi 923

RÅ 1979 1:40

RÅ 1979 1:98

RÅ 1980 1:59

RÅ 1984 1:16

RÅ 1984 1:83

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2010 ref. 112

HFD 2016 ref. 45