



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Marcus Nilsson

# Något om OECD:s riktlinjer för internprissättning och Korrige- ringsregeln

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Hösttermin 2017

# Innehåll

<b>SUMMARY .....</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING .....</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD .....</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR.....</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING .....</b>	<b>5</b>
1.1 BAKGRUND .....	5
1.2 SYFTE & FRÅGESTÄLLNINGAR.....	6
1.3 METOD OCH MATERIAL .....	7
1.4 AVGRÄNSNINGAR .....	8
1.5 FORSKNINGSLÄGE.....	9
1.6 DISPOSITION.....	10
<b>2 SKATTERÄTTLIGA RÄTTSKÄLLOR OCH LAGTOLKNING .....</b>	<b>11</b>
2.1 INLEDNING .....	11
2.2 LAGTOLKNINGSMETODER.....	12
2.2.1 <i>Allmänna utgångspunkter</i> .....	12
2.2.2 <i>Skatterättslig kontext</i> .....	13
2.3 SKATTERÄTTLIGA PRINCIPER .....	15
2.3.1 <i>Principer och normer</i> .....	15
2.3.2 <i>Principens funktion</i> .....	16
2.3.3 <i>Armlängdsprincipen</i> .....	17
2.3.4 <i>Mer om legalitetsprincipen</i> .....	18
2.3.5 <i>Tolkning och tillämpning av skatteavtal</i> .....	20
2.4 RÄTTSKÄLLORNA .....	21
2.4.1 <i>Rättskälleläran</i> .....	21
2.4.2 <i>Prejudikat</i> .....	23
<b>3 INTERNPRISSÄTTNING OCH DUBBELBESKATTNINGSAVTAL .....</b>	<b>26</b>
3.1 INLEDNING .....	26
3.2 INTERNATIONELL JURIDISK DUBBELBESKATTNING .....	27
3.3 UNDANRÖJANDE AV DUBBELBESKATTNING.....	29

3.3.1	<i>Intern rätt</i>	29
3.3.2	<i>Dubbelbeskattningsavtal</i>	30
3.3.3	<i>OECD:s modellavtal</i>	31
3.4	INTERNPRISÄTTNING	32
3.4.1	<i>Transaktioner inom intressegemenskap</i>	32
3.4.2	<i>Armlängdsprincipen i intern rätt</i>	33
3.4.3	<i>Artikel 9 i modellavtalet</i>	37
3.5	FÖRHÅLLET MELLAN KORRIGERINGSREGLN OCH ARTIKEL 9	38
<b>4</b>	<b>TRANSFER PRICING GUIDELINES</b>	<b>41</b>
4.1	INLEDNING	41
4.2	RIKTLINJERNAS STRUKTUR	43
4.3	SVÅRVÄRDERADE IMMATERIELLA TILLGÅNGAR	44
4.4	OMKARAKTERISERING	46
4.5	SKATTEVERKETS INSTÄLLNING TILL RIKTLINJERNA	47
<b>5</b>	<b>SHELL-MÅLET</b>	<b>50</b>
5.1	INLEDNING	50
5.2	TILLÄMPNING AV KORRIGERINGSREGLN	51
5.3	OECD-RAPPORTENS BETYDELSE	52
5.4	UPPRÄTTHÅLLANDE AV PREJUDIKATET	54
<b>6</b>	<b>SLUTSATSER KRING RÄTTSKÄLLEVÄRDET</b>	<b>56</b>
6.1	INLEDNING	56
6.2	SLUTSATSER AV SHELL-MÅLET	57
6.3	PROCESSRÄTTLIGA REKOMMENDATIONER I TRANSFER PRICING GUIDELINES	58
<b>7</b>	<b>AVSLUTANDE KOMMENTARER</b>	<b>60</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>61</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>64</b>

# Summary

When associated enterprises move profits across national borders through transactions that would not take place between independent parties, tax authorities may apply so-called transfer pricing rules. They will adjust the results of the company that performed the transfer by incorrect pricing arrangements, and tax the profit that would have been there, were it not for the incorrect transfer prices. In order to avoid unnecessary costly processes and as far as possible eliminate the double taxation that occurs when countries independently apply internal pricing rules, the OECD has developed transfer pricing guidelines for applying such rules. The purpose of this thesis was to investigate how these guidelines can be used in the interpretation of internal Swedish law, and if this is at all desirable. Through a case in the Supreme administrative court, a precedent has made the guidelines a source of law. Due to the vagueness of the statement from the Supreme administrative court and the fact that the guidelines are constantly updated, it is not obvious that all new guidelines can be fully applied based on the precedent. Instead, this thesis will show that the court must find relevant parts, and argue their case accordingly, since the guidelines' strength as a source of law comes from the strength of the argument they bring. Finally, some questions are raised with the current regime, where the regulation of transfer pricing has been delegated to the OECD through precedent. If the guidelines today, or in the future, should be considered beyond the scope of the Swedish transfer pricing rule, it would be overstepping the regulatory power on taxation reserved to parliament alone.

# Sammanfattning

När företag i intressegemenskap genomför värdeöverföringar över nationsgränser genom transaktioner som inte skulle ägt rum mellan oberoende parter, kan skattemyndigheter tillämpa så kallade korrigeringsregler. Då justerar man upp resultatet för företaget som genomförde överföringen genom felaktig prissättning, och kan sedan beskatta den vinsten som skulle funnits där. För att undvika onödiga kostsamma processer och så långt det går undanröja dubbelbeskattning som uppstår när länder tillämpar internprissättningsregler har OECD utvecklat riktlinjer för tillämpning av sådana regler. Arbetet har haft som syfte att utreda hur dessa riktlinjer kan användas i tolkning av rent intern rätt, och om det är önskvärt. Genom ett uppmärksammat mål i HFD har ett prejudikat gett riktlinjerna ett visst rättskällevärde. På grund av vagheten i HFD:s uttalande och det faktum att riktlinjerna ständigt uppdateras, är det inte uppenbart att alla nya riktlinjer kan tillämpas fullt ut med stöd av prejudikatet. Istället blir slutsatsen att domstolen måste finna relevanta delar, och argumentera i enlighet med dem, eftersom styrkan av rättskällevärdet från riktlinjerna inte är större än styrkan i argumentet de för med sig. Slutligen lyfts några problem fram med den nuvarande ordningen där internprissättningen genom prejudikatbildning blivit delegerad till OECD. Om riktlinjerna idag, eller i framtiden, skulle anses gå utöver vad korrigeringsregeln stadgat, vore det ett övertramp på riksdagens normgivningsbehörighet.

# Förord

Då studietiden är till ända vill jag passa på att tacka de kamrater jag träffat på vägen, och som gjort den till något jag kommer bära med mig resten av livet. Jag tror att jag lärt mig mer från de vänskapsband jag knutit här än av någon kurs på universitet.

Jag måste också tacka min handledare Mats Tjernberg för den ovärderliga återkoppling han gett, och för att han bidragit till att väcka ett genuint intresse för juridik hos mig.

Sist men inte minst vill jag också rikta ett tack till min flickvän Elin som stöttat mig längs vägen. Jag har egentligen aldrig haft disciplinen som krävs för sådana här arbeten, men så har jag ju å andra sidan inte haft svårt för att slappna av när deadline närmar sig. Som Karl Gerhard sjöng, *”av den korv den arme stjal sig, äter rike man ihjäl sig, så det jämnar alltid ut sig någonsans”*

# Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (IL) utgör den svenska regleringen av internprissättning. En sådan regel som är internationell i sin natur för med sig en risk för internationell dubbelbeskattning. Detta är något som länge reglerats i OECD:s modellavtal för dubbelbeskattningsavtal, och dessutom genom deras riktlinjer för internprissättning. Syftet har varit att åstadkomma en harmonisering av tillämpningen av sådana regler. Mats Tjernberg har nyligen i en artikel i Svensk Skattetidning lyft en del frågor om dessa dokumentets tolkningsvärde och framtid i svensk rätt.<sup>1</sup> Anledningen är att svenska myndigheter och domstolar använder sig av dessa riktlinjer från OECD i sin tillämpning av korrigeringsregeln. Det är i dagsläget oklart i vilken grad dessa riktlinjer ska beaktas, och vilket rättskällevärde de har.

Skatteverkets inställning är att riktlinjerna, sedan de tillerkändes ett visst rättskällevärde genom en dom i HFD, överensstämmer med korrigeringsregeln, och att nya uppdateringar av dessa riktlinjer kan tillämpas även retroaktivt. För näringslivet innebär en sådan oklarhet att man antingen får ta höjd för en bredare tillämpning, eller acceptera risken för resurskrävande domstolsprocesser.

---

<sup>1</sup> Tjernberg 2017 a, s. 128-129.

<sup>2</sup> Sandgren 2005, TfR. Han menar att rättsdogmatiken inte alls är särskilt dogmatisk, och att dessa uttryck bör fasas ut till fördel för vad han kallar en analytisk rättsvetenskap.



## 1.2 Syfte & frågeställningar

Syftet med arbetet är dels att utreda hur korrigeringsregeln förhåller sig till OECDs riktlinjer om internprissättning, senast reviderade i BEPS-rapporten från 2015, dels att ifrågasätta lämpligheten i att knyta tolkningen av intern rätt till ett levande dokument. Detta väcker flertalet frågor som inte bara rör det faktiska innehållet i gällande rätt, utan även leder till vissa *de lege ferenda*-resonemang om svensk lagstiftnings utformning och tillämpning.

Den första uppgiften är att grundligt utreda möjligheterna att inom ramen för den rent interna skatterätten tillerkänna sådana dokument som riktlinjerna ett rättskällevärde. Det innebär ett försök att utstaka en skatterättslig rättskällelära till att börja med. Här kommer även prejudikatbildning och praxis på skatterättens område behöva belysas, samt lagtolkning så som den sker i en skatterättslig kontext. Om en sådan grund kan etableras framkommer en del möjliga kopplingar som behöver testas mot den materiella rätten, både rent intern rätt och skatteavtalsrätten med riktlinjerna.

De frågeställningar som där behandlas kan formuleras på följande sätt:

- På vilket sätt erhåller OECD:s riktlinjer sitt rättskällevärde i svensk intern rätt?
- Hur stort är detta rättskällevärde? D.v.s. i vilken omfattning kan riktlinjerna tillämpas?

Detta är frågor som går ut på att utreda gällande rätt, vilket uppnår det första syftet med arbetet, att söka klargöra förhållandet mellan riktlinjerna och korrigeringsregeln. Frågeställningar som är relevanta för det andra syftet är:

- Finns det några problem med det sätt på vilket harmonisering uppnås?
- Är det lämpligt att låta eventuella oklarheter i svensk rätt redas ut med hjälp av riktlinjer som dels kommit till utan riksdagens inflytande, och dessutom regelbundet uppdateras?

## 1.3 Metod och material

Arbetet har mestadels gått ut på att fastställa gällande rätt. Detta har gjorts med utgångspunkt ur en rättskällelära och en tydlig hierarki däri. Det är på inget sätt uppenbart att det bara finns *en* rättskälla, och att denna ser likadan ut på alla rättsområden, och inte heller att det finns något sådant som gällande rätt som ett faktum. Det är dock inte nödvändigtvis produktivt att i ett arbete som detta ställa sig på en sådan osäker grund. De flesta skulle nog beteckna denna metod som en rättsdogmatisk metod, även om benämningen starkt kritiserats av vissa.<sup>2</sup> Dogmatiken kan dock anses ligga i just det att rättskälleläran accepteras som en auktoritativ utgångspunkt och gällande rätt sätts upp som ett mål.

Arbetet har på så vis utförts från grunden och uppåt, så att säga. Först görs ett försök att fastställa en godtagbar rättskällelära att utgå ifrån, och en tillfredsställande teori kring skatterättslig lagtolkning. Detta har gjorts dels med hjälp av litteratur om allmän rättslära så som Peczenik, men också mer specifik skatterättslig litteratur av Lodin m.fl. och Tjernberg. Därefter har den relevanta materiella rätten utretts och satts in i den internationella kontext som krävs för att tydliggöra problembilden som ligger bakom frågeställningarna. Det är först när dessa delar är klara som de för frågeställningarna mer specifika källorna hanteras. Det handlar om OECD:s riktlinjer för internprissättning, och Shell-målet som öppnat väg för dess användning som tolkningsdata.

En anledning att börja med att utarbeta en skatterättslig rättskälle- och tolkningslära är att skatterätten i det här området innefattar både intern rätt och

---

<sup>2</sup> Sandgren 2005, TfR. Han menar att rättsdogmatiken inte alls är särskilt dogmatisk, och att detta uttryck bör fasas ut till fördel för vad han kallar en analytisk rättsvetenskap.

folkrätt. Ett dokument som OECD:s riktlinjer kan ha en status som rättskälla både i en folkrättslig kontext genom skatteavtalen, och en internrättslig kontext, vilket framkommer i arbetet. Då är det viktigt att vara tydlig med hur en sådan koppling ser ut, och hur den skiljer sig.

## 1.4 Avgränsningar

En intressant fråga som är högst relevant för ämnet är hur de tidigare riktlinjerna från OECD:s rapport som kom ut redan 1979 skiljer sig från de som uppdaterats i och med slutrapporten 2015, dels rent materiellt innehållsmässigt men också i förhållande till deras syften. Detta kommer endast delvis behandlas, och inte tillräckligt för att ge en uttömmande utredning om skillnaderna. Eftersom en fullständig utredning i den frågan inte kan göras inom ramen för det här arbetet utan att kompromissa med de andra frågeställningarna, är frågan om det är värt att behandla alls. Resonemanget har varit så att om Skatteverkets inställning är att de nya riktlinjerna endast innebär förtydliganden och inte innehåller någonting nytt rent materiellt, bör det inte krävas en utförlig utredning för att skapa ett, så att säga, rimligt tvivel. Det hade så klart varit önskvärt att kunna behandla mer material på det området, men om man genom att lyfta fram några exempel som kan väcka tvivel är det intressant, även om man inte kan dra alltför långa slutsatser därav.

Ett annat ämne som endast behandlas översiktligt är skatteavtalsrätten. Frågor som skulle kunna utredas där, och som hade varit relevanta i en större kontext, är vilken roll kommentarerna har, om dessa ska tolkas statiskt eller ambulatoriskt och vilken skillnad det skulle göra för rättskällevärdet om dessa är införlivade i lag som i Sverige eller inte. Här har istället dessa behandlats endast i den mån som krävs för att sätta korrigeringsregeln i sin internationella kontext. Det är visserligen så att riktlinjerna används för att

tolka skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal, men de används också för att tolka rent intern rätt, och dessa roller kan hanteras separat.

Slutligen kan sägas att syftet är att utreda frågeställningarna i förhållande till korrigeringsregeln, inte artikel 9 i modellavtalet. De ger båda uttryck för armlängdsprincipen, och de tillämpas samtidigt i de fall då det finns ett skatteavtal tillgängligt, men artikel 9 tillämpas i enlighet med både folkrättsliga och internrättsliga tolkningsprinciper. Artikel 9 kommer således behandlas endast i den mån det behövs i korrigeringsregelns kontext.

## 1.5 Forskningsläge

OECD:s riktlinjer för internprissättning som rättskälla har behandlats av Jari Burmeister i en avhandling från 2016.<sup>3</sup> Den rörde dock omkaraktisering av transaktioner på grundval av verklig innebörd, och uttryckligen inte tillämpning av korrigeringsregeln i förhållande till artikel 9 i modellavtalet. I relevanta delar har avhandlingen utgjort källmaterial, främst i förhållande till omkaraktisering enligt riktlinjerna. Korrigeringsregeln har behandlats utförligt i en avhandling av Richard Arvidsson från 1990.<sup>4</sup> Avhandlingen är fortfarande relevant i förhållande till korrigeringsregeln och har utgjort källmaterial i de delar där den materiella rätten utreds. Den skrevs dock innan Shell-målet var avgjort av HFD.<sup>5</sup> Shell-målet avgjordes 1991 varpå riktlinjerna inte ges mycket fokus i avhandlingen.

Ämnet har också hanterats i juridiska tidskrifter. Johan Rick har i en artikel i Svensk Skattetidning lyft frågor kring ämnet.<sup>6</sup> Det var i respons till den som

---

<sup>3</sup> Burmeister 2016, s. 178 ff samt s. 246 ff.

<sup>4</sup> Arvidsson 1990.

<sup>5</sup> Se avsnitt 5 för Shell-målets relevans för korrigeringsregelns tillämpning.

<sup>6</sup> Rick 2016.

Mats Tjernberg i samma tidskrift efterfrågade fortsatt forskning och diskussion på ämnet.<sup>7</sup> Inspiration till ämnet är delvis hämtat härifrån och frågeställningarna tar sin utgångspunkt dels i några antaganden som artikeln bygger på, och de frågor som den slutar med.

## 1.6 Disposition

I det närmast efterföljande avsnittet utreds vad som omfattas av den skatterättsliga rättskällevärdet, och hur lagtolkning sker på skatterättens område. Detta tillsammans med relevanta principer utgör en grund från vilken den materiella rätten sedan kan analyseras. I avsnitt tre görs en framställning av den materiella rätten för internprissättning, både rent internt genom korrigeringsregeln, och dess motsvarighet på skatteavtalsrättens område. Läsaren presenteras också med den kontext i vilken dessa regler vuxit fram, och den problematik som kännetecknar internationell skatterätt. I avsnitt fyra hamnar fokus på riktlinjerna, dels syftet bakom dem, men också det materiella innehållet i vissa relevanta delar. Här framkommer också den inställning som Skatteverket har till riktlinjerna. Avsnitt fem är ägnat att visa hur Shellmålet öppnade upp för möjligheten att använda riktlinjerna som tolkningsdata, och hur praxis ser ut från HFD i förhållande till dem. Avsnitt 6 och 7 utgör analys utifrån det material som behandlats tidigare, där avsnitt 6 diskuterar rättskällevärdet och avsnitt 7 utgör författarens reflexioner.

---

<sup>7</sup> Tjernberg 2017 a.

# 2 SKATTERÄTTSLIGA RÄTTSKÄLLOR OCH LAGTOLKNING

## 2.1 Inledning

Dokument så som OECD:s riktlinjer för internprissättning har inte från början ställning som rättskälla inom svensk rätt endast av den anledning att OECD haft som syfte att harmonisera länders tillämpning av internprissättningsregler. En domstol får avgöra i mål endast baserat på gällande rätt. Det innebär att de måste förhålla sig till rättskällorna. Vilka dessa är framgår av rättskälleläran och exakt hur den ser ut är svårare att beskriva, men den innefattar i varje fall lagtext. Riktlinjerna är ju uppenbarligen inte svensk lag, då de inte beslutats av riksdagen, men det finns också andra sätt på vilka de skulle kunna komma att påverka ett avgörande i domstol. Exempelvis skulle de kunna förekomma i ett prejudikat, och på så vis vara gällande rätt för lägre instanser. Vidare skulle de kunna finnas med i förarbetena till lagen, och på så vis utgöra lagstiftarens motiv och syfte. Om så vore fallet skulle det kunna användas i ett avgörande i domstol.

## 2.2 Lagtolkningsmetoder

### 2.2.1 Allmänna utgångspunkter

Om domstolen vid tolkning av lagtext utgår från ordalydelsen och tillämpar den, brukar det beskrivas som en objektiv tolkningsmetod. En sådan tar utgångspunkt i lagtexten för att utröna vad den juridiska innebörden är. Det är dock inte alltid möjligt att nå en tillfredsställande tolkning endast genom att läsa lagtexten. Vid tolkning av en vagt formulerad lagtext kan tillämpning leda till flera olika utfall som alla är helt i enlighet med lagtexten. I en sådan situation kan domstolen använda en subjektiv tolkningsmetod. Enligt en sådan metod kan man i större utsträckning vända sig till förarbetena för att kunna avgöra vilken tolkning av de möjliga som är den rätta. På så vis kan man utesluta de tolkningar som visserligen är helt i enlighet med ordalydelsen, men i strid med lagens syfte. Den stora skillnaden mellan metoderna är att den objektiva tolkningen endast tillmäter förarbetena en ringa betydelse, medan den subjektiva metoden lägger en större vikt till förarbetena för att bättre förstå lagtexten.<sup>8</sup>

Det är också möjligt att ta hänsyn till lagens systematiska sammanhang och använda andra lagregler och dess inbördes systematik, eller göra en teleologisk tolkning där man med ett vidare perspektiv försöker fastställa lagens ändamål.<sup>9</sup> Det här är inte på något vis en uttömmande lista på tolkningsmetoder och deras kategorisering. Peczenik lyfter exempelvis fram

---

<sup>8</sup> Pelin 2006, s. 205.

<sup>9</sup> Peczenik 1995, s. 50 f, samt 56 f; Se även Lodin m.fl. 2015, s. 722.

bokstavstrogen, systematisk, historisk och språkligt konsekvent tolkning.<sup>10</sup> De överlappar säkerligen till viss del varandra, och innehåller element som skulle kunna klassas som den ena eller andra tolkningsmetoden. Själva tolkningsprocessen är nog mer flytande än ett styligt trevande efter någon utstakad tolkningsmetod, och använder säkerligen flera olika metoder samtidigt, och hur mycket inflytande de olika tolkningsmetoderna får beror på vilket rättsområde det rör sig om och de principiella avvägningar som görs där.

Just denna uppfattning lyfter Hultqvist fram. Han menar att det säkerligen finns lagtolkningsmetoder som är föredragna inom skatterätten, men att det inte går att säkerställa vilken metod som används av HFD i skattemål. Valet av metod kanske snarare beror på vad en viss domstol, domare eller rättsvetenskapsman finner ger den rimligaste lösningen i just det fallet.<sup>11</sup>

## 2.2.2 Skatterättslig kontext

På skatterättens område har HFD varit mån om en mer strikt lagtolkning bunden till lagtexten.<sup>12</sup> Legalitetsprincipen har inom skatterätten fått en särställning som extra viktig, just därför att det på ett så tydligt sätt handlar om det offentligas maktutövning gentemot den enskilde. Det är även i enlighet med föreskriftskravet i 8 kap 2 § RF att skatt endast kan tas ut med stöd i lag. Detta gör att det finns särskilda arbetssätt för att klargöra gällande rätt i skatterättsliga frågor.<sup>13</sup> Exakt hur en skatterättslig lagtolkning bör se ut och hur den ska vidtas är inte helt enkelt att säga. Man bör kunna säga att den med legalitetsprincipen som utgångspunkt ska klargöra den juridiska innebörden av en rättsregel inom ramarna för rättskälleläran i en strikt hierarkisk

---

<sup>10</sup> Peczenik 1995, s. 50.

<sup>11</sup> Hultqvist 1995, s. 336.

<sup>12</sup> Tjernberg 2003, s. 14 samt Lodin m.fl. 2015, s. 719.

<sup>13</sup> Tjernberg 2016 a, s. 168 samt Lodin m.fl. 2015, s. 719.



ordning, och att en teleologisk tolkning endast bör ta sig uttryck i systematiken.<sup>14</sup> På så vis kan man sätta normen i sitt sammanhang i skatterätten, och undvika motsägelser som skulle kunna uppstå mellan olika skatteregler om den tolkats isolerat. Ekelöf förespråkar en objektiv teleologisk metod där lagens ändamål sökes, inte i förarbeten, utan i lagtexten och dess tänkta tillämpning på ett ordinärt fall. Denna metod ska då för förutsebarhetens skull tillämpas även på de fall där lagtexten är tydlig, i ett så kallat ordinärt fall. På så vis riskerar man inte rättssäkerheten på sätt som sker med en friare teleologisk tolkning.<sup>15</sup>

Att tolkningen bör ta sin utgångspunkt i lagens ordalydelse, och endast om den är tvetydig ta hjälp av förarbetena, framgår av RÅ85 1:85. Där hade HFD att avgöra en fråga om byggmästarsmitta och behövde tolka de äldre övergångsbestämmelserna. Majoriteten löste problemet med hjälp av förarbetena eftersom de ansåg att regeln var tvetydig. Minoriteten var istället av åsikten att eftersom de ansåg att lagregeln var otvetydig, ska ”enligt allmänna rättsgrundsatser lagen tillämpas efter sin ordalydelse”. Det var alltså i frågan om huruvida lagtexten var tvetydig som de var skiljaktiga, men samtliga var överens om att en entydig lagtext ska tillämpas enligt ordalydelsen.<sup>16</sup>

Tjernberg är också av den åsikten att utgångspunkten måste vara legalistisk, och att en otvetydig lagtext ska tillämpas trots att den står i strid med vad som uttrycks i förarbetena, även om det skulle vara till nackdel för den skattskyldige.<sup>17</sup> Han menar dock att en objektiv, bokstavstrogen, tolkning inte står i strid med en systematisk tolkning, utan snarare måste göras med lagtexten i sitt sammanhang. Frågan som uppstår när man ska tolka lagens ordalydelse är *vilken* ordalydelse; hur ska den avgränsas? Det är enligt

---

<sup>14</sup> Tjernberg 2016 a, s. 168.

<sup>15</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 731.

<sup>16</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 728.

<sup>17</sup> Tjernberg 2016 a, s. 183 f.

Tjernberg i sin kontext som innebörden av ett ord har sin utgångspunkt.<sup>18</sup> På så vis är det just i den objektiva tolkningen som hänsyn måste tas till lagens systematiska sammanhang. Först när lagen i sitt systematiska sammanhang anses tvetydig kan man söka en ändamålsenlig tolkning med hjälp av förarbetena, och då endast om det ryms inom lagtextens lydelse.<sup>19</sup> Detta synsätt aktualiserades i HFD 2011 ref. 79 som rörde skogsavdrag som gjorts av en tidigare ägare till fastighet som erhållits genom benefikt fång. Om det relevanta lagrummet, 26 kap. 2 § IL, läses ur sitt sammanhang framgår det inte av ordalydelsen att det skulle finnas en kontinuitetsprincip rörande avdragen, men majoriteten ansåg att tillsammans med de andra reglerna i kapitlet framgick att gåvomottagare ska hamna i samma skatterättsliga position. Detta synsätt framkommer även i RÅ 1987 ref. 6. Där menade HFD att det vore ”i strid mot vedertagna tolkningsprinciper” att läsa bestämmelserna helt lösryckta ur sitt sammanhang.

## 2.3 Skatterättsliga principer

### 2.3.1 Principer och normer

Tillämpningen av skattelagstiftningen bygger som ovan visat på flertalet av olika anledningar viktiga principer. Det rör sig exempelvis om kontinuitetsprincipen, som i skogsavdragsfallet ovan hindrade en icke avsedd skattefrihet. Hur dessa principer påverkar tolkning och tillämpning av skattelag är svårt att säga, inte bara på grund av deras allmänna karaktär, utan för att själva ordet princip är vagt och mångtydigt.<sup>20</sup> Peczenik menar att det finns olika typer av principer, exempelvis *positivrättsliga principer* såsom

---

<sup>18</sup> Tjernberg 2016 a, s. 173.

<sup>19</sup> Tjernberg 2016 a, s. 184.

<sup>20</sup> Peczenik m.fl. 1995, s. 81.

yttrandefrihet och föreningsfrihet. Skilda från dessa principer sätter han de som han kallar *värdeprinciper*.<sup>21</sup> Dessa är principer som inte tillämpas på ett antingen- eller-vis, utan sätter upp ett ideal mot vilket man kan verka mer eller mindre. Sådana värdeprinciper ingår alltid i en rättsordnings etiska värdebas, kring vilka rättsordningen är uppbyggd.<sup>22</sup> Sådana principer åberopas sällan av svenska domstolar som skäl till avgöranden, men uppgör ändå viktiga hörnstenar i olika rättsområden, såsom den skatterättsliga principen om att i omstridda fall fatta beslut på så vis att de gynnar den skattskyldige, *in dubio contra fiscum*.<sup>23</sup> Kari Tikka har skrivit om principer och deras betydelse för tolkningen av skattelag i Skattenytt, och menar att man väl kan debattera och forska kring skatterättsliga principer utan att nödvändigtvis behöva definiera begreppet ”princip”.<sup>24</sup> Han menar att gränsdragningen snarare måste göras mot rättsnormerna, och att skillnaden är att en princip kan tillämpas mer eller mindre, medan normerna antingen tillämpas eller inte tillämpas.<sup>25</sup>

## 2.3.2 Principens funktion

Inom skatterätten kan man skilja på principernas funktion vid lagstiftningsprocessen och tillämpningen. Vid lagstiftningsprocessen fungerar de som skattepolitiska argument, även om de kan ha en normativ effekt även där. Den funktion en princip fyller på lagtillämpningsnivån menar han kan beskrivas som antingen deskriptiv eller normativ. Om man anser att principer endast fungerar som hjälpmedel genom att beskriva och tolka gällande rätt, skulle de ha en deskriptiv roll. Om den används i beslutsfattande i domstol eller myndighetsutövning, då kan den snarare anses ha en normativ funkt-

---

<sup>21</sup> Peczenik m.fl. 1995, s. 82.

<sup>22</sup> Peczenik 1995, s. 76.

<sup>23</sup> Peczenik 1995, s. 76 f.

<sup>24</sup> Tikka 2004, s. 656.

<sup>25</sup> Tikka 2004, s. 656.

ion. Han delar upp rättskällorna som antingen bindande eller tillåtna, där principer tillhör de tillåtna rättskällorna. De kan enligt Tikka användas som ett legitimt argument i skatteavgörande.<sup>26</sup>

Dahlberg har kommenterat Tikkas artikel i samma nummer och håller med om indelningen i deskriptiva och normativa principer. Däremot menar han att de flesta principer på skatteområdet oftast bör kunna likställas med mål från lagstiftarens sida. Ett slags etiska riktlinjer, snarare än en norm. Därför bör principerna enligt honom inte tillmätas någon avgörande vikt vid tolkning av skattelag, såvida de inte finns uttryckta i lagtext eller rättspraxis. Han medger dock att *in dubio contra fiscum*, lagtolkningsprincipen som beskrivits ovan, onekligen har en avgörande betydelse i enskilda fall.<sup>27</sup> Just denna princip, *in dubio contra fiscum*, har dock avvisats som varande en myt på skatterättens område. Tjernberg har om principen i en festskrift till Christina Moëll skrivit att den lyser med sin frånvaro. Trots att den omnämns i doktrin och diskussioner finns inte ett spår av att HFD skulle tillämpat *in dubio contra fiscum* i praxis, och detta är ingen stor sorg då Legalitetsprincipens analogiförbud är en bättre bundsförvant för den skattskyldiges rättssäkerhet.<sup>28</sup>

### 2.3.3 Armlängdsprincipen

Riktlinjerna som OECD tagit fram för internprissättning handlar till stor del om hur man ska tillämpa armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen i svensk intern rätt och skatteavtalen behandlas mer i nästa avsnitt, men innebär kortfattat att transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska avtalas som om de vore fristående parter, på armlängds avstånd. Ett argument som förekommer till fördel för användandet av riktlinjerna i svensk intern rätt är att korrigeringsregeln ger uttryck för armlängdsprincipen, och att riktlinjerna på

---

<sup>26</sup> Tikka 2004, s. 657.

<sup>27</sup> Dahlberg 2004, s. 664 f.

<sup>28</sup> Tjernberg 2017 b, s. 437 ff.

så vis är till hjälp vid tolkningen av korrigeringsregeln, och inte att de skulle fungera som en rättskälla i sig. Istället anses riktlinjerna utgöra innehållet i armlängdsprincipen som i sin tur utgör innehållet i korrigeringsregeln. Det är dock inte givet att en sådan princip är internationellt vedertagen till den grad att den ska tolkas likadant här som i ett annat rättssystem. Det är inte heller säkert att förhållandet mellan normen och principen får sådan effekt att tolkningen av principen påverkar omfattningen av normen. Det beror i grunden på vad det är för slags princip, och hur man bör se på den.

Så som Tikka och Peczenik gör distinktionen mellan en norm och en princip ovan verkar det inte rimligt att sätta armlängdsprincipen i kategorien värdeprinciper. Det skulle innebära att man kan tillämpa principen mer eller mindre. Så som den kommer till uttryck i korrigeringsregeln och i skatteavtalen har den snarare formen av en norm som antingen tillämpas eller inte tillämpas. Den bör då istället kategoriseras som en princip med deskriptiv funktion, som beskriver normen och kan användas som hjälpmedel i dess tolkning.

### **2.3.4 Mer om legalitetsprincipen**

Som tidigare konstaterats har legalitetsprincipen en särställning inom skatterätten.<sup>29</sup> Detta har inte alltid varit en självklarhet. Medan legalitetsprincipen inom straffrätten historiskt sett inneburit ett förbud mot analogitolkning och en strikt tolkning överlag enligt principen *nullum crime sine lege*, är den motsvarande principen på skatterättens område, *nullum tributum sine lege*, förhållandevis ny.

Legalitetsprincipens betydelse på skatterättens område och dess innebörd i förhållande till föreskriftskravet har utvecklats under 1900-talet. Redan i

---

<sup>29</sup> Se avsnitt 2.2.2 ovan.

1809 års regeringsform fanns en sådan idé, där det framgick att ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta utövas av riksdagen allena”. Idag återfinns en reviderad variant i 8 kap. 3 § RF. Det är dock inte uppenbart att detta skulle innebära en begränsning av domstolarnas möjlighet att genom tolkning utvidga ett skatteanspråk. I 8 kap. 2 § RF framgår att föreskrifter som rör enskildas personliga och ekonomiska förhållanden inbördes skall meddelas genom lag. Trots detta finns det civilrättsliga rättsnormer som inte framgår av lagstiftningen.<sup>30</sup>

Under första halvan av 1900-talet var det oklart vilken ställning legalitetsprincipen hade inom skatterätten. Det rådde delade åsikter inom doktrinen om huruvida legalitetsprincipen beaktades av HFD, och i vilken grad. Vissa var av åsikten att HFD inom skatterätten hade en uppgift att genom lagtolkning fylla luckor i lagstiftningen.<sup>31</sup> Inte förrän senare delen av 1980-talet uppmärksammades den betydelse föreskriftskravet har för beskattningen i doktrinen.<sup>32</sup> Tjernberg och Bergström har i början av 2000-talet båda uttryckt sin uppfattning att HFD antagit en mer strikt tolkning från 90-talet och framåt, och i större utsträckning beaktar legalitetsprincipen.<sup>33</sup>

Debatten om legalitetsprincipen i skatterätten handlar i stort sett om i vilken grad HFD bör ta hänsyn till förarbetsuttalanden. Det är alltså förarbetenas ställning som rättskälla, och det rättskällevärde de har som påverkas av den vikt man tillerkänner legalitetsprincipen. Här råder dock fortfarande ovissheit, och Hultqvist menar att föreskriftskravet inte ger någon vidare ledning vid valet av lagtolkningsmetoder. Däremot kan sägas att föreskriftskravet vid lagtolkning åtminstone har fått den innebörden att förarbetena av konstitutionella skäl inte får ha en *direkt* normerande verkan. Hans analys lutar

---

<sup>30</sup> Hultqvist 1995, s. 74.

<sup>31</sup> Hultqvist 1995, s. 77.

<sup>32</sup> Hultqvist 1995, s. 80.

<sup>33</sup> Tjernberg 2003, s. 14 samt s. 21, och Bergström 2003, s. 3.

därför åt en lagtolkning som är mer objektiv i sin metod, som tar hänsyn till systematiken, något som ligger i linje med vad Tjernberg förespråkar.<sup>34</sup>

### 2.3.5 Tolkning och tillämpning av skatteavtal

Vad gäller tolkning av de många skatteavtal Sverige har att förhålla sig till skiljer det sig i betydelsefulla avseenden från hur tolkning av rent intern rätt ska gå till. Eftersom avtalen är en överenskommelse mellan två stater blir rättskällorna annorlunda än för lag som beslutats av riksdag. Avtalen utgör folkrättsliga traktat, som ska tolkas enligt folkrättsliga principer, men utgör även intern rätt eftersom Sverige valt ett dualistiskt förhållningssätt som innebär att avtalen införlivas genom lag. Detta gör att avtalen skulle kunna komma att tolkas både med folkrättsliga och internrättsliga tolkningsprinciper, vilket potentiellt skulle kunna leda till olika utfall. Det är i förhållande till den andra avtalsslutande staten önskvärt att tolkning av båda parter sker i enlighet med samma principer, vilket talar för att avstå från internrättsliga tolkningsprinciper till fördel för folkrättsliga sådana.<sup>35</sup>

Det folkrättsliga tolkningsförfarandet sker i enlighet med Wienkonventionen<sup>36</sup> som är en kodifiering av redan sedan tidigare gällande sedvanerätt om traktat. Det är således enligt de principer som ställs upp i tolkningsartiklarna 31 – 33 i Wienkonventionen som tolkning ska ske. Den viktigaste rättskällan är vid den folkrättsliga tolkningen just avtalet självt.<sup>37</sup> Trots att de inte finns nämnda i Wienkonventionen är det allmänt accepterat att kommentarerna till modellavtalet, skrivna av OECD, utgör en rättskälla i tolkning av skatteavtal baserade på modellavtalet. Detta eftersom att kommentarerna är kända och accepterade av parterna innan avtalet ingås, och på så vis utgör

---

<sup>34</sup> Hultqvist 1995, s. 344 f. Jfr Tjernberg 2016 a.

<sup>35</sup> Lindencrona 1994, s. 77 f.

<sup>36</sup> The Vienna Convention on the Law of Treaties

<sup>37</sup> Lindencrona 1994, s. 80.

tolkningsdata för att utröna partsviljan i förhållande till avtalet.<sup>38</sup> Kommentarna hänvisar i sin tur till riktlinjerna för internprissättning i delen rörande artikel 9 i modellavtalet. På så vis används riktlinjerna som tolkningsdata för tillämpning av artikel 9 enligt avtalet.

En viktig skillnad mellan artikel 9 och korrigeringsregeln är att kommentarerna, och genom dem riktlinjerna, utgör primära rättskällor för artikel 9 genom folkrättsliga principer om tolkning. Även om riktlinjerna kan utgöra tolkningsdata för korrigeringsregeln har de inte samma förhållande däremellan, även om reglerna skulle vara identiska.

## 2.4 Rättskällorna

### 2.4.1 Rättskällevärdet

Som framgår ovan ska tolkning och tillämpning av skattelag ske i hierarkisk ordning enligt rättskällevärdet. Det är dock inte helt lätt att definiera en tydlig rättskällevärdet. Ett sätt som återfinns i litteraturen är att som Peczenik dela in de formella rättskällorna i rättskällor som *skall*, *bör* eller *får* beaktas. Rättskällor som *skall* beaktas omfattar lagar och andra föreskrifter, och andra rättskällor som påfordras i lag eller annan föreskrift, exempelvis avtal enligt 1 § avtalslagen. Rättskällor som *bör* beaktas är prejudikat och förarbeten samt internationella traktat på vilka svensk rätt grundats och tillhörande förarbeten och andra tolkningsdata. Slutligen finns de rättskällor som *får* beaktas, vilka omfattar olika slags institutionella rekommendationer, domar som inte utgör prejudikat, prejudikat som inte direkt berör den tolkade lagtexten men ändå är relevanta, förarbeten som inte berör den tolkade

---

<sup>38</sup> Lindencrona 1994, s. 82.



lagtexten, den rättsvetenskapliga litteraturen och till viss del utländsk rätt och olika slags informellt material.<sup>39</sup>

De rättskällor som enligt denna indelning *skall* beaktas är bindande rättskällor och åsidosättandet av sådana vid tillämpningen kan anses som tjänstefel. De som inte måste beaktas men *bör* beaktas är sådana att det är tillåtet för en domstol att åsidosätta dem i tillämpningen, men det är sannolikt att en sådan dom om den överklagas skulle komma att ändras. De rättskällor som inte skall eller bör beaktas, men som *får* beaktas, är i sin tur mindre viktiga än båda dessa andra kategorier. Det inbördes förhållandet mellan de olika kategorierna är inte helt fast, utan snarare *prima facie*. En rättskälla i kategorien som *bör* beaktas är *prima facie* mindre viktig än en rättskälla i kategorien som *skall* beaktas, men kan enligt Peczenik sättas före en sådan om man har goda juridiska argument till stöd för det. Det kan också vara så att en stor mängd rättskällor som är *prima facie* mindre viktiga kan få företräde framför en *prima facie* viktigare källa. Ju viktigare rättskällan anses vara, desto starkare argument krävs för att åsidosätta den.<sup>40</sup>

Det som beskrivits ovan är en allmän juridisk rättskällelära som förekommer i doktrinen. Det är dock inte uppenbart att en sådan rättskällelära tydligt återspeglar en korrekt metod för att finna gällande rätt. Hur mycket värde en viss typ av rättskälla får i tolkning beror dels på vilket rättsområde som behandlas, och ibland säkert också vilka principer och värderingar som ligger till grund för den aktuella lagregeln. Sandberg har i en artikel ifrågasatt den i doktrinen återkommande rättskälleläran, och menar att det finns flera olika läror, som inte nödvändigtvis stämmer överens med varandra. En rättskällelära är just den som HFD och övriga prejudikatinstanser tillämpar, och hur den ser ut framgår inte explicit. Denna skiljer sig från den rättskällelära som

---

<sup>39</sup> Peczenik m.fl. 1995, s. 144 f.

<sup>40</sup> Peczenik m.fl., 1995, s. 148 f.

tillämpas i första instans, vilken påverkas av vad han beskriver som T-faktorerna; tillgänglighet, tid och tillräcklig kvalitet.<sup>41</sup>

## 2.4.2 Prejudikat

Ett prejudikat behöver inte alltid följas. Förutsatt att prejudikatet rör ett väsentligt likartat fall *bör* det däremot följas. De delar av en sådan dom som utgör det väsentliga i målet kan kallas dess *ratio decidendi*. Allt annat utgör *obiter dicta*. När man säger att väsentligt likartade fall ska avgöras på samma vis, menar man i förhållande till *ratio decidendi*. Vid dömandet har man alltså att förhålla sig inte bara till lagen vid avgörandet, utan även tidigare rättsfall i den mån de utgör prejudikat och är väsentligt likartade. Det gäller alltså att avgöra vad som är ett sådant prejudikats *ratio decidendi* respektive *obiter dicta*.<sup>42</sup>

Praxis på skatterättens område fastställs av Högsta Förvaltningsdomstolen, som är den högsta instansen för skattemål. Sedan 1958 krävs prövningstillstånd för att HFD ska ta upp ett mål till prövning. Ett sådant prövningstillstånd ges enligt 36 § Förvaltningsprocesslagen endast om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen, eller om det finns synnerliga skäl. HFD har alltså inte någon ändringsdispens, vilket betyder att prövningstillstånd inte kan ges för att HFD skulle komma till en annan slutsats än kammarrätten. Synnerliga skäl föreligger exempelvis om kammarrätten genom sitt avgörande begått ett grovt misstag eller grovt förbiseende. Det är alltså inte för att ett mål är synnerligen viktigt för den skattskyldige som sådana skäl föreligger.<sup>43</sup> Mot denna bakgrund förefaller det som att HFD:s viktigaste uppgift är just att skapa vägledande prejudikat till underinstanserna.

---

<sup>41</sup> Sandberg 2005, s. 651.

<sup>42</sup> Peczenik m.fl. 1995, s. 156.

<sup>43</sup> Tjernberg 2016 b, s. 49 f.

Skattemål utgör en större del av de mål som tas upp till prövning i HFD, och avgörandena spelar en stor roll i tillämpningen av skattelag. Praxis från HFD på skatteområdet rör i hög grad tolkningsfrågor, och där det finns ett tydligt avgörande från HFD har detta en högre status än förarbetena, och blir då en viktigare rättskälla.<sup>44</sup> Trots att så många frågor som avgörs i HFD är just tolkningsfrågor, är det väldigt sällan de klargör vilken metodik de har i förhållande till just tolkning i frågan, och hänvisningar till diskussioner om skatterättslig tolkning i litteraturen förekommer i princip aldrig.<sup>45</sup> Samspelet mellan lagstiftningen och rättspraxis på skatterättens område har i doktrin beskrivits som sådan att HFD leder rättsutvecklingen med sin prejudikatsverksamhet, och att lagstiftaren sen agerar utefter detta. Anser man att en ny riktning är rimlig avstår man från att ingripa, medan man om riktningen inte är i linje med vad man haft för avsikt ändrar detta genom lag.<sup>46</sup> Har en viss praxis stått oförändrad och opåverkad av lagstiftning under lång tid kan man på så vis känna sig säker på att den är i linje med vad lagstiftaren åsyftat. Detta förhållningssätt kan man se i RÅ 1993 ref. 16. Säljare av hyresfastighet hade där avyttrat fastigheten och genom köpekontraktet förbehållit sig äganderätten fram till tillträdesdagen. Frågan var om säljaren hade rätt att göra avdrag för underskott av fastigheten efter köpeavtalet ingåtts. HFD menade att säljaren hade rätt till det i enlighet med äldre praxis, och uttalade att ”det inte bör komma i fråga att de tillämpande myndigheterna frångår en princip som har stöd i en långvarig och fast praxis utan att kunna grunda detta på ändrad lagstiftning.”

Lagstiftarens och HFD:s ageranden i och omkring RÅ 1995 ref. 69 visar tydligt hur samspelet mellan dem fungerar. Där hade HFD att avgöra i vilken ordning man tillämpar ett dubbelbeskattningsavtal, i det här fallet mellan Sverige och Kenya. Den skattskyldige var enligt svensk intern rätt

---

<sup>44</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 737.

<sup>45</sup> Tjernberg 2016 b, s. 47.

<sup>46</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 738.

obegränsat skattskyldig i Sverige, men var enligt skatteavtalet bosatt i Kenya. HFD tillämpade skatteavtalet först vilket resulterade i att hemvisten ansågs vara i Kenya, och personen blev begränsat skattskyldig i Sverige. Lagstiftaren antog nästan omedelbart en ny lag där motsatt princip angående tillämpning av skatteavtal fastslogs. HFD tog senare upp en liknande fråga från en tidpunkt innan den nya lagen trätt i kraft i plenum och avgjorde enligt den nya principen. Den nya lagen är sedan dess avskaffad då den ansetts överflödig.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 739 f.

# 3 INTERNPRISSÄTTNING OCH DUBBELBESKATTNINGSAVTAL

## 3.1 Inledning

Det här avsnittet är ämnat att kortfattat förklara hur relevanta delar av den internationella beskattningen är uppbyggd, och var i bilden problematiken kring internprissättning kommer in. Det är ett problem som vuxit fram i samband med den allt mer globaliserade ekonomin och världshandeln, och det faktum att en fri handel över gränser står i intressekonflikt med en nationell taxering. När multinationella koncerner bedriver sin verksamhet i flera länder, är det inte alltid uppenbart var en inkomst bör beskattas. Risken är att en inkomst i en gränsöverskridande situation beskattas i båda de inblandade länderna, vilket skulle vara förödande på handeln. Samtidigt har varje stat ett intresse av att skydda sin skattebas och kunna beskatta inkomster. Det är alltså inte önskvärt att i syfte att undvika dubbelbeskattning istället åstadkomma dubbel ickebeskattning. För att åstadkomma en kompromiss mellan dessa två intressen ingår länder dubbelbeskattningsavtal, där man reglerar vilket land som ska beskatta en inkomst i olika situationer. En av de situationer som regleras är när två företag i en intressegemenskap

## 3.2 Internationell dubbelbeskattning

juridisk

Dubbelbeskattning av inkomst är en vanligt förekommande och ofta avsedd effekt av lagstiftaren. Detta sker exempelvis när både ett aktiebolags vinst, och en efterföljande utdelning beskattas. Internationell juridisk dubbelbeskattning å andra sidan uppstår när två eller fler inblandade stater beskattar samma inkomst, och detta är inte en önskvärd effekt.<sup>48</sup>

Anledningen till att en sådan konflikt uppstår är att två stater gjort beskattningsanspråk på samma inkomst, vilket beror på att man grundar sina anspråk på principer som överlappar. Om två stater samtidigt tillämpar både källstatsprincipen och hemvistprincipen, som är fallet i Sverige, kommer en gränsöverskridande inkomst vara skattepliktig i båda staterna. Utöver dessa används också territorialprincipen och nationalitetsprincipen i viss mån.<sup>49</sup>

I Sverige tillämpar vi både hemvistprincipen och källstatsprincipen. Hemvistprincipen kommer till uttryck i 3 kap. 3 & 8 §§ IL som stadgar att den som är en fysisk person och bosatt, stadigvarande vistas i eller har väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster från Sverige och utlandet. Samma princip kommer till uttryck i 6 kap. 3 & 8 §§ IL fast gäller där juridiska personer. I 3 kap. 17 & 18 §§ framgår vem som är begränsat skattskyldig i Sverige och vad detta innebär. Det handlar exempelvis om inkomster från näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige, vilket ger uttryck för källstatsprincipen. Personen ifråga är inte bosatt i Sverige, och har inte väsentlig anknytning, men är ändå skattskyldig för den inkomst som anses härröra från Sverige. Även utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige enligt 6 kap.

---

<sup>48</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 618.

<sup>49</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 618.

7 § IL och vad det innebär framgår av 6 kap. 11 § IL, vilket på samma vis som för fysiska personer gäller inkomster som på ett eller annat vis härrör från Sverige, exempelvis genom ett fast driftställe.

Oftast använder stater, precis som Sverige, flera av dessa principer till grund för sin skattelagstiftning. Att grunda ett beskattningsanspråk på hemvistprincipen innebär att man anser att den som är bosatt i staten, skall vara skattskyldig i staten för sina inkomster. Detta kan exempelvis motiveras med att en person då har tillgång till eventuella välfärdssystem och infrastruktur som kräver skattefinansiering, och att denna person då måste bidra till statskassan. Grundar man ett beskattningsanspråk på källstatsprincipen innebär det att ett företag som egentligen har sitt säte och huvudkontor någon annanstans, men som bedriver lönsam verksamhet i staten ska vara skattskyldig där för sin inkomst.<sup>50</sup>

Om två stater gör skatteanspråk på båda dessa principer skulle det i en gränsöverskridande situation innebära att ett skattesubjekt är skattskyldig för samma inkomst i båda staterna, och beskattas dubbelt. Detta drabbar inte bara den skattskyldige utan påverkar även världshandeln. Att inkomster från gränsöverskridande handel dubbelbeskattas innebär ett hinder för den fria rörligheten av kapital, personer och tjänster då det hämmar viljan att etablera sig i andra länder. Detta leder till att den ekonomiska verksamheten minskar, och påverkar marknadens effektivitet, vilket i sin tur leder till minskade skatteintäkter.

---

<sup>50</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 618.

## 3.3 Undanröjande av dubbelbeskattning

### 3.3.1 Intern rätt

För att undvika att skattskyldiga råkar ut för dubbelbeskattning finns det vissa regler vars syfte är att undanröja den i IL. Det är tre olika kategorier av regler där staten begränsar sitt skatteanspråk på olika vis i form av kostnadsavdrag för i utlandet erlagd skatt, avräkning av utländsk skatt eller rent av ett undantag från beskattning. Dessa är internationellt erkända metoder för undanröjning av dubbelbeskattning och förekommer även i de många dubbelbeskattningsavtal, som kommer redogöras för längre ned, och kallas för *cost deduction*-, *credit*- och *exempt*-metoden respektive.

*Cost deduction*-metoden går ut på att man drar av kostnader för i utlandet erlagd skatt som kostnad för att förvärva eller bibehålla en inkomst, och regleras i svensk rätt genom 16 kap. 18 & 19 §§ IL men gäller inte om det finns ett skatteavtal som undanröjer dubbelbeskattningen.<sup>51</sup> *Credit*-metoden innebär istället att man får göra avdrag på skatten i Sverige motsvarande den i utlandet erlagda skatten i enlighet med avräkningslagen (AvrL), dock inte sådan som redan dragits av enligt den tidigare nämnda *Cost deduction*-metoden, och inte mer än vad som hade erlagts på samma inkomst i Sverige.<sup>52</sup> *Exempt*-metoden fungerar så att man helt undantar vissa inkomster från beskattning. I Sverige kommer detta exempelvis till uttryck genom *sexmånadersregeln* och *ettårsregeln*, i 3 kap. 9 § IL, första och andra stycket respektive.<sup>53</sup>

Sådana regler löser problemen med dubbelbeskattning som uppstår i situationer där Sverige bör begränsa sitt beskattningsanspråk, men det öppnar för

---

<sup>51</sup> Pelin 2006, s. 162.

<sup>52</sup> Pelin 2006, s. 162.

<sup>53</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 622.



ett nytt problem rörande reciprocitet. Den Svenska lagstiftningen kan ju inte påverka hur andra länders skattemyndigheter ser på omvända situationer, vilket skulle kunna innebära att Sverige får mindre än sin beskärda del av skatten på internationella inkomster. Det är här dubbelbeskattningsavtalen kommer in i bilden.

### 3.3.2 Dubbelbeskattningsavtal

För att undvika att sådana situationer uppstår där ingendera av staterna vill begränsa sitt beskattningsanspråk på grund av bristande reciprocitet ingår stater dubbelbeskattningsavtal med varandra. Det innebär att man avtalar att i vissa situationer begränsa rätten att beskatta en inkomst. Målet är att den skattskyldige inte ska betala mer i skatt i en gränsöverskridande transaktion än i en nationell sådan, och att detta ska gälla med samma regler och utfall för båda staterna. Hur skatteavtalen förhåller sig till intern rätt skiljer sig mellan länder, men i Sverige har man valt att göra på så vis att man införlivar skatteavtalet i lag, och ger skatteavtalet en särställning i förhållande till intern rätt.<sup>54</sup>

Till en början var syftet med sådana avtal ensidigt att undvika dubbelbeskattning, men har allt eftersom internationell skatteflykt blivit ett växande problem kommit att få en betydande roll i att bekämpa skatteflykt. Ett vanligt förekommande fenomen som öppnade sig tack vare dessa avtal var att man kunde utnyttja ensidiga interna skatteregler som i samspel med dubbelbeskattningsavtalen gav upphov till luckor i beskattningen.<sup>55</sup> Ett exempel är det avtal som Sverige hade med Österrike innan det nuvarande förhandlades fram, där Sverige inte beskattade kapitalvinst om den skattskyldige hade hemvist i Österrike. Österrikes inställning till kapitalvinst som härrör från tiden den skattskyldige bodde i Sverige var dock sådan att rätten att beskatta den ankom Sverige. Det kom till uttryck på så vis att när en person flyttade till Sverige, fick de värdepapper som personen ägde ett anskaffningsvärde

---

<sup>54</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 662.

<sup>55</sup> Pelin 2006, s. 192.

motsvarande det marknadsvärde tillgångarna hade vid tillfället för flytten. Det innebar att en individ som precis flyttat till Österrike och fått hemvist där kunde sälja sina aktier utan att anses ha gjort någon vinst, och på så vis undgå beskattning både från Sverige och Österrike.<sup>56</sup>

Dessa dubbelbeskattningsavtal är folkrättsliga traktat, och staterna förpliktar sig gentemot varandra att förhålla sig till avtalet, vilket gör att avtalen har en särställning gentemot vanlig intern rätt, och att inte uppfylla dessa förpliktelser innebär att man gör sig skyldig till ett folkrättsbrott.<sup>57</sup> Folkrättsliga traktat ska tolkas enligt wienkonventionen.<sup>58</sup> Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalen och intern rätt ser olika ut i olika rättssystem, men i Sverige och i många andra länder tillämpar man vad som brukar kallas den ”gyllene regeln”.<sup>59</sup> Den innebär att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa, och aldrig utvidga, en avtalsslutande stats rätt att beskatta.

### 3.3.3 OECD:s modellavtal

Till följd av det stora behovet av skatteavtal mellan stater har OECD tagit fram ett modellavtal som staterna kan utgå ifrån när man förhandlar fram ett avtal. Till avtalet finns också tillhörande kommentarer, som förklarar resonemanget bakom de olika artiklarna, och de alternativa artiklarna, och kan fungera som hjälp vid tolkning av avtalen, för att nå fram till partsviljan. Modellavtalet har legat till grund för en stor del av alla världens skatteavtal, inklusive många avtal som Sverige ingått. Detta är ett pågående arbete som utförs av OECD:s skattekommitté som pågått sedan 1963. Att modellavtalet har fått stor genomslagskraft innebär att inte bara medlemsländerna i OECD utan även många andra länder använder liknande avtal, vilket skapar en en-

---

<sup>56</sup> Prop. 2006/07:14 s. 30 ff.

<sup>57</sup> Lindencrona 1994, s. 11.

<sup>58</sup> Se avsnitt 2.3.5 ovan.

<sup>59</sup> Lindencrona 1994, s. 24.

hetlighet. Genom att länder använder en mer enhetlig modell som grund för deras skatteavtal minskar sannolikheten att udda kryphål uppstår som kan utnyttjas för oavsedda skatteförmåner.<sup>60</sup>

Sverige har i sina skatteavtal i stor utsträckning använt OECD:s modellavtal som grund, och bara i vissa delar frångått modellen, bland annat rörande beskattningsrätten för pensioner utbetalade från Sverige.<sup>61</sup> En av artiklarna i modellavtalet, som också används i Sveriges olika skatteavtal, är den om företag i intressegemenskap. Det är avtalets nionde artikel, och reglerar beskattningsrätten avseende företags resultat som påverkats av oriktig prissättning.

## **3.4 Internprissättning**

### **3.4.1 Transaktioner inom intressegemenskap**

Internprissättning handlar om vilket pris som används i transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Problem kan uppstå när en aktör kontrollerar båda sidor av en transaktion i en gränsöverskridande situation, varpå vinster kan flyttas från en verksamhet till en annan genom oriktig prissättning. Detta skulle kunna göras för att utnyttja ett underskott hos en verksamhet i en annan stat eller en lägre skattesats, och på så vis sänka den totala skattebördan.<sup>62</sup>

Detta kan tydliggöras genom ett exempel:

Företag X tillverkar kläder i land A, och säljer dessa till ett helägt dotterbolag Y i land B, som agerar återförsäljare. Bolagsskatten i

---

<sup>60</sup> Pelin 2006, s. 229.

<sup>61</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 662

<sup>62</sup> Pelin 2006, s. 127.

land A är 15% och bolagsskatten i land B är 25%. Genom att sälja kläderna till ett högre pris än vad som är marknadsmässigt, kan man flytta en del av vinsten som annars hade uppstått i land B till land A, där skatten är lägre.

I exemplet ovan utnyttjar man det faktum att man kan kontrollera båda sidor av transaktionen, och skatteplanera på ett sätt som inte varit möjligt om de inte befunnit sig i intressegemenskap. Det är ett väldigt förenklat exempel och problematiken kan ta sig uttryck på många olika sätt beroende på hur många företag man har i koncernen, vilken vara det är fråga om och hur skattesatserna ser ut i de länder man är verksam.

### **3.4.2 Armlängdsprincipen i intern rätt**

För att förhindra att oriktig prissättning mellan företag i intressegemenskap leder till ett lägre rörelseresultat, och därmed en minskad beskattning i Sverige, finns en kompletterande regel i kapitlet om beräkning av resultat av näringsverksamhet. Den kallas korrigeringsregeln och finns i 14 kap. 19 § IL. Regeln korrigerar upp ett för lågt rörelseresultat till vad det borde varit om det inte skett en felaktig prissättning. Den kan tillämpas på en mängd olika transaktioner av varor, tjänster, krediter och hyra samt immateriella rättigheter såsom patent, know-how, varumärke och copyright.<sup>63</sup> Regleringen ger uttryck för armlängdsprincipen i svensk rätt, vilken innebär att varje företag inom en koncern, när de gör affärer med varandra, ska behandlas som en fristående part, på armlängds avstånd så att säga.

---

<sup>63</sup> Pelin 2006, s. 129.

För att kunna justera upp ett rörelseresultat krävs att tre villkor är uppfyllda:

1. att den som får ett högre resultat till följd av avtalsvillkoren inte beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
2. att det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. att det inte framgår av omständigheterna det finns något annat skäl till avtalsvillkoren än ekonomisk intressegemenskap

Av första punkten följer att det måste vara fråga om ett avtalsförhållande för att regeln ska vara tillämplig. Detta har en avgörande betydelse för vilka rättssubjekt som omfattas av regleringen. Eftersom ett avtal endast kan ingås av minst två separata rättssubjekt utesluter det tillämpning av korrigeringsregeln på fall med prissättning mellan ett huvudkontor och en filial i olika stater.<sup>64</sup> Mottagaren av vinstöverföringen ska i sin tur inte vara skattskyldig för inkomsten i Sverige. Det innebär att om en oriktig prissättning sker i en transaktion mellan två svenska företag ska ingen korrigering ske, eftersom det företaget som får ett högre resultat är skattskyldigt för detta i Sverige.<sup>65</sup> Rättssubjektet vars inkomst ska justeras ska för att omfattas av regleringen vara en näringsidkare, vilket innebär att det kan röra sig om både juridiska och fysiska personer.<sup>66</sup> Inkomstlagen som berörs är samtliga inkomster som näringsidkaren har, oavsett om de härrör från den huvudsakliga förvärvsverksamheten, så länge näringsidkaren är skattskyldig för dessa i Sverige.<sup>67</sup> Vad gäller de rättssubjekt som kan anses vara mottagare enligt korrigeringsregeln är kretsen vidare än för de svenska rättssubjekten. Det behöver inte vara en näringsidkare som är mottagare, och anledningen är enligt doktrinen att det kan förekomma situationer med bulvanförhållanden

---

<sup>64</sup> Dahlberg 2007, s. 120

<sup>65</sup> Pelin 2006, s. 130.

<sup>66</sup> Arvidsson 1990, s. 122.

<sup>67</sup> Arvidsson 1990, s. 136.

som är svårutredda, och att det då är enklare att fastställa en intressegemenskap, snarare än ett moder-dotterbolagsförhållande.<sup>68</sup>

För att ekonomisk intressegemenskap ska anses föreligga enligt korrigeringsregelns andra rekvisit krävs det att en koppling mellan företagen stämmer överens med definitionen av ekonomisk intressegemenskap i 14 kap. 20 § IL. Det räcker att skattemyndigheten kan göra en sådan koppling sannolik. Där anses en sådan intressegemenskap föreligga om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital. Detsamma gäller om samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.<sup>69</sup> Här rör det sig om en intressegemenskap som är baserad på ett *formellt beroende*, så som när en och samma person har styrelseuppdrag i båda företagen, eller om det ena företaget äger del i det andra. Detta utesluter inte att regeln kan tillämpas på fall med en intressegemenskap som är baserad på ett *informellt beroende*, som skulle kunna föreligga om ett företag är så beroende av en avtalspartner för sin produktion att denne kan utöva inflytande över ledningen av det förstnämnda företaget.<sup>70</sup>

Bevisbördan i mål om fel prissättning enligt korrigeringsregeln åvilar Skatteverket. De måste alltså visa att en intressegemenskap föreligger och att det är fråga om en oriktig prissättning, samt att denna inte är affärsmässigt motiverad. Om inte samtliga rekvisit är uppfyllda kan en korrigering inte göras. Det är inte förrän Skatteverket lyckats uppfylla sin bevisbörda som den välts över till den skattskyldiges sida, innan dess behöver den skattskyldige inte bevisa någonting.

---

<sup>68</sup> Arvidsson 1990, s. 122.

<sup>69</sup> Dahlberg 2007, s. 120.

<sup>70</sup> Arvidsson 1990, s. 142.

Det är nödvändigt att avtalsvillkoren har påverkat resultatet och beskattningsunderlaget i Sverige för det aktuella bolaget. Det ska alltså som en följd av avtalsvillkoren funnits en prisavvikelse gentemot vad som är marknadsmässigt, och om så är fallet rör det sig om en obehörig vinstöverföring som kan justeras upp. På så vis innebär regeln en skyldighet för företag i intressegemenskap att iaktta armlängdsprincipen, och avtala med varandra så som oberoende parter.<sup>71</sup>

I RÅ 1979 1:40 hade HFD att avgöra fråga om felaktig prissättning mellan ett svenskt moderbolag, Öberg & Co AB, och deras helägda dotterbolag i Portugal. Båda företagen var involverade i tillverkning av filar, där moderbolaget köpte samtliga filar från dotterbolaget och bearbetade dem vidare i Sverige. Skatteverket menade att det var en otillåten vinstöverföring att moderbolaget inte tagit ut ränta på fordringar som de hade på dotterbolaget. HFD menade dock att eftersom eventuella räntor endast hade resulterat i att dotterbolaget tagit ut ett högre pris för filarna eftersom produktionskostnaden skulle ökat, kunde man inte säga att moderbolagets resultat minskat. Resultatet hade blivit densamma om de varit tvungna att betala räntan i priset för filarna. Ett annat principiellt viktigt avgörande rörande korrigeringsregeln är RÅ 1991 ref. 107, det så kallade Shell-målet. I det målet skulle HFD fastställa marknadspris på råolja, och öppnade väg för användning av OECD:s riktlinjer för internprissättning som tolkningsdata. Det fallet hanteras i avsnitt 5 längre ned. Sådana riktlinjer har annars föreslagits att Skatteverket skulle kunna utforma, antingen genom föreskrifter eller i form av rekommendationer. Detta är något som Arvidsson ställer sig emot, då detta onekligen skulle tänga riksdagens normgivningskompetens på skatteområdet.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Arvidsson 1990, s. 148.

<sup>72</sup> Arvidsson 1990, s. 429.

### 3.4.3 Artikel 9 i modellavtalet

Motsvarande regel för oriktig prissättning i modellavtalet är avtalets artikel 9. Där har man gett utrymme för avtalsslutande stater att korrigera bolagets resultat om

1. Ett bolag från den staten direkt eller indirekt deltar i ledningen, utövar kontroll eller äger del i ett bolag i den andra staten, eller
2. Samma personer direkt eller indirekt deltar i styret, utövar kontroll, eller äger andel i båda bolagen, och
3. avtalsförhållanden mellan bolagen är sådana som inte hade uppstått mellan oberoende parter, och detta påverkat resultat genom att vinster som annars inte hade uppstått hos ena bolaget gjorts till följd av avtalsförhållandena.

I en sådan situation ska den andre avtalsslutande staten begränsa sitt beskattningsanspråk med motsvarande mängd. Detta förutsätter att den avtalsslutande staten som vill korrigera ett resultat har interna regler för att åstadkomma detta. Artikel har på så vis syftet att hantera situationer där en avtalsslutande stat har en korrigeringsregel så som den svenska för oriktig prissättning. Detta genom att begränsa den andra statens beskattningsanspråk för att undanröja dubbelbeskattning.<sup>73</sup>

Artikeln ger uttryck för armlängdsprincipen i modellavtalet. Om en avtalsslutande stat justerar upp resultatet på grund av avtalsförhållanden som strider mot armlängdsprincipen, är en följdjustering hos den andra avtalsslutande staten obligatorisk, men bara om den andra avtalsslutande staten samtycker till justeringen. Det innebär att det finns en risk för dubbelbe-

---

<sup>73</sup> Dahlberg 2007, s. 176.



skattning, trots en sådan regel i skatteavtalet, och att denna risk minskar ju mer samstämmig tillämpningen av armlängdsprincipen är internationellt.<sup>74</sup>

### **3.5 Förhållandet mellan korrigeringsregeln och artikel 9**

Den interna rätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten är två skilda rättssystem, som utvecklas separat utan en nödvändig inbördes påverkan. Dessa två rättssystem ska tillämpas samtidigt.<sup>75</sup> Som framgått ovan<sup>76</sup> har praxis angående tillämpning av skatteavtal till följd av RÅ 1995 ref 69 och den efterföljande lagstiftningen fastställts på så vis att en prövning först görs om det finns ett beskattningsanspråk enligt intern rätt, och först därefter om detta genom skatteavtalet ska begränsas. Korrigeringsregeln och artikel 9 i modellavtalet ska alltså tillämpas samtidigt, och artikel 9 kan i enlighet med skatteavtalens gyllene regel begränsa, men inte utvidga beskattningsanspråket som uppstår i tillämpningen av korrigeringsregeln.<sup>77</sup>

Det finns vissa skillnader reglerna emellan, förutom det faktum att korrigeringsregeln inte kräver någon motsvarande nedjustering, dels vad avser kretsen rättssubjekt, och dels vad avser rekvisitet intressegemenskap. Den svenska regeln tillämpas på ett avtalsförhållande, vilket begränsar de rättssubjekt som omfattas, medan artikel 9 tar sikte på affärsförhållandet. Rekvisitet för att en justering ska kunna göras enligt artikel 9 är att ”conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises”. Conditions innefattar visserligen avtalsvillkor,

---

<sup>74</sup> Pelin 2006, s. 244.

<sup>75</sup> Lindencrona 1994, s. 26.

<sup>76</sup> Se avsnitt 2.4.2 samt 2.3.5 ovan.

<sup>77</sup> Lindencrona 1994, s. 101.

men är i engelskan ett vidare begrepp som även innefattar mer allmänna villkor och förutsättningar. Avgörande blir då hur väl begreppen ”enterprise” och näringsidkare stämmer överens. Så som ”enterprise” definieras i modellavtalets artikel 3 framgår att ett sådant företag kan bedrivas både av en juridisk person och en fysisk person. Det borde innebära att kretsen svenska rättssubjekt är densamma enligt korrigeringsregeln och artikel 9.<sup>78</sup>

Korrigeringsregeln har dock inte samma krav på det utländska rättssubjektet som på det svenska rättssubjektet, då det räcker att det utländska rättssubjektet är en fysisk person. Eftersom rättssubjekten enligt artikel 9 på båda sidor avtalet definieras likadant, borde det innebära att kretsen utländska rättssubjekt är större enligt korrigeringsregeln.<sup>79</sup>

Kärnan i de båda reglerna är att de bygger på armlängdsprincipen. De har också det gemensamt att det varken i avtalet eller i korrigeringsregeln eller tillhörande förarbeten förekommer någon vägledning i fråga om tillämpningen av armlängdsprincipen.<sup>80</sup> Vad gäller artikel 9 finns dock de kommentarer som är skrivna av OECD till modellavtalet. Dessa fungerar som tolkningsdata till avtalets artiklar, och i kommentarerna till artikel 9 hänvisas också OECD:s riktlinjer för internprissättning. Dessa riktlinjer utgår ifrån armlängdsprincipen, och förklarar att artikel 9 är ett uttryck för just armlängdsprincipen. De båda reglerna tillämpas samtidigt, men endast under de förhållanden då ett skatteavtal finns med den staten där det mottagande företaget finns, och detta är baserat på modellavtalet. Nu är visserligen majoriteten av de svenska skatteavtalen baserade på modellavtalet, men i det fall det mottagande företaget har sitt säte i en stat med vilken Sverige inte har ett skatteavtal, eller har ett som inte är baserat på modellavtalet, så tillämpas alltså korrigeringsregeln utan artikel 9. Det är alltså armlängdsprincipen som är den gemensamma nämnaren för artiklarna.

---

<sup>78</sup> Arvidsson 1990, s. 178.

<sup>79</sup> Arvidsson 1990, s. 179.

<sup>80</sup> Arvidsson 1990, s. 177.



# 4 TRANSFER PRICING GUIDELINES

## 4.1 Inledning

Till modellavtalet finns kommentarer där artiklarna förklaras. Kommentarna fungerar som tolkningsdata för hur parterna har menat att olika uttryck ska förstås.<sup>81</sup> I dessa kommentarer hänvisas till OECD:s Transfer Pricing Guidelines vad gäller tolkning och tillämpning av artikel 9 om företag i intressegemenskap.<sup>82</sup>

Transfer Pricing Guidelines är meningen att fungera som vägledning för multinationella koncerner och skattemyndigheter i tillämpningen kring internprisregler för att minimera kostsamma processer. De är inte endast tänkta att användas i förhållande till artikel 9 i modellavtalet, utan även på de interna reglerna, så som korrigeringsregeln, för att skapa en mer enhetlig tillämpning internationellt. De har arbetats fram av medlemsstaterna under OECD:s ledning och med allmänhetens medverkan, och kan därför anses utgöra en minsta gemensam nämnare på området, i varje fall vad gäller OECD:s medlemsstater.<sup>83</sup>

Riktlinjerna gavs ut första gången 1995 och baserades då på en rapport<sup>84</sup> som OECD släppt 1979. De fokuserar till stor del på armlängdsprincipen,

---

<sup>81</sup> Dahlberg 2007, s. 162.

<sup>82</sup> Burmeister 2016, s. 108.

<sup>83</sup> Burmeister 2016, s. 108.

<sup>84</sup> *OECD Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)*.

och hur man ska tillämpa olika internprissättningsproblem i enlighet med den, såsom olika prissättningsmetoder, koncerninterna tjänster och immateriella tillgångar. Den senaste versionen av riktlinjerna är från 2010 och inbegriper också de slutrapporter som presenterades i arbetet med BEPS från 2015.<sup>85</sup>

Det är viktigt att skilja på kommentarerna till modellavtalet, och riktlinjerna för internprissättning. Kommentarerna är till för att användas som tolkningsdata till skatteavtal baserade på modellavtalet, och dessa ska tolkas enligt Wienkonventionen. Det innebär att kommentarerna kan hjälpa till att utröna partsviljan vid undertecknandet av det traktat som är för hand. Riktlinjerna kan visserligen användas i tolkningssyfte i samband med kommentarerna vad gäller ett sådant skatteavtal, men syftet är också inriktat på skattemyndigheter och tillämpning och utformning av intern rätt, för en harmonisering av internprisreglerna inom OECD. Det är alltså även vid tillämpningen av den interna regeln som frågan om riktlinjernas rättskällevärde kan aktualiseras, och där är det inte fråga om en folkrättslig tolkning enligt Wienkonventionen, utan en rent intern tolkning enligt just den statens rättskällevärde och lagtolkningsprinciper.

---

<sup>85</sup> Burmeister 2016, s. 109.

## 4.2 Riktlinjernas struktur

Den senaste versionen av OECD:s Transfer Pricing Guidelines är indelad i följande kapitel (min översättning):

- I. Armlängdsprincipen
- II. Prissättningsmetoder
- III. Jämförbarhetsanalys
- IV. Administrativa sätt att undvika och lösa internprissättningsfrågor
- V. Dokumentationskrav
- VI. Immateriella tillgångar
- VII. Koncerninterna tjänster
- VIII. Kostnadsfördelningsavtal
- IX. Omstruktureringar

Riktlinjerna kan i mångt och mycket liknas vid en manual. Det finns åtskilliga exempel på transaktioner och koncerner, och därefter ges förklaringar på hur de generella riktlinjerna i kapitlet skall tillämpas på just de exemplen. De tidigare kapitlen är mer generella och börjar med kapitlet om armlängdsprincipen, som är utgångspunkten för riktlinjerna. Andra kapitlet rör olika prissättningsmetoder, hur man ska välja rätt prissättningsmetod, vilka de olika metoderna är som rekommenderas, och exempel på hur de ska tillämpas. Tredje kapitlet har att göra med jämförbarhetsanalys, där råd ges för hur man ska gå tillväga för att dels hitta jämförbara oberoende transaktioner, och dels hur man kan jämföra sådana. Det kan handla om tidsaspekter för jämförbara transaktioner, om man kan använda sig av data från flera år innan och efter en sådan transaktion i jämförbarhetsanalysen. De sista kapitlen är mer specifika, och inte generellt tillämpliga. Sjätte kapitlet innehåller exempelvis rekommendationer för prissättning av immateriella tillgångar. Detta eftersom det inte är lika lätt att hitta en motsvarande oberoende transaktion att jämföra med, och ibland är dessutom värdet av tillgången inte uppenbart förrän långt efter transaktionen ägt rum.

Det är en väldigt omfattande samling riktlinjer för tillämpning av arm-längdsprincipen på en massa tänkbara transaktioner, och de kommer inte tillfredsställande kunna behandlas till fullo inom ramen för det här arbetet. Istället kommer några få delar lyftas fram som är av intresse för frågeställningen. Det rör sig dels om vissa typer av immateriella tillgångar, och hur riktlinjerna rekommenderar att dessa ska prissättas, och dels om möjligheten att omkaraktisera transaktioner.

### 4.3 Svårvärderade immateriella tillgångar

I kapitel VI i riktlinjerna finns rekommendationer för prissättning av immateriella tillgångar. Avsnitt D.4. rör svårvärderade immateriella tillgångar, vilket är sådana tillgångar vars värde är högst osäkert vid transaktionstidpunkten.<sup>86</sup> Vid transaktioner med dessa tillgångar kan utfallet flera år efter transaktionen visa att tillgången i själva verket hade ett mycket högre värde, och det är svårt att avgöra om avtalsvillkoren stämde överens med arm-längdsprincipen. Här föreslår OECD att skattemyndigheter ska använda utfallet av transaktionen, *ex post*, för att ge en indikation om värdet vid genomförandet av transaktionen, *ex ante*.<sup>87</sup> Det är den informationsassymmetri mellan den skattskyldige och skattemyndigheten som gör det svårt att vid transaktionstillfället avgöra om prissättningen är felaktig. Skattemyndigheten kan då inte på en acceptabel nivå göra riskbedömning och värdering av tillgången, och först efter flera år syns resultatet av en eventuell felprissättning.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, p. 6.189.

<sup>87</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, p. 6.187.

<sup>88</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, p. 6.191.

Det som OECD i riktlinjerna föreslår är att en *ex post*-värdering av tillgången ska kunna fungera som presumtivt bevis för att en felprissättning ägt rum. Skulle det vara så att informationen vid transaktionstillfället inte räcker till för att göra en bedömning om prissättningen kan således skattemyndigheten göra en flerårig analys av transaktionen och med stöd av *ex post*-värderingen justera resultatet enligt den interna korrigeringsregeln.<sup>89</sup>

*Ex post*-förfarandet ska inte användas om en av fyra undantag uppfylls.<sup>90</sup>

- i. Om den skattskyldige tillhandahåller noggrann dokumentation om de faktorer som beaktats i beräkningarna *och* kan bevisa att skillnaden i den bedömning som gjordes vid avtalstillfället och utfallet beror på oförutsägbara händelser.
- ii. Om transaktionen omfattas av ett prissättningsbesked (advanced pricing agreement).<sup>91</sup>
- iii. Om resultatet *ex post* inte skiljer sig från *ex ante*-värderingen med mer än 20 %.
- iv. Om förvärvaren fått intäkter från oberoende parter under mer än fem år och *ex ante*-värderingen och utfallet inte skiljer sig mer än 20 %.

Det är framför allt det första undantaget som är av intresse för det här arbetet. Eftersom skatteverket är den som har bevisbördan för att rekvisiten i korrigeringsregeln är uppfyllda, rör det sig här om en omvänd bevisbörda. Det är alltså upp till den skattskyldige att bevisa att det inte rör sig om en felprissättning. Hur högt det här beviskravet är framgår inte tydligt i riktlinjerna, men ett exempel ges. Det skulle kunna röra sig om naturkatastrof som

---

<sup>89</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, p. 6.192.

<sup>90</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, p. 6.193.

<sup>91</sup> Näringsidkare kan enligt Lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner ansöka om besked om prissättning av framtida internationella koncerninterna transaktioner.



gett upphov till en högre efterfrågan av produkten, som inte gick att förutse när transaktionen ägde rum.<sup>92</sup>

## 4.4 Omkarakterisering

Burmeister har i sin avhandling om internprissättning och omkarakterisering jämfört möjligheten att enligt OECD:s riktlinjer omkarakterisera transaktioner, och möjligheten att enligt intern rätt omkvalificera rättshandlingar enligt deras verkliga innebörd.

I riktlinjerna från 2010 är huvudregeln att skattemyndigheterna ska utgå från den faktiska transaktionen mellan parterna. Endast i undantagsfall finns en möjlighet att enligt riktlinjerna omkarakterisera en transaktion. Anledningen som ges är att en omkarakterisering av civilrättsligt korrekta transaktioner skulle vara helt godtycklig och resultera i dubbelbeskattning om den andra statens skattemyndighet inte gör samma bedömning.<sup>93</sup>

I de ändrade riktlinjerna från 2017 som innefattar slutrapporten från BEPS-projektet har undantagen snarare kommit att bli huvudregel. Detta på grund av att målsättningen i enlighet med ändringarna av riktlinjerna varit att åstadkomma en allokering av vinster där värdeskapandet skett. Värdeskapande ska anses ha skett där de faktiska ekonomiska verksamhet skett i form av fysiska funktioner som utförs, eller där riskerna faktiskt kan kontrolleras och bäras.<sup>94</sup>

Ett exempel på hur detta skulle kunna ske ges i riktlinjerna i första kapitlet, avsnitt 1.85. Där rör det sig om ett bolag A i en koncern som köpt tillgångar

---

<sup>92</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, p. 6.194.

<sup>93</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 1.64 och p. 1.65.

<sup>94</sup> Burmeister 2016, s. 133 samt s. 264.

vars möjliga framtida intäkter är osäkra. Bolaget har avtal om koncerninterna tjänster med Bolag C, där priset för tjänsterna inte beaktar den risk A har tagit på sig. Bolag B i koncernen har gjort riskbedömning för köpet och kunnat ställa prognoser på framtida intäkter. Bolag A har alltså finansierat köpet, men har inte haft kontroll över risken, eftersom kompetens inte finns i bolaget för att göra den bedömningen. I avsnitt 1.103 i riktlinjerna framgår hur en sådan situation ska lösas. Eftersom bolag A inte har kontroll över risken, ska det endast tillerkännas en riskfri avkastning, och resten av vinsterna ska allokeras till bolag B. Detta trots att transaktionen var civilrättsligt korrekt.

Burmeister menar att detta, även om det inte uttryckligen står så i riktlinjerna, innebär att man kategoriserar vilken rätt bolag har till en viss vinst beroende på kompetens. En bedömning görs om bolaget är helt okunnigt, något kunnigt, eller kunnigt. Detta skulle inte enbart träffa så kallade brev-lådeföretag, utan även fullt fungerande bolag med anställda och en faktisk verksamhet.<sup>95</sup> I sin studie fann han att de nya riktlinjerna för när omkaraktisering kan göras går väsentligt längre än HFDs praxis vad gäller omkvalificering av rättshandlingar på grund av deras verkliga innebörd.<sup>96</sup>

## **4.5 Skatteverkets inställning till riktlinjerna**

Skatteverket har i flera sammanhang uttryckt en uppfattning om OECD:s riktlinjer som viktiga för deras tillämpning av svensk intern rätt. På hemsidan, under rättslig vägledning, förklarar skatteverket hur deras arbete påverkas av riktlinjerna, och framhåller följande: ”Korrigeringsregeln i 14

---

<sup>95</sup> Burmeister 2016, s. 264.

<sup>96</sup> Burmeister 2016, s. 164.

kap. 19 § IL innehåller endast en övergripande bestämmelse och den praxis som finns från Högsta förvaltningsdomstolen är begränsad. Därför tillämpar Skatteverket i stor utsträckning OECD:s riktlinjer i sitt arbete när det gäller internprissättning.<sup>97</sup>

Deras uppfattning är att de nya riktlinjerna från 2010, inklusive de ändringar som tillkommer i och med slutrapporten ifrån BEPS-projektet, endast utgör ett förtydligande av den ursprungliga rapporten från 1979. Skatteverket framhåller att detta även är OECD:s inställning, och skriver att ”samtliga ändringar och tillägg är enligt OECD förtydliganden av hur armlängdsprincipen ska tillämpas”. På grund härav anser Skatteverket att de nya förtydligade riktlinjerna kan tillämpas såväl framåt som bakåt i tiden.<sup>98</sup>

Det är dock inte uppenbart att de nya riktlinjerna är just förtydliganden. I den första rapporten från 1979 framgår att de två aktuella problem som rapporten ämnar lösa är skattemyndigheternas möjlighet att beskatta rätt inkomster, och dubbelbeskattningen som uppstår för multinationella koncerner när skattemyndigheter tillämpar korrigeringsregler.<sup>99</sup> Själva syftet uppges vara att förtydliga redan gällande och allmänt accepterade principer för fastställandet av internpriser, och på så vis fastställa armlängdsprincipen.<sup>100</sup> I slutrapporten från BEPS-projektet framgår att den existerande internationella standarden för internprisregler kan tillämpas på så vis att resultatet blir att vinsterna inte hamnar där den faktiska ekonomiska verksamheten skett som skapat värdet. Målet med BEPS Action Plan ska då ha varit att förtydliga och förstärka riktlinjerna, och om det behövs införa speciella åtgärder antingen inom eller utanför ramarna för armlängdsprincipen.<sup>101</sup>

---

<sup>97</sup> Skatteverket 2017, Rättslig vägledning: ”Vad är internprissättning?”.

<sup>98</sup> Skatteverket 2017, Rättslig vägledning: ”OECD:s modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines)”.

<sup>99</sup> OECD, 1979, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, s. 8 f.

<sup>100</sup> OECD, 1979, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, s. 9 f.

<sup>101</sup> OECD, 2015, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, s. 9.

Skatteverket har i ett avgörande från kammarrätten fått stöd för sin uppfattning om de nya riktlinjerna. I Mål nr 6152-15 uttalade sig kammarrätten om riktlinjerna. Även om detta förvisso inte var avgörande för målet, och därför av ringa rättskällevärde, så ger det uttryck för en rådande uppfattning, i vart i kammarrätten. I det fallet hade båda parter lyft fram delar av slutrapporten till fördel för sin argumentation. Slutrapporten hade dock inte publicerats vid tidpunkten för transaktionen som målet rörde. Kammarrätten skrev så här i domskälen: ”Samtliga ändringar och tillägg är förtydliganden av hur armlängdsprincipen ska tillämpas. BEPS-rapporten innehåller däremot inte några sakliga förändringar i förhållande till OECD:s riktlinjer.”

# 5 SHELL-MÅLET

## 5.1 Inledning

Ett principiellt viktigt mål rörande korrigeringsregeln<sup>102</sup> är det så kallade Shell-målet, RÅ 1991 ref. 107. Målet är tekniskt komplicerat, och väldigt omfattande, och kommer därför endast redogöras för i för arbetet relevanta delar. Det är främst hur HFD resonerar kring tolkning av korrigeringsregeln och användning av OECD:s rapport<sup>103</sup> om internprissättning som tolkningsdata som är av intresse här.

Frågorna i målet var om en tillämpning av korrigeringsregeln skulle innebära en justering av resultatet för Svenska Shell AB på grund av för höga avdrag för kostnader för inköp och frakt av råolja. Det rörde sig om taxeringsåren 1977-1982 och under den här tiden dominerades marknaden av sju internationella koncerner. Dessa har varit vertikalt integrerade och således verksamma i alla led i oljehandeln, från upptagning av råolja hela vägen till försäljning mot slutkund. Av de fraktfartyg som då kunde transportera stora mängder råolja tillhörde en tredjedel de stora oljekoncernerna, och en stor del av de fristående rederiernas fartyg var långtidsförhyrda av dessa.

På grund av den ovan beskrivna situationen på oljemarknaden var det svårt att fastställa ett armlängdspris för råolja eller frakt av råolja. Jämförbarheten med transaktioner mellan fristående parter var inte självklar, eftersom de internationella koncernernas natur och deras ställning på marknaden påverkat deras prissättning.

---

<sup>102</sup> I målet rör det sig om 43 § 1 mom i dåvarande kommunalskattelagen. Regeln är densamma som 14 kap. 19 § IL.

<sup>103</sup> *OECD Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)*

## 5.2 Tillämpning av korrigeringsregeln

HFD konstaterar till en början att lagtexten inte ger någon vägledning i frågan om hur armlängdspris ska bestämmas, och att detta inte heller framgår i förarbetena. Av ordalydelsen skulle man kunna göra tolkningen att rekvisitet uppfyllts så fort en transaktion mellan två företag i intressegemenskap genomförts som avvikit från marknadspris, men en sådan tolkning avfärdar HFD med hänvisning till lagstiftningens syfte. Mot bakgrund av detta, menar de, är det mer relevant att göra en helhetsbedömning av företagens affärsförbindelser över tid. På så vis kan under- och överpriser som förekommit under perioden kvittas mot varandra. Som tidigare konstaterats om tolkning i domstol framgår det inte att HFD valt någon särskild tolkningsmetod som går att följa i deras resonemang, men det framgår att de tagit utgångspunkt i lagtexten, och därefter sökt ledning i förarbeten. Eftersom ingen vägledning stod att finna vare sig i lagtexten eller förarbeten gjordes en prövning av ordalydelsen mot lagstiftningens syfte. Det faktum att lagregeln vid dess senaste ändring fick innebörden att en icke marknadsmässig prissättning inte skulle korrigeras om det fanns affärsmässiga skäl menar HFD ger uttryck för en allmän princip som innebär att särskild försiktighet måste iaktas vid bedömningen.<sup>104</sup>

Trots den knapphändiga vägledningen har HFD följande att säga om bedömningen av armlängdspriset. Rörande transaktioner där det är svårt att urskilja någon direkt motsvarighet på marknaden kan det vara lämpligt att ta utgångspunkt i de kostnader det säljande företaget haft, alternativt det pris som de köpande företaget sedan tar ut vid vidareförsäljning. Skulle det vara så att denna information saknas eller är otillräcklig kan man grunda bedömningen på rent hypotetiska överväganden om hur en sådan transaktion skulle

---

<sup>104</sup> RÅ 1991 ref. 107, avsnitt 5.2.

sett ut mellan oberoende parter. Dessa överväganden ska ske tillsammans med en bedömning om de affärsmässiga skäl som kan föreligga. HFD konstaterar också att sådana hypotetiska överväganden av en transaktion blir vanskliga i förhållande till de ofta mångåriga affärsförhållandena mellan parterna som utreds.<sup>105</sup>

I Shell-målet menar HFD att det hade varit bra att kunna göra jämförelser med flera olika prissättningsmetoder, men eftersom parterna inte presenterat något material som skulle kunna legat till grund för dessa var endast marknadsprismetoden relevant. Det innebär att HFD hade att förhålla sig så långt möjligt till de priser som råder på råolje- och fraktmarknaderna.<sup>106</sup>

### 5.3 OECD-rapportens betydelse

Innan vidare utläggning om armlängdsprisbedömningen lyfter HFD fram den rapport<sup>107</sup> OECD gett ut om internprissättning och multinationella koncerner. Rapporten gavs ut för att harmonisera tillämpningen av armlängdsprincipen internationellt för att möjliggöra för skatteavtalen att undanröja dubbelbeskattning till följd av tillämpning av en korrigeringsregel. HFD ger rapporten ett visst rättskällevärde genom att konstatera att ”de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.”<sup>108</sup>

---

<sup>105</sup> RÅ 1991 ref. 107, avsnitt 5.2.

<sup>106</sup> RÅ 1991 ref. 107, avsnitt 5.3.

<sup>107</sup> *OECD Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)*

<sup>108</sup> RÅ 1991 ref. 107, avsnitt 5.3.

HFD har i Shell-målet sökt viss ledning i OECD-rapporten, men inte i särskilt betydande omfattning. Till en början konstateras att riktlinjerna rekommenderar en marknadsprismetod i första hand, och annars exempelvis en kostnadsbaserad metod. Detta ligger i linje med det resonemang som förs av HFD angående tillämpningen av korrigeringsregeln i avsnitt 5.2 i domen. HFD inleder sen sin bedömning med några allmänna riktlinjer, där punkt 17 i OECD-rapporten lyfts fram. Enligt denna punkt i rapporten är det alltid lämpligt att börja med att analysera den funktion varje företag har i en koncern, och på så vis få en kännedom om strukturen och vart risker och ansvar finns för olika aktiviteter. Slutligen hänvisar HFD en tredje gång till OECD-rapporten, denna gång till punkterna 15 och 23. Det gör de i förhållande till den metod underinstanserna använt för att fastställa marknadspris, som grundats på en strikt tillämpning av WS/AFRA enligt principen vessel/voyage.<sup>109</sup> De tekniska detaljerna i målet är många, och till stor del inte relevanta för det här arbetet. I förhållande till OECD-rapporten är just detta val av prissättningsmetod intressant. Kortfattat innebär det följande.

WS/AFRA står för Worldscale och Average Freight Rate Assessment. Detta var alltså en schablonmässig priskarta för transportfartyg. Priserna för en viss sträcka fastställdes en eller två gånger årligen av Worldscale Ltd i London. För företag som inte var oberoende av varandra fastställdes av London Tanker Brokers' Panel kostnadsnoteringar för fartyg baserade på statistik avseende frakter som betalats under en viss tid. Att man tillämpade principen vessel/voyage innebar att man tillämpade dessa schablonpriser enligt just det fartyget (vessel) och den sträckan (voyage) som det gällde. Svenska Shell invände mot en sådan beräkning eftersom den då inte tar hänsyn till de extrakostnader som tillkommer på grund av flerhamnslöp, läktring, dödfrakt m.m. För att belysa detta gjorde bolaget skuggberäkningar med növärdiga

---

<sup>109</sup> RÅ 1991 ref. 107, avsnitt 5.6.1.



tillägg för extrakostnader. Dessa skuggberäkningar visade att bolaget med den metod skatteverket föredragit i själva verket betalat ett underpris.<sup>110</sup>

Det relevanta med punkterna 15 och 23 i rapporten är att de framhäver att hypotetiska förfaranden inte ska sättas i stället för den faktiska transaktionen. HFD menade att det var möjligt att en metod som utgår från principen vessel/voyage svarar mot detta krav på anknytning till faktiska förhållanden, men att det som bolaget lyft fram som motiv till användning av en alternativ metod gjorde att detta kunde ifrågasättas. Det kunde alltså ses som att den metod skatteverket använde i det här fallet innebar att ett hypotetiskt förfarande fick ligga till grund för bedömningen istället för den faktiska transaktionen.

## 5.4 Upprätthållande av prejudikatet

I HFD 2016 ref. 45 var det fråga om ett svenskt dotterbolag som med sitt schweiziska moderbolag ingick tre låneavtal som löpte på 15, 25 respektive 30 år. Fem år senare skrevs låneavtalen om, och fick då en högre räntesats, vilket skatteverket menade skulle vara grund för justering av resultat enligt korrigeringsregeln. Eftersom företagen var i intressegemenskap och en oberoende avtalspart inte hade gått med på att höja räntan utan kompensation bör det anses utgöra felaktig prissättning. HFD höll med, och konstaterade att ”en sådan tolkning av korrigeringsregeln får anses förenlig med OECD:s riktlinjer.” Det finns ingenting i övrigt i domskälen som klargör hur HFD tagit riktlinjerna i beaktande, eller om de sökt vägledning däri.

Liknande uttalande som det HFD gjorde i Shell-målet förekommer i propositionen Effektivare skattekontroll, där riktlinjerna sägs ge ”en god och

---

<sup>110</sup> RÅ 1991 ref. 107, avsnitt 5.6.1.

välbalanserad belysning av [problematiken]”.<sup>111</sup> Detta tillsammans med HFD 2016 ref. 45 bör innebära att det är ett starkt prejudikat och att det utgör lagstiftarens vilja på området.

---

<sup>111</sup> Prop. 2005/06:169 s. 89.

# 6 SLUTSATSER KRING RÄTTSKÄLLEVÄRDET

## 6.1 Inledning

På skatterättens område finns det som ovan visats en stark normbundenhet. Legalitetsprincipens betydelse för tolkning av skattelag innebär en restriktiv lagtolkning, snarare än en fri sådan. Rättskällevärdet, även om den inte kan fastställas exakt, tar sin utgångspunkt i lagtexten, som ska följas. Om lagtexten inte är entydig kan andra rättskällor användas för vägledning. Det är främst prejudikat från HFD som är relevanta i första ledet, och endast om det inte finns något tydligt prejudikat kan ledning sökas i förarbetsuttalanden. HFD:s prejudikatsbildning har som funktion att tydliggöra lagen i den mån det finns oklarheter. Prövningstillstånd ges som huvudregel endast för sådana frågor som är i behov av klargörande prejudikat, och inte för att ge den skattskyldige en möjlighet till överklagan. Ett prejudikat från HFD ska således ses som just en vägledning för underinstanserna. Har ett sådant prejudikat stått fast under lång tid utan att lagstiftaren lagt sig i kan man utgå från att detta då ligger i linje med vad lagstiftaren hade i åtanke.

Shell-målet utgör just ett sådant prejudikat. Det har stått länge, utan något ingripande från lagstiftaren, och borde därför ha ett relativt starkt prejudikatsvärde. Däri ligger rättskällevärdet för riktlinjerna i förhållande till korrigeringsregeln. Eftersom korrigeringsregeln och artikel 9 i modellavtalet är så pass lika och riktlinjerna genom kommentarerna är en rättskälla i förhållande till artikel 9, kan det verka rimligt att de av den anledningen kan användas för att tolka korrigeringsregeln, men det skulle inte vara konstitutionellt riktigt. Skatteavtalen, även om de är införlivade i svensk rätt, kan inte

överbrygga avståndet mellan korrigeringsregeln och riktlinjerna; det är istället Shell-målet som är länken dem emellan.

## 6.2 Slutsatser av Shell-målet

Det är klart av Shell-målet att Skatteverket och skattskyldiga kan söka vägledning i riktlinjerna. Det är dock inte helt uppenbart i vilken omfattning. Man bör ha i åtanke att rapporten som HFD då refererade till inte alls var lika omfattande och detaljerad som de nya riktlinjerna, och att det inte är säkert att de nya riktlinjerna, så som Skatteverket menar, endast är förtydliganden av armlängdsprincipen och inte innehåller någon ändring i sak. Det är möjligt, och med tanke på den politiska sprängkraft som skatteflykt haft som gjort att det hamnat på den internationella agendan<sup>112</sup>, kanske rentav sannolikt, att de nya riktlinjerna till följd av slutrapporten innebär en bredare omfattning av artikel 9 än den ursprungliga rapporten från 1979.

Så som HFD uttryckte saken i Shell-målet bör även de nya riktlinjerna kunna vara vägledande, även om de till innehållet skulle anses ha en vidare omfattning, givet att de inte står i strid med korrigeringsregeln. Det innebär att en domstol som vill söka vägledning i riktlinjerna först har att avgränsa de delar som är relevanta, och därefter argumentera för att dessa inte står i strid med korrigeringsregeln, utan snarare utgör innehållet i den. Eftersom de inte är bindande, och inte utgör förarbeten till korrigeringsregeln är de mest att betrakta som tolkningsrekommendationer som förekommer i doktrin. Sådana får användas, men har inte ett starkare rättskällevärde än styrkan i deras argument. Det räcker alltså inte att endast hänvisa till en eller annan punkt i riktlinjerna som om de utgör lag eller förordning utan erforderlig argumentation. Lika lite skulle man kunna hänvisa till annan litteratur i

---

<sup>112</sup> Exempelvis den världsomfattande Panama-skandalen, och det faktum att EU antog Anti Tax-Avoidance Package, skatteflyktsdirektivet, kort efter slutrapporten släpptes.

doktrinen som skäl för ett avgörande utan att argumentera för varför en sådan tolkning är den rimliga, särskilt inte på skatterättens område.

## 6.3 Processrättsliga rekommendationer i transfer pricing guidelines

Som framkom ovan i avsnitt 4.3 om svårvärderade immateriella tillgångar, finns delar i riktlinjerna som eventuellt sträcker sig längre än att bara förtydliga armlängdsprincipen. Att skatteverket skulle använda en utvärdering av en transaktion flera år efter den ägt rum för att korrigera ett företags resultat och därutöver lägga bevisbördan på den skattskyldige att omkullkasta en sådan presumtion, kan inte anses utgöra innebörden av armlängdsprincipen. Vem som har bevisbördan om en transaktion genomförts i enlighet med armlängdsprincipen borde snarare utgöra en processrättslig rekommendation. Den skulle dessutom vara i strid med hur bevisbördan är fördelad enligt korrigeringsregeln. Detta innebär inte att riktlinjerna inte kan användas som rättskälla för vägledning i tolkning av korrigeringsregeln, men bör möjligtvis innebära att alla rekommendationer i riktlinjerna inte är förenliga med korrigeringsregeln. Om så är fallet bör det ytterligare stödja slutsatsen att underinstanserna behöver argumentera för användandet av riktlinjerna i mål rörande korrigeringsregeln.

Under det här arbetets skrivande har en artikel publicerats i Svensk Skattetidning om just det här ämnet. Den är skriven av Olle Waller och Petter Lohi, som båda är verksamma vid Ernst & Young.<sup>113</sup> Deras slutsats är att ex post-regeln i vissa fall kan leda till avvikelser från armlängdsprincipen. Eftersom riktlinjerna inte utgör svensk lag bör ex-post regeln enligt dem inte tillämpas ovillkorligen. De har dock bara behandlat riktlinjerna i förhållande

---

<sup>113</sup> Waller, Olle och Lohi, Petter, *Internprissättning av svårvärderade immateriella tillgångar*, Svensk skattetidning, nr 8, 2017

till svårvärderade immateriella tillgångar, med fokus på ex-post regeln och dess innebörd. De drar inga slutsatser om vad det innebär för tillämpningen av riktlinjerna i övrigt.

## 7 Avslutande kommentarer

Att riktlinjerna har ett visst rättskällevärde vid tolkning av korrigeringsregeln är tydligt, även om det är oklart i vilken omfattning de bör tillämpas. För att undvika dubbelbeskattning och minska antalet kostsamma processer om felaktiga prissättningar är det önskvärt med en harmonisering av tillämpningen av korrigeringsregler. Det kan dock uppstå en del problem när detta görs genom ett prejudikat, snarare än genom lagstiftning. Man skulle kunna argumentera för att de nya riktlinjerna till följd av slutrapporten fortfarande inte utgör någon förändring i det sakliga innehållet från den första rapporten. Det skulle innebära att man skjuter en eventuell konflikt på framtiden. I slutrapporten uttrycktes att man var beredd att sätta in nya åtgärder i riktlinjerna, antingen inom ramen för armlängdsprincipen, eller om så krävs, utanför. Om OECD i framtiden utvecklar riktlinjerna för att uppnå vad man anser är en rättvis fördelning av beskattningsbar vinst mellan länder där multinationella koncerner är verksamma, och detta går utöver armlängdsprincipen, har man ändå stött på problem med legitimiteten i riktlinjerna i intern rätt. Att beskattningsanspråket i så fall skulle öka med en utvidgning av riktlinjerna är inte i sig ett problem, men eftersom endast riksdagen har normgivningskompetens på skatterättens område behöver en sådan harmonisering hanteras med lagstiftarens inblandning. Tidigare har skatteverket, dåvarande riksskatteverket, föreslagits kunna utforma riktlinjer för prissättning. Arvidsson var emot detta på grund av att det alltför nära skulle tangera riksdagens normgivningskompetens. Om det anses vara ett övertramp att låta Skatteverket utforma riktlinjer för internprissättning, bör det vara olämpligt att överlåta detta till OECD.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 2006/07:14 – Ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Österrike.

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

## Övriga tryckta källor

OECD, 2017: *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

OECD, 2015: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>

OECD, 2010: *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, OECD Publishing, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>

OECD, 1979: *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264167773-en>

## Litteratur och artiklar

Arvidsson, Richard, 1990: *Dolda vinstöverföringar*, Juristförlaget, Stockholm.

Bergström, Sture, 2003: *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt, nr 1-2.



Burmeister, Jari, 2016: *Internprissättning och omkaraktisering*, Iustus Förlag, Uppsala.

Dahlberg, Mattias, 2007: *Internationell beskattning*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund.

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

Lindencrona, Gustaf, 1994: *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm.

Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustaf och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, 2015: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 15 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Peczenik, Aleksander, 1995: *Juridikens teori och metod*, Nordstedts juridik, Göteborg.

Peczenik, Aleksander och Aarnio, Aulis och Bergholtz, Gunnar, 1995: *Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära*, Nordstedts juridik, Lund.

Pelin, Lars, 2006: *Internationell skatterätt*, 4 uppl., Prose design & grafik, Lund. (Citeras Pelin 2006)

Rick, Johan, 2016: *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern rätt – när och i så fall hur*, Svensk skattetidning, nr 8, s. 541 – 551.

Sandberg, Claes, 2005: *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for Rettsvitenskap, Vol. 118, nr 4-5, s. 648 – 656.

Tikka, Kari, 2004: *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt, nr 11, s. 656 – 663.

Tjernberg, Mats, 2017 a: *OECD:s dokument, tolkningsvärdet i ren intern rätt*, Svensk skattetidning, nr 2, s. 119 – 129.

Tjernberg, Mats, 2003: *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt, nr 1-2, s. 14 – 22.

Tjernberg, Mats, 2016 a: *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) fel-formuleringar*, Skattenytt, nr 4, s. 167 – 184.

Tjernberg, Mats, 2016 b: *Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål*, Skattenytt, nr 1-2, s. 42 – 67.

Tjernberg, Mats, 2017 b: *Myten om in dubio contra fiscum*, Festskrift till Christina Moëll, s. 437 – 447, Juristförlaget, Lund.

Waller, Olle och Lohi, Petter, 2017: *Internprissättning av svårvärderade immateriella tillgångar*, Svensk skattetidning, nr 8, 2017.

### **Elektroniska källor**

Skatteverket, 2017: *Rättslig vägledning, OECD:s modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines)* Hämtad 2018-01-03

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/331396.html>

Skatteverket, 2017: *Rättslig vägledning, Vad är internprissättning?* Hämtad 2018-01-03

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/331393.html>

# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1979 1:40

RÅ 1985 1:85

RÅ 1987 ref. 6

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1993 ref. 16

RÅ 1995 ref. 69

HFD 2011 ref. 79

HFD 2016 ref. 45

## Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm mål nr 6152-15