

OECD-riktlinjerna och korrigeringsreglerna

Riktlinjernas rättskällevärde i svensk och tysk intern rätt

Örjan Fogelberg Skoglösa

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH01

Höstterminen 2018

Handledare Axel Hilling



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

Förkortningar.....	9
1. Inledning.....	10
1.1 Bakgrund.....	10
1.2 Syfte och frågeställningar.....	11
1.3 Avgränsningar.....	11
1.4 Material och metod.....	12
1.5 Disposition.....	13
1.6 Forskningsläget.....	15
2. OECD-riktlinjerna.....	17
2.1 Modellavtalet och kommentaren.....	17
2.2 Riktlinjerna, beräkningsmetoder.....	18
2.3 BEPS-projektet.....	19
3. Armlängdsprincipen, internprissättning och skatteavtalen.....	23
3.1 Armlängdsprincipen.....	23
3.2 Internprissättningens reguljära funktion.....	24
3.3 Riktlinjerna och skatteavtalen.....	26
4. Den svenska korrigeringsregeln.....	29
4.1 Bakgrund.....	29
4.2 Shell-målen, Arvidssons avhandling och principerna.....	31
4.3 Tolkningsprinciper.....	33
4.3.1 Faktiska transaktioner.....	33
4.3.2 Försiktighetsprincipen.....	34
4.3.3 Regelkonkurrens.....	35
4.3.4 Metodmångfald.....	35
4.3.5 Helhetsbedömning.....	36

4.4	Rättskällevärdet.....	38
4.4.1	Grundläggande.....	38
4.4.2	Omkaraktisering	39
4.4.3	Enskilda transaktioner.....	41
4.4.4	Legitimt giltighetsområde.....	42
4.5	De facto praxis	44
4.6	Statisk eller ambulatorisk tolkning.....	45
4.7	OECD-riktlinjernas karaktärskifte	46
4.8	Sammanfattning	47
5.	Den tyska korrigeringsregeln	49
5.1	Bakgrund	49
5.2	Armlängdsprincipen	49
5.3	Avvikelse från riktlinjerna	49
5.4	Utökat betydelseområde.....	50
5.5	Metodvalsanvisningar	50
5.6	Behörighet att ändra	51
5.7	Tolkningsprinciper	51
5.7.1	Ändåmålstolkning, subjektiv och objektiv	51
5.7.2	Överensstämmelse mellan svensk och tysk tolkning.....	52
5.8	Införlivande	53
5.9	OECD-riktlinjernas karaktärskifte	55
5.10	Sammanfattning.....	56
6.	Sammanfattning och slutsatser.....	57
	Käll- och litteraturförteckning	61
	Rättsfallsförteckning	65

Summary

This paper examines the legal value of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations as a source of law for the legal systems of Sweden and Germany with regards to internal law regulations enforcing compliance to the arm's length principle in transfer pricing.

Transfer prices are the prices at which enterprises transfer physical goods and intangible properties or provide services to associated enterprises internally in multinational enterprise groups. Compliance to the arm's length principle means applying prices for these transfers between group members as if acting independently as separate entities on open markets, thus not using special intra-group conditions that differ from conditions for enterprises operating independently. The regulations intend to impede the shifting of taxable profits that reasonably can be considered to have arisen within one territory to another territory with lower tax rates.

The paper finds that the legal value of the guidelines as a source of law differ significantly between Swedish and German internal law.

The Swedish regulation on the arm's length principle in transfer pricing originates from the beginning of the last century and is formed as an abstract and general law, leaving a wide space for interpretation by courts and legal theorists. The courts have clearly decided that the guidelines do have a strong value as a source of law, but there is an ongoing discussion, not yet decided by any precedential case, regarding the characterisation of the changes to the guidelines following OECD's project on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). OECD and Swedish tax authorities characterize these changes as straight explanations of the existing arm's length principle, while certain legal theorists claim they include measures that express substantial changes and therefore fall outside the frame of the principle. The result of this discussion defines the value for the latest guidelines as a source of law, due to the constitutional principle that only the Swedish parliament has the authority to legislate tax law.

The German regulation on the arm's length principle in transfer pricing is far more voluminous and detailed. It was legislated in the 1970's and instead of stating a general and conceptual rule it describes the principle very precisely, mirroring the content of the guidelines in a way that resembles the implementation of other international laws and standards. This means that new versions of the guidelines are not valid until made German law by a formalized legislative act. Therefore the theoretical discussion of the guidelines legal suitability to measure the compliance of transfer pricing to the arm's length principle, especially with regards to the 'post-BEPS' development during the last decade, is held before the implementation. The result is that the original guidelines, once implemented in a modified form, do not need to be regarded as a source of law and the discussion of this topic is non-existent.

Sammanfattning

Uppsatsen undersöker rättskällevärdet för OECD:s riktlinjer om internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter vid tolkning av de s.k. korrigeringsreglerna i svensk och tysk lagstiftning.

Genom internprissättning (transfer pricing) avgörs priserna vid transaktioner av fysiska varor och immateriella värden samt utförande av tjänster internt mellan närstående företag i multinationella företagsgrupper. Vid dessa transaktioner ska armlängdsprincipen tillämpas, vilket innebär att de interna priserna ska sättas som om de närstående företagen vore fristående på en öppen marknad och inte utifrån de särskilda villkor för närstående företag som avviker från villkoren för fristående företag. Syftet med lagregleringen är att hindra att beskattningsbara vinster som skäligen kan anses ha skapats inom en jurisdiktion överförs till annan jurisdiktion med lägre beskattning.

Slutsatsen av undersökningen är att rättskällevärdet för riktlinjerna är olika mellan svensk och tysk intern lag på ett grundläggande sätt.

Den svenska korrigeringsregeln infördes i början av 1900-talet och är utformad som ett abstrakt och generellt lagrum, vilket lämnar stort utrymme för tolkning genom domstolar och rättsvetenskap. Rättspraxis har tydligt avgjort att riktlinjerna har ett starkt rättskällevärde, men det pågår en diskussion som främst gäller hur ändringarna av riktlinjerna till följd av OECD:s projekt mot skattebasundrandragande och olovlig vinstöverföring (BEPS) ska karakteriseras. Avseende denna fråga saknas ännu prejudicerade dom i högsta instans. OECD och Skatteverket uppfattar dessa ändringar som varande endast förtydliganden av den redan gällande armlängdsprincipen medan vissa rättsvetenskapare hävdar att ändringarna är av grundläggande karaktär och att de nya åtgärderna därför faller utanför armlängdsprincipen i sin tidigare form. Diskussionens resultat är avgörande för riktlinjernas rättskällevärde eftersom den svenska legalitetsprincipen innebär att skattelag endast får stiftas av den svenska riksdagen.

Den tyska korrigeringsregeln är avsevärt mer omfattande och detaljerad än den svenska. Lagrummet infördes på 1970-talet och istället för att stadga något allmänt och generellt beskrivs principen i detalj på ett sätt som speglar innehållet i riktlinjerna ungefär så som sker vid införlivande av annan internationell lag eller norm. Riktlinjernas nya versioner har därmed endast lågt rättskällevärde i intern lag innan de genom ett formaliserat lagstiftningsförfarande har blivit gällande tysk lag. Den rättsvetenskapliga diskussionen om riktlinjernas förmåga att rättssäkert mäta en internprissättnings överensstämmelse med armlängdsprincipen, särskilt med avseende på de senaste årens utveckling i kölvattnet efter BEPS, pågår därför i tiden före sådant införlivande. När riktlinjerna, eventuellt i modifierad form, väl är inskrivna i den tyska korrigeringsregeln, är rättskällevärdet för de ursprungliga reglerna utan betydelse och inget ämne för rättsvetenskaplig diskussion.

Förord

Jag vill framföra ett stort tack för all hjälp under skrivandet till min handledare Axel Hilling.

Jag vill även tacka Annika Sjöblom och Mikael Almeblad på Skatteverket för många viktiga åsikter och tips.

Förkortningar

AO	Abgabenordnung (<i>skattegrundlagen</i>)
AOA	Authorized OECD approach (<i>av OECD godkänt förfarande</i>)
AStG	Außensteuergesetz (<i>lagen om beskattning vid utrikes förhållanden</i>)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (<i>skattebasundrandragande och obehörig vinstöverföring</i>)
BFH	Bundesfinanzhof (<i>högsta domstolen i skatte- och tullfrågor</i>)
CUP	Comparable uncontrolled price method (<i>marknadsprismetoden</i>)
EStG	Einkommenssteuergesetz (<i>inkomstskattelagen</i>)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JStG	Jahressteuergesetz (<i>årlig skatteändringslag</i>)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LSK	Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (<i>Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling</i>)
PSM	Profit split method (<i>vinstdelningsmetod</i>)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
StAnpG	Steueranpassungsgesetz (<i>skatteanpassningslagen</i>)
SFF	Skatteförfarandeförordning (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Den pågående globaliseringen och digitaliseringen driver handelns och ekonomins internationalisering. I Sverige fanns 2016 mer än 3000 svenska koncerner med minst ett dotterbolag utomlands,¹ ca 22 000 företag har verksamhet i flera länder och globalt bedöms upp till 70 procent av världshandeln ske inom koncerner.²

När bolag genomför ekonomiska transaktioner internt inom samma intressegrupp är ersättningsnivåerna i första skedet inte konkurrensutsatta och därmed inte reglerade av marknadskrafterna. Företagens ledningar kan då utnyttja prissättningen till förtäckt och obehörig värdeöverföring av rörelseresultat till länder med förmånligare beskattning av dessa vinster.

För att motverka sådan aggressiv skatteplanering stadgar många nationella skattelagstiftningar att transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska prissättas som om företagen vore fristående från varandra, på marknadsmässiga grunder. Metoden kallas armlängdsprincipen.³ För det fall att myndighet vid granskning av en koncerns obligatoriska redovisning av tillämpad intern prissättning⁴ finner att företagen brustit mot armlängdsprincipen vid sina transaktioner kan korrigeringsregler och skattetillägg tillgripas som sanktionsmedel.

Det svenska lagrummet som är tillämpligt i dessa fall är inkomstskattelagens bestämmelser om oriktig prissättning i 14 kapitlets 19 paragraf, den s.k. korrigeringsregeln. Motsvarande korrigeringsregel finns i tysk lagstiftning i § 1 st 1 skattegrundlagen (AO).

Samtidigt som dessa regler utgör nationell intern lag och därmed per definition endast kan stiftas och avgöras enligt landets interna rättssystem, är de även påverkade av det mellanstatliga arbete som bedrivs inom ramen för OECD och

1 Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), *Svenska koncerner med dotterbolag i utlandet*, 2016.

2 Skatteverket, Rättslig vägledning, *Handledning för beskattning av inkomst*, 2014, s. 501.

3 Se exempelvis prop 2009/10:17, "Armlängdsprincipen" i 4.1.1 *Internprissättning*.

4 Den svenska reglerna om dokumentationsskyldighet vid internprissättning trädde i kraft den 1 januari 2007. De infördes ursprungligen i LSK men flyttades 2012 över till SFL och SFF och anpassades 1 april 2017 till OECD:s nya standard.

som syftar till att motverka dubbelbeskattning och skatteundandragande. Störst betydelse i uppsatsens sammanhang har OECD:s riktlinjer om internprissättning.⁵

I Sverige pågår en diskussion om vilket internrättsligt rättskällevärde som bör tilldelas dessa riktlinjer och vilka principer som bör användas när korrigeringsregeln tolkas med ledning därav, medan denna diskussion saknas rörande tysk lagstiftning. Jag ska i min undersökning belysa denna skillnad.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att beskriva skillnaden mellan rättskällevärdet för OECD:s riktlinjer om internprissättning vid tolkning av korrigeringsregeln i intern svensk och tysk lagstiftning.

För att uppnå syftet kommer jag att undersöka vilket rättskällevärde OECD-riktlinjerna har för den svenska korrigeringsregeln. Därefter kommer jag att undersöka vilket rättskällevärde OECD-riktlinjerna har för den tyska korrigeringsregeln.

1.3 Avgränsningar

Den viktigaste avgränsningen jag tillämpar avser rättskällevärdet för OECD-riktlinjerna i förhållande till dubbelbeskattningsavtal. Detta rättsområde ligger nära uppsatsens syfte och frågeställningar, inte minst genom samspelet att skatteavtal endast får minska statens beskattningsrätt enligt armlängdsprincipen medan korrigeringsregeln endast får öka samma rätt. Jag kommer att beskriva förhållandet mellan OECD:s produkter och skatteavtal och även hänvisa därtill ett antal gånger, men endast för att ge perspektiv på internrättsliga förhållanden. En fristående och fullständig redovisning av ämnet ligger utanför min egentliga undersökning, inte minst eftersom frågans folkrättsliga dimension med relation till exempelvis Wien-konventionen skulle spränga ramen för det material jag valt att redovisa.⁶ Dessutom uppfattar jag att denna fråga inte är lika kontroversiell ur rättsvetenskaplig synvinkel, utan präglas av ett relativt tydligt rättsläge som istället kan tjäna som stabil referenspunkt i min undersökning.

⁵ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017.*

⁶ Den intresserade kan se t.ex. Dahlberg, "OECD:s modellavtal jämte kommentar i förhållande till Wienkonventionens tolkningsregler", *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003.

Jag kommer inte heller redovisa den 2007 införda informations- och dokumentationsskyldigheten för internprissättning som har haft stor praktisk betydelse för berörda företag, myndigheter och domstolar.⁷ Jag kommer visserligen att hänvisa till den metod som tillämpades för att införliva ifrågavarande OECD-norm i intern svensk lag, eftersom det ger ett intressant perspektiv på mitt ämne, men i övrigt anser jag att mitt syfte mest skulle tyngas och inte gagnas av en mer detaljerad redovisning.

Jag anser även att jag kan utelämna EU:s arbete på internprissättningsområdet utan att min undersökning och mina slutsatser förlorar sin giltighet. Av samma anledning för jag inget resonemang kring felprissättningens faktiska betydelse i samhällsekonomiskt hänseende.

1.4 Material och metod

För att uppnå uppsatsens syfte kommer jag att redogöra för innehållet i OECD-riktlinjerna och i svensk och tysk lagstiftning, för rättspraxis med relevans i ämnet och för hur svensk och tysk doktrin de lege lata och de lege ferenda har diskuterat spänningsfältet mellan dessa normer.

Den första svenska lagstiftningen om armlängdsprincipen instiftades för hundra år sedan och har därefter ändrats i ringa omfattning. Därmed saknas omfattande förarbeten med innehållsmässig tyngd och volym, samtidigt som själva ordalydelsen i regeln är relativt vagt och allmänt hållen. Därmed blir rättspraxis och doktrin de två viktigaste rättskällorna. Det viktigaste rättsfallet är de s.k. Shell-målen som tillsammans med den mest inflytelserika standardboken i ämnet, Richard Arvidsson doktorsavhandling om internprissättning i multinationella koncerner,⁸ utgör fast utgångspunkt för alla efterföljande svenska rättsfall och rättsvetenskapliga undersökningar.

Inom tysk lag infördes nuvarande korrigeringsregel i början på 1970-talet och här utgör den utförliga lagtexten själv i kombination med de tolkningsmetoder som präglar tysk rättspraxis de viktigaste rättskällorna.

⁷ Se not 4.

⁸ Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar, En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, 1990.

Som metod kommer jag att använda den rättsdogmatiska metoden. Jag uppfattar att denna metod är väl lämpad för uppsatsens syfte eftersom den erhåller sin särskilda karaktär genom en "position i skärningspunkten mellan en konkret tillämpningssituation och en ofta abstrakt rättsregel".⁹ Jag förstår denna beskrivning som att metoden genom sin "verklighetsrekonstruktion"¹⁰ inte i första hand ska återge en abstrakt rättsdogm utan snarare ska avgöra hur en domare genom sammanvägning av relevant material skulle avgöra en viss rättsfråga. Till sin hjälp för att "peka på olika tänkbara lösningar som godtagbara"¹¹ har rättsdogmatikern en uppsättning redskap, bland dem vetenskaplig argumentationsteknik och en vedertagen rättskällehierarki.

I samband härmed försöker jag även förhålla mig till det strukturella problemet att många rättsvetenskapliga artiklar i juridiska tidskrifter eller andra fora publiceras utan oberoende sakkunnig granskning (peer review) som kunnat anmärka på att vissa dokument är partsinlagor, författade på andra grunder än vetenskaplig objektivitet.

Jag hoppas trots detta att den rättsdogmatiska teorin om hur gällande rätt ska avbildas på bästa sätt ger mig bra strukturella och systematiska verktyg för att undersöka var OECD-riktlinjerna passar in i denna avbildning, var denna pusselbit har sin plats i rekonstruktionen av den internrättsliga helhet där korrigeringsregeln ingår.

Hänvisning till tysk lag sker genom användning av fri namnöversättning,¹² åtföljd av gällande tysk förkortning. Hänvisning till tysk doktrin sker med användning av där rekommenderad teknik, vilket exempelvis för databasen beck-online innebär marginalnummer (Rn), för standardverket Tipke/Lang paragraf (§) och marginaltecken (Rz).

1.5 Disposition

Jag har delat upp min uppsats i fem delar. Först redogör jag för riktlinjerna, därefter beskriver jag tre begrepp eller ämnen som skapar en bakgrund eller ram

⁹ Kleineman, *Rättsdogmatisk metod*, 2018, s. 27.

¹⁰ Jareborg, *Rättsdogmatik som vetenskap*, 2004, s. 4.

¹¹ Sandgren, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, 2005, s. 654.

¹² Eftersom officiella översättningar saknas. Det tyska namnet framgår av förkortningslistan.

för undersökningen, sen presenterar jag först den svenska korrigeringsregeln och förhållandet till riktlinjerna, därefter motsvarande för det tyska regelverket för att slutligen i sista kapitlet sammanfatta undersökningen och presentera egna slutsatser.

För att kunna undersöka OECD:s riktlinjernas rättskällevärde måste jag först redovisa deras struktur och innehåll, hur de har uppstått samt vad OECD:s arbete mot skatteundandragande under senare år har inneburit. Sistnämnda har stor betydelse eftersom ändringarna kan uppfattas som ett karaktärsbyte som förskjuter betydelseområdet i förhållande till korrigeringsreglerna och därmed påverkar rättskällevärdet.

Innan jag diskuterar själva korrigeringsreglerna förklarar jag det för hela ämnesområdet grundläggande begreppet armlängdsprincip, vad det betyder och hur det används. På samma sätt är det viktigt att förtydliga i vilket företagsekonomiskt sammanhang korrigeringsreglerna används, dvs. hur och till vilket syfte en reguljär och riktig internprissättning i normalfall används inom en koncern. Slutligen belyser jag skillnaden mot det i uppsatsen uteslutna förhållandet mellan folkrättsliga dubbelbeskattningsavtal och riktlinjerna för att läsaren tydligare ska kunna se det särskilda rättsförhållandet mellan intern lagstiftning och samma riktlinjer.

I uppsatsen centrala kapitel 4 redovisar jag korrigeringsregeln i svensk rätt där jag efter den historiska bakgrunden och de viktigaste rättskällorna beskriver vilka principer som är gällande rätt när regeln ska tolkas och hur dessa tolkningsprinciper samverkar med och resulterar i olika uppfattningarna om riktlinjernas rättskällevärde.

Efter att ha redogjort för den stora skillnad som föreligger mellan näringslivets och myndigheters faktiska tillämpning av riktlinjerna som rättskälla och den rättsvetenskapliga diskussionen i samma ämne, särskilt med avseende på riktlinjernas dynamiska karaktär, sammanfattar jag min redovisning i kapitlets sista avsnitt 4.8.

I kapitel 5 redogör jag för den tyska korrigeringsregeln. Jag beskriver bakgrunden och hur lagrummet är strukturerat, en beskrivning som visar att rättsregeln är utformad annorlunda än den svenska motsvarigheten. Jag beskriver vari denna

skillnad består och hur den yttrar sig. Jag undersöker om även tolkningsprinciperna avviker från svenska förhållanden. Därefter förklarar jag hur lagen anpassas till OECD-riktlinjernas kontinuerliga förändring och hur denna dynamik uppfattas inom rättsvetenskapen. Slutligen sammanfattar jag min redovisning i avsnitt 5.10.

I det sista kapitlet 6 sammanfattar jag min undersökning och för fram egna reflexioner.

1.6 Forskningsläget

Given utgångspunkt vid en redovisning av forskningsläget avseende OECD-riktlinjernas värde som rättskälla vid tolkning av den svenska korrigeringsregeln är Richard Arvidsson doktorsavhandling om internprissättning i multinationella koncerner. All senare forskning tar sin utgångspunkt i denna avhandling. Arvidsson var även tongivande under åren därefter, längre fram i tiden ackompanjerad av Hultqvist, Wiman och Dahlberg. På senare tid har Burman skrivit en omfattande doktorsavhandling och Tjernberg har kommenterat ämnet. Skatteverket driver en tydligt uttalad linje som har stor praktisk betydelse för näringsliv och rättsväsende och som kommer till uttryck genom myndighetens rättsliga vägledning. Över tid har som största tvistefråga utkristalliserats huruvida utvecklingen inom OECD under senare år endast utgör förtydligande av vad armlängdsprincipen innebär eller om exempelvis arbetet inom BEPS fokusområden om immateriella värden innebär åtgärder som faller utanför principen. Att OECD och Skatteverket med eftertryck anser att det endast rör sig om förtydliganden och att riktlinjerna därmed kan användas som rättskälla står i motsats till åsikten att utvecklingen utgör en grundläggande ändring som innebär att riktlinjerna ligger utanför armlängdsprincipen och därmed den svenska korrigeringsregeln på grund av legalitetsprincipen måste tolkas fristående därifrån. Ärendet har ännu inte avgjorts genom prejudicerande dom i högsta domstol även om domslut i kammarrätter kan tolkas som att ändringarna endast utgör förtydliganden.

Samma debatt förs i grunden inom tysk rättsvetenskap men utifrån andra strukturella förutsättningar. Här är argumentationerna inriktade på att påverka i vilken utsträckning och på vilket sätt de nya riktlinjerna ska överföras till intern

lag. Diskussionen är livlig och konträr med utgångspunkt i Heys, Englisch eller Hennrichs redovisningar i standarverket Steuerrecht (Verlag Dr. Otto Schmidt KG) och med inlägg av t.ex. Koch, Greil och Wargowske.

2. OECD-riktlinjerna

2.1 Modellavtalet och kommentaren

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, nedan kallad OECD-riktlinjerna eller endast riktlinjerna, är ursprungligen en fördjupad kommentar till *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, nedan kallad modellavtalet.

Det första modellavtalet publicerades 1963 och har sedan uppdaterats löpande av en arbetsgrupp inom OECD:s skattekommitté. Modellavtalet koncipierades inledningsvis enbart som en mall att tillämpas vid folkrättsliga skatteavtal mellan stater och dess främsta syfte var att förebygga internationell juridisk dubbelbeskattning som hinder för ekonomisk utveckling.

Över åren och särskilt under det senaste decenniet har en förskjutning skett mot det tillkommande syftet att motverka värdeöverföring genom oriktig prissättning, en accentuering som är nära förknippad med arbetet inom ramen för OECD:s åtgärds paket mot skattebasundrandande och obehörig vinstöverföring (BEPS) som lanserades i juni 2013.¹³

Modellavtalet publiceras tillsammans med integrerade kommentarer som ska förtydliga och tolka varje artikel¹⁴ och även innehåller enskilda medlemsstaters observandum och reservationer gällande artikeln i fråga.

Viktigast för min undersökning är modellavtalets artikel 9.1 andra stycket om företag med intressegemenskap som formulerar den s.k. armlängdsprincipen.¹⁵

Riktlinjerna, som idag har ett fristående rättskällevärde i förhållande till den svenska korrigeringsregeln,¹⁶ har sitt ursprung i en kommentar till denna artikel. I kommentaren förklaras att kommittén har lagt ner och fortsätter att lägga ned "avsevärda mängder tid och arbete"¹⁷ på att undersöka villkoren, konsekvenserna

¹³ *Closing tax gaps - OECD launches Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

¹⁴ *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, s. 18.

¹⁵ Se 3.1 Armlängdsprincipen nedan.

¹⁶ Se 4.4.1 Grundläggande nedan.

¹⁷ *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, s. 226.

och metoderna för tillämpning av armlängdsprincipen enligt artikeln och att resultatet av detta arbete sammanfattande och löpande publiceras i riktlinjerna.

2.2 Riktlinjerna, beräkningsmetoder

De första generella riktlinjerna publicerades 1995 som lösbladssystem, baserade på en rapport från 1979 som utökats genom två specialrapporter 1984 och 1987. Riktlinjerna reviderades och kompletterades 2010 och 2013 samt blev relativt genomgripande förändrade 2016 för att återspegla resultatet av 2015 års fokusområden (action) 8, 10 och 13 inom BEPS-projektet.

Riktlinjerna är ett dokument som i nio kapitel på ca 600 sidor introducerar armlängdsprincipen och presenterar överenskomna metoder för att beräkna och dokumentera armlängdsmässig prissättning. Jämförbarhetsanalys, hantering av tvistiga frågor, bedömning av immateriella tillgångar, koncerninterna tjänster, kostnadsfördelningsavtal och omstruktureringar utreds särskilt i egna kapitel.

I riktlinjernas kapitel om prisberäkningsmetoder presenteras fem metoder, tre traditionella metoder, marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden samt två nyutvecklade vinstmetoder, vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden.

I kapitlet förklaras att flera metoder kan vara lämpliga vid samma tillfälle och i sådant fall rekommenderas att marknadsprismetoden (comparable uncontrolled price method – CUP) används i första hand, eftersom metoden på enkelt sätt medger en direkt jämförelse mellan kontrollerat internt pris och okontrollerat marknadspris.¹⁸

I de fall den funktionella analysen som ska föregå metodvalet visar bristande tillgång till tillförlitliga, jämförbara och okontrollerade transaktioner och därmed till relevanta marknadspriser, ska någon av de andra traditionella metoderna användas. Först i sista hand ska någon av de nya vinstmetoderna användas som har utvecklats särskilt för att analysera transaktioner som är unika, föranledda och

¹⁸ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017*, art. 2.3.

starkt präglade av samverkan mellan de närstående enheterna exempelvis i form av interna tjänster eller kostnadsdelningar.¹⁹

Oavsett vilken metod som väljs, måste den alltid stå i överensstämmelse med modellavtalets artikel 9, särskilt med avseende på jämförbarhet. Detta gäller även i de fall företag uppvisar vinstmarginaler som avviker från genomsnittliga värden eller väljer att tillämpa en metod som inte beskrivs i riktlinjerna.

Avslutningsvis förklaras att det inte i varje skatteärende kan finnas en metod som är fullständigt passande men att stelbent tolkning av exempelvis jämförelsebarhet inte får stå i vägen för att använda en viss metod så länge den är godtagbar av företaget och myndigheten.²⁰

I kapitlets andra avdelning förklaras att det flesta analyser kan och bör utföras med tillämpning av endast en metod, men att det dock kan förekomma "svåra fall" där en flexibel ansats med samverkande metoder kan ge ett resultat som bäst överensstämmer med armlängdsprincipen.²¹

2.3 BEPS-projektet

OECD:s projekt mot skattebasundrandragande och obehörig vinstöverföring (BEPS) har påverkat riktlinjerna i hög grad. Projektet fokuserar särskilt på immateriella värden och hur dessa ska värderas så att resultatet kan hänföras till enheten där de skapades.²² För armlängdsprincipen innebär denna fokusering jämfört med tidigare praxis, där enskilda transaktioner värderades var för sig, att en mer generell syn tillämpas som innebär en förskjutning mot en analys av företagets samlade värdeskapande aktiviteter och funktioner, särskilt med avseende på riskhantering. Man söker i högre grad konkretisera internprissättningens armlängdsprincip inom ramen för ett ekonomiskt helhetsperspektiv. En verkan är att de civilrättsligt nominella beteckningar företagen själva väljer för affärshändelserna får mindre tyngd även om de fortsatt

¹⁹ OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, July 2017, art. 2.3.

²⁰ Ibid., art. 2.11.

²¹ Ibid., art. 2.12.

²² Koch, *BEPS und Intangibles oder die Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes*, 2016, s. 881.

utgör utgångspunkt för bedömningen.²³ Implicit innebär resonemanget och metoden att vissa transaktioner, särskilt i samband med finansiering, kan behöva omkaracteriseras efter s.k. verklig innebörd, en nödvändighet som dock i sig inte är ny utan redan redovisades 1986 i rapporten om tunnkapitalisering.²⁴

Ett ofta citerat exempel på hur denna nya inriktning har påverkat riktlinjerna återfinns i kapitel 1 om själva armlängdsprincipen som i den senaste versionen av artikel 1.122 anger att skattemyndigheten i undantagssituationer har rätt att bortse från eller korrigera en transaktion om en bedömning av alla åtgärder i samband med transaktionen "i sin helhet" avviker från vad som hade motsvarat ett sunt affärsmässigt agerande för ett fristående företag.

Artikeln inleds med en beskrivning av att närstående företag just genom sin samverkan har utökade möjligheter att träffa överenskommelser som fristående företag inte kan ingå, men att detta ändå kan vara präglad av sund affärsmässighet. Kritiker har invänt att den affärsmässiga sundheten i ett sådant fall endast kan bedömas på ett hypotetiskt plan utan möjlighet till faktisk jämförelse med armlängdsbaserad transaktion.²⁵

BEPS-projektets sikte på en helhetsvärdering av prissättning av immateriella värden präglar särskilt det nya kapitlet XI om just immateriella värden. I kapitlets andra avdelnings portalartikel 6.32 stadgas inledningsvis att det har avgörande betydelse att värde som skapas genom utnyttjande av immateriellt värde tillordnas rätt enhet inom intressegruppen, varvid denna tillordning kopplas till bedömningen av vilken enhet som slutligen ska bära den resursförbrukning som är förbunden med utveckling, förbättring, underhåll, skydd och utnyttjande²⁶ av värdet. Det erinras om att denna enhet inte utan vidare prövning alltid kan sägas vara samma som den som civilrättsligt innehar äganderätten till värdet. Istället ska tillordningen grundas på en analys av rätt ersättning för de allmänna funktioner och resurser och särskilt risker som bidragit till att vinsten skapades.

²³ Greil & Wargowske, *Finanzierungstransaktionen zwischen verbundenen Unternehmen – Zwischen „Transfer pricing is dead“ und „Wonderland“*, 2018, s. 536.

²⁴ Ibid., a.a., s. 538.

²⁵ Koch, a.a., s. 883.

²⁶ "development, enhancement, maintenance, protection and exploitation".

Dessa två funktionsanalyser, dels av utveckling, förbättring, underhåll, skydd och utnyttjande och dels av den faktiska kontrollen över riskhanteringen, är två koncept som utgör hörnstenar i riktlinjernas nya karakteristik "post-BEPS".²⁷ Koncepten används sedan som standardiserade verktyg vid funktionsanalys av olika typer av värdeskapande med avseende på immateriella värden såsom forskning&utveckling, kostnadsfördelningsavtal, licenshantering, försäljning.

I skrivande stund arbetar OECD inom ramen för BEPS-projektets fokusområde 4 särskilt med nya anvisningar om hur armlängdsprincipen ska tillämpas med avseende på finansieringsstrukturer. Arbetet är prioriterat eftersom kapital har hög rörlighet som lämpar sig väl för värdeöverföring samtidigt som området idag saknar fullvärdiga riktlinjer och därför debatteras livligt. I juli 2018 presenterades ett första diskussionsutkast, men det saknas fortfarande konsensus i grundläggande frågor. Även här går en tydlig skiljelinje mellan de som vill tillämpa armlängdsprincipen "ortodoxt" på separerade transaktioner och de som vill deducera värdet från en samlad bedömning av finanseringen, uppfattad som intern servicefunktion.²⁸

I tysk rättsvetenskap pågår i samband därmed en livlig debatt om skillnaden mellan en intresseorganisations möjlighet till insyn och påverkan på kapitalstruktur, resultat och liknande faktorer å ena sidan och fristående företags villkor i motsvarande situation å andra sidan²⁹ som har stora likheter med den svenska diskussionen kring den uppmärksammade domen i det s.k. Diligentiamålet.³⁰

Allmänt utgör komplexa och synergetiska koncernstrukturer inom finansieringsteknik, exempelvis s.k. cash pool-verksamhet, en särskild utmaning för en tidigare förståelse av armlängdsprincipen eftersom strukturernas värdeskapande är grundad just i intressegemenskapen och därmed inte enkelt kan rekonstrueras för fristående företag.³¹

²⁷ Koch, a.a., s. 884.

²⁸ Greil & Wargowske, a.a., s. 535.

²⁹ Ibid.

³⁰ Se 4.3.5 *Helhetsbedömning* nedan.

³¹ Greil & Wargowske, a.a., s. 540.

I detta kapitel har jag presenterat OECD-riktlinjerna, i nästa kapitel ska jag redovisa tre ämnesområden som har stor betydelse för riktlinjernas rättskällevärde i svensk och tysk lagstiftning.

3. Armlängdsprincipen, internprissättning och skatteavtalen

3.1 Armlängdsprincipen

1932 påbörjade en ung amerikansk advokat vid namn Mitchell B. Carroll en tre år lång resa genom 27 olika länder, på jakt efter internationell taxerings "heliga graal".³² Den graal Carrolls hittade kallades armlängdsprincipen. Rent språkligt kan det engelska uttrycket "at arm's length" spåras till 1600-talet då det används som en beskrivning av hur en pilbåge ska hållas.³³

Armlängdsprincipen började som en juridisk fiktion för att fördela vinst mellan olika jurisdiktioner men utvecklades snabbt till en ekonomisk princip som återgav affärshändelsernas ekonomiska verklighet.³⁴

När OECD:s riktlinjer presenterades 1979 var armlängdsprincipen en central grundsats som genomsyrade hela rapporten och därmed även den första officiella versionen av riktlinjerna som publicerades 1995. I modellavtalets artikel 9.1 andra stycket om företag med intressegemenskap formuleras armlängdsprincipen genom följande lydelse.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.³⁵

I svensk rättsvetenskap tillämpas termen endast i samband med korrigeringsregeln, medan den tyska armlängdsprincipen (Fremdvergleich) är en lokution som används inom flera rättsområden för att avgöra skattemässigt riktig värdering. Detta gäller inkomstfördelning mellan makar inom familjebeskattning,³⁶ mellan närstående inom gemensamt bedriven näringsverksamhet³⁷

³² Lang, Storck, Petrucci, *The Arm's Length Principle: Between Legal Fiction and Economic Reality*, 2016, s. 2.

³³ *Ibid.*, s. 3.

³⁴ *Ibid.*, s. 27.

³⁵ Den svenska texten är tagen från artikel 9 1 andra stycket i lag (2016:928) om skatteavtal mellan Sverige och Azerbajdzjan.

³⁶ Hey, *Einkommensteuer*, 2018, § 8, Rz. 164.

³⁷ Hennrichs, *Besteuerung von Mitunternehmerschaften*, 2018, § 10 Rz. 80.

och även vid förtäckt utdelning från association.³⁸ I samtliga fall måste den civilrättsliga transaktionen som ligger till grund för värdeöverföringen uppfylla kravet på armlängdsmässighet (fremdvergleichsgemäß) för att vara skatterättsligt gällande.

Skillnaden mot svensk lagstiftning är dock främst terminologisk, i grunden görs samma bedömning rörande makars deltagande i näringsverksamhet i svenska inkomstskattelagens 60 kap. 7 § genom formuleringen "vad som motsvarar marknadsmässig ersättning" och även avgöranden om förtäckt utdelning kan åtminstone med avseende på tidigare felprisregler för fåmansföretag i 32 § anv p 14 KL beskrivas som att bedömningen "sker utifrån en jämförelse med vad som är affärsmässigt riktigt"³⁹, vilket i grunden motsvarar definitionen av armlängdsprincipen.

3.2 Internprissättningens reguljära funktion

Det är viktigt att vara medveten om att internprissättningens "egentliga" funktion inom internationella organisationer följer och uppfyller denna armlängdsprincip. Internprissättning är i första hand ett ekonomiinstrument för styrning, samordning och kontroll av företagsenheter, syftande till välavvägd resursallokering, till kostnadsmedvetande och incitament, information och resultatredovisning. Visserligen påverkar även så kallade miljöfaktorer, bland dem skatter, valutabestämmelser, konkurrensförhållande och affärsseder, men dessa "är inte primärt utslagsgivande".⁴⁰ Internationella undersökningar visar entydigt att "maximeringen av koncernens totala vinst" väger allra tyngst för multinationella koncerner. Därmed tjänar utformningen av internprissättningen i första hand syfte som internt styr- och kontrollinstrument och inte som ett renodlat finansiellt instrument.⁴¹

Av internprissättningens primära funktion som styr- och kontrollinstrument följer också att de koncerner som på ett obehörigt sätt använder det i skatteundandragande syfte och tillämpar prissättning som inte är armlängdsmässig

³⁸ Hey, *Körperschaftsteuer*, 2018, § 11, Rz. 74.

³⁹ Tjernberg, *Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?*, 2000, s. 179.

⁴⁰ Arvidsson, 1990, a.a., s. 49.

⁴¹ Ibid.

får sämre möjlighet att styra och kontrollera sina företag eftersom underlaget då inte är rättvisande. Visserligen kan detta kringgås genom dubbla redovisningssystem, men förutom risken att myndigheter uppdagar förfarandet vid revision är sådana metoder även komplicerade och mycket kostsamma.⁴²

Samtidigt är förekomsten av själva lagrummet i sig, det faktum att nationella lagstiftare världen över anser att det behövs korrigeringsregler och att det internationella samfundet genom OECD lägger ner stor möda och omsorg på försöken att harmonisera dessa nationella lagar, en tydlig fingervisning om att åtminstone misstankar om skattemässigt obehörig användning föreligger i betydelsefull omfattning. Att ett antal rättstvister hade nått högsta svenska instans redan i början på 1990-talet⁴³ är likaså en indikation på att avvikelser misstänktes förekomma i företagens användning av systemet och en anledning till att Arvidssons avhandling och Shell-målen fick så stor betydelse.

Samtidigt betonar OECD i riktlinjernas inledning till kapitlet om armlängdsprincipen att skattemyndigheter inte automatiskt ska utgå från att företag medvetet har försökt manipulera sin vinstredovisning eftersom det i vissa fall verkligen kan vara svårt att med noggrannhet avgöra ett marknadspris när marknadskrafterna inverkan saknas.⁴⁴

På senare tid har även förstärkt uppmärksamhet ägnats skattefrågor i samband med globala koncerners internprissättning av immateriella värden och finansiella tjänster, en utveckling som accelererat tillsammans med digitaliseringen.

Det går att beskriva internprissättningens funktionsutveckling över senare tid som en slags pendelrörelse där den ursprungliga funktionen som ekonomiskt styr- och kontrollinstrument, i takt med att betydelsen av nationell indelning förlorade sin betydelse för styrning av multinationella organisationer, gradvis övergick till att bli enbart ett redovisningsinstrument gentemot skattemyndigheterna. Detta orsakade en brist på verkligen jämförbara transaktioner, vilket i sin tur innebar att skattemyndigheterna skiftade fokus till vinst som kriterium för jämförbarhet, en

⁴² Arvidsson, 1990, a.a., s. 45.

⁴³ Exempelvis RÅ79 1:40 (Öbergmålet), RÅ80 1:59 (LME-målet) och RÅ84 1:16 (Edetmålet).

⁴⁴ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations July 2017*, s. 33.

"revolution" som kulminerade i den från USA importerade och 1995 i riktlinjerna introducerade nettomarginalmetoden (TNMM).⁴⁵

Metoden användes i detta läge av hårt specialiserade skattejurister som en stereotypisk funktionsprofil som inte motsvarade faktiska ekonomiska och finansiella förhållanden inom multinationella företag och därför kan BEPS-projektets försök att beskriva dessa interna relationer i mer realistiska termer ses som en motrörelse och en eftertraktad och positiv utveckling.⁴⁶

Det ska påpekas att armlängdsprincipen i första hand hänvisar till *relationer*, inte till transaktioner eller vinst, och att de senaste ändringarna av riktlinjerna syftar till att återföra taxeringsmetoderna till koncept som verkligen används vid styrning av företagen, inte minst genom en fokusering på företagens riskhantering.⁴⁷

Det är mot denna bakgrund som jag undersöker riktlinjernas rättskällevärde för internrättsliga korrigeringsregler. Men det är viktigt att därvid hålla i minnet att riktlinjerna ursprungligen enbart var en kommentar till modellavtalet, ett dokument som ursprungligen inte författades för internrättsliga, utan för folkrättsliga ändamål, som en modell för traktat mellan stater.

3.3 Riktlinjerna och skatteavtalen

I princip alla svenska och tyska dubbelbeskattningsavtal är skrivna med modellavtalet som grund,⁴⁸ endast mindre avvikelser eller revideringar brukar förekomma. Detta har stor betydelse för vilket värde som modellavtal och tillhörande kommentarer inkl. riktlinjerna tilldelas som rättskälla för tolkning av dessa traktat, ett förhållande som är mycket mindre omtvistat än för motpolen inom det internrättsliga skatteområdet, korrigeringsregeln. För svenska förhållanden fastslogs uttryckligen i RÅ 1996 ref. 84 (Luxemburgfallet) med hänvisning bl.a. till tidigare rättsfall⁴⁹ att "särskild betydelse ofta [bör] tillmätas

⁴⁵ Se exempelvis Skatteverket, Rättslig vägledning, *Nettomarginalmetoden (TNMM)*, 2016.

⁴⁶ Gonnet, *Risks Redefined in Transfer Pricing Post-BEPS*, 2016, s. 34 f.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Se Jacobs, *Konkrete Ausgestaltung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch unilaterale Maßnahmen und Doppelbesteuerungsabkommen*, s. 69, för svenska förhållanden även 4.2.1 *OECD:s modellavtal*, prop. 2016/17:47.

⁴⁹ RÅ 1987 ref. 162 (Englandsfarna), RÅ 1991 not. 228, RÅ 1993 not. 677, RÅ 1995 not. 68.

OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen" och detta har sedan bekräftats även i senare rättsfall.⁵⁰

Även inom doktrin finns en i hög utsträckning enig syn på modellavtalets och kommentarens folkrättsliga rättskällevärde, även i förhållande till Wienkonventionen, även om nyanser förekommer mellan forskarnas uppfattning om dignitetens exakta styrka, särskilt i förhållande till Wienkonventionens tolkningsanvisningar.⁵¹

På samma sätt har kommentarens rättskällevärde i förhållande till tyska skatteavtal, med hänvisning till artikel 31 och 32 i Wienkonventionen om traktaträtten, fastställts vara bindande enligt ordalydelsens gängse (art. 31 mom. 1) eller speciella (mom. 4) mening.⁵²

Genom att skatteavtalen därmed har stark och direkt koppling till modellavtalets kommentarer, dvs. även riktlinjerna, medför en tolkning av de internrättsliga korrigeringsreglerna med högre grad av avvikelser från riktlinjerna en ökad risk för dubbelbeskattning, ett faktum som kan och av rättspolitiska skäl kanske även bör påverka denna tolkning.

I samband därmed är det även viktigt att uppmärksamma att i Sverige domstolar, myndigheter, praktiker och skattskyldiga de facto använder OECD:s produkter relativt oberoende av rättsteoretiska resonemang om skillnaden mellan folkrättsliga och internrättsliga sammanhang.⁵³ Detta gäller även i diskussionen om specialfallet att modellavtalet eller kommentaren ändrats efter att skatteavtalet slutits eller internprisen satts,⁵⁴ där OECD förordar en s.k. ambulatorisk (dynamisk) tolkning.

Inom tysk rättspraxis har emellertid sådan ambulatorisk tolkning av senare grundläggande ändringar uttryckligen avvisats även för skatteavtal. Med hänvisning till maktdelningsprinciper har högsta skattedomstolen BFH i I R 92/09

⁵⁰ RÅ 2001 ref. 38, RÅ 2001 ref. 50.

⁵¹ Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, 2015, s. 111.

⁵² Hemmelrath, & Kepper, *Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis*, 2013, s. 40.

⁵³ Se 4.5 *De facto praxis* nedan.

⁵⁴ Bjuvberg, *Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – några typfall*, 2015, s. 436.

och i IR 95/10 samt ett antal andra domar om folkrättsliga skatteavtal tydligt anvisat statisk tolkningsmetod.⁵⁵

Sammanfattningsvis kan för såväl svenska som tyska skatteavtal med utgångspunkt i OECD:s egen indelning av ändringarna av kommentaren till modellavtalet och med hänvisning till de tre grundläggande tolkningsprinciperna i artikel 31 första mom. i Wienkonventionen sägas att ändringar som är att betrakta som förtydliganden kan läggas till grund för tolkning av skatteavtal medan ändringar som utgör tillägg, inte förtydligande, kan sägas vara kontroversiella som tolkningsgrund vid retroaktiv tillämpning.⁵⁶

Efter att ha presenterat grundläggande förutsättningar och förhållanden som en bakgrund för min undersökning ska jag nu redogöra för uppsatsens kärnområde, studien av vilket rättskällevärde riktlinjerna har för svenska och tyska internrättsliga korrigeringsregler.

⁵⁵ Efter skatteavtalets slutande tillkomna ändringar är helt betydelselösa ("keine Bedeutung haben", i *Abgrenzung zum OECD-Musterabkommen*, I R 92/09). En gråzon ansågs dock föreligga för skatteavtal slutna efter juli 2008 och under den period ändringen visserligen inte var konsoliderad genom nyfattningen av modellavtalet 2010 men avtalsparterna ändå borde varit medvetna om kommentarens nya lydelse. Se not 31 i Hemmelrath, & Kepper, *Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis*, 2013, s. 40.

⁵⁶ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 144.

4. Den svenska korrigeringsregeln

4.1 Bakgrund

Den första svenska lagbestämmelsen om tillämpning av armlängdsprincipen vid prissättning mellan näringsföretag i intressegemenskap antogs för hundra år sedan (1918) för att upphävas redan året därpå.⁵⁷ Vid kommunalskattelagens tillkomst tio år senare återfanns dock en bestämmelse om armlängdsprincipen vid transaktioner mellan företag i ekonomisk intressegemenskap som 43 § 1 mom. i den nya lagen med en lydelse som i allt väsentligt baserades på prop. 1927:102. Korrigeringsregeln har sedan dess ändrats få gånger.

1965 genomfördes en revidering som utan grundläggande ändring åsyftade en bättre överensstämmelse med enligt OECD:s modellavtal upprättade dubbelbeskattningsavtal⁵⁸ genom att förtydliga innebörden av intressegemenskap och att armlängdsprincipen inte endast gällde försäljning av varor utan även "i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare".⁵⁹ Vidare sänktes beviskravet genom att inkomsten av företaget inte längre behövde ha blivit "avsevärt lägre än den eljest skolat bliva," utan endast "lägre" och att detta inte längre behövde vara "uppenbarligen i följd härav" utan endast "i följd härav".⁶⁰

1983 omkastades med anledning av en promemoria från Brottsförebyggande rådet⁶¹ bevisbördan till näringsidkarens nackdel avseende att prissättningen beror på annat än intressegemenskapen. Hela stycket som förklarade när intressegemenskap kunde uppstå flyttades i reviderad form ut till anvisningarna och istället infogades en presumtion att felprissättning förelåg och även orsakats av ekonomisk intressegemenskap om det "finns sannolika skäl att anta" att sådan förelåg.⁶² I paragrafens anvisningar raderades dessutom stycket som påbjöd att

⁵⁷ Arvidsson, 1990, a.a., s. 79.

⁵⁸ Det första modellavtalet publicerades 1963, se 2.1 *Modellavtalet och kommentaren* ovan.

⁵⁹ Prop. 1965:126.

⁶⁰ Ibid., min kursivering.

⁶¹ PM 1980:3, Utlandsbeskattning I.

⁶² Prop. 1982/83:73.

"särskild försiktighet iakttagas" vid affärer mellan svenska moderbolag och utländskt dotterbolag.⁶³

Efter överföringen till inkomstskattelagen 1999 har regeln endast reviderats redaktionellt och anpassats till annan ändrad lagstiftning 2000, 2003 och 2008.⁶⁴

Lagrummet reglerar vinstöverföring mellan företag i intressegemenskap så att vinsten ska redovisas och beskattas där den skapas. Tidigare fanns motsvarande bestämmelser även gällande transaktioner mellan svenska företag i 57 § 3 mom. KL som hade stor betydelse för kommunernas skattebas,⁶⁵ men regeln slopades tillsammans med kommunal beskattning av juridiska personer fr.o.m. inkomståret 1985. Därefter siktade regleringen enbart på att justera vinstöverföring mellan företag i Sverige och företag i utlandet eller skattebefriade svenska juridiska personer.

Principiellt kan vinstöverföring även ske i öppen form genom omkostnadsbidrag,⁶⁶ men korrigeringsregeln, även kallad felprisregeln, syftar endast till att motverka och korrigera överföring som sker dolt genom oriktig prissättning.

Regeln kan sägas vara uppbyggd kring de fyra rekvisiten rättssubjekt, intressegemenskap, prisavvikelse och inkomsteffekt.⁶⁷ Lagrummet är tillämpligt om ett avtalsförhållande föreligger där ena parten men inte den andra är skattskyldig i Sverige och parterna ingår i intressegemenskap, vilken definieras i kapitlets nästa paragraf 14:20 IL. Rekvisitet prisavvikelse innebär att villkoren ska avvika från vad som fristående parter skulle ha avtalat (armlängdsprincipen) och slutligen måste avvikelserna resultera i en lägre inkomst för den i Sverige skattskyldige näringsidkaren.⁶⁸

Korrigeringsregeln anger att armlängdsprincipen ska tillämpas men varken lagrummet eller dess förarbeten innefattar detaljerad redovisning av på vilket sätt

⁶³ Se 4.3.2 *Försiktighetsprincipen* nedan.

⁶⁴ Andersson, Saldén Enéus, Tivéus, *Inkomstskattelagen m.m.*, Kommentar till 19 och 20 §§, Zeteo, 2018.

⁶⁵ I Shell-målen (se 4.2 *Shell-målen, Arvidssons avhandling och principerna* nedan) innefattade rätternas domar långa listor med resulterande eftertaxeringsbelopp för ett stort antal kommuner från Malmö till Kiruna.

⁶⁶ Även till utländskt företag om bidraget för givaren utgör en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster (16:1 1 st. IL), se 4.3.3 *Regelkonkurrens* nedan.

⁶⁷ Arvidsson, 1990, a.a., s. 121.

⁶⁸ Regeln kan sålunda endast höja skatteuttaget i motsats till skatteavtal som endast kan sänka det.

detta ska ske. Det är därför som rättskällevärdet för OECD-riktlinjerna är viktigt, eftersom dessa innefattar detaljerade anvisningar i frågan.

4.2 Shell-målen, Arvidssons avhandling och principerna

En redovisning av OECD-riktlinjernas rättskällevärde för den svenska korrigeringsregeln har sin naturliga utgångspunkt i det viktigaste svenska rättsfallet avseende armlängdsprincipen, de s.k. Shell-målen. Genom HFD:s (dåvarande regeringsrättens) domslut (se nedan) skapades ett antal prejudikat som kom att prägla rättsområdet fram till idag. Mycket nära förknippat med rättsfallet och därigenom med uppsatsens syfte är den doktorsavhandling som Rickard Arvidsson skrev och publicerade under pågående rättsprocess. Ett helt kapitel på över 60 sidor i avhandlingen är direkt ägnat åt att redogöra och kommentera rättsfallet i ett skede där de två underinstansernas mycket omfattande utredningar⁶⁹ resulterat i två motstridiga domar och prövningstillstånd i högsta instans just hade meddelats.

Man kan spekulera över vilken påverkan Arvidssons doktorsavhandling hade på HFD:s slutliga avgöranden och därmed på avgörande rättspraxis avseende armlängdsprincipen under lång tid fram till idag. Två av Arvidssons bedömningar kan tydligt återfinnas i HFD:s domskäl. Det ena rör en grav kritik av skattemyndighetens argumentation ("Under målets gång har den fiskala sidan haft en minst sagt vacklande uppfattning om det mesta."⁷⁰) som enligt Arvidsson missade möjligheten att utveckla en med marknadsprismetoden konkurrerande och kompletterande metod för att fastställa adekvata armlängdspriser inom oljebranschen. Arvidsson bedömde med hänvisning till 1947 års oljeutredning och SOU 1966:21 att en sådan utveckling egentligen varit nödvändig, vilket är betydelsefullt inte minst med tanke på motsvarande arbete inom OECD under åren som följde. HFD konstaterar vid en tidpunkt efter avhandlingens publicering att ingen av parterna tyvärr har framlagt något material i just denna fråga: "Även

⁶⁹ Materialet i de sex målen som var uppdelade efter taxeringsår men avgjordes samtidigt var så omfattande att underinstansernas domar inte kunde redovisas fullständigt inom ramen för årsbokens normala omfång utan istället fick tryckas i en särskild bilaga.

⁷⁰ Arvidsson, 1990, a.a. s. 320.

om det hade varit av värde att tillämpa också någon av dessa övriga metoder är marknadsprismetoden således den enda som står till buds."⁷¹

Samma parallellitet kan skönjas mellan att Arvidsson påpekar att såväl parter som domstolar helt missat att den tvistiga frågan om armlängdsmässighet åtminstone delvis hade kunnat undvikas om bolagets betalningar till det koncerninterna servicebolaget istället hade definierats som bidrag till koncerngemensamma kostnader, för vilket svensk skattelagstiftning medger avdragsrätt. HFD återger, som första rätt, detta faktum i mycket tydliga ordalag.⁷² De två uttalandena har senare fått återverkningar i frågan om s.k. regelkonkurrens.⁷³

Även i andra frågor förelåg en bedömningsmässig närhet mellan armlängdsprincipens fortfarande idag viktigaste rättsdogmatiska utredning och de domskäl som likaledes fortfarande har störst inflytande på tolkningen av armlängdsprincipen som rättsregel. Som betydelsefullt kan härvid anses att Arvidsson mycket uttalat bedömer att utredning och domslut i första instans håller avsevärt högre kvalitet än i andra instans, såväl materiellt som formellt. Bedömningen gäller en rad punkter om hur bolagens vertikala integration skatterättslig ska bedömas, hur stor avvikelse som kan accepteras, resonemang kring betydelsen att separat avgöra frågor om prisspann och relativitet i varje enskilt fall, huruvida statistisk signifikansprövning av jämförelsedata är behövlig och tillåten, om svensk skatterätt tillåter ett "pristak" och därmed att man byter armlängdsmetod vid beräkningar, vilken av rätterna som tagit större hänsyn till rättssäkerheten osv.

Det är inte orimligt att tro att Arvidssons kritik "mot den bedömning KammarR gjorde på samtliga ovannämnda punkter"⁷⁴ kan ha haft betydelse för HFD:s resonemang i sin dom, inte minst som rätten själv uttryckligen hänvisar till

⁷¹ RÅ 1991 ref. 107, 5.4 *Armlängdsprincipens tillämpning i målet* i HFD:s domskäl. Se även 4.3.4 *Metodmångfald* nedan.

⁷² "Parterna har emellertid konsekvent och så gott som uteslutande inriktat såväl argumentation som utredning på en tillämpning av korrigeringsreglerna i 43 § 1 mom. KL. Det saknas således underlag för att pröva de i förevarande mål uppkomna frågorna från annan utgångspunkt än nämnda regler. Regeringsrätten inskränker sin prövning i enlighet härmed.", RÅ 1991 ref. 107, 5.1 *Inledning* i HFD:s domskäl.

⁷³ Se 4.3.3 *Regelkonkurrens* nedan.

⁷⁴ Arvidsson, 1990, a.a., s. 319.

doktorsavhandlingen i sina domskäl⁷⁵ och att dessa synpunkter på korrigeringsregelns tolkning därmed blivit prejudicerande.

Därför är också den principiella bild Arvidsson förmedlar av själva armlängdsprincipen viktig. Enligt honom saknar principen "förankring i verkligheten" eftersom dess antaganden om fullständig marknadskonkurrens och oberoende koncernbolag utan hänsyn till integrationens särskilda villkor resulterar i ett "fiktivt pris [...] utan anknytning till produktens verkliga kostnader och koncernens reella vinstallokering".⁷⁶ Arvidsson problematiserar här vid en tidig tidpunkt armlängdsprincipens grundläggande svårighet, nämligen det motsägelsefulla förhållandet att närstående företag ska bedömas som om de vore fristående, varvid denna bedömning samtidigt ska spegla just de särdrag som orsakas av att de är närstående. Denna svårighet har under åren i Shell-målets efterföljd varit i fokus för utvecklingen på området.⁷⁷

Mot denna bakgrund fastställde HFD i Shell-målen en rad grundläggande principer för den rättsliga bedömningen av armlängdsprincipen som gällande rätt. Principerna har över tid uppnått stor rättsdogmatisk tyngd, inte minst som en följd av att såväl domstolar som parter i målet, särskilt det allmännas representant, i hög grad var medvetna om att målet även gällde principiella rättsfrågor, att processen uttalat syftade till att prejudicerande rättspraxis skulle tillskapas i ett läge där en vag rättsregel behövde tolkas och att de därför lade särskild vikt vid grundläggande och principiell argumentation i sina inlagor och utredningar.⁷⁸

I det följande ska jag redogöra för hur några av dessa principer formulerades i Shell-målen, hur de har bekräftats eller kritiserats av senare rättsfall och även för andra principer vid korrigeringsregelns tolkning som avgjorts i andra rättsfall.

4.3 Tolkningsprinciper

4.3.1 Faktiska transaktioner

HFD erinrar i Shell-målen om rekommendationen i OECD-rapporten att skattemyndigheten som en allmän princip bör utgå från de faktiskt företagna

⁷⁵ RÅ 1991 ref. 107, 5.2. *Närmare om tillämpningen av 43 § 1 mom. KL* i HFD:s domskäl.

⁷⁶ Arvidsson, 1990, a.a., s. 33.

⁷⁷ Se 2.3 *BEPS-projektet* ovan.

⁷⁸ RÅ 1991 ref. 107, 3 *Sammanfattning av målen i underinstanserna* i HFD:s domskäl.

transaktionerna och företagens egna affärsmässiga bedömning och inte grunda sin bedömning på hypotetiska transaktioner.⁷⁹

Denna grundsats står fortfarande stark som otvistig utgångspunkt för varje bedömning av armlängdsmässighet och kan även framgångsrikt tillämpas i majoriteteten av fall där en jämförbar, oberoende transaktion kan urskiljas på "enkelt sätt".

Diskussionen som pågår gäller undantag från denna grundregel, huruvida armlängdsprincipen även kan användas vid "svåra fall", där en sådan entydig hänvisning inte kan ske och hur det påverkar OECD-riktlinjernas rättskällevärde.

4.3.2 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen utmejslas av HFD som en grundläggande princip, särskilt i samband med skattningsmässiga bedömningar i det enskilda fallet, exempelvis när det gäller godtagbar nivå för handelsmarginalens storlek och där dessutom eventuella avvikelser konstateras vara små. Domstolen hänvisar till att departementschefen i förarbetena till lagrummet betonat att bestämmelserna i 43 § 1 mom. KL bör tillämpas med viss försiktighet.⁸⁰ Förarbetena kan tolkas som att denna försiktighetsprincip avseende affärer mellan svenska moderbolag och utländskt dotterbolag även gäller efter att den uttryckliga anvisningen om giltighet i KL tagits bort,⁸¹ men nu "för samtliga näringsidkare oberoende av ägarförhållanden".⁸²

Det kan emellertid även hävdas att de flesta rättsfall med bäring på försiktighetsprincipen i förhållande till korrigeringsregeln avsåg dess lydelse efter 1965 men innan 1985 och att dessa rättsfall just gällde förhållandet mellan svenska moderföretag och utländska dotterföretag med åtföljande krav på särskild försiktighet. Högsta förvaltningsdomstolen har enligt Skatteverket i senare rättsfall inte uttalat något krav på "särskild försiktighet eller liknande".⁸³

⁷⁹ RÅ 1991 ref. 107, exempelvis 5.3 *OECD-rapportens betydelse* i HFD:s domskäl.

⁸⁰ Prop. 1965:126, s. 60.

⁸¹ Se 4.1 *Bakgrund* ovan om 1983 års lagändring.

⁸² Arvidsson, *Shell-målen - en kommentar till regeringsrättens dom*, 1991.

⁸³ Skatteverket, *Rättslig vägledning, Den svenska korrigeringsregeln*, 2018.

Sammantaget gäller nog att tillämpning av försiktighetsprincipen i samband med korrigeringsregeln och OECD-riktlinjernas rättskällevärde inte har prövats på senare tid och att dess giltighet därför idag får "bedömas med viss försiktighet".⁸⁴

4.3.3 Regelkonkurrens

I Shell-målen påpekade HFD att parterna istället för korrigeringsregeln egentligen haft möjlighet att åberopa omkostnadsregeln enligt 29 § KL, nuvarande 16 kap. 1 § IL.⁸⁵ Det faktum att det föreligger regelkonkurrens mellan dessa två bestämmelser var under efterföljande år en orsak till oklart rättsläge. Slutligen fastställde HFD i RÅ 2004 ref. 13 med hänvisning till doktrin,⁸⁶ att korrigeringsregeln är "en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat".

Domen har dock kritiserats för att vara "ingalunda självklar" och bl.a. sakna stöd i rättsprincipen om "lex specialis"⁸⁷ och särskilt frågan om huruvida omkostnadsbegreppet ska prövas innan armlängdsmässigheten har beskrivits som fortsatt oklar.⁸⁸ Eftersom de två regelverken tillämpar olika bedömningsgrunder, påverkar detta överensstämmelsen mellan metodansatserna i OECD-riktlinjerna och korrigeringsregeln,⁸⁹ vilket i sin tur påverkar rättskällevärdet.

4.3.4 Metodmångfald

HFD framhåller i Shell-målen att tillbörlig hänsyn måste tas till den osäkerhet som alltid ligger i varje prisbedömning oavsett metod och att därför en rättsäker helhetsbedömning innebär att man inte kan binda sig för en enda bestämd beräkningsmetod. Avseende behovet att sammanväga den tidigare dominerade marknadsprismetoden med kompletterande metoder för att fastställa adekvata

⁸⁴ Jonsson, *Inkomstskattelag* (1999:1229), kommentaren till 14 kap. 19 §, Karnov, 2018.

⁸⁵ Se 4.2 *Shell-målen*, Arvidssons *avhandling och principerna* ovan.

⁸⁶ Till "Andersson, Saldén Enéus, Tivéus, *Inkomstskattelagen m.m.*, 2003, Zeteo, s. 379".

⁸⁷ Eftersom reglernas tillämpningsområden endast har en delmängd gemensam, se Aldén, *Regelkonkurrens i internprissättningsmål*, 2004, s. 161.

⁸⁸ Jernkrok, *16 kap. 1 § eller 14 kap. 19 § inkomstskattelagen - frågan om regelkonkurrens*, 2011, s. 247; Skatteverket, *Rättslig vägledning, Den svenska korrigeringsregeln*, 2018.

⁸⁹ *Ibid.*

armlängdspriser framhåller rätten dock att denna kombination av olika metoder måste tillämpas med konsekvens.⁹⁰

Denna ansats, i kombination med principen om helhetsbedömning, kan sägas motsvara den senare utvecklingen för OECD-riktlinjerna och därmed öka överlappningen mellan reglerna, vilket för rättskällevärdet har betydelse inte minst i samband med legalitetsprincipen.⁹¹

4.3.5 Helhetsbedömning

Inledningsvis klargör HFD i Shell-målen att prisavvikelse inte föreligger om en enstaka varutransaktion avviker från marknadspriset. Detta motsäger visserligen regelns betydelse enligt ordalydelsen men enligt rätten kan en sådan snäv tolkning av lagtexten inte uppfattas ha stöd i lagens förarbete och kan enligt rätten inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte. I fall av fortlöpande affärsförbindelser är en inriktning på långsiktiga effekter av grundval och metoder för prissättningen "bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder".⁹²

Som en konsekvens fastställer HFD i en mellan parterna och instanserna stridig fråga att "överpriser" och "underpriser" som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna kvittas mot varandra och även att den annars gällande principen om beskattningsårets slutenhet får ge vika. Kammarrätten hade avvisat denna möjlighet men enligt HFD:s mening måste frågan bedömas från fall till fall. I förevarande fall där bolaget tillämpat en och samma affärsstrategi över hela perioden är ett genombrott av slutenhetsprincipen berättigat.

En liknande verkan av att rätten förordar en helhetsbedömning är att korrigerande enligt 43 § 1 mom. KL inte alltid ska ske även om en klar avvikelse från armlängdspriset kan konstateras. Detta gäller under förutsättning att en granskning av det svenska och det utländska företagens samtliga affärer med varandra visar transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen.⁹³ Att felprissättning kunde läkas genom en helhetssyn på kompenserande effekter hade slagits fast redan tidigare i

⁹⁰ Arvidsson, 1991, a.a., "Allmänt om armlängdsprövningen".

⁹¹ Se 4.4.4 *Legitimt giltighetsområde* nedan.

⁹² RÅ 1991 ref. 107, 5.2 *Närmare om tillämpningen av 43 § 1 mom KL*, i HFD:s domskäl.

⁹³ Kompensationsprincipen innebär alltså att ett för lågt pris vid en transaktion kompenseras av ett för högt pris vid en annan transaktion, se Jonsson, a.a., *kommentaren till 14 kap. 19 §*.

RÅ79 1:40, Öberg-fallet. Här hade moderbolaget underlåtit att kräva ränta på lån till portugisiskt dotterbolag. HFD (dåvarande regeringsrätten) ansåg att uttagen ränta skulle ha medfört ökade kostnader för det helägda dotterbolaget, vilket i sin tur hade sänkt moderbolagets resultat i motsvarande grad. Därmed var korrigeringsregeln rekvisit avseende sänkt inkomst av rörelse ej uppfyllt.

Generellt är kravet på tillämpning av en helhetsbedömning med beaktande av kompensationsinvändningar den princip som vid sidan om OECD-riktlinjernas uttryckligen bekräftade rättskällevärde haft störst prejudicerande verkan över tid och även bekräftats och tillämpats av senare domar.⁹⁴

Ett omtalat fall är HFD 2016 ref. 45 (Nobel Biocare) där rätten slog fast att 14 kap. 19 § IL kan tillämpas när ett avtal med ett visst villkor ersätts med ett avtal med ett sämre, men i och för sig marknadsmässigt, villkor. Domstolen förklarade att samtliga omständigheter i låneförbindelsen mellan företagen kunde beaktas inom ramen för tillämpningen av korrigeringsregeln. Av betydelse för HFD var att det svenska bolaget (gäldenären) godtog en räntehöjning trots att 2003 års låneavtal inte innehöll någon sådan skyldighet för bolaget. Enligt domstolen skulle inte en oberoende part ha agerat på det sättet.⁹⁵

Ett annat fall är HFD 2016 ref 23 (Elitfönster) som visserligen gällde modellavtalets betydelse för ett skatteavtal i samband med inkomster genom ett sponsravtal men likväl bör kunna anföras som belägg för att en helhetssyn är gällande rättsprincip i fall där OECD-riktlinjer har rättskällevärde. Domstolen meddelade att "bedömningen får ske med beaktande bl.a. av den sammantagna innebörden av parternas mellanhavanden" eftersom beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd.

Ett likaså betydelsefullt rättsfall med bäring på helhetssynen är RÅ 2010 ref 67 (Diligentia). Även om detta mål inte rör internationell beskattning spelade armlängdsprincipen och OECD-riktlinjerna en viktig roll i domstolens argumentation som därmed kan tilldelas betydelse här. Bakgrunden var att fastighetsbolaget Diligentia AB blev ett i det närmaste helägt dotterbolag till

⁹⁴ Dahlman, Fredborg, Dahlman, *Internationell beskattning - Laghandbok*, 2018, Zeteo, kommentaren till resultatöverflyttning.

⁹⁵ Dahlberg, *A13 Internationell skatterätt*, 2017, s. 324.

Skandia Liv och att i samband med övertagandet en omläggning gjordes från externa till interna lån, varvid räntesatsen steg avsevärt. Efter revision bedömde Skatteverket att räntenivån inte var marknadsmässig utan utgjorde förtäckt vinstutdelning till moderbolaget och överräntan därför inte var avdragsgill.

HFD (dåvarande regeringsrätten) gjorde med hänvisning till OECD:s riktlinjer en helhetsmässig bedömning av armlängdsmässig räntesats med ledning av riktlinjernas så kallade jämförbarhetsanalys som är komplex och omfattande, där bland mycket annat lånetyp, låntagarens kreditvärdighet, förekomst av säkerhet och lånets löptid granskas. HFD fastlade genom denna analys av helheten att i detta fall moderbolagets kontroll över dotterbolaget gav lägre kreditrisk än vad som hade varit fallet för en extern långivare och dömde företaget till eftertaxering och skattetillägg. Med avseende på uppsatsens ämne kan här även fastställas att rätten kopplar helhetsprincipen och OECD-riktlinjernas rättskällevärde till varandra.

Nödvändigheten att tillämpa ett helhetsperspektiv kan sammanfattas som att "prissättningsmekanismen i koncerninterna transaktioner i många fall är mycket komplicerad och att man inte alltid kan bedöma marknadsmässigheten av ett pris om man betraktar detta isolerat. En helhetsbedömning måste således göras av hela affärsförhållandet [...]."⁹⁶

4.4 Rättskällevärdet

4.4.1 Grundläggande

En av Shell-målens viktigaste prejudicerande frågor gällde uttryckligen OECD-riktlinjernas rättskällevärde när ovan nämnda principer ska tillämpas vid tolkning av korrigeringsregeln.

Inledningsvis redovisar HFD att korrigeringsregeln och motsvarande lagrum i andra rättssystem medför problem av olika slag, särskilt avseende internationell juridisk dubbelbeskattning. Rätten hänvisar till RÅ 1996 ref. 84, det s.k. Luxemburgmålet, och fastställer uttryckligen att inom området internationell beskattning särskild betydelse bör tillmätas OECD:s modellavtal och tillhörande kommentarer. Dessa produkter syftar till att skapa en samsyn som förhindrar

⁹⁶ Jernkrok, *16 kap. 1 § eller 14 kap. 19 S inkomstskattelagen - frågan om regelkonkurrens*, 2011, s. 228.

dubbelbeskattning genom regler om armlängdsprincipen. Rätten uttalar att OECD:s rapport från 1979 visserligen inte är bindande men att rapporten, som inte står i strid med den svenska korrigeringsregeln, "ger en god och välbalanserad belysning av problematiken"⁹⁷ och vägledning om hur jämförelsen med transaktioner mellan oberoende parter bör gå till.

Arvidsson, som i sin avhandling utförligt redogör för OECD:s modellavtal och de två tillordnade rapporterna om "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" konstaterar visserligen att det "torde vara mycket ovanligt [...] och i viss mån också anmärkningsvärt" att anlita en internationell rättskälla vid rättstillämpningen av intern svensk skatterätt, men att det ändå i ett internationellt skatterättsligt perspektiv är "mycket tilltalande".⁹⁸ Arvidsson förordar att internationellt tillämpliga tolkningsprinciper skapas som grundval för en internationellt mer enhetlig skatterätt i internprissättningsfrågor.

Detta prejudicerade avgörande från högsta domstol, ackompanjerat av uttalande från doktrin med stor tyngd, uttryckligen angivet som gällande rättsprincip även vid tillämpning och tolkning av korrigeringsregeln, formulerat med identisk ordalydelse i båda underinstanserna och i högsta instans, har haft stor prejudicerande verkan och utvecklats till ostridigt rättsläge. Idag kan konsensus sägas vara att riktlinjerna i Sverige "ger en god och välbalanserad belysning av problematiken och kan vara till ledning vid tolkningen även av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL."⁹⁹

Samtidigt har värderingen och tillämpningen av principens materiella och formella innebörd varit föremål för divergerande åsikter i argumentationer i rättsfall och doktrin i Shell-målets efterföljd.

4.4.2 Omkarakterisering

Burmeister har 2016 i en doktorsavhandling¹⁰⁰ granskat förhållandet mellan OECD-riktlinjerna och korrigeringsregeln med perspektivet riktat mot omkarakterisering¹⁰¹ av transaktioner, dvs. när myndighet eller domstol inte

⁹⁷ RÅ 1991 ref. 107, exempelvis 5.3 *OECD-rapportens betydelse* i HFD:s domskäl.

⁹⁸ Arvidsson, a.a., s. 319.

⁹⁹ Prop. 2016/17:47, s. 29.

¹⁰⁰ Burmeister, *Internprissättning och omkarakterisering*, 2016.

¹⁰¹ "re-characterisation" på OECD:s engelska.

godtar parternas rubricering av en rättshandling utan istället kvalificerar den med andra civil- eller skatterättsliga begrepp som bättre stämmer överens med dess verkliga innebörd. Burmeister genomför en rättsdogmatisk utredning av rättsgrunder och rättspraxis för sådan omkarakterisering i samband med internprissättning och fokuserar på en jämförelse av reglerna i intern svensk lagstiftning genom korrigeringsregeln i 14:19 IL och i OECD-riktlinjerna. Genom att redovisa skillnaderna mellan normsystemen ska frågeställningen om de senares rättskällevärde kunna visas med skarp kontur.

Burmeister inleder sin doktorsavhandling med att redogöra för sin tidigare licentiatavhandling som undersöker Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) inkomstskattepraxis avseende beskattning på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd mellan 1972 och 2011. Burmeister indelar alla rättsfall i två olika normtillämpningstyper med vardera två kategorier, där den första typen karakteriseras av att "civilrättslig analys och kvalificering är avgörande", medan den andra typen kännetecknas av att "skatterättsliga bestämmelser/terminologi respektive [...] skatterättslig normerande principer är avgörande".¹⁰²

Undersökningens slutsats är att omkvalificering kan komma i fråga vid första normtillämpningstypen om en "hög grad av avvikelse från det normala" förekommer vid "uppenbara fall" av säregna och atypiska avtal. Vid andra normtillämpningstypen däremot får omkvalificering inte förekomma, eftersom "utrymmet för analog och extensiv rättstillämpning inte [är] tillåten".¹⁰³ Här ska nämnas att Tjernberg i en anmälan av doktorsavhandlingen varit kritisk till denna slutsats.¹⁰⁴

Burmeister redogör därefter för hur OECD har arbetat med att diskutera och beskriva vad som kan vara acceptabel prissättning vid gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap och hur detta arbete har påverkats av organisationens senaste projekt mot skattebasundandragande och obehörig vinstöverföring (BEPS). I överensstämmelse med studiens syfte lägger

¹⁰² Burmeister, a.a., s. 161.

¹⁰³ Ibid., s. 68.

¹⁰⁴ "Istället skulle slutsatsen, om jag formulerade den, kunna formuleras som så att omkarakterisering endast kan ske om Skatteverket i tillräcklig utsträckning förmått göra sannolikt att den verkliga innebörden är en annan än den uppgivna.", Tjernberg, M., *Anmälan av Burmeister, Jari, Internprissättning och omkarakterisering - en studie av möjligheten att omkarakterisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*, 2017, s. 276.

han därvid tyngdpunkten på en redogörelse av riktlinjernas behandling av omkarakterisering.

I den vid avhandlingens författande gällande lydelsen av riktlinjerna rekommenderas i artiklar 1.64 till 1.69 att skattemyndigheter som regel inte ska bortse från faktiska transaktioner eftersom en "omstrukturering" av legitima affärshändelser vore en godtycklig åtgärd med resultat stridande mot likabehandlingsprincipen och orsak till dubbeltaxering.¹⁰⁵

Riktlinjerna förordar emellertid att bedömningen av armlängdsmässigheten bortser från skattebetalarens egen transaktionsstruktur i två fall. Det första fallet föreligger när transaktionens ekonomiska innebörd avviker från dess formella uttryck (substance over form). Som exempel anges att villkoren för ett lån kan vara sådana att en karakterisering som kapitaltillskott ger bättre överensstämmelse mellan innebörd och form. Det andra fallet föreligger när innebörd och form visserligen stämmer överens, men helheten av villkoren i transaktionen motsäger vad en fristående skattebetalare med sunt affärsmässigt handlande (commercially rational manner) hade accepterat och denna helhet dessutom hindrar skattemyndigheten från att göra en korrekt bedömning.

Sammanfattningsvis kan Burmeister sägas representera uppfattningen att riktlinjernas vägledning gällande omkarakterisering "tillför något så väsentligt nytt att dessa ändrar innehållet i lagregeln i 14 kap. 19 § IL och ligger utanför ramen för rimliga tolkningar [...] och därmed inte får tillämpas i svensk intern rätt".¹⁰⁶ Enligt denna uppfattning kan undantag endast göras i de fall omkarakteriseringen kan sägas vara i överensstämmelse med HFD:s praxis om beskattning på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd, vilket kräver säregna och atypiska avtal med en hög grad av avvikelse från det "normala".¹⁰⁷

4.4.3 Enskilda transaktioner

I doktrinen diskuteras vidare om korrigeringsregeln endast får tillämpas vid granskning av enskilda transaktioner. Burmeisters avhandling representerar åsikten att omkarakterisering enligt riktlinjerna bryter mot en sådan regel.

¹⁰⁵ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, s. 51-53.

¹⁰⁶ Burmeister, a.a., s. 208.

¹⁰⁷ *Ibid.*, s. 214.

Argumentationen hänvisar till att korrigeringsregeln i förarbetena beskrivs som en felpreisregel tillämplig vid internationella transaktioner och att exempelvis godtagna kompensationsinvändningar inte ändrar detta i grunden.¹⁰⁸ Burmeister hänvisar härvid även till Arvidsson.¹⁰⁹

Ett annat, något udda belägg för att endast enskilda transaktioner får prövas, erhålls genom att Burmeister insätter lokutionen "för en transaktion" eller "för transaktionen" i korrigeringsregelns lydelse för att därmed tydliggöra att endast en enskild transaktion kan vara prövningens föremål.¹¹⁰ I detta sammanhang kan det vara lämpligt att påpeka att Tjernberg i sin anmälan kritiserat Burmeisters studie relativt kraftfullt på grundläggande skäl och även urskiljt ett "drag av tesuppfyllande, snarare än transparenta test av hypoteser" i Burmeister analys.¹¹¹

4.4.4 Legitimt giltighetsområde

Synen på omkaraktisering och på huruvida transaktioner endast får tolkas separat definierar vilket giltighetsområde man tilldelar korrigeringsregeln.

Genom en värdering som bygger på en relativt snäv tillämpning av legalitetsprincipen samt föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet med hänvisning till bland annat Hultqvist¹¹² och med utgångspunkt i slutledningarna från sin egen licentiatavhandling framför Burmeister åsikten att en omkaraktisering enligt OECD-riktlinjerna innebär en rättstolkning som ligger utanför korrigeringsregeln legitima giltighetsområde.

Föreskriftskravet innebär enligt 8 kap. 2 § regeringsformen och rättsprincipen nullum tributum sine lege att skatt endast får tas ut med stöd av lag som beslutats av riksdagen.¹¹³ Därmed får det betydelse att OECD-produkter varken är beslut om föreskrifter i lag avseende skatt eller förarbeten till korrigeringsregeln, utan

¹⁰⁸ Burmeister, a.a., s. 23.

¹⁰⁹ Ibid., s. 165. Vad jag kan förstå avses att Arvidsson framhållit att svensk rätt inte erkänner den i amerikansk rätt omdiskuterade s k "business purpose"-doktrinen, vilket innebär att svensk rätt inte medger någon allmän rätt att pröva en transaktions skälighet utan endast avtalsvillkoren. Även om företaget s.a.s. gör en dålig affär och väljer en ofördelaktig transaktion, får granskningen därav inte baseras på alternativa, hypotetiska transaktioner utan får endast avse om priset för den faktiska transaktionen är armlängdsmässig, se Arvidsson, 1990, a.a., s. 316.

¹¹⁰ Burmeister, a.a., s. 202.

¹¹¹ Tjernberg, 2017, a.a., s. 276.

¹¹² Burmeister, a.a., s. 180.

¹¹³ Jämför dock Tjernberg, *Skatterättslig tolkning*, 2018, s. 23, som hänvisar till olika uppfattningar om "hur starkt [föreskriftskravet] är, vad det omfattar samt om det verkligen har stöd i grundlagen".

enligt detta synsätt närmast är att likställa med doktrin, förutom vid skatteavtalstillämpning där riktlinjerna har högre dignitet.¹¹⁴

Enligt detta synsätt har riktlinjerna vid tolkning av 14 kap. 19 § IL visserligen i oklara fall fått "viss starkare ställning" genom RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) men anses endast kunna ge värdefull vägledning om de har en "kontextuell förankring i normen", dvs. ryms inom ramen för ordalydelsen. De får aldrig "utvidga korrigeringsregelns omfång" mot vad rimliga tolkningar av regeln medger.¹¹⁵

För att erhålla perspektiv på denna åsikt kan HFD 2016 ref. 23 (Elitfönster) analyseras som att ett villkor för användning av OECD-produkter vid tolkning av svensk intern skatterätt är "överensstämmelse avseende de principer som bär upp respektive reglering".¹¹⁶ Överensstämmelse kan då bedömas föreligga om bestämmelsernas ordalydelser har tydliga likheter, modellavtalet haft stor betydelse i lagstiftningens förarbeten och den interna lagen vid sin tillkomst anpassats efter beskattningsrätten enligt skatteavtalet. "Vidare fanns det starka systematiska skäl som talade för en enhetlig tolkning av den interna rätten och motsvarande OECD-bestämmelser."¹¹⁷

Den fortsatta analysen kan med hjälp av hypotetiska fall problematisera vilken tolkningsmån som kan anses föreligga vid olika förutsättningar, särskilt i de fall inte samtliga av angivna villkor föreligger. Här ställs frågan om vad som gäller i de fall jämförelsen av ordalydelser och granskning av förarbeten inte ger entydiga svar utan endast reglernas systematik överensstämmer och i samband härmed kan hänvisas till svårigheter i aktuella underinstansdomar att göra en sådan bedömning.

En sådan analys mynnar ut i den generella slutsatsen att vissa typer av OECD-produkter kan vara vägledande om lagstiftning och OECD-produkter "bygger på

¹¹⁴ Burmeister, a.a., s. 186.

¹¹⁵ Ibid., s. 194.

¹¹⁶ Rick, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?*, 2016, s. 546 f.

¹¹⁷ Ibid.

samma principer" och att denna slutsats inte endast gäller för tolkning av skatteavtal utan även för intern lag.¹¹⁸

Hur detta uttalande förhåller sig till legalitetsprincipen, föreskriftskravet, analogiförbudet och bestämdhetskravet kan diskuteras. Tjernberg har angående samspelet mellan föreskriftskravet och en strikt tolkning av ordalydelsen, villkoret om principiell överensstämmelse och den helhetsprincip som anvisats i Shell-målen uttalat att dessa synbart motsatta synsätt kan förenas om texten läses och tolkas i ett systematiskt sammanhang, där "delen inte kan var den minsta betydelsebärande enheten"¹¹⁹ utan istället sammanhanget får avgöra vad som är en tolkning inom lagens betydelseområde.

4.5 De facto praxis

I en besläktad kommentar hänvisar Tjernberg till Hultqvist och Wiman som på liknande sätt som Rick diskuterar faran i att OECD-produkters rättsliga ställning missuppfattas som normgivande dokument. Tjernberg beskriver hur OECD-produkter i Shell-målen efterföljd, där han förmodar att HFD endast ansåg att riktlinjerna gav en deskriptiv korrekt bild, dvs. inte var normerande,¹²⁰ blivit en "de facto"-praxis skattemyndigheter och företag har anpassat sig till i sin internationella verksamhet. Även om forskare inom ramen för en rättsvetenskaplig undersökning skulle finna att produkterna endast i undantagsfall bör få genomslag vid tolkning av intern skatterätt, så "kan tvärtom tyngden av produkterna vara omfattande i praktiken."¹²¹

Hultqvist och Wiman analyserar att implementeringarna av BEPS-projektets resultat har orsakat myndighetsrekommendationer med hänvisningar till dokument som "antingen har eller kan antas ha en oklar rättslig grund" och som inte längre ses som beskrivningar av gällande rätt utan erhåller ställning av bindande norm.¹²²

¹¹⁸ Rick, a.a., s. 550; se dock min invändning mot sådan analogisk tillämpning i 4.6 *Statisk eller ambulatorisk tolkning* nedan.

¹¹⁹ Tjernberg, 2018, a.a., s. 41.

¹²⁰ *Ibid.*, s. 120.

¹²¹ *Ibid.*, s. 122.

¹²² Hultqvist, Wiman, *BEPS - Implementering i svensk skatterätt*, 2015, s. 311.

Skatteverket har i Rättslig vägledning uttalat att verket vill fortsätta att tillämpa riktlinjerna för internprissättning (även retroaktivt efter senare ändringarna) i avsaknad av precision i 14:19 IL och prejudicerande praxis eftersom de bedöms fortfarande ligga inom ramen för armlängsprincipen.¹²³ Denna argumentation tar även stöd i domslut i underinstanser, exempelvis fastställde Kammarrätten i Stockholm 2017 att BEPS-rapporten inte innehåller "några sakliga förändringar i förhållande till OECD:s riktlinjer".¹²⁴

4.6 Statisk eller ambulatorisk tolkning

Som en närstående utökning av dessa perspektiv diskuteras grundläggande om OECD-riktlinjernas rättskällevärde i förhållande till det faktum att modellavtalets kommentarer och riktlinjer uppdateras löpande.¹²⁵ Därmed kan t.ex. en hänvisning i lag, förarbeten eller domskäl syfta på regler som ändrats efter att hänvisningen gjorts. Här uppstår frågan vilken version som ska tillämpas vid senare rättsfall, den som förelåg när hänvisning gjordes (statisk tolkning) eller den vid det senare rättsfallets tidpunkt aktuella lydelsen (ambulatorisk eller dynamisk tolkning).

Burmeister framhåller som sin mening att ambulatorisk tolkning endast kan göras om ändringen inte bryter mot svensk lagstiftning enligt legalitetsprincipen.¹²⁶ I överensstämmelse med resonemanget om en grundläggande skillnad mellan skatteavtal och korrigeringsregel framhåller han att Sverige visserligen baserat på 1969 års Wienkonventions regler om hur traktater ska tolkas i grunden har accepterat att ambulatorisk tolkning ska göras i fråga om skatteavtal, men inte avseende korrigeringsregeln. Som ett belägg anförs att det nya dokumentationskravet för internprissättning krävde ny lagstiftning och att det inte räckte att hänvisa till riktlinjernas ändrade kapitel V.¹²⁷

En fingervisning om hur Högsta förvaltningsdomstolen resonerar i frågor om statisk eller ambulatorisk tolkning kan erhållas från domen i målet HFD 2016 ref. 23 (Elitfönster). Här valde HFD att utgå från den version av modellavtalet som

¹²³ Skatteverket, Rättslig vägledning, *OECD:s modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines)*, 2018; Tjernberg, 2018, a.a., s. 118.

¹²⁴ Kammarrätten i Stockholm dom 2017-08-28 i mål nr 6152-15, s. 3.

¹²⁵ Se 2.3 *BEPS-projektet* ovan.

¹²⁶ Burmeister, a.a. s. 189.

¹²⁷ *Ibid.*, s. 193.

var gällande när lagen som målet avsåg (artistskattelagen) stiftades, men när kommentaren till denna version inte gav vägledning för i målet aktuell tolkningsfråga, användes i stället modellavtalet och kommentarerna från senare års version.

Rätten hänvisade vid sitt beslut dock till att rapporten som versionen baserades på var känd vid artistskattelagens tillkomst samt att de nya kommentarerna inte avsåg att ändra artikelns innebörd utan endast till att klargöra hur den ska tolkas.

Rättsläget kan belysas ytterligare genom hänvisning till HFD 2016 ref. 57 (Riverdance) där en ändring i senare version av kommentaren ansågs innebära en förändring av artikelns innebörd genom utvidgning av tillämpningsområdet och att denna förändring skett efter att det aktuella avtalet undertecknades. I detta läge valde rätten att bortse från kommentaren vid tolkningen av den gemensamma partsavsikten i skatteavtalet.

Domstolens ställningstagande kan karakteriseras som "liberalt statistiskt" med hänseende till tolkningsmetoden.¹²⁸ Även om rättsfallet avsåg skatteavtal anser Bjuvberg denna inställning vara gällande även vid tolkning av svensk intern rätt med stöd av OECD-produkter.¹²⁹

Detta analogiska synsätt kan försvaras, men samtidigt framstår för mig tolkningen av parternas gemensamma vilja vid den specifika tidpunkten när ett särskilt mellanstatligt avtal (skatteavtalet) tecknas ha annorlunda förutsättningar än tolkningen av ett kontinuerligt gällande lagrum. Här tycker jag den tyska diskussionen kring lagstiftarens subjektiva (historiska) och objektiva (föränderliga) avsikt med lagstiftningen kan ha större bäring.¹³⁰

4.7 OECD-riktlinjernas karaktärskifte

I samband med OECD-riktlinjernas rättskällevärde är det betydelsefullt att den nya "innebörd före form"-prövningen som införts i senare riktlinjer innebär att omkaraktärisering av transaktioner från att ha varit ett undantagsfall kan bli en

¹²⁸ Bjuvberg, *HFD förtydligar betydelsen av kommentaren till OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – är alla frågor stängda?* 2016, s. 211 f.

¹²⁹ Ibid. s. 211 f.

¹³⁰ Se 5.7.1 Ändåmålstolkning, subjektiv och objektiv nedan.

sedvanlig del av den grundläggande internprissättningsanalysen som innefattar att transaktioners verkliga ekonomiska innebörd ska klargöras.¹³¹

Vissa rättsdogmatiker anser att det föreligger en inneboende motsättning mellan armlängdsprincipen, som enligt denna mening endast ska pröva prissättningen på transaktioner och korrigera priser på varor och tjänster och den nya typen av prövning som villkorar allokering av kapital till en juridisk person/skattesubjekt förutom av ett kommersiellt rationellt sätt även av att funktioner och kontroll verkligen utförs av denna juridiska person. Att omkaraktärisera transaktioner enligt s.k. ekonomiskt relevanta karaktärsdrag påstås då vara "en i hög grad godtycklig bedömning".¹³²

Som ovan nämnts har Tjernberg i sin anmälan kritiserat Burmeisters studie kraftfullt på grundläggande och specifika skäl.¹³³ Samtidigt instämmer han dock i att riktlinjerna går längre än doktrinen om verklig innebörd. Tjernberg påpekar att detta förhållande gör riktlinjernas rättskällevärde oklart när det gäller intern rätt, även om det är föga omtvistat vid tillämpning och tolkning av skatteavtal.¹³⁴

OECD själv har dock uttryckligen – i likhet med Skatteverket¹³⁵ – fastställt att utvecklingen av riktlinjerna genom BEPS har kunnat uppnås utan behov av "särskilda åtgärder" som går utanför armlängdsprincipen,¹³⁶ dvs att den senaste utvecklingen endast utgör ett konsekvent förtydligande, inte någon ändring av riktlinjerna.

4.8 Sammanfattning

Oberoende av hur man bedömer överlappningen mellan korrigeringsregelns betydelseområde och OECD-riktlinjernas innebörd, ger en rättsdogmatisk analys av OECD-riktlinjernas rättskällevärde vid korrigeringsregelns tolkning det principiella resultatet att förstnämnda enligt legalitetsprincipen inte får gå utöver sistnämnda. Den principen dominerar även diskussionen kring statisk eller ambulatorisk tolkning, där enligt min mening störst argumentativ tyngd återfinns i

¹³¹ Burmeister, a.a., s. 140.

¹³² Ibid., s. 153.

¹³³ Tjernberg, 2017, a.a., s. 276.

¹³⁴ Tjernberg, 2018, a.a., s. 114.

¹³⁵ Se 4.5 *De facto praxis* ovan.

¹³⁶ OECD/G20 BEPS Project, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, 2015, s.12

åsikten att även ändrade OECD-produkter ska beaktas så länge inte innebörden har modifierats så att den hamnar utanför korrigeringsregelns betydelseområde.

Det kan i detta sammanhang hänvisas till att lagstiftningens karaktär kan vara avgörande för vad som kan anses ligga inom ramen för en rimlig tolkning. Det finns fördelsregler som är relativt exakt utformade för ge fördelarna i specifika situationer, medan istället regler som syftar till att förhindra identifierade missbruk utmärks av att de innehåller ytterst vaga rekvisit och därmed medför vidare tolkningsmån.¹³⁷ Det föreligger nog inget tvivel om att korrigeringsregeln hör till sistnämnda kategori, även om det kan föra för långt att utifrån dess öppna formuleringar spekulera i om lagrummet fyller funktion som generalklausul.

I detta sammanhang kan det även vara på sin plats att peka på att Hilling och Hilling anfört att ett "lagpositivistiskt paradig" med lagtextbunden tolkning visserligen innebär god förutsebarhet, men att entydiga regler samtidigt ger svagt skydd mot otillbörliga skatteförmåner genom skatteanpassade transaktioner. Författarna förordar ett mer realistiskt och "rättspragmatiskt synsätt" som kan ge domstolarna större inflytande med möjlighet att göra avvägningar i det enskilda fallet.¹³⁸

Efter att ha granskat OECD:s riktlinjernas rättskällevärde för den svenska korrigeringsregeln, ska jag nu redovisa min undersökning av motsvarande tyska förhållanden.

¹³⁷ Tjernberg, 2018, a.a., s. 30.

¹³⁸ Hilling & Hilling, *Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering*, 2016, s. 49-58.

5. Den tyska korrigeringsregeln

5.1 Bakgrund

Den tyska korrigeringsregeln ingår som § 1 i lagen om beskattning vid utrikes förhållanden (AStG), en lag som stiftades 1972 för att motverka flytt av hemvist och värdeöverföring till lågbeskattade områden och som i sin nuvarande lydelse, efter en grundläggande revidering i samband med den stora företags-skatteformen 2008, innehåller 22 paragrafer. Lagen uppfattas som mycket komplicerad och "svårhanterlig"¹³⁹ och paragraferna är mycket detaljerade och omfattande.¹⁴⁰

5.2 Armlängdsprincipen

På ett sätt som påminner om svenska 14:19 IL inleds regeln i första styckets första mening med att stadga att skattepliktigs resultatberäkning ska korrigeras om den inte fyller kraven på armlängdsmässighet (avviker från vad oberoende tredje parter hade avtalat under samma eller jämförbara villkor) och därigenom blivit lägre.

5.3 Avvikelse från riktlinjerna

I styckets tredje mening regleras att armlängdsprincipen ska tillämpas med den tänkta utgångspunkten att jämförelsens oberoende tredje parter har full kunskap om affärsrelationens alla omständigheter av betydelse och att de handlar som vederhäftiga och samvetsgranna företagsledare. Denna mening är av särskild betydelse för uppsatsens ämne eftersom den står i motsats till OECD:s riktlinje som utgår från att full kunskap inte präglar en faktisk transaktion eftersom informationsasymmetri, dvs. att parterna inte har förhandsåtkomst till samma information, karakteriserar de flesta marknader. Eigelshoven påpekar att på så sätt beräknat internpris inte är armlängdsmässigt.¹⁴¹

¹³⁹ Seer, *Grundlagen der Steuerrechtsordnung*, 2018, § 1 Rz. 89.

¹⁴⁰ Korrigeringsregeln i § 1 omfattar exempelvis ca 1 500 ord.

¹⁴¹ Eigelshoven, *OECD-MA 2014 Artikel 9. Verbundene Unternehmen*, 2015, beck-online, Rn. 23; jfr. dock Greil & Wargowske, a.a., s. 536.

5.4 Utökat betydelseområde

I andra stycket, som närmast motsvarar svenska 14:20 IL, definieras när skattepliktig ska anses vara närstående till annan fysisk eller juridisk person. Till innebörden är regeln snarlik den svenska bestämmelsen, men medan sistnämnda följer modellavtalets ordalydelse nära, är tyska regelns beskrivning i tre punktsatser mer detaljerad, exempelvis anges andelgränsen till överstigande 25 procent, och något mer omfattande, exempelvis beaktas även inverkan som grundas på förhållande utanför affärsrelationen. Av betydelse för uppsatsens ämne är att den tyska regeln även här genom högre grad av detaljerad konkretion och utökat giltighetsområde avviker från OECD-riktlinjerna.

5.5 Metodvalsanvisningar

Tredje styckets första mening stadgar att armlängdsmässighet i första hand ska prövas enligt marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden eller kostnadsplusmetoden under förutsättning att metoden ger prissättningsvärden som efter sakkunnig justering med hänseende till utövade funktioner, utnyttjade tillgångar och funktionsanalys av tillämpad riskhantering, är fullt jämförbara inom ramen för vald metod.

I andra meningen sägs att i brist på sådana prissättningsvärden armlängdsmässighet efter tillämpning av lämplig metod ska prövas mot värden som är begränsat jämförbara.

I femte meningen sägs att i brist på prissättningsvärden enligt första eller andra meningen en hypotetisk armlängdsjämförelse ska tillämpas för vilken en rad anvisningar ges, exempelvis att hypotesen ska resultera i ett acceptansspann mellan presterande parts lägsta och prestationsmottagande parts högsta pris, varvid hänsyn ska tas till funktions- och riskadekvat avkastningsnivå och det priset i acceptansspannet väljas som har högst sannolikhet.

Resterande sju meningar i stycket beskriver ytterligare jämförelse- och justeringsmekanismer, presumtionsbestämmelser och fördelning av bevislast för

en metod som i stort men inte i detalj motsvarar vinstdelningsmetoden så som den beskrivs i OECD-riktlinjerna.¹⁴²

5.6 Behörighet att ändra

Fjärde stycket definierar vad som är en affärsrelation enligt detta lagrum och femte stycket anvisar att reglerna även ska tillämpas på fast driftställe.

Sjätte stycket är av särskilt intresse för uppsatsens ämne eftersom här finansministeriet tillerkänns rätten att efter godkännande i förbundsrepublikens andra parlamentskammare (Bundesrat) genom förordning ändra regelns detaljer rörande armlängdsprincipen och dess tillämpning.

5.7 Tolkningsprinciper

5.7.1 Ändåmålstolkning, subjektiv och objektiv

Vilken metod som ska användas vid tolkning av tysk skatterätt var ursprungligen fastställd i själva lagtexten. I skatteenpassningslagen (StAnpG) från 1934 stadgades tillämpliga tolkningsprinciper i första paragrafen i det stora inledande begreppskapitlet. Dessa angavs vara folkviljan, lagens ändamål, regelns ekonomiska betydelse samt principens skälighet och effektivitet.¹⁴³ Med undantag för portaldeklarationen i 1 kap. 1 § 1 p. att folkviljan var den nationalsocialistiska folkviljan, vilken avlägsnades av ockupationsmakterna efter andra världskriget, förblev lagen inklusive tolkningsprinciper gällande rätt fram till den 31 dec 1976 då den ersattes av skattegrundlagen (AO) som saknar uttryckliga tolkningsanvisningar.

Denna historiska bakgrund innebär dock att ursprungligen angivna principer fortfarande har betydelse för rättsväsendet. Särskilt tolkningsregeln om att i första hand lagens ändamål ska följas har uttryckligen bekräftats av samtliga avdelningar inom Tysklands högsta domstol för skatte- och tullfrågor (BFH).¹⁴⁴ Den primära utgångspunkten vid tolkning är därmed en teleologisk interpretation och en

¹⁴² Vinstdelningsmetoden är den femte och sista metoden som presenteras i OECD:s riktlinjer. Vinstdelningsmetoden benämns i riktlinjerna profit split method.

¹⁴³ 1 kap. 1 § 2 p. StAnpG, Deutsches Reichsgesetzblatt Teil I 1867-1945.

¹⁴⁴ Englisch, *Rechtsanwendung im Steuerrecht*, 2018, § 5 Rz. 48 ff.

metodansats som lägger största vikt på i förbundsstatens författning (Verfassung) fastställda värderingar och på rättsregelns inre syfte.

Samtidigt har dock borttagningen av principparagrafen i AO medverkat till en förskjutning för högsta skattedomstolen från den historiskt dominerande *subjektiva teorin*, som framställde lagstiftarens ursprungliga avsikt som ovillkorligt avgörande, till förmån för en metodisk utgångspunkt som domstolen istället från fall till fall placerar olika på en skala mellan den *objektiva teorin* å ena och *antydningsteorin* å andra sidan. Förstnämnda härleder lagstiftarens avsikt från vad som *objektivt tydligt* uttrycks genom ifrågavarande lags ordalydelse medan sistnämnda anser att det är tillräckligt om lagstiftarens subjektiva vilja har uttryckts *tillräckligt klart* för att den ska kunna tillämpas vid tolkningen.¹⁴⁵

5.7.2 Överensstämmelse mellan svensk och tysk tolkning

I praktiken motsvarar därmed tysk och svensk tolkningspraxis varandra rätt så väl, även om lokutionen *tillräckligt klart uttryckt* möjligen ger något större frihet till avvikelser från ordalydelsen än vad en strikt tillämpning av exempelvis föreskrifts- och bestämdhetskravet enligt svensk doktrin medger.¹⁴⁶ Även andra nyansskillnader föreligger, exempelvis kan inom svensk skatterättslig tolkning sägas gälla en princip om att "en entydig lagtext ska tillämpas enligt ordalydelsen, även om den strider mot uttalanden i motiven"¹⁴⁷ medan enligt tysk rättspraxis "teleologisk reduktion" kan krävas även för entydig och felfri lagtext.¹⁴⁸

Å andra sidan omfattar även tysk tolkningsmetodik vid sidan om andra under- och sidordnade principer (som legalitet, rättssäkerhet, jämlik beskattning, historisk metod, systematisk metod, normkontext och ekonomisk interpretation) en grundläggande princip som säger att en tydlig regels betydelseområde aldrig får utökas, oavsett lagstiftarens syfte.¹⁴⁹

¹⁴⁵ Klein/Gersch, *Abgabenordnung (AO) einschließlich Steuerstrafrecht*, Auslegungsmethoden, 2018, beck-online, AO § 4 Rn. 29-30b.

¹⁴⁶ Bestämdhetskravet har en tysk motsvarighet, Bestimmtheitsgrundsatz, väl förankrad i doktrin och rättspraxis som en del av skatterättens legalitetsprincip (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung). Denna princip siktar dock i första hand inte på regler som har vag innebörd utan på regler vars innebörd inte kan fastställas, står i motsats till andra regler eller som helhet är för komplicerade. Se Hey, *Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*, 2018, § 3 Rz. 243 f.

¹⁴⁷ Tjerner, 2018, a.a., s. 47 f.

¹⁴⁸ Englisch, a.a., § 5 Rz. 57, 48.

¹⁴⁹ Ibid., § 5 Rz. 55 ff.

5.8 Införlivande

Ovan har jag beskrivit hur svensk och tysk korrigeringsregel avviker grundläggande från varandra till karaktär och struktur. Orsaken är att medan svensk lag genom rättspraxis hänvisar till OECD-riktlinjerna, är dessa i den tyska regeln istället införlivade på detaljnivå.

Ett exempel ska belysa hur detta införlivande av OECD-riktlinjer i korrigeringsregeln går till. Exemplet avser visserligen inte armlängdsprincipen enligt modellavtalets artikel 9 direkt utan redovisar istället hur ändringen av kommentaren till artikel 7 om beskattningsrättens fördelning avseende fast driftställe införlivades, men eftersom armlängdsprincipen enligt punkt 22 i kommentaren till artikel 7 i modellavtalet ska användas analogt vid allokering av vinst till fast driftställe, kan det väl belysa själva tillvägagångssättet.

Kärnan i ändringen, som genom att utnämnas till "av OECD godkänt förfarande" (AOA)¹⁵⁰ och inarbetas i modellavtalet var slutförd 2010, innebar att bedömningen av till fast driftställe hänförliga inkomster skulle baseras på en fiktion om att driftstället var en funktionellt separat enhet.¹⁵¹

För skatteavtal slutna efter 2010 innebär detta att vissa vinstandelar uppkomna genom inre transaktioner ska vara hänförliga till fasta driftställen, men eftersom tyska skatteavtal skrivna med det nya modellavtalet som grund, på samma sätt som enligt den gyllene regeln i svensk lagstiftning, alltid endast har begränsande verkan,¹⁵² erhåller företagen därmed rätt till avdrag för kostnader genom dessa inre transaktioner utan att den andra staten erhåller korresponderande möjlighet att beskatta sådana vinstandelar. Denna skatteskyldighet måste först tillskapas genom intern rätt.¹⁵³

Eftersom den tyska korrigeringsregeln, som alltså inte tolkas genom direkt hänvisning till OECD:s riktlinjer, vid denna tidpunkt (2013) endast innefattade regler om "separering" av internt överförda varor, inte immateriella värden,

¹⁵⁰ "Authorized OECD approach" enligt *Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments, Public Discussion Draft BEPS Action 7*.

¹⁵¹ "Functionally separate entity approach." Detta kan exempelvis leda till att det fasta driftstället efter en 2-stegad analys bedöms ha ett underskott eller överskott fastän företaget som helhet har motsatt rörelseresultat. Se Skatteverket, Rättslig vägledning, *Article 7 Business profits*, 2018.

¹⁵² Hemmelrath & Kepper, a.a., s. 41.

¹⁵³ Samma principiella samband föreligger även inom svensk rätt, se not 68 ovan.

krävdes en ändring av intern lagstiftning. Därför inkom regeringen inom ramen för propositionen om den årliga skatteändringslagen (JStG) med förslag om ändring av korrigeringsregeln. Efter viss turbulens¹⁵⁴ införlivades den nya lydelsen i § 1 AstG som innebar att även fiktiva obligationsrättsliga allmänna affärshändelser ska inflyta i bedömningen enligt armlängdsprincipen av hur en fristående separat enhet hade agerat under ledning av vederhäftiga och samvetsgranna företagsledare.¹⁵⁵

Den nya lydelsen återspeglar även den tvåstegade analysprocess som utgör av OECD godkänt förfarande (AOA) genom att i AstG 1 § 5 st. först stadga att armlängdsprincipen innebär att driftstället ska behandlas som separat och fristående företag¹⁵⁶ och att detta i ett första steg innebär att personalfunktioner (3 mening p. 1), förmögenhet (p. 2), risker (p. 3) och egenkapital (p. 4) andelsvis på lämpligt sätt ska hänföras till driftstället för att armlängdsmässiga priser i steg nummer två ska kunna fastställas för dessa "affärshändelser".¹⁵⁷

Det har framförts kritik mot att de införlivade reglerna innebär att myndigheterna medges beskattningsrätt grundad på resultatet av fiktiva affärshändelser, mot den "byråkratiska merbelastning" som därmed uppstår för företagen¹⁵⁸ och mot att implementeringen av AOA:n brister eftersom korrigeringsregeln giltighetsområde inte täcker sådan rättelse av vinstredovisning som rätteligen hör hemma i inkomstskattelagen (EStG).¹⁵⁹ Sistnämnda diskussion har tydliga beröringspunkter med den svenska osäkerheten kring regelkonkurrens mellan omkostnadsbegreppet och armlängdsprincipen.¹⁶⁰

¹⁵⁴ I avvaktan på dom från författningsdomstolen hade bestämmelsen om skatterättslig likställning av samkånade partnerförhållanden tagits ur förslaget med följd att det stoppades av oppositionen i förbundsrepublikens andra parlamentskammare (Bundesrat). Efter återförvisning till kamrarnas medlingsutskott (Vermittlungsausschuß) och efter ytterligare politiska förvecklingar antogs slutligen i grunden samma innehåll under det nya namnet "Gesetz zur Umsetzung der AmtshilfeRichtlinie sowie Änderung steuerlicher Vorschriften" (AmtshilfeRLUmsG) den 26 juni 2013. Se *AmtshilfeRichtlinie-Umsetzungsgesetz im Vermittlungsausschuss*, 2018.

¹⁵⁵ "nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln", vilket ligger nära "commercially rational manner" i OECD-riktlinjerna.

¹⁵⁶ Se fotnot 151.

¹⁵⁷ Motsvarande "dealings" i OECD-riktlinjerna.

¹⁵⁸ Hemmelrath & Kepper, a.a., s. 42.

¹⁵⁹ Ditz & Quilitzsch, *Die Änderungen im AStG durch das AmtshilfeRLUmsG – Quo vadis Außensteuergesetz?*, 2013, s. 1917.

¹⁶⁰ Se 4.3.3 Regelkonkurrens ovan.

Det viktiga i uppsatsens sammanhang att dock inte huruvida kritiken är berättigad, utan det faktum att diskussionen beledsagar OECD-reglernas införlivande i den interna lagstiftningen på detaljnivå.

Härvid uppstår givetvis andra tolkningsfrågor på sedvanligt sätt, exempelvis avseende innebörden av detaljernas ordalydelse och även reglernas lämplighet, men till skillnad från svenska förhållanden föreligger ingen oklarhet rörande kommentarens och riktlinjernas rättskällevärde eftersom processens resultat är att innebörden blir fastställd som tysk lag på ett sätt som påminner om förfarandet för införlivande av unionsrättsliga direktiv eller annan internationell lagstiftning.

5.9 OECD-riktlinjernas karaktärskifte

Även i den tyska doktrinen diskuteras om senaste och pågående ändringar av OECD-riktlinjerna innebär en grundläggande ändring av dess karaktär och om de äventyrar armlängdsprincipens fortsatta funktionsduglighet.

Exempelvis har Koch i en granskning av bestämmelserna i 2017 års riktlinjer inledningsvis slagit fast att åtgärderna har en principiell lämplighet att begränsa vinstöverföring genom oriktig prissättning av immateriella värden. Samtidigt kritiserar han reglerna för avsevärda "kollateralskador" genom exponentiellt ökad administration och genom att den prisjämförelse med faktiska transaktioner mellan ej närstående enheter som han anser vara armlängdsprincipens grund har ersatts av hypotetiska "projektioner" med bristande verklighetsförankring. Enligt resonemanget fyller armlängdsprincipen därmed inte längre obegränsat funktion som "grundläggande paradigm" vid bedömning av varje slag av internprissättning. Istället förordas att de gränsområden där principens funktionsgränser och skattepolitiska överväganden tvingar skattebetalare till internprissättning utan förankring i jämförelse med faktiska transaktioner utförda av oberoende företag utmärks på tydligt sätt. I annat fall äventyras enligt Kochs mening den annars i de flesta fall fullgoda principens väl beprövade och regelriktiga tillämpning.¹⁶¹

Kritiken baseras dock främst på en ekonomisk och funktionell, inte juridisk, analys och resonemanget undviker i viss mån det principiella faktum att numera AStG 1 § 3 st 5 meningen uttryckligen stadgar behovet av hypotetiska jämförelser

¹⁶¹ Koch, a.a., s. 889.

i fall där jämförbara faktiska transaktioner saknas, även om jämförelsen med faktiska transaktioner regelmässigt har företräde före jämförelsen med hypotetiska affärshändelser.

Kritiken är dock intressant för uppsatsens ämne eftersom den är exempel på att även tyska praktiker reagerar på riktlinjernas innehållsmässiga förändringsrörelse undan från separata, obligationsrättsligt bekräftade transaktioner mot mer komplexa och strukturella helhetsbedömningar och hypotetiska resonemang.

5.10 Sammanfattning

Sammanfattningsvis pågår en livlig debatt inom tysk rättsvetenskap om OECD-riktlinjernas lämplighet att anvisa hur korrekt internprissättning ska genomföras och om huruvida senaste ändringar utgör förtydliganden eller grundläggande karaktärsskifte. Likaså debatteras korrigeringsregeln mycket kritiskt, särskilt med avseende på den rättssäkerhet som debattörerna ser hotad på grund av regelns komplexa och omfångsrika form. Någon debatt om OECD-riktlinjernas rättskällevärde förekommer däremot inte.

6. Sammanfattning och slutsatser

Syftet med min undersökning har varit att fastställa skillnaden mellan rättskällevärdet av OECD-riktlinjerna vid tolkning av den svenska och den tyska korrigeringsregeln.

Av ovanstående framgår att OECD-riktlinjerna vid tolkning av den svenska korrigeringsregeln har ett rättskällevärde av hög dignitet, vilket grundläggande har slagits fast av HFD i Shell-målen och därefter bekräftats ytterligare i senare rättsfall och idag otvistigt utgör gällande rätt.

Likaså ostridigt är att den svenska legalitetsprincipen innebär att OECD-riktlinjerna inte får gå utöver korrigeringsregelns legitima giltighetsområde.

I frågan om huruvida statisk eller ambulatorisk tolkning ska tillämpas är därmed svensk gällande rätt att riktlinjerna vid ändring endast bibehåller av lag eller rättspraxis erkänd rättskällestatus om ändringen kan uppfattas som ett förtydligande och inte en grundläggande ändring som lämnar korrigeringsregelns giltighetsområde.

Jag har redovisat att det inom ramen för dessa tre stabila rättdogmatiska hörnstenar inom svensk rättsvetenskap pågår en debatt om vad korrigeringsregeln giltighetsområde vid subsumering innefattar i detalj, på vilket sätt och enligt vilka principer som detta område ska tolkas. Det är denna diskussion som avgör OECD-riktlinjernas rättskällevärde i svensk intern lagstiftning. Sambandet ställs på sin spets i frågan om huruvida de senaste årens ändringar av OECD-riktlinjerna är ett karaktärskifte som innebär att riktlinjerna förlorat dignitet som rättskällevärde.

I min undersökning har jag tillämpat den rättdogmatiska metoden som tydligt anger att rättspraxis ska vara grundläggande vid fastställande av gällande rätt i de fall lagen inte är entydig och förklarande förarbeten saknas. Vid ett sådant förhållande har högsta domstolens prejudikat avsevärt större dignitet än uttalanden i doktrin, särskilt i de fall doktrinen saknar argumentativ tyngd. Jag har beskrivit att domstolarna i de rättsfall som jag funnit ha betydelse för korrigeringsregelns tolkning tydligt anvisar att ett helhetsperspektiv ska tillämpas

och att korrigeringsregeln, som redan i sig är mycket generellt utformad, ska tilldelas ett brett giltighetsområde i enlighet med övriga genom rättspraxis fastställda tolkningsprinciper. Jag har visat att denna breda giltighet i utökande riktning även påverkar bedömningen av när en ändring av riktlinjerna innebär en grundläggande avvikelse från tidigare innebörd som faller utanför korrigeringsregelns giltighetsområde. Min personliga åsikt är att nuvarande riktlinjer därmed ligger inom detta giltighetsområde.

Jag har argumenterat för att denna klassificering med avseende på den svenska internrättsliga korrigeringsregeln bör skilja sig från motsvarande bedömning avseende folkrättsliga skatteavtal men även påpekat de beskattningsmässiga problem som då uppstår eftersom de två lagrummen måste vara samstämmiga om dubbelbeskattning eller skatteundandragande ska kunna undvikas.

Jag har visat att tysk lagstiftning är strukturerad på avvikande sätt. I viss mån präglad av historia och kultur har den tyska korrigeringsregeln fått en annan grundläggande utformning trots att de två jurisdiktionerna enligt min granskning uppvisar skatterättsliga tolkningsprinciper med många likheter. Medan 14:19 IL påminner om en generalklausul innehåller AStG 1 § mycket detaljerade anvisningar, särskilt avseende de metoder som ska tillämpas vid armlängdsberäkning.

Jag har beskrivit att det genom en process som liknar införlivande av annan internationell norm inom tysk rätt skapas ett tydligt förhållningssätt till OECD-riktlinjerna även för korrigeringsregeln. Inom tysk rättsvetenskaplig diskurs finns ingen motsvarighet till den svenska diskussionen om OECD-riktlinjernas rättskällevärde för intern lag, eftersom den inte är relevant. Riktlinjerna blir efter lämplig modifiering istället tysk lag.

Även om förfarandet ökar risken för avvikelse mellan tolkningen av skatteavtal å ena och korrigeringsregeln å andra sidan och även i övrigt har kritiserats på ovan redovisade grunder är min personliga reflexion att det ger en högre grad av rättssäkerhet än vid svenska förhållanden. Särskilt med avseende på hanteringen av riktlinjernas pågående och framtida förändringsprocess anser jag att det vore fördelaktigt om samma grad av tydlighet förelåg även inom svensk jurisdiktion, även om inte nödvändigtvis samma metodik behöver tillämpas.

En anledning är att nuvarande diskussion inom svenska rättsvetenskapliga fora i viss mån förs vid sidan om verkligheten. Svenska företag, skattemyndigheter och även underrätter använder idag OECD:s produkter som en de facto standard med fullt rättskällevärde inte bara folkrättsligt utan även internrättsligt, oavsett att akademiker kritiserar detta tillvägagångssätt på formella grunder och dömer ut det som lagvidrigt.¹⁶² Oavsett syn på de nya riktlinjernas karaktär kan detta kan vara en ostadig rättslig grund att stå på för samtliga intressenter.

De lege ferenda kunde inspiration hämtas i hur frågan om statisk eller ambulatorisk tillämpning har diskuterats för skatteavtal. Här kan rättskällevärdet sägas vara avhängigt av hur lång tid som förflutit sedan ändringen infördes, en ordning som innebär att värdet ökar allt eftersom den nya lydelsen får tid att etableras i rättsmedvetande och rättspraxis och få dignitet som "gängse metod" enligt Wienkonventionen.¹⁶³ Skatteverket utgår idag från datum för publicering av slutlig version genom OECD som giltighetstidpunkt, det borde kunna användas som utgångspunkt ifall man önskar en formaliserad anvisning.

Även en annan lösningsansats från folkrättens område kan uppmärksammas. Ett skatteavtals avtalsparter, dvs. de två statsmakterna, har vid slutande av traktatet möjligheten att uttryckligen i avtalet reglera frågan om statisk eller ambulatorisk tillämpning av OECD-riktlinjerna. Under förutsättning att tillhörande införlivandelag är samstämmig därmed, blir rättstillämpningen klart bunden enligt vald formulering.¹⁶⁴ Det verkar ligga nära till hands att även för internrättsliga förhållanden föreslå att lagstiftande makt på motsvarande sätt väljer att klargöra frågan om ambulatorisk tillämpning av OECD-riktlinjerna vid tolkning av inkomstskattelagens korrigeringsregel. En möjlighet vore att man använder hänvisning till den föränderliga normen på liknande sätt som vid hänvisning till god revisions- eller redovisningssed.

Om en sådan ansats tycks för vag kan man tänka sig en lösning mer direkt enligt tysk förebild där OECD-riktlinjerna löpande införlivas i svensk lagstiftning på lämpligt sätt. Förutom fördelen att debatten om riktlinjernas rättskällevärde skulle

¹⁶² Jmf. Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 155.

¹⁶³ Se Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, 2015, s. 118 ff; Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 152 ff.

¹⁶⁴ Bjuvberg, *Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – några typfall*, 2015, s. 436.

bli obsolet kunde ett sådant förfarande även innebära att berörda parter inom ramen för sedvanligt remissförfarande vid lagstiftning kan föra en koncentrerad, i tiden avgränsad diskussion om reglernas lämplighet så att bestämmelserna såsom i Tyskland vid behov kan modifieras och anpassas till inhemska förhållanden. Om man vill undvika en dramatisk förändring av den hundraåriga korrigeringsregelns karaktär, kan man tänka sig en hänvisning till annan författning, exempelvis till skatteförfarandelagen.

Ifråga om dokumentationsregler för internprissättning har den svenska lagstiftaren redan valt väg. Efter att kapitel V om dokumentation i OECD-riktlinjerna i oktober 2015 hade ändrats radikalt, förklarade regeringen i prop. 2016/17:47 att det fortfarande var angeläget att de "svenska reglerna utformas med vad som kan sägas vara internationell standard", varefter de nya bestämmelserna närmast komplett infördes i SFF¹⁶⁵ med hänvisning till SFL.¹⁶⁶

¹⁶⁵ 9 kap. 9–18 §§ SFF.

¹⁶⁶ 39 kap. 16 b § SFL.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

BRÅ PM 1980:3, Utlandsbeskattning I

Prop 1927:102 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m. m.; given Stockholms slott den 22 februari 1927

Prop 1965:126 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 12 mars 1905

Prop 2009/10:17 Prissättningsbesked vid internationella transaktioner

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

Prop. 2016/17:47 Dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet

SOU 1966:21 Oljebranschen, Koncentrationsutredningen I

OECD

Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments, Public Discussion Draft BEPS Action 7, 22 juni–15 september 2017, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>

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

OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

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

Litteratur

- Aldén, S., Regelkonkurrens i internprissättningsmål, Svensk Skattetidning, 2004:2
- Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivéus, U., Inkomstskattelagen m.m., 24 okt. 2018, Zeteo, kommentaren till 14 kap. 19, 20 §§
- Arvidsson, R., Dolda vinstöverföringar, En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm, 1990.
- Arvidsson, R., Shell-målen - en kommentar till regeringsrättens dom, Svensk Skattetidning nr. 9/91
- Bjuvberg, J., Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – några tyfall, Svensk skattetidning 2015:5
- Bjuvberg, J., HFD förtydligar betydelsen av kommentaren till OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – är alla frågor stängda? Svensk Skattetidning 2016:3
- Bjuvberg, J., Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen, Svensk skattetidning, 2015:2
- Burmeister, J., Internprissättning och omkaraktisering, Iustus förlag, Uppsala, 2016
- Dahlberg, M., A13 Internationell skatterätt, Skattenytt 2017
- Dahlberg, M., Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?, Festschrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, 2003
- Dahlman, R., Fredborg, L. & Dahlman, E., Internationell beskattning - Laghandbok, Zeteo, 2018-10-11
- Ditz, X., Quilitzsch, C., Die Änderungen im AStG durch das AmtshilfeRLUMsG – Quo vadis Außensteuergesetz?, Deutsches Steuerrecht, 2013, Heft 37
- Eigelshoven, A., OECD-MA 2014 Artikel 9. Verbundene Unternehmen, Vogel/Lehner, DBA, beck-online, 2015
- Englisch, J., Rechtsanwendung im Steuerrecht, Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. uppl., Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 2018
- Gonnet, S. "Risks Redefined in Transfer Pricing Post-BEP", Transfer Pricing in a Post-BEPS World, Lang, M., Storck, A., Petrucci, R., Kluwer Law International BV, 2016
- Greil, S., Wargowske, L., Finanzierungstransaktionen zwischen verbundenen Unternehmen – Zwischen „Transfer pricing is dead“ und „Wonderland“, Internationales Steuerrecht 2018, Heft 14
- Hemmelrath, A., Kepper, P., Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, Internationales Steuerrecht 2013, Heft 2
- Henrichs, J., Besteuerung von Mitunternehmenschaften, Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. uppl., 2018, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

- Hey, J., Einkommenssteuer, Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. uppl., 2018, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
- Hey, J., Körperschaftssteuer, Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. uppl., 2018, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
- Hey, J., Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. uppl., 2018, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
- Hilling, A., & Hilling, M., Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering, Festskrift till Björn Westberg., Kristoffersson, E., Olsson, S. & Rendahl, P. (red.), 2016
- Hultqvist, A., Wiman, B., BEPS - Implementering i svensk skatterätt, Svensk skattetidning, 2015-08-10
- Jacobs, Otto H., Konkrete Ausgestaltung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch unilaterale Maßnahmen und Doppelbesteuerungsabkommen, Internationale Unternehmensbesteuerung, Dieter Endres/Christoph Spengel (ed.), upplaga 8, C.H. Beck, München, 2016
- Jareborg, N., Rättsdogmatik som vetenskap, Svensk Juristtidning, Häfte 1, 2004
- Jernkrok, L., 16 kap. 1 § eller 14 kap. 19 S inkomstskattelagen - frågan om regelkonkurrens, Svensk Skattetidning 2011:3
- Jonsson, L., Inkomstskattelag (1999:1229), kommentaren till 14 kap. 19 §, Karnov
- Kleineman, J., Rättsdogmatisk metod, Nääv & Zamboni (ed.), Juridisk metodlära, upplaga 2:1, Studentlitteratur AB, Lund, 2018
- Gersch, E., Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, 14. Aufl., beck-online, 2018
- Koch, M., BEPS und Intangibles oder die Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes, Internationales Steuerrecht, 2016, Heft 21
- Lang, M., Storck, A., Petrucci, R., Transfer Pricing in a Post-BEPS World, The Arm's Length Principle: Between Legal Fiction and Economic Reality, EUCOTAX, 2016, Nederländerna
- Rick, J., Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?, Svensk Skattetidning 2016:8
- Sandgren, C., Är rättsdogmatiken dogmatisk?, Tidsskrift for Rettsvitenskap, vol. 118, nr 4-5, 2005
- Seer, R., Grundlagen der Steuerrechtsordnung, Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. uppl., 2018, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
- Skatteverket, Article 7 Business profits, Rättslig vägledning, 2018, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.12/2973.html?q=Article+7+Business+profits>, hämtat 2018-11-21
- Skatteverket, Den svenska korrigeringsregeln, Rättslig vägledning, 2018, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.12/331395.html?q=Den+svenska+korrigeringsregeln>, hämtat 2018-11-21

Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst 2014 (SKV 399), Rättslig vägledning, 2018, <https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b65928/1441850411654/60203.pdf>, hämtat 2018-11-21

Skatteverket, Nettomarginalmetoden (TNMM), Rättslig vägledning, 2018, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.12/339221.html?q=Nettomarginalmetoden+%28TNMM%29>, hämtat 2018-11-21

Tjernberg, M., Anmälan av Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering - en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, Skattenytt, 2017

Tjernberg, M., Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?, Skattenytt, 2000

Tjernberg, M. Skatterättslig tolkning, Iustus, Uppsala 2018

Internetkällor

Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz im Vermittlungsausschuss, <https://www.jahressteuergesetz.de/jahressteuergesetz-2013/amtshilferichtlinie-umsetzungsgesetz-vermittlungsausschuss/>, hämtad 2018-11-17

Closing tax gaps - OECD launches Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, www.oecd.org, hämtad 2018-10-19

Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Svenska koncerner med dotterbolag i utlandet 2016, dnr 2018/125, www.tillvaxtanalys.se/publikationer/statistik/statistikserien/2018-07-05-svenska-koncerner-med-dotterbolag-i-utlandet-2016.html, hämtad 2018-11-16

Rättsfallsförteckning

Sverige

Högsta domstolen

HFD 2016 ref 23 (Elitfönster)

HFD 2016 ref. 45 (Nobel Biocare)

HFD 2016 ref. 57 (Riverdance)

RÅ 2010 ref 67 (Diligentia)

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2001 ref. 38

RÅ 1996 ref. 84 (Luxemburgmålet)

RÅ 1995 not. 68

RÅ 1993 not. 677

RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen)

RÅ 1991 not. 228

RÅ 1987 ref. 162 (Englandsfararna)

RÅ84 1:16 (Edetmålet)

RÅ80 1:59 (LME-målet)

RÅ79 1:40 (Öbergmålet)

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm dom 2017-08-28 i mål nr 6152-15 (Autodesk)

Tyskland

Bundesfinanzhof

I R 95/10, BFH, dom den 25. 5. 2011

I R 92/09 BFH, beslut den 8. 12. 2010