



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Ivana Sutalo

# Kommissionen på krigsstigen

En rättsanalys av kommissionens tillämpning av  
statsstödsreglerna i skattemål.

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Axel Hilling

Termin för examen: Period 1 VT2018

## **Förord**

Jag vill först och främst rikta ett stort tack till min handledare Axel Hilling, som under arbetets gång gett värdefull handledning och som med givande dialoger hjälpt mig strukturera mina tankar till en färdig uppsats.

Jag vill även tacka min sambo Robert Waszkiewicz som fått stå ut med mina monologer och som även tagit sig an den krävande uppgiften att korrekturläsa uppsatsen.

Ett sista tack vill jag rikta till min familj och mina vänner som tålmodigt accepterat min månaders långa frånvaro i avvaktan på att jag ska färdigställa arbetet som jag nu äntligen kan presentera.

Malmö, maj 2018

Ivana Sutalo

## Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. Problematiserande Bakgrund.....</b>	<b>4</b>
<b>1.2. Syfte och frågeställning.....</b>	<b>5</b>
<b>1.3. Avgränsning .....</b>	<b>5</b>
<b>1.4. Perspektiv och metod .....</b>	<b>6</b>
<b>1.5. Forskningsläge.....</b>	<b>7</b>
<b>1.6. Material .....</b>	<b>8</b>
<b>1.7. Disposition .....</b>	<b>9</b>
<b>2. BESKATTNING INOM EU .....</b>	<b>11</b>
<b>2.1. Beskattningsrätter.....</b>	<b>11</b>
<b>2.2. Grunder för beskattningsanspråk.....</b>	<b>12</b>
<b>2.3. Dubbel icke-beskattning och skatteflykt .....</b>	<b>13</b>
<b>2.4. Skattekonkurrens.....</b>	<b>14</b>
<b>2.5 Internprissättning och prissättningsbesked .....</b>	<b>15</b>
<b>2.5.1. Prissättningsbesked och kommissionens arbete .....</b>	<b>15</b>
<b>2.5.2. Internprissättning och prissättningsbesked .....</b>	<b>15</b>
<b>2.5.3. Svensk reglering av prissättningsbesked .....</b>	<b>17</b>
<b>2.6. Förutsebarhet och retroaktivitetsförbudet inom skatterätten .....</b>	<b>18</b>
<b>2.6.1. Förutsebarhet .....</b>	<b>18</b>
<b>2.6.2. Retroaktivitetsförbud och legalitetsprincipen .....</b>	<b>18</b>
<b>2.7. Armlängdsprincipen .....</b>	<b>20</b>
<b>2.7.1. Inledning .....</b>	<b>20</b>
<b>2.7.2. Armlängdsprincipens olika metoder .....</b>	<b>21</b>
<b>2.7.3. Problematik kring armlängdsprincipen .....</b>	<b>22</b>
<b>2.7.4. Armlängdsprincipens rättsliga status.....</b>	<b>23</b>
<b>2.7.5. Avslutande ord .....</b>	<b>24</b>
<b>2.8. Sammanfattning.....</b>	<b>24</b>
<b>3. STATSSTÖDSREGLERNA.....</b>	<b>26</b>
<b>3.1. Artikelns uppbyggnad och syfte .....</b>	<b>26</b>
<b>3.2. Rekvisit och tillämpning .....</b>	<b>27</b>

3.3. Selektivitetskriteriet .....	28
3.3.1. Selektivitetskriteriets prövningsmodell .....	28
3.3.2. Prövningsmodellens första steg.....	28
3.3.3. Referenspunkten.....	28
3.3.4. Prövningsmodellens andra steg .....	30
3.4. Selektivitetskriteriets tillämpning i praxis .....	32
3.4.1. Allmänt om tillämpningen .....	32
3.4.2. Adria-wien pipeline case .....	33
3.4.3. Autogrill/Banco Santander/Santusa .....	33
3.4.4. Groespsrenebox – ränteboxreglerna.....	35
3.5. Selektivitetsprövningen i ljuset av prissättningsbesked.....	37
3.6. Effekten av olagligt statsstöd .....	38
3.7. Sammanfattning.....	39
<b>4. KOMMISSIONENS NYA AVGÖRANDEN .....</b>	<b>41</b>
4.1 Inledning.....	41
4.1.1 Det rättsliga läget .....	41
4.1.2. Kommissionens angrepp på prissättningsbesked.....	41
4.2. Kommissionen mot Belgien.....	42
4.2.1. Sammanfattning .....	42
4.2.2. Fakta och prövning.....	43
4.2.3. Kommissionens rekvisitprövning.....	43
4.2.4. Kommissionens selektivitetsprövning.....	44
4.2.5. Kommissionens slutsats.....	46
4.3. Nederländerna och Starbucks .....	47
4.3.1. Sammanfattning .....	47
4.3.2. Fakta och prövning.....	47
4.3.3. Kommissionens rekvisitprövning.....	49
4.3.4. Kommissionens selektivitetsprövning.....	49
4.3.5. Kommissionens slutsats.....	53
4.4. Kommissionens övriga prövningar.....	53
4.4.1. Kommissionen mot Apple och Irland .....	53
4.4.2. Kommissionen mot Fiat och Luxemburg .....	54
4.4.3. Kommissionen mot Amazon och Luxemburg .....	56
4.5. Omvärldsbevakning av kommissionens beslut .....	57

<b>4.6 Sammanfattning</b> .....	<b>59</b>
<b>6. SLUTSATS</b> .....	<b>64</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b> .....	<b>67</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b> .....	<b>74</b>

## Summary

The fact that Multinational enterprises (hereinafter only referred to as MNE's) engage in aggressive tax planning has become a matter of course in the last decade. This is usually possible due to the fact that they are active in many countries. By exploiting differences in the tax law of the different countries in which they operate they can plan their taxation in order to retain a greater profit within the group by allocating profits to a low-tax country and costs to a high-tax country. This pattern has been detected in various document-leaks and has since 2013 been one of the main issues that the Commission strives to solve. A tool used by the MNE's in their tax planning has been through *Advance pricing agreements* (hereinafter only referred to as APA). Through the use of APA's the companies are notified in advance of how their transactions will be assessed in accordance to the arm's length principle, the national law and any applicable tax treaty.

The Commission has therefore focused on these APA's since 2015 in an attempt to put an end to this type of tax planning that threatens the internal free market competition. The Commission has thus applied its competence in their area of illegal state aid to combat this type of tax planning. So far, the Commission has announced decisions in five cases regarding APA's received by MNE's. Throughout the cases, the trial has resulted in an assessment of whether the responsible authority in the state has correctly applied the arm's length principle in the transactions at hand.

The purpose of this paper has therefore been to present the basic legal principles in the area of taxation and, in addition, analyze the Commission's approach to these principles and assess the legal sustainability of the approach.

In conclusion, it can be seen that the Commission's approach is not legally sustainable. First of all, tax law is an area characterized by legal certainty and predictability. Moreover, the arm's length principle is not primarily a legally binding norm nor is it a confirmed science. This means that a margin of error is usually accepted. Furthermore, the Commission has formulated its method of selectivity assessment, which is the main test for the application of the article, to suit its purpose and wanted outcome. They have thus abandoned the general practice of what constitutes a legal and factual comparable situation and replaced it with an application of the arm's length principle.

## Sammanfattning

Att multinationella koncerner ägnar sig åt aggressiv skatteplanering har under det senaste decenniet blivit en självklarhet. De kan genom att utnyttja olikheter i ländernas skattelagstiftning planera sin beskattning och allokera kostnader till ett högskatteland och intäkter till ett lågskatteland för att på så vis behålla en större del av vinsten inom koncernen. Det har uppdagats i flertalet journalistiska läckor och sedan 2013 varit en hjärtefråga för kommissionen. Ett verktyg som många multinationella koncerner tillämpat vid deras skatteplanering är prissättningsbesked, så kallade *advanced pricing agreements*. Med hjälp av dessa har bolagen på förhand fått ett besked om hur deras transaktioner kommer bedömas enligt armlängdsprincipen vid tillämpning av nationell lag samt eventuella gällande skatteavtal.

Kommissionen har därför sedan 2015 riktat in sig på dessa prissättningsbesked för att sätta stopp för den typen av skatteplanering som hotar den inre marknadens fria konkurrens. Kommissionen har genom att tillämpa sin kompetens inom området av olagligt statsstöd angripit denna typ av skatteplanering. Hittills har kommissionen fattat beslut om återkrav av skatt i fem mål avseende prissättningsbesked, genomgående i målen har prövningen utmynnat i en bedömning av huruvida den ansvariga myndigheten i staten tillämpat armlängdsprincipen på ett korrekt sätt.

Syftet med förevarande uppsats är att presentera de grundläggande rättsliga principerna som råder inom skatterätten och därutöver analysera kommissionens angreppssätt i relation till dessa principer för att utvärdera den juridiska hållbarheten i angreppssättet.

Sammanfattningsvis kan konstateras att kommissionens metod inte är juridiskt hållbar. Huvudsakligen då skatterätten är ett område som präglas av lagpositivism och förutsägbarhet. Armlängdsprincipen är dessutom inte en rättsligt bindande norm och inte heller en fast vetenskap vilket innebär att ett mått av felmarginal normalt får anses acceptabelt. Vidare har kommissionen format sin metod vid selektivbedömningen, som utgör den huvudsakliga prövningen vid tillämpningen av artikel 107.1 FEUF, för att passa utfallet de eftersträvar. De har därigenom frångått allmän praxis kring vad som utgör en jämförbar situation och ersatt det med en tillämpning av armlängdsprincipen.

## **Förkortningar**

ALP	Arm Length Principle (Armlängdsprincipen)
APA	Advance pricing agreement
BEPS	Base erosion profit shifting
CFC	Controlled Foreign Company
CPM	Cost plus method (Kostnadsplusmetoden)
CUP	Comparable uncontrolled price method (Marknadsprismetoden)
FEUF	Fördraget om den europeiska unionens funktionssätt
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
MNE	Multinational enterprise
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
PSM	Profit split method (Vinstdelningsmetoden)
RF	Regeringsformen
RPM	Resale price method (Återförsäljningsprismetoden)
TNMM	Transactional net margin method (Nettomarginalmetoden)



# 1. Inledning

## 1.1. Problematiserande Bakgrund

Panamaläckan och Paradisläckan är exempel på läckor som skapat stora internationella skattenyheter i vår samtid. Panama-avslöjandena ledde till upptaxeringar under 2017 på ett totalt värde av 177 miljoner kronor, utöver upptaxeringarna genererades 1575 självrättelser under 2016.<sup>1</sup> Det är inte första gången läckor som dessa upptäcks och löpande återfinns stora bolag som skapar komplicerade företagskonstruktioner genom vilka de kan slussa pengar och därmed även undgå beskattning.<sup>2</sup>

En motkraft mot dessa företag och deras konstellationer är den Europeiska kommissionen som arbetar för att motverka snedvriden konkurrens på unionens område.<sup>3</sup> Kommissionens arbete har dock visat sig vara kontroversiellt då de under de senaste åren använt sig av statsstödsreglerna i artikel 107 FEUF för att komma åt den aggressiva skatteplaneringen som bolagen haft med hjälp av skatteregler i vissa medlemsstater. Kommissionären Margrete Vestager har uppreparade gånger uttalat att ”*All companies, big or small, multinational or not, should pay their fair share of tax*”, vilket även visar på synen som genomsyrar kommissionens beslut.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Wetterqvist, A. (2018). *Skatteverkets utlandsgranskning för 2017 klar - kräver in nästan 800 miljoner kronor*. [online] Dagens Juridik. Tillgänglig på: <http://www.dagensjuridik.se/2018/01/skatteverkets-utlandsgranskning-2017-klar-kraver-nastan-800-miljoner-kronor> [Åtkomst den: 21 Jan. 2018].

<sup>2</sup> Se även: Luxembourg Leaks som under 2014 hamnade under strålkastarljuset när ICIJ avslöjade hur bolag hade hemliga skatteavtal i Luxemburg där de med hjälp av olikheter i internationella skattesystemen kan undgå beskattning.

Tillgängligt på: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/> (Åtkomst den: 5 maj 2018)

<sup>3</sup> Eklund, E. and Ström, A. (2018). *EU:s statsstödsregler innebär att företag inte kan förlita sig på förmånliga skatteupplägg – mångmiljardkrav mot Apple*. [online] Delphi.se. Tillgänglig på: [http://delphi.se/\\$-1/file/nyhetsbrev/2016/1609-eus-statsstodsregler-innebar-att-foretag-inte-kan-forlita-sig-pa-formanliga-skatteupplagg.pdf](http://delphi.se/$-1/file/nyhetsbrev/2016/1609-eus-statsstodsregler-innebar-att-foretag-inte-kan-forlita-sig-pa-formanliga-skatteupplagg.pdf) [Åtkomst den: 11 feb. 2018].

<sup>4</sup> Se bl.a. European Commission – Press release, statement, by Commissioner Vestager on Commission state aid decisions regarding illegal tax advantages granted by Luxembourg (Fiat) and the Netherlands (Starbucks) and on the optical disk drives cartel, Brussels, 21 October, 2015. STATEMENT/15/5881, s. 1, European Commission – Press release – State aid: Commission opens in-depth investigation into the Netherlands’ tax treatment of Inter IKEA, Brussels, 18 December, 2017, IP/17/5343, s. 1.

## **1.2. Syfte och frågeställning**

Syftet med förevarande uppsats är att förklara hur kommissionen har angripit aggressiv skatteplanering med utgångspunkt i statsstödsreglerna samt att utvärdera detta angreppssätt med utgångspunkt i grundläggande rättsliga principer. Syftet uppnås genom besvarande av följande frågor:

1. Utgör prissättningsbesked, där internpriset enligt kommissionen inte är beräknat efter bästa tillämpliga metod av armlängdsprincipen, ett olagligt statsstöd?
2. Är kommissionens metod för att angripa aggressiv skatteplanering genom en tillämpning av statsstödsreglerna juridiskt hållbart?

## **1.3. Avgränsning**

Då syftet med uppsatsen är att förklara hur den aggressiva skatteplaneringens angrips från kommissionens sida har en geografisk avgränsning gjorts till internationell beskattning inom EU. Utgångspunkten för uppsatsen är i de senaste avgörandena som kommissionen presenterat därmed har även en avgränsning gjorts till den typ av aggressiv skatteplanering som utretts i de fallen. Det är således inte en uppsats som utreder EU:s behörighet i skattefrågor generellt.

Då många av avgörandena bottnar i prissättningsbesked är även valet av avgöranden avgränsade till de fall som rör prissättningsbesked. Vidare avgränsas uppsatsen till att endast presentera de delar av företagskonstellationerna som är av betydande relevans för förståelsen av den juridiska problematiken i kommissionens avgöranden, beräkningsmodeller och transaktioner kommer därför få en begränsad exponering i uppsatsen.

Vid genomgången av statsstödsreglerna och artikel 107 FEUF görs en avgränsning till att endast behandla artikel 107.1, som avser vad som utgör ett olagligt statsstöd. Rättfärdigandegrunderna som presenteras i artikelns andra och tredje stycke är inte av betydelse för denna framställning varför de inte är behandlade.

## 1.4. Perspektiv och metod

Förevarande uppsats är en rättsvetenskaplig studie av internationell skatterätt. Att den är rättsvetenskaplig innebär att det är en studie av gällande rättsregler inom den internationella beskattningens område som legitimeras av rättskällevärdet.<sup>5</sup> För att överhuvudtaget kunna utvärdera om kommissionens angreppssätt är juridiskt hållbart krävs en redogörelse av den juridiska kontext i vilken besluten tagits. För att på bästa sätt närma sig detta har utgångspunkt tagits i den traditionella rättsdogmatiska metoden. Metoden innebär att en särskild nationell rättsordning analyseras utifrån det sammanhängande system av rättskällorna som finns, nämligen lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.<sup>6</sup> Till följd av ämnets internationella natur och klart EU-rättsliga prägel är metoden justerad och kombinerad med en EU-rättslig metod, vilket innebär att ett begränsat fokus ligger på förarbeten och nationell lagtext. Istället är fokus på EU-rätten och dess hierarkiska rättsställning med genomgång av dess primärrätt genom FEUF samt rättighetsstadgan.<sup>7</sup> Vidare ligger stort fokus på kommissionens avgöranden/beslut samt praxis från EU-domstolen.

Då regleringen och principerna som ligger till grund för prissättningsbesked inte återfinns inom EU-rätten är det av stor betydelse att även presentera kontexten av juridiken i vilken den vuxit fram. Den framställningen görs med fördel genom den traditionella rättsdogmatiska metoden.<sup>8</sup> Den nationella rätten vägs sedan mot den EU-rättsliga tillämpningen av statsstödsreglerna.

BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) projektet som OECD (*Organisation for Economic Co-development*) arbetat fram är även tillämpat i förevarande uppsats, detta trots att det normalt sett inte faller in som en källa enligt den traditionella rättskällevärdet. Detta då projektet självständigt inte utgör gällande rätt men då de fått en rättskällestatus i Sverige genom att de används flitigt av bland annat de svenska domstolarna.<sup>9</sup> Förståelse för hur BEPS-projektet samspelar med övriga rättskällor och tillämpas av kommissionen har en avgörande betydelse för besvarandet av frågeställningen.

---

<sup>5</sup> Sandgren, Claes, *Vad är rättsvetenskap?* (2006), s. 530.

<sup>6</sup> Kleineman Jan Korling, *Rättsdogmatisk metod*, (2013), s.20 ff.

<sup>7</sup> Hultqvist, Anders, *Internationell interaktiv rättsbildning i skatterätten*. (2014), s. 80, 82-83.

<sup>8</sup> Kleineman (2013) s. 20 ff.

<sup>9</sup> Se, RÅ 1996 ref 84, Kammarrätten i Göteborg 2017-11-21 mål nr 5050-16, 5051-16, sidan 4.

Nationell svensk rätt behandlas endast för att ge de grundläggande rättsliga principerna ett sammanhang. Uppsatsens fokus ligger således på EU-rätten och besvarandet av frågeställningen sker med utgångspunkt i EU-rätten, svaren ska således vara universellt applicerbara i unionens samtliga stater.

Ett kritiskt perspektiv är applicerat genomgående i uppsatsen. Det är således inte endast en presentation av gällande rätt utan även en genomgående analys där främst kommissionens tillämpningar ställs mot grundläggande rättsliga principer.

### **1.5. Forskningsläge**

Under en kort period har ett relativt stort antal beslut kommit från kommissionen där de tillämpar statsstödsreglerna för att bekämpa aggressiv skatteplanering. I takt med det har ett antal artiklar kommit som behandlar området. Främst av praktiker som försökt analysera det rådande rättsläget ur ett praktiskt tillämpningsperspektiv då besluten minst sagt satt branschen och den rådande praxisen ur spel.

En författare som skrivit rättsvetenskapliga artiklar på området är Professor Dr Luja, han har skrivit ett antal kritiska artiklar avseende kommissionens tillvägagångssätt, bland annat *Do state aid rules still allow European Union member states to claim fiscal sovereignty* och *State aid benchmarking and tax rulings: Can we keep it simple?*. Vidare har även Professor Wattel publicerat *The cat and the Pigeons: Some General Comments on (TP) Tax Rulings and State Aid After the Starbucks and Fiat Decisions*. Trots att flertalet artiklar finns är det ett rättsområde där det kontinuerligt kommer nya beslut och besked om att inleda förfarande, området är därför högst föränderligt och saknar en större, djupgående rättsanalys.

Skattekonkurrens och främst snedvridning av konkurrensen i form av olagligt statsstöd är däremot något som diskuterats inom doktrin under en längre tid. Det presenteras i Terra och Wattels bok *European Taxation*, Marjana Helminens *EU-Tax* och Kristina Ståhl m. fl EU-skatte rätt. Vidare har den generella behandlingen av skattefrågor vid tillämpning av statsstödsreglerna behandlats i samlingar som ”*State aid and Tax law*” redigerad av

Alexander Rust och Claire Micheau, samt *State aid law and business taxation* redigerad av Isabelle Richelle m.fl.

Då det som nämnt är ett område med kontinuerlig förändring i form av nya avgöranden, nya inledande förfaranden och en avsaknad på avgörande från EU-domstolen får förevarande uppsats anta ha ett visst nyhetsvärde.

## **1.6. Material**

I uppsatsens inledande normativa del är doktrin av generell EU-skatterättslig natur tillämpad. De främsta verken i tillämpningen är Terra och Wattel *European Taxation*, Arnold *International tax primer*, Bentely *Taxpayers' rights: Theory, origin and implemetation* och Dahlbergs internationell beskattning. För att på bästa sätt uppnå uppsatsens syfte har doktrin av både internationell och nationell natur använts, det har dock huvudsakligen varit internationella källor för att enligt metoden uppnå syftet med en generell tillämplighet av slutsatserna inom unionen.

Vidare ligger stort fokus på praxis, tillämpningsmetoden och de nya besluten från kommissionen. Vid val av äldre praxis har avgränsning gjorts till situationer som liknar de som nu varit uppe för prövning av kommissionen. Denna praxis har främst kommit upp i de nya besluten då de tillämpats i argumentationen från stater och parter för att visa på vilken tillämpning statsstödsreglerna haft förr. Utöver besluten som meddelats av kommissionen har även kommunikation av kommissionen tillämpats, främst kommunikation i form av pressmeddelanden då dessa på ett tydligt sätt visar synen och syftet som genomsyrar kommissionens beslut.

Utöver ovan källor har även ett urval av artiklar använts, främst för att visa på synen som omvärlden har men även synen som praktiker har på besluten och vilken möjlig påverkan det kan ha inom den internationella skatterätten.

## 1.7. Disposition

Uppsatsens disposition är i tre distinkta delar. Den första delen behandlar den normativa bakgrunden och dess problematik, den andra delen behandlar den rättsliga grunden för kommissionens beslut samt tillämpningen av den rättsliga grunden i form av en redogörelse av besluten. Avslutningsvis utgör den sista delen en analys som knyter samman de två första avsnitten i ljuset av frågeställningen.

Den första delen behandlar den grundläggande bilden av beskattningsrätten inom EU, detta för att inledningsvis skapa en förståelse för varför dessa avgöranden kan vara politiskt känsliga men också juridiskt problematiska. Därefter presenteras bilden av hur den internationella skatterätten fungerar och samspelar länder emellan i syfte att skapa en förståelse för vad en fungerande internationell beskattningpolitik innebär och för att kunna problematisera denna bild med de luckor som uppstår och utnyttjas av multinationella koncerner som kan planera sin beskattning därigenom.

I den andra delen presenteras den gemensamma modellen kring internprissättning i form av prissättningsbesked. Det presenteras både utifrån syftet och målet med prissättningsbesked men även utifrån de legala principerna som prissättningsbeskeden ska beskydda och som riskeras att hotas genom kommissionens senaste avgöranden. Det är nämligen detta koncept, om att bland annat multinationella koncerner kan få förhandsbesked om sin beskattning, som ligger i fokus för kommissionens utredningar och beslut. I anslutning till avsnittet om prissättningsbesked görs en genomgång av armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen är den ekonomiska och juridiska metod som tillämpas och ligger till grund för de flesta prissättningsbesked som lämnas. Det förefaller därför naturligt att ha en grundläggande genomgång av armlängdsprincipen efter prissättningsbeskeden med hänsyn till deras nära sammankoppling.

Efter ovan avsnitt övergår uppsatsen från den generella normativa delen till den ämnesspecifika delen kring hur ovan principer samspelar med kommissionens senaste beslut. Det efterföljande avsnittet kommer därför ha fokus på den rättsliga grund som kommissionen tillämpar i sina avgöranden, nämligen artikel 107.1 i FEUF. Artikeln brytas ner i dess rekvisit i en kritisk analys ur ett tillämpningsperspektiv där huvudfokus ligger på selektivitetskriteriet.

Det avslutande avsnittet innan analysen behandlar kommissionens avgöranden. Här görs en omfattande redogörelse av målen och kommissionens prövning av artikel 107. Även här riktas ett särskilt fokus på tillämpningen och tolkningen av selektivitetskriteriet.

I varje del sammanfattas avslutningsvis avsnittet i en generell kommentar av det som presenterats. Syftet med sammanfattningarna är att skapa en god förståelse för vad som är viktigt inför de efterkommande avsnitten. Då det är sammanfattningar av presenterat material kommer inga källor presenteras i de avsnitten vilket motiveras med att det inte framkommer någon ny information.

I det sammanfattande avsnittet till kapitel 4 görs en avslutande kritisk analys av kommissionens beslut i ljuset av de tidigare avsnitten. Avsnittet ämnar knyta samman de skatterättsliga principerna från kapitel 2 med tillämpningen i kapitel 3. Avslutningsvis presenteras slutsatsen och svar på frågeställningen i kapitel 5.

## 2. Beskattning inom EU

### 2.1. Beskattningsrätter

Hur en stat väljer att använda sin beskattningsrätt är en politiskt laddad fråga.<sup>10</sup> Det är med skatten som politiskt instrument som ett parlament kan omfördela inkomster och förmögenheter i samhället, det används även för att uppmuntra investeringar och sparande. Med punktskatter kan även viss konsumtion motverkas, exempelvis så som det är gjort med alkoholskatten och tobaksskatten i Sverige. Skatter kan dessutom användas för att skydda miljön.<sup>11</sup> Hur hög skatten ska vara, vad som ska beskattas, vilka grupper som ska beskattas hårdare och vilka som ska få fördelar är till stor del de viktigaste politiska frågorna i ett valår.<sup>12</sup>

Statsbudgeten som tillhör varje parlaments suveräna rätt har skapat turbulens runt om i världen. Sverige var 2014 nära ett nyval och USA:s statsapparat fick stänga ner så sent som i januari 2018 då de inte fick igenom en majoritetsröstning för budgeten.<sup>13</sup> På grund av detta blir även frågan om harmonisering av skatter inom Europeiska unionen en väldigt politiskt känslig fråga. Ingen medlemsstat (förutom möjligtvis Belgien<sup>14</sup>) är beredd att ge upp beskattningsrätten på de direkta skatternas område. Detta innebär att varje medlemsstat inom EU har rätt att bestämma om vad som ska beskattas, med vilken procent och hur skatterna ska användas. Vidare innebär det även att alla frågor och beslut som berör direkt beskattning inom unionen kräver enhällighet för att vara bindande.<sup>15</sup>

---

<sup>10</sup> Bentely, Duncan. *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation* (2007) s. 17.

<sup>11</sup> Terra, Ben J.M; Wattel, Peter J, *European tax law*. (2013) s.7.

<sup>12</sup> Se exempel på partiers vallöften. Socialdemokraternas partihemsida, URL: <https://www.socialdemokraterna.se/var-politik/a-till-o/skatter/>, Moderaternas partihemsida, URL: <https://moderaterna.se/skatter>.

<sup>13</sup> Mächs Mattias, *Stefan Löfven utlyser extraval*, Artikel från Svenska dagbladet, 3 december 2014.

URL: <https://www.svd.se/stefan-lofven-utlyser-extraval>

US government shuts down after Senate vote, Artikel från: BBC News, 20 januari 2018.

URL: <http://www.bbc.com/news/world-us-canada-42757091><http://www.bbc.com/news/world-us-canada-42757091>

<sup>14</sup> Belgien lämnade in ett förslag om en gemensam Eurotax 2000 men möttes av skepsis och ironi. Terra; Wattel (2013) s. 7

<sup>15</sup> Terra; Wattel (2013) s. 7



Enligt artikel 5 FEUF har EU endast kompetens inom de områden som staterna gett unionen kompetens. Kompetensen kan sedan vara exklusiv, delad med företrädesrätt<sup>16</sup> eller delad utan företrädesrätt<sup>17</sup>. När det gäller direkt beskattning har unionen inte utnyttjat möjligheten till harmonisering vilket innebär att frågan faller inom varje medlemsstats bestämmanderätt. Däremot får den interna skatterätten inte stå i strid med annan unionsrätt.<sup>18</sup>

I en globaliserad värld där många bolag är verksamma på ett internationellt plan är det svårt för varje enskild stat att fortsätta kräva full skatt eftersom det riskerar leda till dubbelbeskattning.<sup>19</sup> För att på ett ingående sätt kunna presentera problematiken som kan uppstå när flera stater riktar skatteanspråk mot samma skattesubjekt krävs en kort genomgång av varför det skulle finnas dubbla skatteanspråk, hur dessa uppstår och hur problemet idealiskt bör hanteras.

## **2.2. Grunder för beskattningsanspråk**

De två huvudsakliga principerna för staters beskattningsanspråk är hemvistprincipen och källstatsprincipen. Henvistprincipen grundar sig i att skattesubjektet är obegränsat skattskyldig i den stat där denne har sin hemvist, att ett skattesubjekt är obegränsat skattskyldig innebär att den är skattskyldig för sin världsomfattande inkomst.<sup>20</sup> Källstatsprincipen grundar sig däremot i att skatteobjektet har en viss anknytning till en stat, det innebär att om en viss inkomst har en tillräckligt stark anknytning till en stat kan den anses skattepliktig i den staten även om skattesubjektet saknar den anknytning som krävs för obegränsad skattskyldighet, skattesubjekt anses då vara begränsat skattskyldig för den inkomsten i den staten.<sup>21</sup>

---

<sup>16</sup> Om Unionen kommer med direktiv inom området så överskrider det medlemsstaternas behörighet och de förlorar därmed sin kompetens.

<sup>17</sup> Unionen har endast kompetens att koordinera, hjälpa eller komplettera utan att överskrida medlemsstaternas egna beslutanderätt.

<sup>18</sup> Terra; Wattel (2013) s. 9-10

<sup>19</sup> Hilling Maria, *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv* (2016) s. 34.

<sup>20</sup> Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning* (2014) s. 28-29

<sup>21</sup> Dahlberg (2014) s. 29

Dessa principer är inte de enda som finns men är de huvudsakliga och även de som är relevanta för problemframställningen.<sup>22</sup> När två eller flera stater tillämpar ovan principer kan det i många fall uppstå dubbla beskattningsanspråk för samma skatteobjekt hos samma skattesubjekt under samma tidsperiod, det blir då talan om en internationell juridisk dubbelbeskattning.<sup>23</sup> För att gynna handeln och rörligheten mellan länder har stater försökt lösa problematiken som uppstår vid en sådan dubbelbeskattning. Det har främst skett genom skatteavtal där OECD:s modellavtal oftast används som utgångspunkt och mall.<sup>24</sup>

### **2.3. Dubbel icke-beskattning och skatteflykt**

Den andra sidan av myntet är när ett skatteavtal eller andra olikheter i staters skattesystem leder till att ingen av staterna beskattar inkomsten.<sup>25</sup> Detta kallas för dubbel icke beskattning. Dubbel icke-beskattning kan utnyttjas av multinationella bolag då de har en möjlighet att planera hur och var de ska beskatta sin vinst.<sup>26</sup> Detta kan falla in som skatteflykt men är i de flesta fall inte illegalt då bolagen har affärsmässiga grunder för dessa transaktioner.<sup>27</sup> Många stater strävar dessutom efter att inbringa investeringar till staten vilket i flera fall kan leda till skattelättnader för att locka bolagen.<sup>28</sup>

Dessa skattelättnader kan vara en form av skattekonkurrens mellan stater men kan i slutändan också leda till ett skifte där det övergår i att staten blir ett skatteparadis för multinationella bolag. Bolagen kan använda detta genom att etablera sig i staten och därigenom möjliggöra en förflyttning av deras beskattningsbara vinst från ett högskatteland till ett lågskatteland.<sup>29</sup>

---

<sup>22</sup> Se även bl.a. Territorialitetsprincipen, nationalitetsprincipen, kapitalimportneutralitet, kapitalexportneutralitet, kapitalägarneutralitet.

<sup>23</sup> Dahlberg (2014) s. 31

<sup>24</sup> Hilling (2016) s. 35.

<sup>25</sup> *Ibid*, s. 33.

<sup>26</sup> *Ibid*, s. 43.

<sup>27</sup> Läs mer om skatteflykt i Arnold, Brian J. *International Tax Primer* (2016) s.111-131 samt Hilling (2016) s. 68-85.

<sup>28</sup> Dahlberg (2014) s. 32.

<sup>29</sup> *Ibid*, s. 176.

## 2.4. Skattekongkurrens

Genom skattekongkurrens ges företag möjlighet att välja var de vill etablera sig och kan i deras beslut ta hänsyn till skatten de kommer få betala. Detta r något som medlemsstaterna är medvetna om samt något de kan konkurrera om.<sup>30</sup> Sedan 1990-talet har skattekongkurrensen inom EU lett till att många stater haft en trend med fallande bolagsskatter, Sverige har under 2000-talet sänkt bolagsskatten från 28% till 22%. Trenden har dock avtagit de senaste åren men i samband med Storbritanniens folkomröstning som resulterat i deras val att lämna EU har de aviserat en kraftig bolagsskattesnkning till under 15%, detta kan innebära att skattekongkurrensen med fallande skattesatser tilltar på nytt.<sup>31</sup>

Skattekongkurrensen kan dessutom bli snedvriden nr åtgärder endast tar sikte på att hjälpa vissa multinationella företag. Ett exempel på denna snedvridenheten r när en medlemsstat erbjuder ett skatteupplägg fr ett visst bolag som på så vis fr en skattefördel gentemot de mindre bolagen som inte har möjlighet att ta del av samma typ av upplägg, oftast på grund av resursbrist eller på grund av storleken på bolaget.<sup>32</sup>

Argumenten och motargumenten fr skattekongkurrens brukar vara dessa poler:<sup>33</sup>

Ena sidan anser att skattekongkurrens r nödvändigt för att stater ska vara skatteeffektiva. Det drar ner de annars onödigt höga skattenivåerna inom EU. Det förhindrar också medlemsstaterna från att skapa skattekarteller där det r fasta skattesatser. Den andra sidan anser däremot att skattekongkurrens skapar ekonomisk kontraproduktivitet hos medlemsstaterna. De tvingas höja skatterna för arbetstagare vilket leder till arbetslöshet, oacceptabla nedskärningar inom välfärden och gr i slutändan alla fattigare förutom de internationella bolagen. Eller som Terra och Wattel uttrycker det ”*international capitalist cowboys*”.<sup>34</sup>

---

<sup>30</sup> Terra; Wattel (2013) s. 199.

<sup>31</sup> Andersson, Krister, *Vad r BEPS och vad innebär det fr Sverige?* (2016), s. 640.

<sup>32</sup> Terra; Wattel (2013) s. 200

<sup>33</sup> *Ibid.*

<sup>34</sup> *Ibid.*

Trots att det finns många angreppssätt<sup>35</sup> mot denna typ av skatteplanering krävs det i grunden att staterna implementerar och tillämpar de regelverk som finns tillgängliga. För förevarande uppsats vidkommande ska ett av de tillgängliga angreppssätten presenteras, nämligen internprissättning genom prissättningsbesked eller det som internationellt är mer känt som ett *Advance pricing agreement* (hädanefter endast APA). Det är nämligen detta redskap som tillämpats på olika sätt av stater som nu lett till att kommissionen börjat ingripa på skatterättens område.<sup>36</sup>

## **2.5 Internprissättning och prissättningsbesked**

### **2.5.1. Prissättningsbesked och kommissionens arbete**

Under 2007 publicerade kommissionen ett meddelande med riktlinjer för undvikande av tvister och tvistlösning och om riktlinjer för förhandsöverenskommelser om prissättning inom EU.<sup>37</sup>

I Kommissionens meddelande angavs att eftersom medlemsstaterna inom EU har olika nationella regler om internprissättning innebär det i praktiken att armlängdsprincipen definierad som, ”transaktioner mellan skattebetalare som kontrolleras av en och samma aktieägare skall beskattas som om de hade skett mellan oberoende skattebetalare”, regleras på olika sätt. Denna olikhet i tillämpningen underminerar en väl fungerande inre marknad.<sup>38</sup> I meddelandet riktas fokus på hur konflikter ska lösas och hur processerna administrativt ska underlättas för skattebetalarna för att undvika dubbelbeskattning.<sup>39</sup>

### **2.5.2. Internprissättning och prissättningsbesked**

I ett prissättningsbesked anges hur den framtida prissättningen av vissa internationella transaktioner ska ske ur ett skatteperspektiv.<sup>40</sup> Prissättningsbesked är något som tillämpas

---

<sup>35</sup> Se OECDs BEPS projekt.

<sup>36</sup> Se bakgrund på s. 2-3 av Europeiska kommissionen – Pressmeddelande, Statligt stöd: Belgiens skatteupplägg för övervinster är olagligt – 35 Multinationella företag tvingas betala tillbaka 700 miljoner euro, Bryssel, 11 januari 2016, IP/16/42.

<sup>37</sup> Meddelande från Kommissionen till rådet, europaparlamentet samt europeiska ekonomiska och sociala kommittén; om det arbete som utförts av det gemensamma forumet för internprissättning i EU på området förfaranden för undvikande av tvister och tvistelösning och om riktlinjer för förhandsöverenskommelser om prissättning inom EU. KOM(2007)71 slutlig, Bryssel, 26 februari 2007

<sup>38</sup> KOM(2007)71, para 1.

<sup>39</sup> KOM(2007)71, para 12-13, 35-39.

<sup>40</sup> Helminen Marjaana, *EU tax law: direct taxation* (2015) s. 278.

för parter i ekonomisk intressegemenskap, med andra ord, internprissättningar för bolag som i skattemässigt hänseende ska tillämpa armlängdsprincipen för transaktionen.<sup>41</sup>

För att belysa vikten av dessa prissättningsbesked exemplifieras det med hur prissättningsbesked tillämpas för immateriella tillgångar. För bolag som befinner sig i en intressegemenskap, så som moder- och dotterbolag, kan det ofta vara moderbolaget som äger de immateriella tillgångarna, exempelvis patent och varumärke. För att dotterbolaget ska få använda sig av ett varumärke krävs det ofta en ekonomisk kompensation till moderbolaget.<sup>42</sup> Då varumärket i många fall inte är något som finns på den fria marknaden blir det svårt att avgöra vad det marknadsmässiga priset hade varit, således det pris som användningen av varumärket hade haft om det upplåtits till ett oberoende bolag.<sup>43</sup>

Då dessa immateriella tillgångar ofta är av stort värde för bolagen och så pass svåra att prissätta är det av stor vikt för bolagen att innan upplåtelsen veta hur transaktionen i ett skattemässigt hänseende kommer bedömas.<sup>44</sup> Varumärket eller den immateriella tillgången får varken upplåtas till ett för högt skattemässigt värde eller för lågt då de båda scenarierna leder till skattemässiga konsekvenser. Det är nämligen denna värderingssvårighet som öppnar upp för möjligheten för bolag att anpassa allokeringen av sina vinster.<sup>45</sup>

Om varumärket upplåts mot ett lägre pris än vad som motsvarar det marknadsmässiga värdet innebär det att landet där det mottagande bolaget har sin hemvist går miste om den eventuella beskattningsbara vinsten som ett högre pris hade inneburit. Om varumärket upplåts mot ett högre pris än vad som motsvarar det marknadsmässiga värdet innebär det att landet där det betalande bolaget har sin hemvist går miste om den eventuella beskattningsbara vinst som på så vis överförs till det mottagande bolaget i en annan stat.<sup>46</sup>

---

<sup>41</sup> Dahlberg (2014) s. 182-183.

<sup>42</sup> *Ibid*, s. 176.

<sup>43</sup> *Ibid*, s. 179-180.

<sup>44</sup> Wattel, Peter J. The Cat and the Pigeons: Some General Comments on (TP) Tax Rulings and State Aid After the Starbucks and Fiat Decisions (2016) s. 187.

<sup>45</sup> Arnold (2016) s. 101.

<sup>46</sup> *Ibid*, s. 101, 104.

Här spelar vikten av förutsägbarhet i skatterätten en betydande roll (se mer om det under avsnitt 2.6).<sup>47</sup> Denna svårighet att prissätta nyttjandet kan missbrukas av bolag då de strategiskt kan välja vilket land mottagaren av denna avgift ska vara i. De kan därmed förflytta vinster från ett högskatteland till ett lågskatteland.<sup>48</sup> För att undvika att så sker och för att skapa en förutsägbarhet i beskattningen kan de ansvariga skattemyndigheterna i staterna på förhand godkänna dessa transaktioner genom tillämpningen av armlängdsprincipen (se avsnitt 2.7).<sup>49</sup>

### 2.5.3. Svensk reglering av prissättningsbesked

Ett prissättningsbesked är bindande för Skatteverket enligt §16 i lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Beskedet kan ändras eller återkallas endast om de förutsättningar som angetts i beskedet i något väsentligt avseende inte uppfylls (§§18–19). Svårigheterna att ändra eller återkalla ett beslut visar på den rättsliga tyngd som ett prissättningsbesked har. Skatteverket har således enligt nationell lag inte möjlighet att återkräva skatt som är baserad på ett prissättningsbesked, i synnerhet inte om beskedet är i linje med gällande lagstiftning.<sup>50</sup> Regleringen har byggts upp och vilar på en ömsesidig vilja av förutsebarhet.<sup>51</sup> Bolagen vill i deras globala verksamhet vara säkra på vilka konsekvenser deras transaktioner har och skattemyndigheterna får ett underlättat jobb om de på förhand vet vilka transaktioner som kommer ske, på vilka grunder och hur dessa beräknats. Det blir således mer effektivt och rättssäkert för båda parter.<sup>52</sup>

I många av kommissionens beslut som presenteras nedan sker återkrav på basis av att kommissionen anser att lagstiftningen eller agerandet från skattemyndigheterna i medlemsstaterna står i strid med statsstödsreglerna. Detta är enligt den nationella lagen i Sverige inte en grund för att ändra beslutet då de som är involverade i prissättningsbeskedet ska kunna förlita sig på beslutet.<sup>53</sup> Skatteförvaltningen har rätt att

---

<sup>47</sup> Markham, Michelle. *Advance pricing agreements: Past, Present and Future* (2012) s. 2.

<sup>48</sup> Dahlberg (2014) s. 176.

<sup>49</sup> *Ibid*, s. 184-185.

<sup>50</sup> *Ibid*, s. 184.

<sup>51</sup> Markham (2012), s. 16-17.

<sup>52</sup> *Ibid*.

<sup>53</sup> Prop 2009/10:17, Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, s. 34.

genomföra en revision men den ska vara begränsad till att kontrollera och övervaka de villkor och antaganden som prissättningsbeskedet grundas på.<sup>54</sup>

## **2.6. Förutsebarhet och retroaktivitetsförbudet inom skatterätten**

### **2.6.1. Förutsebarhet**

Kommissionen har i sina avgöranden tagit sikte på de bolag som fått olika APA:s godkända av staters skattemyndigheter. Syftet med en APA är, som presenterats ovan, att kunna förutse hur mycket skatt man kan komma att betala och se till att den bolagskonstruktion eller transaktion man valt är godkänd av de nationella myndigheterna.<sup>55</sup>

Sverige är ett land som präglas av lagpositivism, debatten kring förutsebarhet inom skatterättens område har redan varit aktuell, i synnerhet vid diskussion kring användandet av generalklausuler i skatteflyktslagen.<sup>56</sup> Dessa regler är utformade på ett vagare sätt än skatterättens övriga regler och frågan om domstolarnas roll inom skatterätten har därför varit uppe för diskussion.<sup>57</sup> Med förutsebarhet innefattas ett retroaktivitetsförbud och en legalitetsprincip, dessa principer kommer därför kort presenteras innan genomgången av armlängdsprincipen som blir den avslutande delen av detta deskriptiva avsnitt. Uppsatsen leds därefter vidare in till en framställning av de aktuella statsstödsreglerna som tillämpats och en analys av kommissionens avgöranden.

### **2.6.2. Retroaktivitetsförbud och legalitetsprincipen**

Legalitetsprincipen inom skatterätten som lyder: *Nullim tributum sine lege* – ingen skatt utan lag, är djupt förankrad i de flesta staternas rättssystem. Legalitetsprincipen får, när det gäller skatterätten, sitt ursprung från tanken om allas rätt till sin egendom.<sup>58</sup> Det är en rättighet som framkommer bland annat i den Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (hädanefter rättighetsstadgan) artikel 17. I samband med Lissabonfördraget (artikel 6) år 2009 antogs rättighetsstadgan till att utgöra en del av EU:s

---

<sup>54</sup> Prop 2009/10:17, s 34.

<sup>55</sup> Se avsnitt 2.6.

<sup>56</sup> Se Rosander, Ulrika. Generalklausul mot skatteflykt. (2007), s. 20-25.

<sup>57</sup> Hilling, Axel; Hilling, Maria. *Regleringsteknik I syfte att motverka aggressiv skatteplanering*. Bidrag till: I E. Kristoffersson, S. Olsson, & P. Rendahl (Red.), Festskrift till Björn Westberg (2016).

<sup>58</sup> Bentely (2007) s. 56.

bindande primärrätt genom att den fick samma rättsliga värde som fördragen. För att en stat ska kunna inskränka den rätten krävs det ett tydligt stöd i lag. De flesta staterna har dessutom grunden för beskattningsrätten förankrad i grundlagen för att tydligt visa på vikten av den i ett rättssamhälle.<sup>59</sup> Även i Sveriges grundlag finner vi ett föreskriftskrav som innebär att staten endast kan ta ut skatt om det finns stöd i lag, detta förstärks ytterligare av delegationsförbudet som innebär att skatt endast kan meddelas i lag och inte i föreskrifter.<sup>60</sup>

Som en förlängning av legalitetsprincipen finner vi även retroaktivitetsförbudet. Det är ett förbud att ”*alter the future legal consequences of past actions and events*”.<sup>61</sup> Således ett förbud mot att stifta en lag som får konsekvenser för handlingar som varit utförda innan lagen trädde i kraft. Internationellt sett går det att införliva en sådan lag till skillnad från utgångspunkten med legalitetsprincipen.<sup>62</sup> Sådana lagstiftningar har skapats och godkänts av flera jurisdiktioner förr då det setts som en utfyllnad eller förklaring av befintlig lag.<sup>63</sup> Det är dock en princip som lagstiftaren har som styrning och som är av betydande vikt vid skapandet av lag.<sup>64</sup>

För svensk rätts vidkommande framgår det av 2 kap. 10§ st.2 RF att det finns ett retroaktivitetsförbud inom skatterätten. Riksdagen kan således inte anta en lag 2018 som beskattar en viss tillgång och sedan därefter ta in skatter på den tillgången från 2010. Endast tillgångar som var belagda med beskattning under 2010 kan därmed beskattas.<sup>65</sup>

Skälen till att retroaktivitetsförbudet infördes var för att uppnå förutsägbarhet och legitimitet inom skatterätten.<sup>66</sup> Det enda undantaget från retroaktivitetsförbudet som finns är för att kunna bekämpa kringgående av skattelag. Detta blir tillämpligt i de så kallade stoppreglerna som innebär att riksdagen kan besluta om nya skatteregler som får effekt redan från den tidpunkt då den föreslagits av regeringen eller ett utskott eller från den

---

<sup>59</sup> Bentley (2007) s. 18.

<sup>60</sup> Se Regeringsformen (1974:152) 2 kap 10§ 2st, 8 kap 2§ 2st, RF 8 kap 3§.

<sup>61</sup> Bentley (2007) s. 232.

<sup>62</sup> *Ibid*, s. 232-233.

<sup>63</sup> *Ibid*.

<sup>64</sup> *Ibid*.

<sup>65</sup> Hultqvist, Anders; Melz, Peter; Pålsson, Robert, *Skattelagstiftning: att lagstifta om skatt* (2014) s. 95.

<sup>66</sup> *Ibid*, s.95.



tidpunkt då regeringen i skrivelse till riksdagen föreslagit viss lagstiftning. Även i de fallen blir det således aldrig talan om en beskattning av något bakåt i tiden utan endast en möjlighet att beskatta en tillgång från det att förslaget lagts fram och innan lagstiftningen röstats igenom.<sup>67</sup>

Förutsägbarhet i skattemål är en rättighet som skattesubjektet erhåller i de flesta jurisdiktioner. Det härleds tillbaka till legalitetsprincipen där skattesubjektet ska kunna veta vad denne kan beskattas för innan den vidtar en åtgärd.<sup>68</sup>

Dessa grundlagsstadgade principer förstärker vikten av prissättningsbeskeden. Ett sådant besked är en tolkning av hur skattemyndigheten bedömer en viss transaktion, det är ett förhandsavgörande av gällande rätt och en garanti för skattesubjektet så denne kan företa handlingar och investera långsiktigt utan osäkerhet.<sup>69</sup> Då det nästan uteslutande är armlängdsprincipen som tillämpas vid prissättningsbeskeden kommer nästa avsnitt kort sammanfatta den principen.

## **2.7. Armlängdsprincipen**

### **2.7.1. Inledning**

Som redan nämnts är det i affärstransaktioner mellan närstående bolag eller bolag som befinner sig i intressegemenskap i många fall svårt att avgöra vad som motsvarar det verkliga värdet av en transaktion.<sup>70</sup> Som nämnts i avsnitt 2.5.2 ovan kan myndigheterna i de fallen på förhand komma överens om vad som ska motsvara det skattemässiga priset i ett prissättningsbesked. Skattemyndigheter har dessutom en möjlighet att i fall där det saknas ett prissättningsbesked justera upp eller ner priset till det marknadsmässiga priset som de sedan beräknar skatten på.<sup>71</sup> För att kunna fastställa det marknadsmässiga priset finns det olika beräkningsmetoder som myndigheterna kan tillämpa.<sup>72</sup>

---

<sup>67</sup> *Ibid*, s.94-95.

<sup>68</sup> Bentley (2007) s. 238-239.

<sup>69</sup> Markham (2012) s. 23.

<sup>70</sup> Arnold (2016) s. 89.

<sup>71</sup> *Ibid*, s. 90.

<sup>72</sup> Arnold (2016) s. 90-91. Se även skatteverkets rättsliga vägledning: URL: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/339206.html>

Redan under 1960-talet började USA tillämpa tekniker för att undvika missbruk av internprissättningar hos bolag som befann sig i intressegemenskap. Definitionen av armlängdsprincipen i *The US Revenue Code* var till en början kontroversiell men tillämpas i dagsläget över hela världen.<sup>73</sup> Principen återfinns i artikel 9 av OECD: modellavtal, samt i deras Transfer pricing guidelines (nedan kallat OECD:s riktlinjer).<sup>74</sup>

### 2.7.2. Armlängdsprincipens olika metoder

I enlighet med internationell sedvanerätt är ett lämpligt internpris det pris som hade motsvarat det marknadsmässiga priset. Detta kan fastställas med hjälp av olika metoder som alla finns uppräknade i OECD:s riktlinjer. Dessa är:

1. Marknadsprismetoden (CUP)
2. Återförsäljningsprismetoden (RPM)
3. Kostnadsplusmetoden (CPM)
4. Nettomarginalmetoden (TNMM)
5. Vinstdelningsmetoden (PSM)

De första 3 metoderna är de traditionella och mest erkända metoderna inom skatterätten enligt Arnold.<sup>75</sup> Dessa tre metoder medför ett relativt problemfritt sätt att fastställa det marknadsmässiga priset på då det finns jämförbara transaktioner. Det kan vara i fall där ett bolag säljer produkter eller tjänster både till närstående bolag men även till fristående bolag.<sup>76</sup> I många fall blir detta dock svårtillämpligt då det saknas ett sådant jämförbart pris. I de fallen tillämpas istället någon av de andra metoderna.<sup>77</sup> Trots att tre av metoderna är traditionella, är det av vikt att poängtera att det i OECD:s modellavtal inte är någon officiell inbördes rangordning mellan de olika metoderna.<sup>78</sup>

Vid tillämpandet av samtliga metoder sker en jämförelse. I de tre traditionella metoderna handlar det om att hitta en jämförbar transaktion på marknaden som priset sedan kan justeras mot. I Nettomarginalmetoden och Vinstdelningsmetoden rör det sig om att hitta

---

<sup>73</sup> Arnold (2016) s. 91.

<sup>74</sup> *Ibid* s. 91.

<sup>75</sup> *Ibid* s. 93.

<sup>76</sup> *Ibid* s. 93.

<sup>77</sup> *Ibid* s. 93.

<sup>78</sup> Tenore, Mario. *APA:s and State Aid: A New Era of European Tax Law?*, Bidrag i: *EU Law and the Building of Global Supranational Tax law: EU BEPS and State Aid*, Weber Dennis (Red.), 2017, s. 213-216.

ett jämförbart bolag istället för en jämförbar transaktion.<sup>79</sup> Metoderna kommer inte gås igenom mer ingående då syftet med avsnittet endast är att ge en förklaring till att det finns olika metoder och övergripande hur de skiljer sig åt.<sup>80</sup>

### **2.7.3. Problematik kring armlängdsprincipen**

Som ovan nämnts är de traditionella metoderna lätta att tillämpa när det finns transaktioner på marknaden att jämföra med. Dessvärre är så oftast inte fallet och som kommer presenteras nedan blir det särskilt problematiskt då det rör sig om transaktioner för immateriella rättigheter som saknar motsvarighet utanför den koncern som internprissättningen avser.<sup>81</sup>

Rör det sig om en royaltybetalning kan det i många fall vara svårt att fastställa priset i början, detta då värdet av den immateriella rättigheten är svår att fastställa innan bolagen vet hur mycket nyttjaren kommer tjäna på tillämpningen av rättigheten. I de flesta fallen regleras royaltybetalningarna med tiden för att motsvara värdet. Svårigheten att fastställa priset förstärks ytterligare av att det som är avgörande vid fastställandet av om något utgör en royalty är att ersättningens totala belopp inte är känt på förhand.<sup>82</sup> Där finns även andra faktorer att ha i beaktande vid nyttjande av rättigheter mellan närstående bolag. Det kan delvis röra sig om även andra värden som automatiskt överförs i samband med varumärket så som risker. Trots de olika metoderna för att fastställa ett marknadsmässigt pris är det i slutändan väldigt svårt att avgöra om prissättningen motsvarar det marknadsmässiga värdet. Detta då det viktigaste elementet vid tillämpningen av armlängdsprincipen är jämförbarheten med en annan transaktion eller ett annat bolag som i detta fall är obefintligt.<sup>83</sup>

En annan problematik som framställs av Arnold är att det är felaktigt att bedöma transaktioner som är gjorda mellan närstående bolag som om de är gjorda av självständiga oberoende parter, vilket är det underliggande syftet med tillämpningen av

---

<sup>79</sup> Arnold (2016) s. 94.

<sup>80</sup> För vidare läsning om hur de olika metoderna tillämpas och hur man kan beräkna priser med hjälp av de se Arnold (2016) sidan 94 till 100.

<sup>81</sup> Arnold (2016) s. 101.

<sup>82</sup> Dahlberg (2014) s. 134.

<sup>83</sup> Arnold (2016) s. 101-102.

armlängdsprincipen.<sup>84</sup> Multinationella koncerner existerar för att det finns ekonomiska fördelar med att tillhöra en ekonomisk enhet där de kan ta del av varandras styrkor och ha en integrerade aktiviteter inom koncernen. Vid en internprissättning ignoreras det ekonomiska sammanhanget i vilken transaktionen uppkommit samtidigt som den respekterar den legala strukturen kring det, genom denna separationen skapas en förvirring och svårighet med att utröna var det ekonomiska värdet egentligen hör hemma.<sup>85</sup>

#### 2.7.4. Armlängdsprincipens rättsliga status

Varken OECD:s riktlinjer eller FN:s modellavtal behandlar problematiken som uppstår vid en internprissättning detaljerat. De får dessutom ses för vad de är, nämligen riktlinjer utan bindande verkan eller som Wattel beskriver det ”*a legally non-binding gentlemen’s agreement*”.<sup>86</sup> Det som är anmärkningsvärt är att även om ett land valt att införliva OECD:s riktlinjer i sin nationella rätt och utgår från den vid internprissättning är det ingenting vid en ordalydsetolkning i riktlinjerna som bestämmer vilken vinst en stat ska beskatta i slutändan.<sup>87</sup> Detta då det i artikel 9.1 OECD:s riktlinjer framgår att om en vinst borde ha räknats med vid en internprissättning men inte gjort det till följd av att prissättningen inte var gjord enligt armlängdsprincipen så *kan* staten inkludera denna vinsten vid beräkning av skattebasen. Vid en ordalydsetolkning innebär det att resultatet vid tillämpningen av armlängdsprincipen inte är bindande. En stat kan fritt räkna skattebasen till ett högre eller lägre belopp.<sup>88</sup>

Det sker, som tidigare nämnts, ingen rangordning i OECD:s riktlinjer. Det finns således inget i regelverket som kan peka på att en tillämpad metod är fel. Detta förstärks ytterligare av att internprissättning inte är en fast vetenskap utan skiljer mellan fall till fall vilket enligt Wattel medför att dess rättsliga status bestäms av nationell rätt och inte av riktlinjerna i sig.<sup>89</sup> Även Tenor lyfter det faktum att OECD:s riktlinjer accepterar att ”*the application of the most appropriate method or methods produce a range of figures all of*

---

<sup>84</sup> *Ibid* s. 107.

<sup>85</sup> Arnold (2016) s. 107-108.

<sup>86</sup> Wattel (2016), s. 186.

<sup>87</sup> Arnold (2016) s. 106.

<sup>88</sup> *Ibid* s. 106.

<sup>89</sup> Wattel (2016), s. 186.

*which are relatively equally reliable /.../ in general the application of the arm's length principle only produces an approximation of conditions that would have been established between independent enterprises.”*<sup>90</sup> En avvikelse från OECD:s riktlinjer blir därmed svårt att angripa juridiskt då riktlinjerna till sin natur accepterar en uppskattad beräkning.<sup>91</sup>

### **2.7.5. Avslutande ord**

Trots att de flesta staterna i världen kommit överens om att tillämpa armlängdsprincipen och att ovan fem metoder finns är prövningen väldigt komplex i de flesta fallen. Många fall av dubbel beskattning har varit uppe till prövning till följd av att olika stater tolkar, beräknar och applicerar principerna på olika sätt.<sup>92</sup> Det saknas ett organ som har behörighet att pröva dessa frågorna utanför de nationella myndigheterna vilket leder till att praxis i olika stater kan fortsätta att utvecklas på skilda och motsägelsefulla sätt i relation till varandra. De behöriga myndigheterna har en skyldighet att pröva skattesubjektets klagomål men är inte skyldiga att lösa konflikten som uppstår vid dubbelbeskattning till följd av olika priser vid tillämpning av armlängdsprincipen<sup>93</sup>

## **2.8. Sammanfattning**

Inom EU är det upp till varje stat att reglera beskattningen inom de direkta skatternas område, det tillhör den fiskala suveräniteten som en stat har. Legalitetsprincipen är som presenterats en djupt förankrad princip inom skatterätten. Den framgår både inom den nationella svenska rätten men ger även skattesubjekt ett skydd genom rättighetsstadgan som utgör en del av EU:s primärrätt och stadgar att skatt endast kan tas ut med stöd i lag. De olika beskattningsanspråken kan i sin tur härledas ur hemviststatsprincipen eller källstatsprincipen. Då både dessa principer kan ta sikte på samma skattesubjekt för samma skatteobjekt under samma tidsperiod är det av vikt att staterna gör upp inbördes om hur denna skatt ska fördelas. Dels för att undvika dubbelbeskattning och därmed skapa incitament för bolag att vilja vara aktiva i flera länder men även för att bidra till en fri rörlighet inom unionen.

---

<sup>90</sup> Tenor (2017) s. 213.

<sup>91</sup> *Ibid*, s. 216

<sup>92</sup> Arnold (2016) s. 106.

<sup>93</sup> *Ibid*, s. 106-107.

Inbördes uppgörelser mellan stater kan göras via skatteavtal. OECD:s modellavtal används ofta som utgångspunkt. Uppgörelser kan även göras mellan stater och bolag som är berörda direkt genom ett prissättningsbesked. Prissättningsbesked är ett värdefullt verktyg som kan tillämpas för att uppnå förutsägbarhet vid transaktioner som är svårbedömda och där det ofta finns ett vitt tolkningsutrymme. För att underlätta bedömningen tillämpas ofta armlängdsprincipen vid dessa avgöranden.

Som presenterats finns det olika metoder som kan tillämpas för att fastställa vad som är värdet enligt armlängdsprincipen. Tillämpning av olika metoder tillsammans med det faktum att ett prissättningsbesked lämnas med tolkningsutrymme och ofta i en förhandlingssituation mellan stater visar på att det är möjligt att andra besked hade kunnat utfalla. Det är även den osäkerhet kring de olika möjliga utfallen som gör det motiverat för bolag att söka ett förhandsbesked då de vill ha en förutsägbarhet i beskattningshänseende för den planerade transaktionen.

Det vida tolkningsutrymmet och de olika möjliga utfallen kan å andra sidan innebära konkurrensfördelar för bolag. Detta då det är möjligt att bolaget hade kunnat få ett annat mindre förmånligt utfall ifall de inte deltagit i förhandsbeskedet eller om förhandsbeskedet hade varit baserad på en av de andra metoderna som finns tillgängliga.

Då EU strävar efter en marknad med fri konkurrens kan dessa konkurrensfördelar leda till en snedvridenhet på marknaden. Detta är något som kommissionen har uppmärksammat och valt att angripa med de befintliga reglerna kring olagligt statsstöd som återfinns i Artikel 107 FEUF. Innan uppsatsen leds vidare in till de aktuella besluten från kommissionen ska statsstödsreglerna presenteras och sättas i kontext till skatterättens område tillsammans med praxis.

### 3. Statsstödsreglerna

#### 3.1. Artikelns uppbyggnad och syfte

Reglerna kring statsstöd skapades under 1950 talet och syftet med de var inte att begränsa skatteplanering, huvudsakligen för att direkt beskattning inte föll inom ramarna för unionen men delvis då den fiskala suveräniteten varje stat hade i skatterätsfrågor var väldigt starkt förankrad.<sup>94</sup> Över tid har regleringen förändrats och med rättspraxis fått den form den har idag med sin breda tillämplighet. Kommissionen har i sina avgöranden med hjälp av dessa statsstödsregler gjort ett försök att komma åt aggressiv skatteplanering och i sin tur brist på bolagsbeskattning som råder på spridda håll inom unionen.<sup>95</sup>

Det underliggande syftet med statsstödsreglerna är att se till att konkurrensen på EU:s inre marknad inte snedvrids. Artikeln är utformad brett för att kunna ta sikte på alla typer av statsstöd vilket innebär att trots att det ursprungliga syftet med regeln inte varit med internationell beskattning i åtanke har detta ändå fallit in under regelns kompetens.

Detta blev etablerat redan på 70-talet när EU-domstolen i målet kommissionen mot Italien konstaterade att kommissionen hade kompetens även inom direkt beskattning.<sup>96</sup>

Artikelns första stycke konstaterar och definierar vad som utgör olagligt statsstöd, i andra stycket framgår de fall där något enligt definitionen i första stycket utgör ett olagligt statsstöd ändå kan rättfärdigas då det är förenligt med den inre marknaden.

Då förevarande uppsats övergripande syfte är att analysera kommissionens senaste avgöranden kommer endast första stycket analyseras.<sup>97</sup>

Artikel 107 (f.d. artikel 87 FEG)

1. Om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

---

<sup>94</sup> Luja, Raymond H.C. *Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty?* i: EC Tax review, 2016/5-6, s 319. (hädanefter: Luja (2016) 1)

<sup>95</sup> Fördraget om europeiska unionens funktionssätt C 326/47.

<sup>96</sup> C-173/73 Italy v. Commission, ECLI:EU:C:1974:71.

<sup>97</sup> För vidare läsning om statsstöd och rättfärdigande grunder se: A. Rust, C. Micheau (Red.), *State aid and Tax law* (2013).

### 3.2. Rekvisit och tillämpning

För att något ska räknas som ett otillåtet statsstöd krävs det att följande fyra kumulativa rekvisit är uppfyllda. För det första ska stödet ges av en stat genom statliga medel, för det andra måste stödet gynna mottagaren, för det tredje måste fördelen (stödet) vara selektivt och för det fjärde måste åtgärden snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen eller påverka handeln mellan medlemsstaterna.<sup>98</sup>

Enligt ordalydelsen i artikel 107 kan statsstödet vara i vilken form som helst vilket per se inte utesluter icke-uppburen skatt av en stat. När det gäller frågan om en viss beskattning av ett företag kan falla in som ett statligt stöd är tre av rekvisiten lätta att konstatera.

Det första rekvisitet som stadgar att stödet, oavsett form, ska vara från staten blir lätt att konstatera då en icke uppburen skatt är något som vanligtvis faller in under den statens behörighet att kräva in. Har en stat därför av någon anledning valt att inte beskatta ett visst företag innebär det att den icke uppburna skatten blir en form av stöd som kommer från staten.<sup>99</sup>

Att det måste gynna mottagaren är även det lätt att påvisa. Har ett företag betalat mindre i skatt brukar det som regel kunna konstateras vara en fördel då företaget får behålla en större del av vinsten själv istället för att betala in det till statskassan.<sup>100</sup> Det fjärde rekvisitet som stadgar att åtgärden måste snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen uppfylls genom att någon annan än köparen är med och sätter premisserna för ett försäljningspris. Där finns således med en aktör i form av en stat vilket innebär att konkurrensen kan snedvridas.<sup>101</sup>

Rekvisitet som varit föremål för kommissionens senaste utredningar är rekvisitet om att fördelen måste vara selektiv. Kommissionen måste således kunna visa på att den fördel som ett bolag, produkt eller industri fått i form av en skattelättnad har varit selektiv i den

---

<sup>98</sup> Artikel 107 FEUF, vidare utformat och repeterat i Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks (delgivet med nr C(2015) 7143) para 68.

<sup>99</sup> C(2015) 7143, para 69.

<sup>100</sup> Indén, Tobias. *EU:s statsstödsrätt: EU-rättens krav och den nationella rättens utmaningar* (2013) s. 104.

<sup>101</sup> Forrester, Emily. *Is the State Aid Regime a Sustainable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?* i: EC Tax review, 2018/1, s. 24.



mening att andra bolag i en jämförbar situation inte haft samma fördel.<sup>102</sup> Då det är den centrala delen av prövningen kommer det ges ett eget förklarande avsnitt nedan.

### **3.3. Selektivitetskriteriet**

#### **3.3.1. Selektivitetskriteriets prövningsmodell**

Selektivitetsbedömningen är tvådelad. Det ska först röra sig om att åtgärden är selektiv eller att dess verkningar är selektiva, medlemsstaten kan därefter i nästa steg motivera selektiviteten med hänvisning till skattesystemets karaktär.<sup>103</sup>

#### **3.3.2. Prövningsmodellens första steg**

Steg ett innehåller två moment. Främst ett identifierande av en referensram och därefter en bedömning kring om skatteåtgärden skiljer sig från den identifierade referensramen.<sup>104</sup>

Referenspunkten är utgångspunkten mot vilken åtgärden ska bedömas i jämförelse med andra bolag som befinner sig i motsvarande legala och faktiska situation.<sup>105</sup>

Selektivitetsrekvisitet kan även uppfyllas genom ett indirekt gynnande, således kan en situation eller lagregel som inte är direkt selektiv men tillämpas på ett selektivt sätt räcka för att kommissionen ska anse åtgärden vara selektiv.<sup>106</sup>

#### **3.3.3. Referenspunkten<sup>107</sup>**

Då fastställandet av referenspunkten spelar en betydande roll i utgången kommer den ges ytterligare utrymme i detta stycke. Det som kommer presenteras i praxisgenomgången nedan i kapitel 3.4.2 samt praxis i kapitel 4 är att referenspunkten som regel i dessa typ av mål alltid är den allmänna bolagsbeskattningen. Detta innebär att kommissionens prövning av huruvida en åtgärd avviker från referenspunkten kan vara relativt lätt vid en så vid och allmän referensram.<sup>108</sup>

---

<sup>102</sup> Indén (2013) s. 92.

<sup>103</sup> *Ibid*, s. 100.

<sup>104</sup> Pedroso, Joana. *Illegal State aid: Fiat, Starbucks, Belgium, Apple and more cases to come Not a transfer pricing question, rather a state aid answer* (2017), s 47-48.

<sup>105</sup> Indén (2013) s. 100.

<sup>106</sup> *Ibid*, s. 101

<sup>107</sup> Orden Referenspunkt, referensram och referenssystem används synonymt i uppsatsen och syftar till det skattesystem som en skatteåtgärd jämförs med.

<sup>108</sup> Drabbe, Humbert. *The test of selectivity in state aid litigation*, Bidrag till: A. Rust; C. Micheau (Red.), *State aid and Tax law* (2013) s. 90.

Drabbe lyfter fram att valet av referenspunkt är det som är avgörande vid en prövning av statsstöd. Han understryker vikten som valet av referenssystem har i utgången kring vad som utgör ett statsstöd.<sup>109</sup> Även Szudoczky pekar på vikten av valet av referenssystem då det är avgörande i om en selektivitet kan påvisas, Szudoczky menar att den prövande instansen redan vid val av referenssystem avgör utgången i målet.<sup>110</sup> EU-domstolen samt kommissionen har, som nämnt i praxisgenomgången nedan, lutat åt det breda synsättet där referenssystemet utgörs av den generella bolagsbeskattningen där beskattning som regel tas på all vinst.<sup>111</sup> Detta innebär i förlängningen att medlemsstaterna aldrig kan lagstifta om en beskattning som innebär något annat än det. Detta kan enligt Drabbe innebära en inkräkning på staternas suveräna rätt att bestämma kring skatterna. Motsatsen till det hade dock varit att om staterna tillåts motivera säregna skatteregler med hänsyn till ett snävt referenssystem kan i princip alla skatteregler utformas på ett sätt där de kringgår statsstödsreglerna. Det har således blivit en intresseavvägning mellan staternas rätt att utforma skatteregler och den interna marknadens fria konkurrens.<sup>112</sup>

En annan aspekt av domstolens val av ett brett referenssystem vid bedömningen av selektivitet är att i princip alla punktskatter och skattenedsättningar i samband med dessa kommer innebära en avvikelser från det systemet. Det faller dock utanför ramen för denna uppsats men är en aspekt som är värd att nämna.<sup>113</sup>

Luja framför att tillämpningen av en vid referensram inte återspeglar verkligheten. Han medger att statsstödsreglerna lämnar utrymme för att kunna tillämpa en vid referensram men hävdar att det inte är passande när jämförelsen blir mellan företag inom en koncern kontra fristående företag.<sup>114</sup> Luja konstaterar vidare att det finns en objektiv skillnad

---

<sup>109</sup> Drabbe (2013) s. 98.

<sup>110</sup> Szudoczky, Rita, *Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments*, Bidrag till: Richelle, Isabelle; Schön, Wolfgang; Traversa, Edoardo (Red.), *State aid law and business Taxation*, s. 180.

<sup>111</sup> För mer läsning om praxis kring bestämmande om referenssystem se ovan hänvisad artikel från Drabbe (2013), samt följande fall: Joined cases, *Paint Graphos and others* case no. C78/08 – C-80/08 och *ECJ, European commission v. Kingdom of the Netherlands NOx*, case no. C-279/08 P

<sup>112</sup> Drabbe (2013) s. 98.

<sup>113</sup> För mer om betydelsen på punktskatternas område se; Björnlund Günther; Hjort af Ornäs Leijon Lena. *Statligt stöd inom skatteområdet – nytt ljus på bl.a. punktskatter*. *Skattenytt* 2016 nummer 12 s. 864.

<sup>114</sup> Luja Raymond. *State aid benchmarking and tax rulings: Can we keep it simple?* Bidrag till: Richelle, Isabelle; Schön, Wolfgang; Traversa, Edoardo (Red.), *State aid law and business taxation* (2016) s. 114. (hädanefter Luja (2016) 2)

mellan transaktioner gjorda av företag i intressegemenskap kontra fristående företag då företag i intressegemenskap är under en annan uppsyn av skattemyndigheterna.<sup>115</sup> Han framför att vanliga affärsmässiga beslut som görs av fristående bolag inte ifrågasätts även om utgången i många fall hade lett till en högre vinst och därmed en större skattebas om de utförts av en person med bättre erfarenhet eller liknande annan omständighet. När det gäller bolag som befinner sig i intressegemenskap måste däremot varje affärsbeslut kontrolleras, motiveras och godkännas, denna behandling gör det även motiverat att ha andra typer av regler så som armlängdsprincipen, CFC-lagstiftning och ränteavdragsbestämmelser för dessa bolag då deras skattemässiga behandling inte är jämförlig med ett fristående bolags.<sup>116</sup>

Pistone är däremot av uppfattningen att det räcker att en åtgärd endast är tillgänglig för utlandsbaserade bolag för att åtgärden ska anses vara selektiv.<sup>117</sup> Han anser vidare att jämförelsen ska göras gentemot den allmänna bolagsbeskattningen och hänvisar till *Gibraltar*<sup>118</sup> målet som ett startskott för att nu komma åt aggressiv skatteplanering genom statsstödsreglerna.<sup>119</sup>

I detta hänseendet instämmer jag med Lujas resonemang. När en bedömning ska göras av en åtgärd bör den göras i ljuset av den faktiska omständighet som transaktionen är gjord i.<sup>120</sup> Selektiviteten bör därför bedömas utifrån behandlingen av andra bolag som befinner sig i en motsvarande faktisk och rättslig situation (bolag som också tillämpar en APA) och inte mot det allmänna bolagsskattesystemet.

### 3.3.4. Prövningsmodellens andra steg

Om åtgärden konstateras vara selektiv har medlemsstaten en möjlighet att motivera skillnaden i behandling genom att hänvisa till skattesystemets karaktär och allmänna systematik. Medlemsstaten bär bevisbördan för detta steg och det måste underbyggas med

---

<sup>115</sup> Luja (2016) 2, s. 114.

<sup>116</sup> *Ibid* s. 114.

<sup>117</sup> Pistone, Pasquale. Smart Tax Competition and Geographical boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities. (2012), s. 87

<sup>118</sup> Se Förenade målen: C-106/09 P och C-107/09 P, Europeiska kommissionen och Konungariket Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland.

<sup>119</sup> Pistone (2012) s. 86-87.

<sup>120</sup> Luja (2016) 2, s. 115.

giltiga argument och specifika fakta. Enligt praxis ska åtgärden i fråga relatera till den inre logiken och inte endast till politiska målsättningar såsom miljöhänsyn.<sup>121</sup> Dahlberg lyfter fram att selektiviteten kan vara motiverad med hänsyn till skillnad i skattesubjekten och pekar därmed på relevansen av avskiljandet av begränsat och obegränsat skattskyldiga.<sup>122</sup> Det utgör dessutom huvudregeln vid diskrimineringsanalysen i EU-domstolens praxis där de upprepande konstaterat att obegränsat och begränsat skattskyldiga inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer.<sup>123</sup>

En medlemsstat kan vidta åtgärder för att undvika att ålägga en dubbelbeskattning på ett skattesubjekt, detta bör inte i sig ses som en fördel riktad mot skattesubjektet utan en generell åtgärd som är ämnad att tillämpas för att skattesubjektet ska uppnå enkelbeskattning. Det kan vara en åtgärd som tillämpas unilateralt i en stat generellt för bolagen men det kan också vara en åtgärd som tillämpas bilateralt i en skatteavtalssituation.<sup>124</sup> Kommissionen har enligt Luja inte möjlighet att kräva att all inkomst ska beskattas i en viss stat enligt statsstödsreglerna, de kan däremot kräva att där åtminstone ska finnas en risk för dubbelbeskattning för att en åtgärd ska undantas statsstödsreglerna.<sup>125</sup>

Lyckas medlemsstaten visa på att åtgärden som är selektiv är motiverad utifrån det relevanta systemets karaktär och allmänna systematik och därmed inte utgör en överträdelse av principen om likabehandling anses inte åtgärden vara selektiv varpå den inte kan angripas med hänvisning till EU:s statsstödsregler.<sup>126</sup>

Kommissionen får sin behörighet att kontrollera och ingripa genom artikel 108 FEUF. Anledningen till att kommissionen fått denna centrala roll är att de nationella myndigheterna kan vara partiska vid bedömningen av statens egna stödgivning.<sup>127</sup> Då

---

<sup>121</sup> Indén (2013) s. 102-103.

<sup>122</sup> Dahlberg (2014) s. 341-342.

<sup>123</sup> *ibid*, s. 354-355.

<sup>124</sup> Luja (2016) 1, s. 314.

<sup>125</sup> *ibid*, s. 314.

<sup>126</sup> Indén, (2013) s. 103.

<sup>127</sup> *ibid*, s 23.

uppsatsen inte avser att problematisera kommissionens behörighet kommer artikel 108 inte få en djupare framställning.<sup>128</sup>

Ovanstående framställning är den vanliga ordningen som råder för allt statsstöd oavsett i vilken form den ges. För förevarande uppsats blir jämförbarheten i första prövningssteget av störst betydelse. Som presenteras i kapitel 4 nedan gör kommissionen i första steget en bedömning av åtgärden i jämförelse till ett referenssystem, de ser då till hur situationen skiljer sig från situationen för bolag i en jämförbar situation. Den centrala och avgörande delen för den materiella prövningen av selektivitetskriteriet blir därför beroende av vilken referenspunkt som motiveras och därmed tillämpas vid jämförelsen av de skattemässiga åtgärderna.<sup>129</sup>

### **3.4. Selektivitetskriteriets tillämpning i praxis**

#### **3.4.1. Allmänt om tillämpningen**

Syftet med statsstödsreglerna var att förhindra medlemsstater från att gynna egen produktion och skydda hemmamarknaden. Selektivitetskravet i artikel 107 ska därför hindra medlemsstater från att gynna vissa företag eller viss produktion om det snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen i den utsträckning att det kan påverka handeln mellan medlemsstaterna.<sup>130</sup>

Utgångspunkten i prövningen av selektivitetskriteriet som presenterats ovan har i praxis varit att bedöma om där funnits en fördel jämfört med bolag i en jämförbar situation. Detta har i praxis varit en jämförelse mellan företag som befunnit sig i en motsvarande situation och bransch. Kommissionens ståndpunkt i de nya avgörandens är dock att multinationella koncerners skattesituation vid internprissättning istället ska jämföras med hur koncernen hade blivit beskattad om det hade varit frågan om separata bolag. Detta genom en tillämpning av armlängdsprincipen.<sup>131</sup> Fokus i selektivitetskriteriets bedömning har således skiftat från att se till bolag i en jämförbar situation till att se hur beskattningen skulle sett ut om det hade varit frågan om separata bolag.<sup>132</sup>

---

<sup>128</sup> För vidare läsning om artikel 108 se Indén (2013) kapitel 3.

<sup>129</sup> Drabbe (2013) s. 88.

<sup>130</sup> Ståhl, Kristina; Persson Österman, Roger; Hilling, Maria, Öberg, Jesper. *EU-skatteätt* (2011) s. 324.

<sup>131</sup> Eklund; Ström (2018), s. 2.

<sup>132</sup> *Ibid*, s. 2.

### 3.4.2. Adria-wien pipeline case

I detta avgörande klargjordes hur principen om bolag i jämförbar situation skulle bedömas. Bakgrunden i målet var att skattesystemet i Österrike medgav en skattelättnad på energiskatten för tillverkande bolag men inte för tjänstebolag.<sup>133</sup> Frågan som uppkom var om dessa två kategorier av bolag befann sig i en jämförbar situation. Generaladvokaten Mischo fann att bolagen inte kunde jämföras inom samma referenssystem som utgjordes av den allmänna energibesattningen då skattereglerna som medgav en skattelättnad för de tillverkande bolagen var säregna, det stred därmed inte mot artikel 107 och förbudet om statligt stöd.<sup>134</sup>

Domstolen höll inte med och kom fram till slutsatsen att det utgjorde en selektiv åtgärd då den gjorde skillnad på tillverkande- och tjänstebolag. Dessa två kategorier ansåg domstolen befinna sig i en jämförbar situation och fastslog att en åtskillnad inte kunde göras endast med hänvisning till det var olika typer av bolag.<sup>135</sup>

Detta synliggör vikten av valet av referenssystem och målet avgjordes sammanfattningsvis av det valet. Generaladvokaten valde ett snävt referenssystem då han såg till energibesattningen som säregen medans EU-domstolen valde ett brett referenssystem som innefattade den generella bolagsbesattningen. Genom de olika valen av referenssystem fick de också två olika slutsatser.<sup>136</sup>

### 3.4.3. Autogrill/Banco Santander/Santusa

Detta var ett förenat mål avseende Autogrill, Banco Santander och Santusa mot kommissionen. Målet prövades av tribunalen och därefter av EU-domstolen.

De spanska skattereglerna som var uppe för prövning medgav avskrivningar av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av betydande aktieinnehav i utländska företag men saknade motsvarande rätt till avskrivning vid förvärv av betydande aktieinnehav i inhemska företag. Tribunalen underkände kommissionens beslut med hänvisning till att alla bolag var fria att förvärva utländska andelar varpå det inte var talan om någon

---

<sup>133</sup> Drabbe (2013) s. 90.

<sup>134</sup> *Ibid*, s. 91.

<sup>135</sup> *Ibid*, s. 91.

<sup>136</sup> *Ibid*, s. 92.

särbehandling av de olika bolagen i Spanien.<sup>137</sup> I EU-domstolen argumenterade kommissionen att de omtvistade besluten hade följt analysmetoden för selektivitet på skatteområdet enligt fastställd praxis. De ansåg att åtgärderna utgjorde avvikelser från referensramen som var det allmänna spanska bolagsskattesystemet. Avvikelsen bestod i att andelsförvärv av utländska bolag medgav en annan behandling än andelsförvärv av spanska bolag fastän de båda befann sig i jämförbara situationer.<sup>138</sup> Kommissionen argumenterade vidare för att tribunalen tillämpat och tolkat rättspraxis felaktigt.<sup>139</sup>

Domstolen konstaterar först definitionen av selektivitetskriteriet och hänvisar till fast praxis som innebär att det ”vid denna bedömning ska fastställas om åtgärden inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för särbehandling som i princip kan kvalificeras som diskriminerande.”<sup>140</sup> Är det en generell stödordning ankommer det på kommissionen att utreda om åtgärden enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher.<sup>141</sup> Vidare innebär det inte per automatik att en åtgärd blir selektiv endast för att åtgärden är begränsad till skattesubjekt som uppfyller villkoren för tillämpning.<sup>142</sup>

Tribunalen hade funnit att även om det antogs att det visats att det fanns en avvikelse från den definierade referensramen så innebar detta inte i sig att det visats att den omtvistade åtgärden gynnade ”vissa företag eller viss produktion” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Detta eftersom åtgärden var tillgänglig för alla företag och inte riktade sig mot en viss kategori företag som skulle ha varit de enda som gynnades av åtgärden, utan mot en viss typ av ekonomiska transaktioner.<sup>143</sup> Det går domstolen emot och framför att selektivitetskriteriet är uppfyllt när kommissionen visar att det föreligger en åtgärd som avviker från referenssystemet genom de konkreta effekterna som medför en skillnad i

---

<sup>137</sup> Luja (2016) 1, s. 316.

<sup>138</sup> Förenade målen: C-20/15 P och C-21/15 P, Commission v. World Duty Free Group SA and Others ECLI:EU:C:2016:981, para 22.

<sup>139</sup> C-20/15 P och C-21/15 P, para 23-29.

<sup>140</sup> C-20/15 P och C-21/15 P, para 54.

<sup>141</sup> C-20/15 P och C-21/15 P, para 55.

<sup>142</sup> C-20/15 P och C-21/15 P, para 59.

<sup>143</sup> C-20/15 P och C-21/15 P, para 65.

behandling mellan aktörer trots att aktörerna med hänsyn till målsättningen med skattesystemet i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.<sup>144</sup>

EU-domstolen poängterar dock med hänvisning till punkt 42 i domen av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) att Tribunalen riktigt påpekat att den omständighet som innebär att endast skatteskyldiga som uppfyller villkoren för en åtgärd kan tillämpa åtgärden inte i sig innebär att åtgärden är selektiv. I det refererade målet menar domstolen dock att avsaknaden av selektivitet berodde på att de som inte omfattades av åtgärden inte befann sig i samma faktiska och rättsliga situation som dem som omfattades av åtgärden sett till den nationella lagstiftarens syfte.<sup>145</sup>

Sammanfattningsvis kom domstolen fram till att den spanska skatteåtgärden utgjorde en selektiv fördel då den hade en diskriminerande verkan för inhemska bolag som gjorde samma typ av ekonomiska transaktion/investering till inhemska bolag istället för i offshorebolag. Målen återförvisades därför till tribunalen då domstolens prövning endast avsåg 1 av de 4 stegen vid prövning av olagligt statsstöd enligt artikel 107.1 FEUF<sup>146</sup>

#### **3.4.4. Groepsrenebox – ränteboxreglerna**

Detta beslut avsåg det nederländska beskattningssystemet för koncerninterna finansieringar. Systemet som kallas för ”ränteboxreglerna” innebär att ränteutgifter och ränteinkomster i samband med en koncernintern finansiering inte beskattas med den normala bolagsskattesatsen som låg på 25,5 % utan istället med 5 %. Det innebar att ränteinkomster kunde beskattas med 5% och ränteavdrag kunde beviljas med 5 %.<sup>147</sup>

Kommissionen skulle bedöma om detta innebar ett olagligt statsstöd och än en gång var det avgörande att utreda huruvida detta skattesystem innebar selektivitet.<sup>148</sup> Kommissionen klargjorde att det som skulle utredas var huruvida åtgärden innebar en fördel för vissa företag jämfört med andra som befinner sig i en jämförbar rättslig och

---

<sup>144</sup> C-20/15 P och C-21/15 P, para 67.

<sup>145</sup> C-20/15 P och C-21/15 P, para 85.

<sup>146</sup> C-20/15 P och C-21/15 P, para 93-95, 122.

<sup>147</sup> Kommissionens beslut av den 8 juli 2009 om den Groepsrentebox-ordning som Nederländerna planerar att genomföra (C 4/07 (f.d. N 465/06)) (DELGIVET MED NR K(2009) 4511) 2009/809/EG, para 21

<sup>148</sup> K(2009) 4511, para 73.



faktisk situation. En åtgärd kan därför anses godkänd även om den inte i alla avseenden överensstämmer med medlemsstatens allmänna system för bolagsbeskattning, detta då vissa villkor kan motiveras av objektiva skillnader mellan skattebetalarna.<sup>149</sup>

Avseende selektivitetsprövningen där kommissionen prövade systemet gentemot den allmänna bolagsskattesatsen konstaterade de att lånetransaktioner mellan närstående företag rent objektivt kan beskattas till en lägre skattesats. Detta då det endast inom koncerner kan förekomma arbitrage mellan finansiering genom kapitaltillskott respektive utlåning. Denna arbitragemöjlighet grundas mer på skattehänsyn än ekonomiska hänsyn och åtgärden i frågan kommer därmed att minska denna typen av arbitrage och öka skattesystemets tekniska neutralitet.<sup>150</sup>

Vidare kunde kommissionen konstatera att det görs en åtskillnad mellan beskattningen av företag i en uteslutande nationell koncern och företag i en multinationell koncern.<sup>151</sup> Detta då bolagen i den nationella koncernen kan beskattas med den lägre bolagsskattesatsen men det vägs upp genom att de endast kan göra avdrag med den lägre bolagsskattesatsen. I multinationella koncerner kan bolagen ta del av den lägre bolagsskattesatsen i Nederländerna och sedan tillämpa en annan stats bolagsskattesats för avdragen.<sup>152</sup> Detta anses dock inte vara Nederländernas ansvar då bristen på harmonisering av bolagsskatter inom EU ligger utanför deras kontroll. Eventuella fördelar som uppkommer i internationella sammanhang faller därför utanför bedömningen av åtgärden.<sup>153</sup>

Sammanfattningsvis konstaterade kommissionen att någon selektiv fördel inte förelåg och det gynnande som företag etablerade utanför Nederländerna eventuellt åtnjöt inte låg inom Nederländernas kontroll och var således inget de kunde stå till svars för.<sup>154</sup> I detta fall har kommissionen accepterat att fristående bolag och bolag i koncern inte befinner sig i en objektivt jämförbar situation då transaktionerna och reglerna motiverats med

---

<sup>149</sup> K(2009) 4511, para 74-75.

<sup>150</sup> K(2009) 4511, para 84-86

<sup>151</sup> K(2009) 4511, para 77-78

<sup>152</sup> K(2009) 4511, para 114

<sup>153</sup> K(2009) 4511, para 115

<sup>154</sup> K(2009) 4511, para 128.

hänsyn till skattesystemets inre karaktär och det faktum att arbitragemöjligheten vid val mellan finansiering genom kapitaltillskott respektive utlåning endast finns inom koncerner.

### 3.5. Selektivitetsprövningen i ljuset av prissättningsbesked

Som presenterats i kapitel 2.6 är prissättningsbesked ett redskap som tillämpas för att skapa en klarhet i hur vissa transaktioner kommer beskattas i situationer där det råder en ovisshet kring hur regler ska tillämpas eller hur en transaktion ska prissättas.

Om det råder en sådan situation och ett prissättningsbesked meddelas kan det mycket väl vara så att senare praxis fastställer att beskedet inte var korrekt. Detta kan då ha lett till en utgång som blivit mer fördelaktig än det borde blivit. Denna fördelen ska dock inte per automatik ses som en selektiv fördel.<sup>155</sup> Om alla har tillgång till processen kring prissättningsbesked och processen i det enskilda fallet varit opartisk kan man se denna process som en nödvändig del av det nationella skattesystemet.<sup>156</sup>

Professor Luja är av uppfattningen att det som kommissionen i fallen av prissättningsbesked kontrollerar är om beskeden leder till oproportionerliga eftergifter till skattesubjektets fördel eller contra-legen förlikningar som resulterar i en sänkt skatt utanför en rimlig ram.<sup>157</sup> Vidare menar Professor Luja att just detta kan visa på hur osäker räckvidden eller omfattningen av statsstödsfrågorna är.<sup>158</sup>

Liknande problematik lyfts fram av Schön som menar att statstödsreglerna inte bör omvandlas till en ”*wide-reaching anti-discrimination prohibition streamlining national legislation*”.<sup>159</sup> Statsstödsreglernas tillämpning inom skatterätten bör inte kunna anpassas i så pass stor utsträckning att det frångår helt från ordalydelsen i artikeln och selektivitet bör endast anses bevisat i de fall där förmånstagaren kan utpekas representera ”vissa

---

<sup>155</sup> Luja (2016) 1, s. 318

<sup>156</sup> *Ibid*, s. 318

<sup>157</sup> *Ibid*, s. 318

<sup>158</sup> *Ibid*, s. sidan 318

<sup>159</sup> Schön, Wolfgang. *Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence*. (2016), s. 19.

företag eller viss produktion” som framgår av artikeln.<sup>160</sup> Schön hänvisar även till Generaladvokat Kokotts förslag till beslut i C-66/14(Finanxamt Linz) där hon erkänner domstolens breda tillämpning av selektivitet men samtidigt poängterar att endast det faktum att åtskillnad görs mellan utländska och inhemska aktieägare i det fallet, inte är tillräckligt för att uppnå rekvisitet av förmån för vissa företag eller viss produktion. Vidare argumenterar Kokott för en mer restriktiv tolkning av selektivitet för att skydda staters suveränitet i skatterätsfrågor.<sup>161</sup>

### 3.6. Effekten av olagligt statsstöd

När prövningen är klar och kommissionen kommer fram till att det är ett olagligt statsstöd är staten i fråga skyldig att återkräva stödet och ska göra det för stöd 10 år tillbaka i tiden. Äldre stöd än så är preskriberat men allt stöd eller i dessa fall, underlåtenhet av skattebetalning ska återbetalas 10 år tillbaka i tiden.<sup>162</sup> Det ter sig naturligt att olagligt stöd ska återbetalas men det skapar en problematik när det gäller skatt då det inom skatterätten som nämnt ovan i kapitel 2.2 finns ett uttryckligt förbud mot att ta in skatt retroaktivt utan stöd i lag. De båda systemet har utvecklats parallellt utan hänsyn till varandra. EU-rätten går dock före den nationella rätten vilket innebär att om ett beslut tas genom statsstödsreglerna som strider mot de grundläggande rättsliga principerna som ligger till grund för en APA, men innebär att APA beslutet utgör ett olagligt statsstöd, måste stödet återkrävas trots att det saknas en rättfärdigandegrund för återkravet i lagen om prissättningsbesked.

Det finns vidare inte något krav på hur mycket konkurrensen måste påverkas för att regeln ska få ovan verkan. Det förekommer inget krav på att konkurrensen snedvrids utan enbart risken för en snedvridning är tillräckligt för att artikeln ska få genomslag i ett mål.<sup>163</sup> Vid praxisgenomgång är det tydligt att störst fokus vid prövning av kriterierna hamnar vid selektivetsbedömningen, en väldigt liten del läggs på den del som är syftet med artikeln, nämligen att ha en fri marknadskonkurrens där stater inte påverkar och snedvrider

---

<sup>160</sup> Schön (2016), s. 18-19

<sup>161</sup> *Ibid*, s. 19- 20

<sup>162</sup> Rådets förordning (EU 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 17.

<sup>163</sup> Indén (2013) s. 110.

konkurrensen.<sup>164</sup> Utgångspunkten har enligt Indén blivit att det görs ett hypotetiskt antagande att om en åtgärd är selektiv så påverkar den också konkurrensen. Detta menar han understryks ytterligare av det faktum att en åtgärd omfattas av regleringen även i de fall då det saknas konkurrenter.<sup>165</sup>

### 3.7. Sammanfattning

Artikel 107 har fyra kumulativa rekvisit som alla ska vara uppfyllda för att en skatteåtgärd ska innebära ett olagligt statsstöd. Av de fyra rekvisiten ligger tyngden i bedömningen på selektivitetskriteriet. Visar sig en åtgärd vara selektiv presumeras den även snedvridda konkurrensen.

Prövningen av selektiviteten är tvådelad. I första steget där kommissionen har bevisbördan fastställs en referenspunkt mot vilken åtgärden prövas. I detta steg ska kommissionen visa att åtgärden inom ramen för en viss rättslig reglering kan gynna vissa företag eller viss produktion i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Sammanfattningsvis ska kommissionen visa att åtgärden avviker från referenssystemet mot vilken åtgärden prövas. Lyckas kommissionen med detta skiftas bevisbördan i nästa steg över till medlemsstaten som ska kunna motivera att skillnaden i behandling är till följd av skattesystemets karaktär och allmänna systematik.

I kommissionens prövning har därför den bestämda referenspunkten avgörande betydelse. Detta blir tydligt av Adria-wien pipeline fallet där det visar på hur valet av ett brett eller snävt referenssystem är avgörande för fastställandet av selektivitet.

Vidare klargjordes det i förhandsavgörandet Autogrill/Banco Santander/Santusa att en avvikelser från referensramen inte i sig var tillräckligt för att visa att det var ett "gynnandet av vissa företag eller viss produktion" men att det var viktigt att i den bedömningen se till bolag som befinner sig i samma faktiska och rättsliga situation. En avvikelser från referensramen är således tillåtet om det är mellan bolag i icke jämförbar situation, är det

---

<sup>164</sup> *Ibid*, s. 24.

<sup>165</sup> *Ibid*, s. 24.

däremot bolag som befinner sig i en jämförbar situation kan denna avvikelse istället innebära en diskriminering som således innebär en selektivitet.

I Groepsrentebox fallet konstaterar kommissionen att transaktioner mellan närstående bolag inte befinner sig i en faktisk och rättslig jämförbar situation då icke närstående bolag inte har möjlighet att göra samma typ av transaktion. Där kan även finnas andra motiv och möjligt arbitrage bakom en transaktion som saknar motsvarighet hos transaktioner mellan icke närstående bolag.

Det är sammanfattningsvis jämförelsen av den skattemässiga behandlingen av bolag i en jämförbar rättslig och faktisk situation som i praxis hittills varit den avgörande bedömningspunkten. I kommissionens nya avgöranden är det jämförelsen med hur den skattemässiga behandlingen skett för en internprissättningssituation inom en koncern jämfört med hur behandlingen hade varit om bolaget blivit beskattat som ett separat bolag, huvudsakligen genom en tillämpning av armlängdsprincipen. I följande kapitel kommer olika avgöranden från kommissionen att presenteras för att avslutningsvis knyta samman interaktionen mellan de skatterättsliga principerna och rättsområdena med statsstödsreglerna.

## 4. Kommissionens nya avgöranden

### 4.1 Inledning

#### 4.1.1 Det rättsliga läget

Innan uppsatsen leds vidare in i en djupdykning av kommissionens senaste beslut kan en sammanfattning av de rättsliga principerna gentemot vilka kommissionens beslut prövas mot upprepas. Legalitetsprincipen är som presenterats en djupt förankrad princip inom skatterätten, dels inom nationell rätt, dels utgör den EU-rättslig primärrätt genom rättighetsstadgan. All skatt kräver därmed stöd i lag, vidare har regleringen av prissättningsbesked fått sin form genom denna princip. Den bygger på förutsägbarhet och är rättsligt bindande för alla involverade parter. Prissättningsbeskeden är ofta utformade genom tillämpning av armlängdsprincipen för att uppnå ett transaktionsvärde som på bästa sätt motsvarar det marknadsmässiga värdet. Armlängdsprincipen är inte i sin form rättsligt bindande utan tillämpas som regel genom den nationellt implementerade formen. Det är ingen fast vetenskap och är en princip som minst sagt mötts av kritik genom åren.<sup>166</sup>

#### 4.1.2. Kommissionens angrepp på prissättningsbesked

Den nuvarande kommissionen har sedan 2013 gått på hårt för att lösa problemet kring aggressiv skatteplanering genom en långtgående strategi för rättvis beskattning och ökad transparens. Den 27 januari 2015 lanserade kommissionen ett paket med initiativ för att bekämpa skatteflykt bland företag i EU och i resten av världen, under juni 2015 presenterades kommissionens handlingsplan för rättvis och effektiv beskattning. Inom denna strategi har en politisk överenskommelse även nåtts i oktober 2015 om automatiskt utbyte av information om skattebeslut. Kommissionen uttrycker att hela arbetet vilar på den enkla principen om att alla företag, stora som små, måste betala skatt där de genererar sin vinst.<sup>167</sup>

Utöver ovan strategi har kommissionen även angripit problematiken genom att tillämpa sin behörighet i statsstödsreglerna. Då vissa prissättningsbesked som lämnats från medlemsstater till enskilda bolag enligt kommissionen inte motsvarat det

---

<sup>166</sup> Se avsnitt 2.7.3 till 2.7.5.

<sup>167</sup> Europeiska kommissionens pressmeddelande, *Statligt stöd: Irland beviljade Apple olagliga skatteförmåner till ett värde av 13 miljarder euro*. Bryssel den 30 augusti 2016, IP/16/2923, s. 3.

marknadsmässiga värdet av transaktionerna har dessa bedömts vara bidrag från den staten vilka riskerar att snedvrider konkurrensen. Kommissionen anser i sin mening inte att prissättningsbesked är problematiska men när beskeden godkänner upplägg som innebär en selektiv fördel för de enskilda bolagen är beskeden i strid med gällande statsstödsregler.<sup>168</sup> Nedan presenteras två av de fem beslut som kommissionen meddelat för att ge en förståelse för prövningsprocessen och tillämpningen av reglerna.<sup>169</sup> Besluten som presenteras genomgående är Kommissionens beslut mot Belgien<sup>170</sup> samt kommissionens beslut mot Nederländerna.<sup>171</sup>

Utöver besluten som får en genomgående presentation har kommissionen fattat beslut mot Fiat och Luxemburg, Apple och Irland, samt Amazon och Luxemburg, dessa kommer presenteras under avsnitt 4.4 i en sammanfattad form.<sup>172</sup> Det är för närvarande ytterligare fyra mål uppe för prövning av kommissionen, de avser prissättningsbesked som godkänts av Luxemburg till McDonalds, Luxemburg till Engie (tidigare GDF Suez), Nederländerna till Inter Ikea samt den skattemässiga behandlingen av multinationella koncerner under Storbritanniens CFC regler.<sup>173</sup>

## **4.2. Kommissionen mot Belgien**

### **4.2.1. Sammanfattning**

Under februari 2015 inledde kommissionen dess utvärdering av Belgiens skatteupplägg för så kallade övervinster (excess tax).<sup>174</sup> Upplägget innebar att multinationella koncerner kunde reducera sin skattebas med mellan 50–90 % genom att företagets vinst jämfördes med ett fristående företag i en jämförbar situation. Skillnaden mellan de två utgjorde en

---

<sup>168</sup> Europeiska kommissionens pressmeddelande, State aid: Commission opens in-depth investigation into the Netherlands' tax treatment of Inter IKEA, Bryssel den 18 december 2017, IP/17/5343, s. 3.

<sup>169</sup> Kommissionen IP/17/5343, s. 3.

<sup>170</sup> Europeiska kommissionens pressmeddelande, Statligt stöd: Belgiens skatteupplägg för övervinster är olagligt – 35 Multinationella företag tvingas betala tillbaka 700 miljoner euro, Bryssel den 11 januari 2016, IP/16/42.

<sup>171</sup> Europeiska kommissionens pressmeddelande, Kommissionen har avgjort att selektiva skatteförmåner för Fiat i Luxemburg och Starbucks i Nederländerna är olagliga enligt EU:s konkurrensbestämmelser, Bryssel den 21 oktober 2015, IP/15/5880.

<sup>172</sup> Kommissionen, IP/17/5343, s. 3.

<sup>173</sup> Kommissionen, IP/17/5343.

<sup>174</sup> Kommissionens beslut (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016, om den statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört (delgivet med nr C(2015)9837). Para 7.

så kallad övervinst och skattebasen sänktes i proportion med den. Upplägget hade tillämpats av minst 35 koncerner som kommissionen nu tvingar Belgien att återkräva obetalda skatter från på närmre 700 miljoner Euro. Kommissionen kom fram till att upplägget avvek från de belgiska bolagsskatternas normala praxis och armlängdsprincipen och därmed utgjorde ett otillåtet statsstöd.<sup>175</sup>

#### **4.2.2. Fakta och prövning**

Syftet och tanken bakom regeln var att multinationella företag gör övervinster till följd av att ingå i en multinationell koncern. De belgiska myndigheterna uppgav därför att dessa koncerner endast skulle beskattas på den vinst som gjordes i enlighet med armlängdsprincipen, således den vinst som de hade gjort om de hade varit ett enskilt företag i en jämförbar situation.<sup>176</sup> Det Belgien således gör är att de bedömer dessa övervinster som en vinst som inte är hänförlig till bolaget i Belgien utan hänförs till koncernen som sådan och ska därför inte utgöra en del av skattebasen i Belgien.<sup>177</sup> För att undvika dubbelbeskattning kan bolagen därför få ett förhandsavgörande (APA) av de Belgiska myndigheterna som avgör om övervinsterna ska räknas bort från skattebasen, den del av vinsten som överstiger vinsten enligt deras beräkning med armlängdsprincipen skulle förbli obeskattat i Belgien.<sup>178</sup>

#### **4.2.3. Kommissionens rekvisitprövning**

Det första rekvisitet som innebär att stödet ska ges av en stat genom statliga medel konstateras kort i en punkt av kommissionen. Kommissionen hänvisar till fast praxis från EU-domstolen i vilken det framgår att undantag från skatt utgör ett statsstöd trots att det inte är en överföring av resurser från staten. Detta då de som mottar skattefördelen hamnar i en ekonomisk fördel i förhållande till sina konkurrenter genom en lägre skattebörda.<sup>179</sup>

Det andra rekvisitet som innebär att stödet måste gynna mottagaren konstateras även det kortfattat av kommissionen där de poängterar att bolagen som drar nytta av detta upplägg är multinationella bolag som är verksamma i flera medlemsstater, allt statsstöd de kan

---

<sup>175</sup> Kommissionen, IP/16/42.

<sup>176</sup> C(2015) 9837, para 14.

<sup>177</sup> C(2015) 9837, para 22.

<sup>178</sup> C(2015) 9837, para 35, para 39.

<sup>179</sup> C(2015) 9837, para 114.



motta är därför fördelaktigt. Genom möjligheten att undanta stora delar av deras vinster från beskattning leder det till möjlighet att genomföra strategiska investeringar för bolagen.<sup>180</sup>

Det fjärde rekviritet som innebär att det måste snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen blir implicit bekräftat av ovan två rekvirit. Kommissionen konstaterar att om någon mottar en ekonomisk fördel genom en reduktion av skattebördan som de annars skulle fått bära innebär det att de får en fördel som snedvrider konkurrensen då de inte bär beskattningsbördan som deras konkurrenter har.<sup>181</sup>

#### **4.2.4. Kommissionens selektivitetsprövning**

Selektivitetstestet är tvådelat och görs i en tre-steps analys. I första delen definieras först det vanliga skattesystemet och blir referenssystemet, därefter prövas om åtgärden/upplägget skiljer sig från referenssystemet. I andra delen skiftar bevisbördan över till medlemsstaten som får en möjlighet att rättfärdiga upplägget. I detta avslutande steget kan ett upplägg rättfärdigas om medlemsstaten kan visa att avvikelser från referenssystemet är en direkt följd av de grundläggande principerna i det skattesystemet, om så är fallet bedöms inte upplägget vara selektivt.<sup>182</sup>

Kommissionen valde den ordinarie bolagsbeskattningen som referenssystem. Enligt det systemet är bolag med hemvist i Belgien skatteskyldiga för sin världsomfattande inkomst såvida inte ett skatteavtal föreligger (se hemviststatsprincipen i avsnitt 2.1). Bolag utan hemvist i Belgien är skatteskyldiga för inkomst hänförligt till Belgien (se källstatsprincipen i avsnitt 2.1). I båda fallen är dock skattebasen baserad på den totala vinsten. Således är alla bolag som genererar en inkomst i Belgien ansedda att vara i en liknande juridisk och faktisk situation, ur beskattningshänsyn.<sup>183</sup>

När den totala beskattningsbara vinsten beräknas är den redovisade vinsten först subjekt till bland annat kostnadsavdrag. Belgien argumenterar för att avdraget för övervinster

---

<sup>180</sup> C(2015) 9837, para 115.

<sup>181</sup> C(2015) 9837, para 116.

<sup>182</sup> C(2015) 9837, para 119.

<sup>183</sup> C(2015) 9837, para 121.

också är en del av de avdrag som är möjliga och bildar därför en del av det inre sammanhanget i deras inkomstskattelag.<sup>184</sup> Kommissionen håller inte med om det, första argumentet är att möjligheten att undanta övervinster från beskattning kräver en separat prövning med armlängdsprincipen och utgör inte ett fast avdrag som kan göras med en procentsats eller ett visst belopp som går att avläsa ur lagtexten. Andra argumentet är för att grundtanken i inkomstskattelagen är att beskatta alla vinster och alla bolag oavsett storlek, att då endast låta multinationella bolag av en viss storlek göra avdragen blir därmed en separat behandling av bolag i en jämförbar situation. Det tredje argumentet tar sikte på att det inte är hållbart att skilja bolagen åt endast på basen huruvida det utgör ett bolag inom en koncern eller fristående bolag, detta då lagen tar sikte på alla vinster som genereras av bolag med hemvist i Belgien eller genom deras fasta driftställen i Belgien.<sup>185</sup>

När referenssystemet var fastlagt gick kommissionen vidare till att utreda steg två i selektivitetsprövningen, nämligen om upplägget skiljer sig från referenssystemet. I denna del konstaterar kommissionen att när en eventuell avvikelse från referenssystemet är identifierad, identifieras samtidigt även vilken fördel det handlar om.<sup>186</sup> I detta fall är möjligheten för avdrag av övervinster en avvikelse från referenssystemet där alla vinster beskattas. Huvudregeln är inte att vinsten beräknas som en hypotetisk vinst genom en justering med tillämpning av armlängdsprincipen. Den justering som således blivit beviljad av Belgien utgör en selektiv fördel då den undantar en del av den faktiska vinsten som är redovisad i Belgien. Vidare anser kommissionen att Belgien inte tillämpar armlängdsprincipen på ett korrekt sätt.<sup>187</sup>

Slutsatsen som kommissionen drar är att skattesystemet är selektivt av flera anledningar. För det första på grund av att systemet endast är tillgängligt för bolag som är en del av en multinationell koncern, inga fristående bolag eller koncerner som endast har hemvist i Belgien har möjlighet att ta del av skattefördelen.<sup>188</sup>

För det andra anser kommissionen det föreliggande selektivitet baserat på det faktum att det krävs ett förhandsavgörande för att ta del av fördelen. Detta innebär att företag endast har

---

<sup>184</sup> C(2015) 9837, para 122-123.

<sup>185</sup> C(2015) 9837, para 125-127.

<sup>186</sup> C(2015) 9837, para 131.

<sup>187</sup> C(2015) 9837, para 133-134.

<sup>188</sup> C(2015) 9837, para 138.

möjlighet att tillämpa fördelen på framtida transaktioner.<sup>189</sup> För det tredje argumenterar kommissionen att även bolag som uppfyller kriterierna har svårt att få ta del av fördelen om de inte är tillräckligt stora då processen är ekonomisk- och tidskrävande, det blir därför inte försvarbart för mindre koncerner att begära ett förhandsavgörande. Detta leder till att endast stora multinationella koncerner kan ta del av fördelen.<sup>190</sup>

Sammanfattningsvis menar kommissionen att eftersom Belgien endast tillåter belgiska bolag som är en del av en stor multinationell koncern samt har etablerat sig eller skapat nya verksamheter i Belgien möjligheten att ta del av avdraget att övervinst upplägget utgör en selektiv fördel.<sup>191</sup>

Kommissionen slår även bort Belgiens argument som hänvisar till domen i målet Banco Santander/Santusa (se avsnitt 3.4.3) där domstolen slog fast att det inte var tal om selektiva fördelar i artikelns mening när det rörde sig om internationella koncerner kontra endast nationella koncerner då dessa inte är i en jämförbar situation. Kommissionen hävdar att det målet rör en skattefördel som är kopplad till en specifik finansiell transaktion medans detta fallet rör sig om fördelar till särskilda kategorier av verksamheter.<sup>192</sup> Att det skulle vara en selektiv fördel till följd av att andra stater inte beskattar den undantagna vinsten går inte kommissionen heller med på, de konstaterar att utvärderingen endast tar sikte på fördelen som ges av Belgien och de behöver inte ta hänsyn till eventuella neutraliserande åtgärder från andra Medlemsstater.<sup>193</sup>

#### **4.2.5. Kommissionens slutsats**

Kommissionen drar följande slutsats om målet: “Oavsett om bolagsskattesystemet i Belgien kan anses innehålla en allmän regel som gör det förbjudet att beskatta den vinst som redovisats av dotterbolag till en multinationell koncern och som överstiger en marknadsmässig vinst eller inte, vilket kommissionen ifrågasätter, utgör skattelättnaderna vid överskjutande vinst ett undantag från referenssystemet eftersom de grunder som motiverar både skattebefrielsen och den metod som tillämpas för att fastställa den

---

<sup>189</sup> C(2015) 9837, para 139.

<sup>190</sup> C(2015) 9837, para 140.

<sup>191</sup> C(2015) 9837, para 141.

<sup>192</sup> C(2015) 9837, para 142.

<sup>193</sup> C(2015) 9837, para 143.

överskjutande vinster för tillämpningen av den ifrågavarande ordningen står i strid med armlängdsprincipen som är en del av detta system.”<sup>194</sup>

Sammanfattningsvis anser kommissionen att armlängdsprincipen ska tillämpas vid skattehänsyn för att koncerner inte ska hamna i en mer fördelaktig situation än enskilda bolag. De menar att Belgiens tillämpning av armlängdsprincipen därför är felaktig, det finns inte utrymme att applicera armlängdsprincipen för att generellt avskilja en vinst från dess synergier och skalfördelar vid en internprissättnings bedömning.<sup>195</sup>

### **4.3. Nederländerna och Starbucks**

#### **4.3.1. Sammanfattning**

Detta fall rör förhandsbesked om prissättning som Nederländernas skattemyndighet gett till Starbucks koncernen, specifikt Starbucks Coffee EMEA BV (hädanefter Starbucks Coffee BV) och Starbucks Manufacturing EMEA BV (hädanefter SMBV) som båda kontrolleras av Starbucks Corporation i USA.<sup>196</sup> SMBV som är koncernens enda bolag som rostar kaffe i Europa var det bolag som var förmånstagare av det som kommissionen kom fram till utgjorde statligt stöd.<sup>197</sup> Detta då förhandsbeskedet de beviljats innebar en reducerad skattebörda med 20-30 miljoner sedan 2008 genom att de betalade en betydande royalty till systerbolaget Alki i Storbritannien samt att de betalade ett överpris för gröna kaffeböner från systerbolaget i Schweiz.<sup>198</sup>

#### **4.3.2. Fakta och prövning**

Kortfattad förklaring av företagskonstellationen och varje bolags roll.

Starbucks coffee BV är koncernens huvudkontor i EMEA<sup>199</sup> regionen. De medverkar vid valet av exploitörer som ska driva detaljhandelsbutiker samt licenserar varumärken och viss teknik och sakkunskap via sin aktieägare Alki LP i utbyte mot royaltybetalningar. Starbucks coffee BV underlicenserar sedan immateriella rättigheter till exploitörerna för

---

<sup>194</sup> C(2015) 9837, para 144.

<sup>195</sup> C(2015) 9837, para 149-151.

<sup>196</sup> Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks (delgivet med nr C(2015) 7143). Para 1 och 40.

<sup>197</sup> C(2015) 7143, para 39.

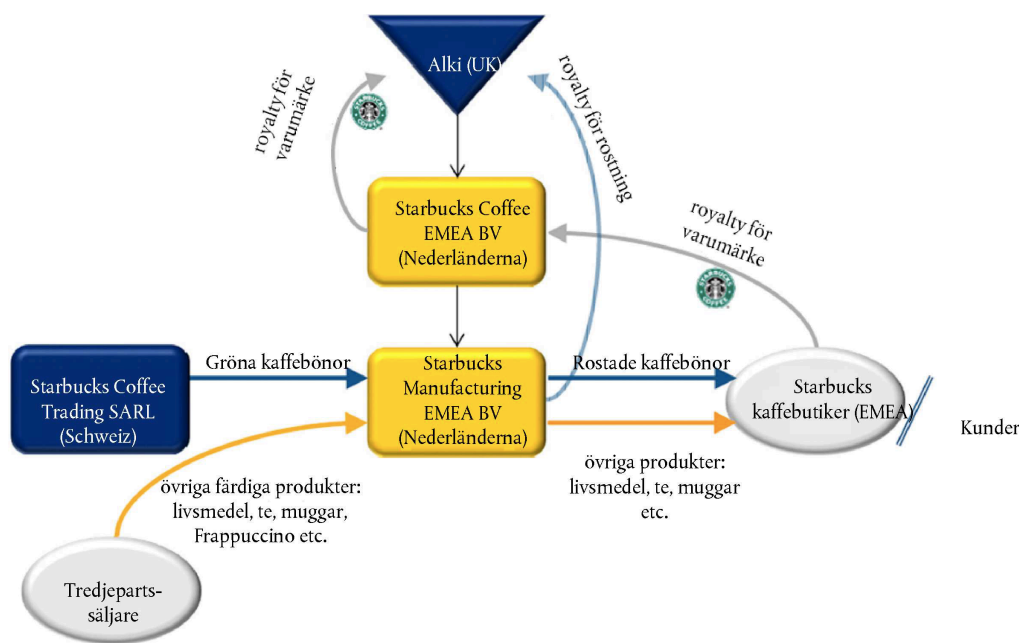
<sup>198</sup> Kommissionen, IP/15/5880.

<sup>199</sup> Europa, Mellanöstern och Afrika regionen.

att de ska kunna utveckla och driva sina butiker som Starbucksbutiker, i utbyte mot dessa immaterialrätter betalar exploitörerna en royalty som grundar sig på en procentandel av omsättningen. Både närstående och icke-närstående parter betalar samma procentandel av omsättningen som en royalty till Starbucks Coffee BV.<sup>200</sup>

SMBV köper gröna kaffeböner av Starbucks dotterbolag SCTS i Schweiz som de sedan rostar och säljer till närstående och icke-närstående parter. De säljer även flera olika typer av produkter som en mellanliggande distributionsenhet.<sup>201</sup> SMBV har ett rostningsavtal med Alki LP enligt vilket SMBV är ägare av rostningsanläggningen och betalar en licens till Alki LP i utbyte mot tillgång till immateriella rättigheter och att Alki LP övertar affärsrisken i SMBV:s verksamhet.<sup>202</sup>

Nedan i Figur 1 illustreras den företagsstruktur som beslutet grundar sig på.<sup>203</sup>



Figur 1

Alki LP UK har i sin tur sedan ett avtal med Starbucks corporation i USA där Alki LP UK betalar en royalty samt serviceavgifter för tjänster som tillhandahålls av Starbucks corporation i USA. Detta innebär att den vinst som omfördelas från SMBV i

<sup>200</sup> C(2015) 7143, para 48.

<sup>201</sup> C(2015) 7143, para 49.

<sup>202</sup> C(2015) 7143, para 142.

<sup>203</sup> Figur 1 tagen från C(2015) 7143, efter para 54.

Nederländerna till Alki LP i Storbritannien i sin tur omfördelas vidare till Starbucks Corporation i USA.<sup>204</sup>

Avseende beräkningsunderlaget och beräkningen tillämpades nettomarginalmetoden, dock ryms det inte inom ramen för denna uppsats att redogöra för hur beräkningen av prissättningen skett, för vidare läsning om det hänvisas till kommissionens beslut samt beslutet att inleda förfarandet skäl 40–58.

#### **4.3.3. Kommissionens rekvisitprövning**

Det första rekvisitet som innebär att stödet ska ges av en stat genom statliga medel konstateras vara uppfyllt då prissättningsbeskedet kommer från Nederländernas skattemyndighet som är en del av statens offentliga förvaltning och kan därför tillskrivas Nederländerna.<sup>205</sup>

Avseende de andra rekvisiten som innebär att det ska gynna mottagaren, snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna konstaterar kommissionen att SMBV ingår i Starbucks-koncernen som är en global enhet som i sin tur är verksam i alla EU:s medlemsstater, således kan stöd till koncernens förmån påverka handeln. Vidare kan samma stöd snedvrیدا konkurrensen då den förbättrar mottagarens konkurrensställning i förhållande till dess konkurrenter.<sup>206</sup> Visar det sig att prissättningsbeskedet befriar SMBV från en skatt som företaget annars hade betalat innebär det att det hotar att snedvrیدا konkurrensen då det stärker företagets finansiella ställning.<sup>207</sup> Det återstår således att fastställa huruvida prissättningsbeskedet innebär en selektiv fördel.

#### **4.3.4. Kommissionens selektivitetsprövning**

I denna bedömning ska det fastställas huruvida den nationella åtgärden gynnar ”vissa företag eller viss produktion” i jämförelse med andra företag i en faktisk och rättslig

---

<sup>204</sup> C(2015) 7143, para 145-146.

<sup>205</sup> C(2015) 7143, para 225.

<sup>206</sup> C(2015) 7143, para 227.

<sup>207</sup> C(2015) 7143, para 228.

jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med rättsordningen.<sup>208</sup> Denna prövning görs i enlighet med tre-steps analysen som är presenterad i avsnitt 3.3.<sup>209</sup>

Nederländerna argumenterar för att referenssystemet ska vara *The Dutch Corporation Tax Act 1969*, särskilt artikel 8b, §1 samt *the Dutch Transfer Pricing Decree* i vilken OECD:s artikel 9 avseende internprissättning är inkorporerad i den nationella lagen, och således ett referenssystem som är applicerbart endast på koncerner.<sup>210</sup> De underbygger argumentet med hänvisning till kommissionens tidigare praxis där de beslutat att fristående företag och koncerner inte tillhör samma referenssystem.<sup>211</sup>

Kommissionen identifierar dock det allmänna nederländska bolagsskattesystemet som referenssystemet vilket innebär att beskattning sker av redovisad vinst hos alla skattskyldiga företag i Nederländerna. Den skattepliktiga vinsten ska fastställas på grundval av principerna om god affärspraxis och motsvara den bokföringsmässiga vinst som framgår av företagets resultaträkningar. Justeringar kan göras genom särskilda skattebestämmelser så som korrigeringar i enlighet med armlängdsprincipen.<sup>212</sup>

Kommissionen medger att det finns en skillnad sett till företag som bedriver verksamhet som fristående företag och gör transaktioner på marknaden i jämförelse med företag som gör sina transaktioner inom samma koncern då de måste uppskatta priser som tillämpas vid dessa transaktioner istället för att priserna bestäms av marknaden.<sup>213</sup> Kommissionen argumenterar dock för att detta inte utgör en sådan skillnad att de båda företagen inte skulle kunna anses befinna sig i en jämförbar situation. Skillnaden mellan tillvägagångssättet för att komma fram till den skattepliktiga vinsten har således ingen betydelse vid fastställandet av referenssystemet och selektivitetsanalysen.<sup>214</sup> Vidare argumenterar kommissionen för att de inte är bundna av sin egen praxis och att varje stödåtgärd bedöms enskilt utifrån kriterierna i artikel 107. Vidare anser inte kommissionen att Groesprentebox-målet bekräftar att en skatteåtgärd till fördel för ett

---

<sup>208</sup> C(2015) 7143, para 229.

<sup>209</sup> C(2015) 7143, para 230.

<sup>210</sup> C(2015) 7143, para 237-238, 245, 249-250.

<sup>211</sup> C(2015) 7143, para 238. Se även beslut: k(2009) 4511, Groesprentebox.

<sup>212</sup> C(2015) 7143, para 231-234.

<sup>213</sup> C(2015) 7143, para 235.

<sup>214</sup> C(2015) 7143, para 236.

integrerat företag innebär att referenssystemet nödvändigtvis måste vara begränsat till den typen av företag, de hävdar vidare att det målet inte är jämförbart med förevarande mål varför denna praxis saknar betydelse.<sup>215</sup>

Efter att kommissionen fastställt referenssystemet ska de bedöma om åtgärden skiljer sig från referenssystemet.<sup>216</sup> Kommissionen konstaterar att identifieringen av en fördel gör det i princip möjligt att presumera att åtgärden är selektiv.<sup>217</sup> Det som ska utredas är huruvida metoden som godkänts via prissättningsbeskedet avviker från armlängdsprincipen.<sup>218</sup> Kommissionen förklarar inledande att armlängdsprincipen utgör en integrerad del av bedömningen enligt artikel 107.1 och är således bindande oberoende av om en medlemsstat har införlivat denna princip eller inte.<sup>219</sup> Detta då den tillämpas för att fastställa om den skattepliktiga vinsten för koncernbolag har beräknats med en metod som liknar marknadsvillkoren, annars får koncernbolagen en fördelaktig behandling i jämförelse med bolag som agerat på marknadsmässiga villkor. Det tillämpas således för att fastställa en likabehandling när det gäller beskattning.<sup>220</sup>

Nederländerna och Starbucks har argumenterat för att en internprissättning inte är en exakt vetenskap varpå det finns flertalet olika metoder som kan tillämpas och det krävs omfattande utredningar för att lyckas prissätta en funktion när motsvarighet saknas. Detta invänder kommissionen mot genom att argumentera för att även om det inte är en exakt vetenskap är det viktigt att ta hänsyn till målsättningen, vilken är att komma fram till en rimlig uppskattning av marknadspriset.<sup>221</sup> Visar det sig att den metod som godkänts avviker från en metod som leder till en tillförlitlig uppskattning och därmed från armlängdsprincipen kommer det anses vara en selektiv fördel.<sup>222</sup>

Metoden som tillämpades för att uppskatta en skattepliktig vinst var nettomarginalmetoden, vinstnivån indikerades utifrån rörelsekostnader och

---

<sup>215</sup> C(2015) 7143, para 240-243.

<sup>216</sup> C(2015) 7143, para 252-253.

<sup>217</sup> C(2015) 7143, para 254.

<sup>218</sup> C(2015) 7143, para 263.

<sup>219</sup> C(2015) 7143, para 264.

<sup>220</sup> C(2015) 7143, para 264.

<sup>221</sup> C(2015) 7143, para 266.

<sup>222</sup> C(2015) 7143, para 267.



rörelsekapitalet justerades för att beakta skillnader mellan SMBV och de jämförelsetal som användes för att uppskatta ett vinstpålägg. Som nämnt tidigare kommer beräkningen inte omfattas av förevarande uppsats.<sup>223</sup>

Genom prissättningsbeskedet godtogs att royaltyn till Alki LP utgjorde en justeringsvariabel som i praktiken innebar att royaltyn justerades till att motsvara den del av vinsten som översteg den överenskomna beskattningsbara ersättningsnivån. Denna royaltyn motsvarade således vinsten och gjorde det möjligt för SMBV att överföra sin vinst i form av en royaltybetalning till Alki LP. Vinsten var därmed inte beskattningsbar i Nederländerna.<sup>224</sup> Kommissionen poängterar att marknadsprismetoden borde tillämpats då det är den mest direkta och tillförlitliga metod för att fastställa armlängdsprincipen medan Nederländerna hävdar att de inte är bundna vid att tillämpa den metoden.<sup>225</sup>

Efter en omfattande<sup>226</sup> analys kommer kommissionen fram till att någon royalty inte är motiverad varpå utgångspunkten blir att det som betalats i royalty bör beskattas som vinst i Nederländerna.<sup>227</sup> Utöver detta konstaterar kommissionen att internprissättningsbeskedet innehöll en felaktig analys av komplexiteten hos koncernbolag vilket innebär att tillämpningen av nettomarginalmetoden är felaktig.<sup>228</sup>

Vidare utreder kommissionen huruvida armlängdsprincipen tillämpats korrekt på de priser som Starbucks Coffee Trading Company (hädanefter SCTC) debiterat SMBV för gröna kaffeböner. Avtalet som ligger mellan SCTC och SMBV utgör bland de viktigaste transaktionerna som internprissättningen avser. Under perioden 2005–2010 utgjorde vinstpålägget omkring 3% vilken kommissionen konstaterar är i enlighet med armlängdsprincipen. Ökningen som därefter skedde till omkring 18% kan enligt kommissionen inte motiveras och får därför ses som ett avdrag från den beskattningsbara vinsten.<sup>229</sup>

---

<sup>223</sup> C(2015) 7143, para 269.

<sup>224</sup> C(2015) 7143, para 277.

<sup>225</sup> C(2015) 7143, para 282, 284.

<sup>226</sup> Se para 286 till 341.

<sup>227</sup> C(2015) 7143, para 340-341.

<sup>228</sup> C(2015) 7143, para 378.

<sup>229</sup> C(2015) 7143, para 347-348, 361.

#### **4.3.5. Kommissionens slutsats**

Kommissionen drar följande slutsats om målet: ”Mot bakgrund av uppgifterna ovan drar kommissionen slutsatsen att SMBV:s förhandsbesked om prissättning som utfärdats av den nederländska skattemyndigheten ger SMBV och Starbucks-koncernen en selektiv fördel som kan tillskrivas Nederländerna, som finansierats med statliga medel och som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen och som kan påverka handeln inom EU. SMBV:s förhandsbesked om prissättning utgör därför statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.”<sup>230</sup>

#### **4.4. Kommissionens övriga prövningar**

##### **4.4.1. Kommissionen mot Apple och Irland**

Apple Sales International och Apple Operations Europe är två irländska företag som innehar rätten till Apples immateriella rättigheter samt rätten att tillverka och sälja Appleprodukter utanför Nord- och Sydamerika. Bolagen är helägda av Applekoncernen och moderbolaget Apple Inc i USA och gör årliga betalningar till Apple Inc för att finansiera forskning och utveckling. Dessa utgifter räknas då årligen av från den vinst som registreras på Irland.<sup>231</sup>

Skattebeskeden som Apple Sales international och Apple Operations Europe fått, godkände den interna fördelningen av vinsten där merparten fördelades från Irland till det så kallade huvudkontoret som inte var beläget i något land, och varken hade anställda eller några lokaler. Huvudkontorets enda verksamhet bestod av styrelsemöten. Detta ledde till att endast en bråkdel av vinsten tillföll den irländska filialen och den faktiska skattesatsen som betalades på uppbyggnad av vinst på Irland blev 0,5 % 2011 och minskade ytterligare till 0,005 % 2014.<sup>232</sup>

Även i detta beslut är det armlängdsprincipen som blir central för bedömningen. Kommissionen motiverar att fördelning av vinster inom en koncern ska motsvara den ekonomiska verkligheten och att fördelningen bör göras på affärsmässiga villkor som mellan oberoende företag genom armlängdsprincipen. Då det så kallade huvudkontoret

---

<sup>230</sup> C(2015) 7143, para 422.

<sup>231</sup> Kommissionen, IP/16/2923, s. 1.

<sup>232</sup> Kommissionen, IP/16/2923, s. 2.

saknar operativ kapacitet och det enda bolaget som kunnat generera försäljningsintäkt var Apple sales International borde vinsten enligt kommissionen ha registrerats och beskattats i Irland.<sup>233</sup>

#### **4.4.2. Kommissionen mot Fiat och Luxemburg**

Fiat finance and trade är ett bolag inom Fiat koncernen och har sin hemvist i Luxemburg. Bolagets verksamhet går ut på att tillhandahålla finansiella tjänster, varibland koncerninterna lån till bilföretag inom Fiatgruppen. Bolagets verksamhet har blivit beskattad i enlighet med det prissättningsbesked som verksamheten erhållit av de luxemburgska myndigheterna 2012.<sup>234</sup>

I beslutet ges armlängdsprincipen enligt artikel 9.1 i OECD:s modellavtal ett eget förklarande avsnitt i del 2.4 para 84 till 92.<sup>235</sup> Vidare angav kommissionen att anledningen till inledandet av granskningsförfarandet var att de inte ansåg att förhandsbeskedet var förenligt med armlängdsprincipen.<sup>236</sup> Kommissionen ansåg att den metod som tillämpats (TNMM) vid fastställandet av internpriset dels hade tillämpats felaktigt och dels hade fel metod tillämpats, med motiveringen att en indirekt metod användes medan kommissionen ansåg att en direkt metod, särskilt CUP-metoden skulle tillämpats istället.<sup>237</sup>

Luxemburg invänder mot att kommissionen tillämpat OECD:s riktlinjer för internprissättning som referenssystem och inte nationell lagstiftning och praxis. Vidare ansåg Luxemburg att kommissionen feltolkat riktlinjerna genom att rangordna de fem metoderna. Internprissättning är inte en exakt vetenskap och valet av metod kan i många fall vara oklart, i detta fall anser Luxemburg att skatterådgivaren motiverat valet och tillämpat den nationella lagen korrekt.<sup>238</sup>

---

<sup>233</sup> Kommissionen, IP/16/2923, s.2.

<sup>234</sup> Kommissionen, IP/15/5880, s. 2-3.

<sup>235</sup> Kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat (delgivet med nr C(2015) 7152).

<sup>236</sup> C(2015) 7152, para 130.

<sup>237</sup> C(2015) 7152, para 132-133.

<sup>238</sup> C(2015) 7152, para 148-149.

Luxemburg angav avslutande att de ansåg att kommissionen överskridit sina befogenheter.<sup>239</sup> Förhandsbeslutet utgör inte ett avsteg från vanliga administrativa förfaranden, beslutet är grundat på principer om legalitet och jämlikhet och ger en likadan behandling till alla skattskyldiga som huvudsakligen befinner sig i samma situation. Luxemburg anser att kommissionen endast inlett förfarandet mot bakgrund av OECD:s riktlinjer för internprissättning och inte mot bakgrund av Luxemburgs administrativa praxis. Avslutningsvis ansåg Luxemburg att kommissionen inte tog hänsyn till medlemsstaternas behörighet i fråga om direkt beskattning. Då kommissionen sätter sig i de luxemburgska myndigheternas ställe för att tolka luxemburgsk lagstiftning.<sup>240</sup>

Kommissionen tillämpar armlängdsprincipen och anger att det utgör en nödvändig del för att avgöra huruvida bolaget fått en mer fördelaktig beskattning jämfört med det allmänna bolagsskattesystemet där bolagen beskattas efter deras marknadsmässiga vinst.<sup>241</sup> Vidare förklarar kommissionen att de inte sätter sig i de luxemburgska myndigheternas ställe för att tolka luxemburgsk lagstiftning utan försöker avgöra huruvida myndigheten gett Fiat en selektiv fördel genom att godkänna transaktioner som avviker från armlängdsprincipen.<sup>242</sup> Kommissionen kom fram till att beräkningarna och motiveringarna som gjorts av Fiats skatterådgivare inte gjorts på marknadsmässiga grunder och avvek därmed från vad deras beskattningsbara vinst hade varit om de tillämpat armlängdsprincipen på det sätt som kommissionen föreslår.<sup>243</sup> Sammanfattningsvis anser kommissionen att den komplexa och artificiella metoden som tillämpats för beräkningen inte motsvarar den ekonomiska verkligheten.<sup>244</sup> Därmed betalades skatt enligt förhandsbeskedet på en undervärderad vinst, förhandsbeskedet utgjorde därför ett olagligt statsstöd.<sup>245</sup>

---

<sup>239</sup> C(2015) 7152, para 146.

<sup>240</sup> C(2015) 7152, para 145-147.

<sup>241</sup> C(2015) 7152, para 228.

<sup>242</sup> C(2015) 7152, para 229.

<sup>243</sup> C(2015) 7152, para 340.

<sup>244</sup> European Commission – Press release, statement, by Commissioner Vestager on Commission state aid decisions regarding illegal tax advantages granted by Luxembourg (Fiat) and the Netherlands (Starbucks) and on the optical disk drives cartel, Brussels, 21 october, 2015. STATEMENT/15/5881, s. 1.

<sup>245</sup> C(2015) 7152, para 371.

#### 4.4.3. Kommissionen mot Amazon och Luxemburg

Inom Amazonkoncernen finns två bolag med säte i Luxemburg, Amazon EU och Amazon Europe Holding Technologies. Båda är holdingföretag som är helägda av det amerikanska moderbolaget Amazon.com, Inc.<sup>246</sup> Kommissionens granskning avsåg prissättningsbeskedet som Amazon erhållit 2003 och som förlängdes 2014.<sup>247</sup> Amazon EU driver detaljhandelsdivisionen i hela Europa, 2014 hade bolaget 500 anställda. När kunder köper varor inom Europa genom Amazons hemsida ingår de ett avtal med Amazon EU, därigenom kan Amazon registrera all försäljning och vinst från försäljningen i Europa i Luxemburg.<sup>248</sup>

Amazon europe holding technologies (hädanefter endast amazon holding) saknar kontor, har inga anställda och bedriver ingen affärsverksamhet utöver att de är ägare av bolagets immateriella rättigheter inom Europa. Bolaget agerar som en mellanhand mellan Amazon EU och Amazon i USA. De beviljar Amazon EU en exklusiv licens för att kunna driva Amazons europeiska detaljhandel med Amazons immateriella rättigheter.<sup>249</sup> Amazon europe holding technologies gör årliga betalningar till Moderbolaget i USA för att bidra till kostnaderna för utvecklingen av de immateriella rättigheterna.<sup>250</sup>

Enligt den nationella luxemburgska lagen är Amazon EU skatteskyldigt i Luxemburg men inte Amazon Europe holding technologies då det är ett kommanditbolag.<sup>251</sup>

Kommissionen motiverar än en gång att förhandsbeslut ska utformas så att prissättningen återspeglar de ekonomiska realiteterna, betalningarna mellan två företag inom samma koncern ska vara motsvarande med vad som gäller mellan oberoende företag under kommersiella villkor (ALP).<sup>252</sup>

---

<sup>246</sup> Europeiska kommissionens pressmeddelande, Statligt stöd: Kommissionen anser att Luxemburg beviljat Amazon olagliga skatteförmåner till ett värde av omkring 250 miljoner euro, Bryssel den 4 oktober 2017, IP/17/3701, s. 1.

<sup>247</sup> Kommissionen, IP/17/3701, s. 2.

<sup>248</sup> Kommissionen, IP/17/3701, s. 1.

<sup>249</sup> Kommissionen, IP/17/3701, s. 1.

<sup>250</sup> Kommissionen, IP/17/3701, s. 1.

<sup>251</sup> Kommissionen, IP/17/3701, s. 2.

<sup>252</sup> Kommissionen, IP/17/3701, s. 3.

Betalningarna som Amazon EU gjorde till Amazon holding för nyttjandet av de immateriella tillgångarna var 1,5 gånger högre än vad Amazon holding i sin tur skulle betala till Amazon i USA. Eftersom Amazon Holding inte bedrev någon verksamhet som ökade värdet på de immateriella rättigheterna var inte storleken på ersättningen motiverad enligt kommissionen. Eftersom förhandsbeskedet godkände dessa betalningar mellan bolagen som enligt kommissionen inte överensstämmer med de ekonomiska realiteterna kunde Amazon betala lägre skatt i Luxembourg än andra företag, detta förhandsbesked innebär därför enligt kommissionen ett olagligt statsstöd.<sup>253</sup>

#### 4.5. Omvärldsbevakning av kommissionens beslut

Kommissionens beslut har skapat en ovisshet inom den internationella skatterätten då besluten har en stor påverkan på koncerner som är verksamma även utanför EU:s gränser. I USA har kritik riktats från kongressen, *the U.S. Department of the Treasury* (hädanefter endast *U.S. Treasury*) och praktiker.<sup>254</sup> De har lyft problematiken kring att multinationella bolag omöjligt kunnat förutse denna typ av implikation vid beviljandet av prissättningsbeskeden, särskilt när beskeden och transaktionerna ägt rum långt tillbaka i tiden.<sup>255</sup> Vidare pekas på svårigheterna att förstå sig på Kommissionens beslut då motsvarande interaktion mellan konkurrensrätt och skatterätt saknar motstycke i USA.<sup>256</sup> Enligt observation har kommissionen skiftat från att bedöma staternas skattefrågor till att bedöma skattelättnader som de uppfattar skadar fördelningen av skatteintäkter mellan medlemsstaterna.<sup>257</sup> Kommissionen har i sina beslut hävdats att medlemsstaterna tillämpat en felaktig *transfer pricing* metod, sammanfattningsvis innebär det att kommissionen presenterar hur en internprissättning ska gå till enligt *OECDs transfer pricing guidelines* och underkänner medlemsstaternas tillämpning av samma artikel.<sup>258</sup>

*U.S. treasury* har i sin rapport om kommissionens beslut kritiserat både att kommissionen frångått praxis och att hela kommissionens prövning baseras på en jämförelse mellan ett

---

<sup>253</sup> Kommissionen, IP/17/3701, s. 3.

<sup>254</sup> DeNovio Nicholas J., Righini Elisabetta, Nonken Gibbs Nicolle, *State aid: What it is, and how it may affect multinationals and tax departments – European Commission's actions against member states bear close scrutiny*, i: Tax executive the professional journal of tax executives institute. 6 April, 2016. s. 2.

<sup>255</sup> DeNovio; Righini; Nonken (2016) s. 1-2.

<sup>256</sup> *Ibid*, s. 3.

<sup>257</sup> *Ibid*, s. 3.

<sup>258</sup> *Ibid*, s. 6.

multinationellt bolag och ett fristående bolag, detta menar US Treasury inte handlar om huruvida det föreligger ett statsstöd utan om medlemsstaten tillämpat armlängdsprincipen korrekt.<sup>259</sup> *U.S. Treasury* menar att detta förstärks genom att kommissionen inte gör en bedömning av hur staten generellt beviljar, prövar eller lagstiftar om APA:s, de gör en prövning av resultatet av en APA genom en omprövning av armlängdsprincipen.<sup>260</sup> Kommissionen prövar således inte armlängdsprincipen i enlighet med medlemsstatens definition och lag utan genom kommissionens ”egna” armlängdsprincip som aldrig blivit definierad tidigare. Detta är enligt *U.S. Treasury* inte enbart en ny tillämpning av statsstödsreglerna men även en tillämpning som för både medlemsstater och skattesubjekt varit oförutsett.<sup>261</sup>

I ett brev från *the U.S. Chamber of Commerce* kritiserar besluten. De konstaterar att bolag blir “*caught between EU treaty provisions that on one hand leave member states to govern their own direct taxation laws while on the other hand provide the European Commission competence to enforce state aid laws.*”<sup>262</sup> Vidare kritiserades i brevet att “*competition enforcement is not the appropriate means through which to settle what is fundamentally a policy debate rather than a competition violation.*”<sup>263</sup>

Fensby har analyserat USA:s respons och påpekat att kommissionens angreppssätt även kan leda till att BEPS-projektet faller under Trump-administrationen. Även om kommissionens beslut inte är hela anledningen anser Fensby att det kan ha varit ”sista droppen som fått bägaren att rinna över” genom att de ensidiga utredningar som utfärdats av kommissionen underminerar det multilaterala samarbete och överenskommelser som finns inom BEPS och att det hela riskerar att utlösa ett transatlantiskt skattekrig.<sup>264</sup> Vidare menar Professor Wattel att effekten för bolagen som kommissionen velat komma åt i

---

<sup>259</sup> The U.S. Department of the Treasury, *The European Commission’s recent state aid investigations of transfer pricing rulings* (2016) s. 6.

<sup>260</sup> The U.S. Department of the Treasury (2016), s. 9.

<sup>261</sup> *Ibid.* s. 9.

<sup>262</sup> Letter from Myron A. Brilliant, executive vice president and head of international affairs, Chamber of Commerce of the United States of America, to Margrethe Vestager, commissioner for competition, European Commission (Dec. 5, 2014)

<sup>263</sup> *Ibid.*

<sup>264</sup> Fensby, Torsten. *Kommer BEPS-projektet överleva Trump-administrationen?* (2017), s. 196-197.

slutändan endast leder till att delen som betalas in i skatt i EU dras av från bolagsskatten i USA.<sup>265</sup>

Fensby poängterar att kommissionens agerande i grunden är välkommet då medlemsstaterna själv inte tacklat den illojala skattekonkurrensen och att även USA har ett intresse av att kommissionen eliminerar bilden av lågskatteregimer inom EU, däremot anser han att kommissionen valt fel forum för frågan och därmed skapat en infekterad politisk situation som hade kunnat undvikas.<sup>266</sup>

#### **4.6 Sammanfattning**

Den nuvarande kommissionen har genomfört en långtgående strategi för rättvis beskattning och ökad transparens. Inom strategin har de angripit vad de anser vara skattebeslut som getts med förmånligare villkor än vad som motsvarar armlängdsprincipen. Angreppssättet har milt sagt fått kritik från bland annat USA vilket inte är oväntat då flertalet beslut avser amerikanska bolag och precis som både Fensby och Wattel lyft fram kan det drabba den bolagsskatt som i slutändan betalas in i USA.

Genom besluten som presenterats i detta kapitel kan en ny metod för prövning av olagligt statsstöd i skatteärenden utrönas. Denna nya metod innebär att kommissionen i selektivitetsprövningen väljer ett brett referenssystem, vilket som presenterats i avsnitt 3.3.3. ökar sannolikheten för att en åtgärd ska anses avvika från systemet. Eftersom det jämförbara systemet utgörs av den allmänna bolagsbeskattningen minskar även medlemsstatens möjligheter att argumentera för ett rättfärdigande sett till skattesystemets karaktär och allmänna systematik. Argumentet är i de flesta fall endast rimligt för att beskriva det system som kommissionen valt att inte tillämpa vid jämförbarheten.

För att vidare belysa denna uppförsbacke som medlemsstaterna får i rättfärdigandesteget kan Belgien målet analyseras. Belgien argumenterade för att referensramen borde utgöras av det system i vilket åtgärderna befann sig i. Det var en del av den inre systematiken i skattesystemet och var endast tillämpligt för koncerner. Som tidigare nämnts kan

---

<sup>265</sup> Wattel (2016) s. 190.

<sup>266</sup> Fensby (2017) s. 197, utvecklande kommentar i fotnot nummer 31.



armlängdsprincipen endast tillämpas på fall av koncerninterna transaktioner eller transaktioner mellan närstående bolag. Då åtgärdernas förenlighet gentemot armlängdsprincipen är det som prövas i kommissionens beslut är det inte orimligt att Belgien i detta fall även anser att referensramen bör bestå av systemet för motsvarande situationer, nämligen bolagsbeskattning i enlighet med armlängdsprincipen. Detta hade gjort referensramen snävare och endast bedömt transaktioner av bolag som befinner sig i en rättslig och faktisk jämförbar situation.

Vidare har kommissionen *inte* argumenterat mot att andra multinationella koncerner inte skulle kunna erhålla en liknande APA. I Belgien-domen framkommer att alla bolag som ansökt om excessprofit-undantaget har fått det beviljat.<sup>267</sup> Kommissionen argumenterade mot detta genom att mena på att det endast var bolag som hade nya transaktioner som kunde få igenom det samt att det endast var stora bolag då de mindre bolagen inte hade råd att gå igenom processen. Jag anser att en jämförelse av den argumentationen mot hur en APA är uppbyggd innebär att ingen APA kan bli godkänd, någonsin. Varje APA tar sikte på nya transaktioner, de kan aldrig beviljas tillbaka i tiden då syftet med att få ett på förhand bestämt prissättningsbesked därigenom motverkas. Belgien har svårt att bevisa att åtgärden kan användas även av mindre bolag då de aldrig har nekat en ansökan. Det är vidare inte upp till Belgien som stat att uppmana mindre bolag att tillämpa ett mer förmånligt skattesystem, lika lite som det är en stats skyldighet att uppmana bolag att ingå lukrativa avtal.

Detta har även Wattel lyft fram som en problematik hänförligt till alla besluten som kommissionen nu kommit med och menar att bolag nu kan tvingas att få alla sina APA:s godkända av kommissionen på förhand då ingen har råd med 10 års rättsosäkerhet. Detta då kommissionen tillämpat en armlängdsprincip som inte går att utröna från någon gällande princip eller dokument vilket gör det omöjligt att förutspå vad kommissionen kommer anse vara en godkänd internprissättning då något rättsligt dokument eller kommentarer kring tillämpningen inte finns. Vägledning i OECD:s riktlinjer går inte heller att finna då kommissionen tydligt poängterat att det inte är OECD:s definition de tillämpar.<sup>268</sup>

---

<sup>267</sup> C(2015) 9837, para 59.

<sup>268</sup> Wattel (2016), s. 187.

En annan del i kommissionens prövningsmodell som är värd att belysa är delprövningen som består i att jämföra hur bolag i en jämförbar situation blir behandlade har bytts ut till en prövning av om åtgärden stämmer överens med armlängdsprincipen. Bolag som inte tillhör en koncern eller bolag som inte behöver tillämpa armlängdsprincipen vid sina transaktioner befinner sig inte i samma situation som bolag som gör det, detta har framförts flera gånger i praxis.<sup>269</sup> Enskilda bolag som endast är verksamma inom en stat löper inte risk för dubbelbeskattning. De behöver inte heller ta hänsyn till tolkning av skatteavtal som betydande skäl i deras beskattningsbehandling. På samma grund som ett bolag som endast är verksamt inom en stat inte kan dra nytta av ett skatteavtal kan samma bolag rimligtvis inte heller dra nytta av en APA då en APA inte är anpassad för den typen av bolagstransaktioner som icke multinationella bolag gör.

Kommissionen har genomgående i samtliga mål, trots referens till OECD:s modellavtal, hävdad att prövningen av armlängdsprincipen inte är en prövning av tillämpningen av OECD:s modellavtal i dess icke bindande form utan en prövning gentemot den bindande artikel 107.1 som enligt kommissionen innehåller en del om att transaktioner och beskattning av dessa ska ske på marknadsmässiga villkor. I detta hänseende är det viktigt att knyta an till de grundläggande rättsliga principerna som presenterats i kapitel 2 av flera anledningar. För det första är armlängdsprincipen framarbetad genom gemensamma förhandlingar och praxis över tid, det finns ännu inget EU-rättsligt bindande regelverk var armlängdsprincipen framgår i den form som kommissionen nu tillämpar den. Det har således varit omöjligt både för stater och skattesubjekt att förutse denna utgångspunkt som kommissionen anser vara självklar i deras prövningsmodell. Bolagen och staterna har bevisligen försökt uppnå transaktioner som motsvarar marknadsmässiga villkor genom deras tolkning av armlängdsprincipen men det är som presenterats i kapitel 2 ett komplext område som inte är vetenskapligt fastställbart utan prövningen görs efter bästa förmåga med hänsyn till de jämförbara transaktioner som finns på marknaden (vilket oftast är få).

---

<sup>269</sup> Se genomgång i kapitel 3.4

Detta innebär att om besluten som kommissionen meddelat blir fastställda av EU-domstolen kommer armlängdsprincipen vara en del av den rättsligt bindande EU-rätten även för medlemsstater som valt att inte inkorporera det i sin nationella lagstiftning. Skatt kan därmed utkrävas utan stöd i nationell lag med hänvisning till statsstödsreglerna. Det innebär inte endast att kommissionen blivit en andra instans för prövning av armlängdsprincipen, det innebär även att kommissionen införlivat armlängdsprincipen som en rättsligt bindande princip inom EU. Skulle EU-domstolen komma fram till att armlängdsprincipen inte framgår av artikel 107.1 faller även hela prövningsmodellen som kommissionen byggt upp, särskilt i fallet Irland vs Apple, då Irland inte implementerat armlängdsprincipen i dess nationella rätt och kommissionen därmed inte kan basera sin argumentation på att Irland tillämpat armlängdsprincipen i dess nationella rätt fel.<sup>270</sup>

Vidare är det problematiskt att kommissionen inte anser sig bunden av sin praxis (se argumentation under 4.3.3, val av referenssystem). Ett område som skatterätt där EU saknar direkt behörighet och där det råder ett stort mått av lagpositivism och krav på förutsägbarhet blir det svårt att tillämpa kommissionens synsätt på praxis. Det blir i slutändan EU-domstolen som får avgöra praxisvärdet men denna del av kommissionens argumentation faller på sin egen orimlighet och är med största sannolikhet inget domstolen kommer grunda ett beslut på.

Enligt ovan har kommissionen genom sin metod blivit en andra instans för prövning av armlängdsprincipen. Precis som påpekats flera gånger löpande är armlängdsprincipen inte en klar vetenskap. Där finns en felmarginal som måste accepteras om vi ska erkänna armlängdsprincipen som godkänd *transfer pricing* metod. Det är i min mening upp till staterna att i prissättningsbeskeden göra en bedömning och avvägning kring tillämpad metod.

Genom kommissionens metod sätts förutsägbarheten med en APA fullständigt ur spel. Anledningen till att multinationella bolag väljer att lägga tid och pengar på att ingå i dessa förhandlingar med staters myndigheter är för att de i utbyte får en förutsägbarhet i sina transaktioner. Det ger även ett högt mått av rättssäkerhet då bolagen på förhand får besked

---

<sup>270</sup> Cachia, Franklin. *Analysing the European Commission's Final Decisions on apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade*. (2017) s. 24.

om hur skattemyndigheten i staten bedömer transaktionen rättsligt enligt den nationella lagen. Att kommissionen nu omprövar huruvida skattemyndigheterna tillämpat armlängdsprincipen korrekt innebär att armlängdsprincipen därigenom fått en bindande rättslig status på EU nivå. Detta är problematiskt då principen inte återfinns någonstans inom EU-rätten och därmed saknar rättslig grund för utkrävande av skatt vilket strider både mot legalitetsprincipen men även mot retroaktivitetsförbudet och förutsägbarheten. Varken staterna eller skattesubjekten har rimligtvis kunnat förutspå en grund för direkt beskattning prövad av kommissionen genom en princip som inte finns i någon bindande form inom EU-rätten. Direkt beskattning tillhör dessutom inte EU:s kompetensområde och kan därigenom leda till en politiskt känslig situation där kommissionen underkänner myndigheternas bedömningar och arbete. Som Wattel påpekat i sin analys av Starbucks-målet att även om det är så att myndigheterna tillämpat armlängdsprincipen fel genom att välja fel metod så är det ett misstag och inte olagligt statsstöd.<sup>271</sup>

Det är, som ovan presenterats, en problematik att bolag ägnar sig åt aggressiv skatteplanering då det skapar en obalans och känsla av orättvisa. Jag instämmer med majoriteten om att det är välkomnat med ett krafttag mot denna typ av aggressiv skatteplanering som snedvrider konkurrensen. I detta fall får jag dock anse att krafttaget tagits i fel forum baserat på felaktiga grunder. Det är inte inom kommissionens kompetens att döma ut högre skattebelopp till bolag de anser ägnar sig åt aggressiv skatteplanering, det är upp till de berörda staterna att tillämpa de regler och metoder som finns tillgängliga. Margrete Vestager säger i sitt meddelande i samband med besluten mot Fiat och Starbucks att ”*All companies, big or small, multinational or not, should pay their fair share of tax*”,<sup>272</sup> detta menar professor Luja visar på synsättet som genomsyrar besluten och har i grunden inte med olagligt statsstöd att göra. Luja anser att ett juridiskt korrekt uttalande borde varit: ”*All companies, big or small, should pay their legally required share of tax*”<sup>273</sup> vilket jag är enig om.

---

<sup>271</sup> Wattel (2016), s. 186.

<sup>272</sup> STATEMENT/15/5881, s. 1.

<sup>273</sup> Luja (2016) 2, s. 113-114.

## 6. Slutsats

Syftet med förevarande uppsats är att förklara hur kommissionen angripit aggressiv skatteplanering med utgångspunkt i statsstödsreglerna samt att utvärdera detta angreppssätt med utgångspunkt i grundläggande rättsliga principer. Frågeställningen som avsetts besvaras är huruvida prissättningsbesked, där internpriset inte är beräknat efter bästa tillämpliga metod av armlängdsprincipen, utgör ett olagligt statsstöd? Vidare har frågeställningen varit om kommissionens metod för att angripa aggressiv skatteplanering genom en tillämpning av statsstödsreglerna är juridiskt hållbart?

Frågorna är svåra att separera, första frågan bör ses i ljuset av andra frågan då svaren är beroende av varandra. Inledande kan det dock konstateras att det för den första frågans vidkommande löpande i kommissionens argumentation framkommer att prissättningsbesked som sådana inte utgör olagligt statsstöd. Däremot anser kommissionen att ett prissättningsbesked som strider mot bästa applicerbara metoden av armlängdsprincipen utgör ett olagligt statsstöd. Detta trots att det saknas ett bindande rättsligt dokument som fastställer hur detta prissättningsbesked ska lämnas och vilka metoder som kan tillämpas.

Kommissionen motiverar sin ståndpunkt genom att argumentera för att tillämpningen av armlängdsprincipen visar det marknadsmässiga värdet av en transaktion. Om en stat beviljar ett bolag en APA som skiljer sig från armlängdsprincipen på ett sätt som gör det möjligt för det bolaget att på så vis förflytta en vinst från en medlemsstat till en annan stat kan detta prissättningsbesked innebära en mer förmånlig beskattning än vad bolaget hade haft om den inte hade tillhört en multinationell koncern. Detta anser kommissionen är en selektiv fördel som endast riktar sig till det multinationella bolaget i fråga och är diskriminerande mot bolag som inte kan åtnjuta samma fördel och utgör därför, om resterande rekvisit i artikel 107.1 är uppfyllda (vilka visats presumeras vara uppfyllda om selektivitet påvisas, se avsnitt 3.6), ett olagligt statsstöd enligt Kommissionen.

Detta resonemang sett isolerat från det rättsliga sammanhang i vilket det uppkommer kan anses rimligt och första frågan hade på de premisserna besvarats jakande. Det leder oss dock in i nästa fråga då prövningarna inte har uppkommit i en isolerad statsstödsbubbla

utan inom området av direktbeskattning samt specifikt avseende internprissättningar som meddelats av behöriga myndigheter i medlemsstaterna.

Kommissionen har genom sin metod agerat inom den rättsliga ramen i vilken den har full kompetens, nämligen statsstödsreglerna. De har valt en bred referensram vilket stämmer överens med praxis på området och de har sett till den diskriminerande verkan som de selektiva åtgärderna har mot bolag som inte kan åtnjuta samma fördelar som de multinationella koncernerna, vilket i sin tur kan riskera att snedvrیدا konkurrensen.

I deras metod har dock huvudfokus legat på armlängdsprincipen, en icke-bindande princip som saknar rättslig status som bindande norm eller överhuvudtaget framkommer av något EU-rättsligt bindande dokument. Metoden står och faller därmed i frågan om EU-domstolen kommer erkänna armlängdsprincipen som en bindande EU-rättslig princip. Om så blir fallet kommer samtliga medlemsstater tvingas implementera kommissionens definition av armlängdsprincipen i deras APA processer. Jag har dock svårt att se att så skulle vara fallet.

Kommissionen har dessutom i besluten missat tillämpningen av en ordentlig jämförbarhetsanalys. Genom att medvetet fokusera på armlängdsprincipen och därmed inte jämföra besluten med eventuella beslut som hade kunnat lämnas till andra bolag i en jämförbar situation (och således inte endast en jämförelse med separata bolag) har kommissionen tappat juridisk kraft i argumenten. Att endast fokusera på myndigheternas tillämpning av armlängdsprincipen och en analys av om de tillämpat den korrekt, när ett bindande eller korrekt sätt inte finns inom EU-rätten, gör kommissionens angreppssätt ytterst svårt att försvara juridiskt.

Det är tydligt att kommissionen använt en bakväg för att komma åt en problematik som de uppmärksammat medlemsstaterna på under en längre tidsperiod. Sättet att vidga tillämpligheten av reglerna och bli en självutnämnd överprövningsinstans för armlängdsprincipen får ses som ett överskridande av behörighet. I min mening är kommissionens angreppssätt inte juridiskt hållbart med hänsyn till den starka juridiska ställningen de rättsliga principerna har, särskilt när armlängdsprincipen som kommissionen tillämpar saknar motsvarande rättsliga ställning.

Reglerna för prissättningsbeskeden är dessutom utformade på ett sätt som syftar till att bolagen omöjligen ska hamna i en situation som den de nu hamnat i med kommissionen. Det är inte en rimlig utgång att bolag härnäst ska behöva pröva sina APA:s genom kommissionen innan de kan få en rättslig säkerhet kring beskeden. De generella reglerna som kommissionen själv utvidgat får därför ta vika då de saknar juridisk grund. Armlängdsprincipen är som Wattel beskriver det ”*a legally non-binding gentlemen’s agreement*” och innan det får en rättsligt bindande status inom EU (vilket kan ske genom att EU-domstolen fastställer kommissionens beslut) kan det inte tillämpas utanför den rättsliga ram som varje medlemsstat själv väljer. Kommissionen kan som nämnt fortfarande pröva frågan i en jämförbarhetsanalys och tillämpa praxis på området för att bedöma om beskeden som lämnats till bolag är selektiva i den mening att de endast gynnar vissa företag eller viss produktion. I dagsläget, med den metod som kommissionen tillämpat, får svaret på båda frågorna därför besvaras nekande i avvaktan på besked från EU-domstolen.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Propositioner

Prop. 2009/10:17, *Prissättningsbesked vid internationella transaktioner.*

## Litteratur

Andersson, Krister

*Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?*

Skattenytt 2016 nummer 9.

Arnold, Brian J

*International Tax Primer*

Kluwer law international, 3 uppl, Alphen aan den Rijn, 2016.

Bentley Duncan

*Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*

Kluwer law International, 1 uppl., Alphen aan den Rijn, 2007.

Björnlund, Günther; Hjort af Ornäs Leijon, Lena,

*Statligt stöd inom skatteområdet – nytt ljus på bl.a. punktskatter.*

Skattenytt 2016 nummer 12.

Cachia, Franklin

*Analysing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade.*

EC Tax review, 2017/1, s 23-35.

Dahlberg, Mattias

*Internationell beskattning.*

Studentlitteratur. 4 uppl., Lund, 2014.

Drabbe, Humbert

*The test of selectivity in state aid litigation*

Bidrag i: A. Rust, C. Micheau (Red.),

*State aid and Tax law*

Kluwer law international, 1 uppl., Alphen aan den Rijn, 2013.

DeNovio, Nicholas J; Righini, Elisabetta; Nonken, Gibbs Nicolle,

*State aid: What it is, and how it may affect multinationals and tax departments –*

*European Commission's actions against member states bear close scrutiny, i:*

Tax executives the professional journal of tax executives institute, 6 April, 2016.



Eklund, Elisabeth. and Ström, Angelica.

*EU:s statsstödsregler innebär att företag inte kan förlita sig på förmånliga skatteupplägg – mångmiljardkrav mot Apple.*

[online] Delphi.se. Tillgänglig på: [http://delphi.se/\\$-1/file/nyhetsbrev/2016/1609-eus-statsstodsregler-innebar-att-foretag-inte-kan-forlita-sig-pa-formanliga-skatteupplagg.pdf](http://delphi.se/$-1/file/nyhetsbrev/2016/1609-eus-statsstodsregler-innebar-att-foretag-inte-kan-forlita-sig-pa-formanliga-skatteupplagg.pdf)  
[Åtkomst den: 11 feb. 2018].

Fensby, Torsten.

*Kommer BEPS-projektet överleva Trump-administrationen?*

Skattenytt 2017 nummer 4.

Forrester, Emily,

*Is the State Aid Regime a Sustainable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?*, i:

EC Tax review, 2018/1, s 19-35.

Hilling, Axel; Hilling, Maria

*Regleringsteknik I syfte att motverka aggressiv skatteplanering.*

Bidrag i: I E. Kristoffersson, S. Olsson, & P. Rendahl (Red.),

*Festskrift till Björn Westberg*

Iustus förlag, 1 uppl., Uppsala, 2016.

Hilling Maria

*Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv*

Wolters Kluwer. 1 uppl., Stockholm, 2016.

Hultqvist, Anders

Internationell interaktiv rättsbildning i skatterätten

Skattenytt, Akademisk årsskrift 2014. s. 77-99.

Hultqvist, Anders; Melz, Peter; Pålsson, Robert

*Skattelagstiftning: att lagstifta om skatt*

Norstedts Juridik, 1 uppl., Stockholm, 2014.

Indén, Tobias

*EU:s statsstödsrätt: EU-rättens krav och den nationella rättens utmaningar*

Iustus Förlag, 1 uppl., Uppsala, 2013.

Kleineman Jan Korling

*Rättsdogmatisk metod.*

Bidrag i: Fredrik; Zamboni, Mauro(red.),

*Juridisk metodlära,*

Studentlitteratur, 1 uppl., Lund, 2013.

Luja, Raymond H.C,  
*Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty?*,  
EC Tax review, 2016/5-6, s 312-324.

Luja, Raymond H.C,  
*State aid benchmarking and tax rulings: Can we keep it simple?*  
Bidrag i: Richelle, Isabelle; Schön, Wolfgang; Traversa, Edoardo (Red.),  
*State aid law and business taxation*  
Springer-Verlag, 1 uppl., Heidelberg, 2016.

Marjaana Helminen  
*EU tax law: direct taxation*  
IBFD. Cop. 4 uppl., Amsterdam, 2015.

Markham, Michelle  
*Advance pricing agreements: Past, Present and Future*  
Kluwer law international, 1 uppl., Alphen aan den Rijn, 2012.

Pedroso, Joana  
*Illegal State aid: Fiat, Starbucks, Belgium, Apple and more cases to come Not a transfer pricing question, rather a state aid answer.*  
Skattenytt 2017 nummer 1-2.

Pistone, Pasquale  
*Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities.*  
Bidrag i: Intertax, Volume 40, issue 2.  
Kluwer Law international, The Netherlands, 2012.

Rosander, Ulrika  
*Generalklausul mot skatteflykt*  
JIBS Dissertation Series, No. 040, Jönköping, 2007.

Sandgren, Claes  
*Vad är rättsvetenskap?*  
Bidrag i: Bidrag i: Wahlgren, Peter; Magnusson Sjöberg, Cecilia (Red.),  
Festskrift till Peter Seipel  
Norstedts Juridik, 1 uppl., Stockholm, 2006.

Schön, Wolfgang

*Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence*

Bidrag i: Richelle, Isabelle; Schön, Wolfgang; Traversa, Edoardo (Red.),  
*State aid law and business taxation*  
Springer-Verlag, 1 uppl., Heidelberg, 2016.

Ståhl, Kristina; Persson Österman, Roger; Hilling, Maria, Öberg, Jesper  
*EU-skatterätt*

Iustus Förlag, 3 uppl., Uppsala, 2011.

Szudoczky, Rita

*Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments*

Bidrag i: Richelle, Isabelle; Schön, Wolfgang; Traversa, Edoardo (Red.),  
*State aid law and business taxation*  
Springer-Verlag, 1 uppl., Heidelberg, 2016.

Tenore, Mario

*APA:s and State Aid: A New Era of European Tax Law?*

Bidrag i: Weber, Dennis (Red.),  
*EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid.*  
IBFD, 1 uppl., Amsterdam, 2017.

Terra, Ben J.M; Wattel, Peter J

*European tax law.*

Kluwer Law International. 6 uppl., London, 2013.

Wattel, Peter J.

*The Cat and the Pigeons: Some General Comments on (TP) Tax Rulings and State Aid After the Starbucks and Fiat Decisions.*

Bidrag i: Richelle, Isabelle; Schön, Wolfgang; Traversa, Edoardo (Red.),  
*State aid law and business taxation*  
Springer-Verlag, 1 uppl., Heidelberg, 2016.

Wetterqvist, Anna.

*Skatteverkets utlandsgranskning för 2017 klar - kräver in nästan 800 miljoner kronor.*

[online] Dagens Juridik. Tillgänglig på:

<http://www.dagensjuridik.se/2018/01/skatteverkets-utlandsgranskning-2017-klar-kraver-nastan-800-miljoner-kronor> [Åtkomst den: 21 Jan. 2018].

### **Kommissionens beslut**

Kommissionens beslut 2009/809/EG av den 8 juli 2009 om den Groepsrentebox-ordning som Nederländerna planerar att genomföra (**C-4/07**) (f.d. N 465/06) (Delgivet med nr k(2009) 4511)

Kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd **SA.38375 (2014/C)** (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat (delgivet med nr C(2015) 7152).

Kommissionens beslut (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd **SA.38374 (2014/C)** (f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks (delgivet med nr C(2015) 7143).

Kommissionens beslut (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016, om den statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst **SA.37667 (2015/C)** (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört (delgivet med nr C(2015) 9837).

### **Kommunikation från kommissionen**

Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet samt europeiska ekonomiska och sociala kommittén; *om det arbete som utförts av det gemensamma forumet för internprissättning i EU på området förfaranden för undvikande av tvister och tvistelösning och om riktlinjer för förhandsöverenskommelser om prissättning inom EU.* **KOM(2007)71 slutlig**  
Bryssel, 26 februari 2007

Europeiska kommissionen - Pressmeddelande,  
Uttalande av Kommissionär Vestager Margerete avseende:  
*Commission state aid decisions regarding illegal tax advantages granted by Luxembourg (Fiat) and the Netherlands (Starbucks) and on the optical disk drives cartel,*  
Bryssel, 21 oktober, 2015. **STATEMENT/15/5881**

Europeiska kommissionen – Pressmeddelande,  
*Kommissionen har avgjort att selektiva skatteförmåner för Fiat i Luxemburg och Starbucks i Nederländerna är olagliga enligt EU:s konkurrensbestämmelser,*  
Bryssel, 21 oktober 2015, **IP/15/5880**

Europeiska kommissionen – Pressmeddelande,  
*Statligt stöd: Belgiens skatteupplägg för övervinster är olagligt – 35 Multinationella företag tvingas betala tillbaka 700 miljoner euro,*  
Bryssel, 11 januari 2016, **IP/16/42**

Europeiska kommissionen – Pressmeddelande,  
*Statligt stöd: Irland beviljade Apple olagliga skatteförmåner till ett värde av 13 miljarder euro.*  
Bryssel, 30 augusti 2016, **IP/16/2923**

Europeiska kommissionen – Pressmeddelande,  
Statligt stöd: Kommissionen anser att Luxemburg beviljat Amazon olagliga skatteförmåner till ett värde av omkring 250 miljoner euro,  
Bryssel, 4 oktober 2017, **IP/17/3701**

Europeiska kommissionen – Pressmeddelande,  
*State aid: Commission opens in-depth investigation into the Netherlands' tax treatment of Inter IKEA,*  
Bryssel, 18 december 2017, **IP/17/5343**

### **Kommunikation från USA**

The U.S. Department of the Treasury  
*The European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing ruling*  
U.S. Department of the treasury White paper  
August 24, 2016.

### **Elektroniska källor**

International Consortium of Investigative Journalists,  
<https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/>. Hämtat: 2018-04-17.

Moderaternas partihemsida, politisk ståndpunkt avseende skatter:  
<https://moderaterna.se/skatter>. Hämtat: 2018-05-02

Mächs Mattias, *Stefan Löfven utlyser extraval*, Artikel från Svenska dagbladet,  
3 december 2014.  
URL: <https://www.svd.se/stefan-lofven-utlyser-extraval>. Hämtat: 2018-05-02.

Skatteverkets rättsliga vägledning, Prismetoder vid internprissättning  
URL: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/339206.html>.  
Hämtat: 2018-04-16.

Socialdemokraternas partihemsida, politisk ståndpunkt avseende skatter:  
<https://www.socialdemokraterna.se/var-politik/a-till-o/skatter/>. Hämtat: 2018-05-02.

U.S. Chamber of commerce Statement on EU State Aid Decisions (Oct. 21, 2015),  
available at: [www.uschamber.com/press-release/us-chamber-statement-eu-state-aid-decisions](http://www.uschamber.com/press-release/us-chamber-statement-eu-state-aid-decisions). Hämtat: 2018-04-26.

US government shuts down after Senate vote, Artikel från: BBC News, 20 januari 2018.  
URL://[www.bbc.com/news/world-us-canada-42757091](http://www.bbc.com/news/world-us-canada-42757091). Hämtat: 2018-05-02.

## **Rättsfallsförteckning**

### Regeringsrätten:

RÅ 1996 ref 84

### **Rättsfall från Kammarrätter**

#### Kammarrätten i Göteborg:

Mål nr 5050-16

Mål nr 5051-16

### **Rättsfall från EU-domstolen**

C-173/73

Italy v. Commission

ECLI:EU:C:1974:71

Förenade målen:

C-106/09 P och C-107/09 P

Kommissionen och Konungariket Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland.

ECLI:EU:C:2011:732

Förenade målen:

C-20/15 P och C-21/15 P

Commission v. World Duty Free Group SA and Others

ECLI:EU:C:2016:981