



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jesper Olsson

Tillämpningen av korrigeringsregeln och dess följdverkningar

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT2019

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	4
FÖRORD	6
FÖRKORTNINGAR	7
1 INLEDNING	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Syfte och frågeställningar	11
1.3 Avgränsningar	11
1.4 Metod	12
1.5 Material	13
1.6 Forskningsläge	15
1.7 Disposition	16
2 KORRIGERINGSREGELN	17
2.1 Allmänt om 14 kap. 19 § IL	17
2.2 Villkoren för tillämpning av korrigeringsregeln	19
2.2.1 Avtalsförhållandet och dess konsekvenser	19
2.2.2 Sannolika skäl att anta att det finns en intressegemenskap mellan parterna	21
2.2.3 Avtalsvillkoren har kommit till stånd på grund av intressegemenskapen	22
2.3 Närmare om prissättningen	23
2.3.1 Intern rätt	23
2.3.2 OECD Guidelines	26
2.3.2.1 Traditional transaction methods	29
2.3.2.2 Transactional profit methods	30
2.3.3 Prissättningsbesked	31
2.4 Rättsföljden	31
2.5 Korrigeringsregeln och EU-rätten	32
3 DOKUMENTATIONSKRAVEN SOM AVSER INTERNPRISSÄTTNING	35

4	SKATTEPROCESSEN I INTERNPRISSÄTTNINGSPRÅG	40
4.1	Omprövningsinstitutet	40
4.2	Skattetillägg	45
4.3	Kvittningsinvändningens och kompensationsinvändningens särställning i skatteprocessen	47
5	RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNSNINGSPREGLERNA	51
5.1	Bakgrund	51
5.2	Definitionen av ränta	52
5.3	Riktade ränteavdragsbegränsningsregler	53
5.3.1	Ränteavdragsbegränsning för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap	53
5.3.2	Avdragsförbud i vissa gränsöverskridande situationer – hybrida mismatchningar	54
5.4	Generella ränteavdragsbegränsningsregler	55
5.4.1	Allmänt om reglerna	55
5.4.2	Beräkning av avdragsunderlaget	57
5.4.3	Avdragsunderlaget och redovisningen	61
6	ANALYS OCH SLUTSATSER	62
6.1	Reflektioner kring korrigeringsregeln	62
6.2	OECD Guidelines rättsliga ställning	65
6.3	Dokumentationsskyldighetens roll för skatteprocessen i internprissättningsfrågor	66
6.4	Skatteprocessen och internprissättningsfrågor	67
6.5	Direkt påverkan på ränteavdragsunderlaget	69
6.6	Påverkan på räntenetton	70
7	ÖVRIGA REFLEKTIONER	72
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	73
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	80

Summary

Chapter 14 § 19 of the Swedish income taxation act, also known as the “correction rule”, states that when the result of a business is lower than it should be because a contractual term deviates from what would be the contractual terms between independent businesses, the result shall be calculated as if such contractual terms did not exist. The rule is a manifestation of the internationally recognized principle called the arm’s length principle. However, for the rule to be applicable it is further required that the income received from the beneficial contractual terms is not taxed in Sweden. It is also a prerequisite for the application of the correction rule that the contractual parties are associated enterprises as defined in chapter 14 § 20 of the Swedish income taxation act. The third and final requirement for the application of the rule is that the beneficial contractual terms has no legitimate reason. This thesis aims to examine what further actions may be required to determine accurate taxation after the application of the correction rule in chapter 14 § 19 of the Swedish income taxation act. Especially in regard to the newly introduced general interest deduction limitation rules. To fulfill the purpose of the thesis I have chosen a traditional legal method where authoritative sources of law are investigated to determine established law.

One of the more difficult aspects of the application of the correction rule is determining the market price. Swedish internal law is lacking in governance but according to precedents from the Supreme Administrative Court of Sweden guidance may be derived from the OECD Transfer Pricing Guidelines. The usage of the OECD Transfer Pricing Guidelines could be seen as controversial from a constitutional law perspective.

As mentioned before the arm’s length principle is an international principle and several other countries have internal tax legislation similar to the Swedish correction rule. Within the EU this is of certain importance since even internal tax rules are required to align with EU-law. It seems most likely that the

Swedish correction rule is in accordance with EU-law and as a consequence there is no hinderance for its application. However, it seems to be an interesting area where development could take place in the future.

To maintain an overview of whether multinational enterprises use arm's length transfer pricing there are certain documentation requirements. The importance of the documentation should become more important in the future since the Swedish Tax Agency is of the opinion that the correct maintenance and usage of the documentation are grounds for reduction of or exemption from tax penalties.

The tax procedure in transfer pricing cases ought to have its basis for the most part in the institute of reconsideration. In many cases non arm's length pricing is considered erroneous information which raises questions regarding tax assessments and tax penalties. This can however not be said in all cases since the mandated investigation duty of the Swedish Tax Agency could arise in case of an open claim. The frames of the tax procedure in transfer pricing cases could also be considered to be somewhat wider than other taxation cases because of the offset transactions which in precedents set down by the Supreme Administrative Court of Sweden may be extended over several taxation years. This is a departure from the principle that transactions one taxation year may not affect another taxation year otherwise maintained in tax cases. The effect is a wider procedural frame where the correction rule is applied.

In accordance with the new general interest deduction rules only 30 percent of negative net interest will be deductible. The basis for the calculation of the deductible interest is the taxable result. Since an application of the correction rule affects the taxable result the tax deduction rules should also be affected by its application.

The application of the correction rule on the interest of an internal loan within a multinational enterprise group could potentially require multiple following actions to determine correct taxation. The reason for this is that the interest

could affect not only the basis for the deduction of interest but the net interest that should be accounted for in accordance with chapter 24 § 23 of the Swedish taxation act.

Sammanfattning

Enligt den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL följer att när ett resultat av en näringsverksamhet blir lägre, till följd av att villkor som avtalats avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle uppgått till om sådana villkor inte funnits. Bestämmelsen är ett uttryck för en internationellt erkänd skatterättslig princip kallad armlängdsprincipen. För att tillämpning av 14 kap. 19 § IL ska ske krävs det dock vidare att den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för det i Sverige. Vidare krävs det att det råder intressegemenskap mellan parterna så som intressegemenskap definieras i 14 kap. 20 § IL. Det tredje och slutliga kravet för tillämpning av bestämmelsen är att det inte av omständigheterna i övrigt framgår att villkoren kommit till av andra skäl än intressegemenskapen. Uppsatsen syftar till att undersöka vilka följdverkningar en skatteprocess vid en justering av internprissättning genom tillämpning av 14 kap. 19 § IL har. Särskilt gällande de nyligen införda ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. IL. För att uppfylla syftet har en rättsdogmatisk metod använts.

En av de svåraste aspekterna vad gäller tillämpningen av korrigeringsregeln är att avgöra vad som är marknadsmässig prissättning. Intern rätt är knapphändig men enligt praxis från HFD kan vägledning hämtas från de av OECD publicerade riktlinjerna gällande internprissättning. Användningen av OECD:s riktlinjer får dock ses som kontroversiell från ett konstitutionellt perspektiv.

Armlängdsprincipen är en internationell skatterättslig princip och många länder har interna internationella skatterättsliga bestämmelser som liknar den i 14 kap. 19 § IL. Inom EU får detta särskild betydelse eftersom det föreligger krav att även interna skatterättsliga regler ska vara förenliga med den EU-rättsliga primärrätten. Mycket talar för att den svenska korrigeringsregeln är förenlig med EU-rätten och att det således inte föreligger något hinder för

dess tillämpning. Det förefaller dock vara ett intressant område där utveckling kan komma att ske i framtiden.

För att kontrollera så att multinationella koncerner tillämpar armlängds-mässig internprissättning finns vissa krav på dokumentationsskyldighet. Betydelsen av internprissättningsdokumentationen torde bli ännu större i framtiden eftersom Skatteverket numera anser att korrekt utformad dokumentation som tillämpats och som inte avviker från vad som kan anses vara en vedertagen uppfattning utgör skäl för nedsättande av och i vissa fall befrielse från skattetillägg.

Skatteprocessen i internprissättningsfrågor torde ha sin utgångspunkt i omprövningsinstitutet. I många fall ses det som att felaktig internprissättning utgör en oriktig uppgift som leder till att efterbeskattning och skattetillägg aktualiseras. Det kan dock inte definitivt sägas att så alltid är fallet på grund av att Skatteverkets utredningsskyldighet kan uppstå vid så kallade öppna yrkanden. Skatteprocessen i internprissättningsmål får även anses vara något vidare än i övrigt vid beskattningsfrågor på grund av de kompensationsinvändningar som tillåtits i praxis även emellan beskattningsåren. Detta utgör ett avsteg från principen om beskattningsårens slutenhet som annars gäller som en processram vid beskattningsfrågor.

Enligt de nya generella ränteavdragsbegränsningsreglerna medges enbart ränteavdrag för ett negativt räntenetto med 30 procent av avdragsunderlaget. Avdragsunderlaget beräknas i enlighet med 24 kap. 25 § IL och tar sin utgångspunkt i det skattemässiga resultatet som följer av 14 kap. 21 § IL. Då en tillämpning av korrigeringsregeln påverkar det skattemässiga resultatet torde detta innebära att följdverkningar uppstår som påverkar avdragsutrymmet.

En tillämpning av korrigeringsregeln på en koncernintern ränta kan få dubbla följd effekter eftersom det kan ses som att den del av ränteintäkterna som inte tagits upp på grund av felprissättningen är en sådan ränteintäkt som ska tas upp enligt 24 kap. 23 § IL.

Förord

Efter snart fem år i Lund är det dags att runda av. Som vid de flesta avsked är ett par tacksamhetsord på sin plats.

Först vill jag tacka mina vänner, våra diskussioner över borden har varit en stadig ljuspunkt i tillvaron under min studietid.

Jag vill även rikta ett tack till min familj som bistått med luncher och söndagsmiddagar och alltid funnits där. Tack till min handledare Mats Tjernberg för värdefulla synpunkter. Tack till mina vänner på Deloitte i Malmö för tips på uppsatsämne och för allt jag lärde mig under min tid hos er.

Slutligen vill jag tacka dig Sara för att du är du och för all hjälp med denna uppsats, det hade inte gått utan dig.

Lund i Maj 2019

Jesper Olsson

Förkortningar

ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EBITDA	Earnings Before Interest and Tax, Depreciations and Amortizations
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	The Organization for Economic Co- operation and Development
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SEK	Svenska kronor
SFF	Skatteförfarandeförordning (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det finns uppskattningar om att upp till 80 procent av världshandeln idag sker mellan företag i intressegemenskap med varandra.¹ För internationella transaktioner mellan företag i intressegemenskap krävs det att ett internpris för varan eller tjänsten fastställs.² Internprissättning är något som får stor betydelse ur ett skatterättsligt perspektiv. Av naturliga skäl månar stater om att bibehålla det egna landets skattebas för att erhålla de skatteintäkter som de anser sig ha rätt till.³ Företagsgrupper har historiskt förflyttat vinster från länder med högre skatt till länder med lägre skattesatser i syfte att minska företagsgruppens skattekostnader. En metod som använts för att uppnå detta syfte är felaktig prissättning.⁴ Om företaget i högskattelandet överför en tillgång till företaget i lågskattelandet till ett pris understigande marknadsvärdet kan företagsgruppen tillgodogöra sig vinsten i detta land istället. Samma effekt uppnås om företaget i högskattelandet förvärvar tillgångar till överpris.⁵ Denna typ av aggressiv skatteplanering har lett till att stater sedan en lång tid tillbaka infört så kallade internprissättningsbestämmelser för att motverka dylika upplägg. Reglerna gällande internprissättning bygger på armlängdsprincipen som är en internationellt accepterad skatterättslig princip som stadgar att transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska ske som om de vore, i förhållande till varandra, oberoende.⁶ I svensk rätt återfinns numera armlängdsprincipen i 14 kap. 19 § inkomstskattelag (1999:1229), IL, samt i införlivade dubbelbeskattningsavtal. Genom tillämpning av bestämmelsen kan ett företags skattemässiga resultat korrigeras om det blivit för lågt och detta kan anses bero på icke armlängdsmässiga avtalsvillkor med företag som det

¹ Skatteverket rättslig vägledning 2019, *Vad är internprissättning?*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/331393.html>> (besökt 2019-01-31).

² Arvidsson (1990) s. 15.

³ Hilling, Ostas (2017) s. 40 f.; Lindström, Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättningsområdet de senaste åren*, Svensk skattetidning s. 331 ff.

⁴ Hilling, Ostas (2017) s. 43; Collier, Andrus (2017) s. 196; Arvidsson (1990) s. 42.

⁵ Hilling, Ostas (2017) s. 43.

⁶ Lodin m.fl. (2017) s. 663; Monsenego (2015) s. 12 ff.

är i intressegemenskap med, därav är bestämmelsen kallad ”korrigeringsregeln”.⁷ Korrigeringsregeln och således armlängdsprincipen har varit en del av svensk rätt sedan tillkomsten av kommunalskattelagen.⁸ Redan vid denna tidpunkt ansågs bestämmelsen utgöra en regel för att motverka skatteflykt.⁹ Korrigeringsregeln gällde tidigare även mellan bolag inom Sverige men i samband med slopandet av kommunal beskattning av företag så ändrades reglerna till att enbart omfatta internationella transaktioner.¹⁰ Sedan regelns tillkomst har vissa materiella och redaktionella förändringar skett men trots detta framgår den underliggande principen som i stort sett oförändrad.¹¹

Som nämnt ovan har armlängdsprincipen införts i svensk rätt inte bara genom 14 kap. 19 § IL utan även genom dubbelbeskattningsavtalen. Detta har att göra med artikel 9 i OECD:s modellavtal som behandlar prissättning av varor och tjänster mellan företag i intressegemenskap. Som vägledning för att tolka OECD:s modellavtal upprättade OECD vissa riktlinjer, varav den senaste upplagan är ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017”¹². Detta vägledande dokument och dess föregångare har fått stor betydelse för tolkning och tillämpning av 14 kap. 19 § IL. Ursprungligen var denna vägledning till för att uppnå en internationellt konform tolkning och tillämpning av artikel 9 i OECD:s modellavtal. Vilken rättslig status OECD:s vägledning har är omdebatterat men den har stor praktisk betydelse vilket gör de så kallade Transfer Pricing Guidelines viktiga och intressanta att belysa när korrigeringsregeln ska diskuteras.¹³

⁷ Jonsson, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §*, Lexino 2014-01-01; Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen m.m.* (Zeteo 2019-04-03), kommentaren till 14 kap. 19 och 20 §§.

⁸ Burmeister (2016) s. 22 f.

⁹ Sandgren, *Vinstkorrigerig enligt skatteavtal eller intern skatterätt*, Svensk skattetidning 1991, Internationell skatteflykt.

¹⁰ Andersson, Enérus, Tivéus, *Inkomstskattelagen m.m.* (Zeteo 2019-04-03), kommentaren till 14 kap. 19 och 20 §§; Prop. 1965:126 s. 48 f.

¹¹ Prop. 1927:102 s. 22; Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 183; Jonsson, *Inkomstskattelag (1999:1229)*, (Karnov 2019-02-25), kommentaren till 14 kap. 19 §.

¹² Fortsättningsvis ”Transfer Pricing Guidelines” men kommer i den löpande texten även anges som ”OECD:s riktlinjer”, ”vägledning från OECD i internprissättningsfrågor” etc. detta för att minska risken för en allt för repetitiv läsoplevelse.

¹³ Burmeister (2016) s. 164 f.

Tillämpningen av korrigeringsregeln är intressant även ur en processuell synvinkel. Bestämmelsens karaktär som sådan och praxis från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, leder till att vissa anser att skatteprocessen vid tillämpning av korrigeringsregeln är särskild från skatteprocessen i övrigt.¹⁴ Korrigeringsregelns internationella karaktär är även den av intresse och då särskilt ur ett processuellt sammanhang där OECD:s Transfer Pricing Guidelines formella status och i vilken mån de ska tillmätas tolkningsvärde får betydelse för processen.¹⁵ Att klargöra vilken rättslig status OECD:s Transfer Pricing Guidelines egentligen har synes vara en olöst fråga inte bara nationellt men även ur en internationell synvinkel.¹⁶

Den första januari 2019 trädde de nya generella ränteavdragsbegränsningsreglerna i kraft. Reglerna var resultatet av ett långvarigt arbete inom OECD samt EU för att motverka skattebaseroering. Arbetet påbörjades inom ramen för ”Base Erosion and Profit Shifting”-projektet, BEPS-projektet, och fortsattes sedermera inom EU.¹⁷ De nya reglerna innebär kortfattat att en generell begränsning vad gäller avdrag för negativa räntenetton har införts som en följd av bindande EU-direktiv. Begränsningen har enligt OECD:s BEPS-rekommendationer bestämts till en procentsats av ett avdragsunderlag fastställt på en så kallad ”Earnings Before Interest and Tax, Depreciations and Amortizations”-modell, EBITDA-modell.¹⁸

Hur korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL förhåller sig till ränteavdragsbegränsningsreglerna med tanke på att avdragsunderlaget numera har sin grund i det skattemässiga resultatet i 14 kap. 21 § IL förefaller inte särskilt undersökt.¹⁹ Många frågor uppstår kring hur situationen ska hanteras vilket föranleder denna uppsats.

¹⁴ Jfr. Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 99–115.

¹⁵ Tjernberg (2018) s. 114–123.

¹⁶ Tjernberg (2018) s. 123; Linderfalk, Hilling, *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory – Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*, Nordic Tax journal 2015 s. 34.

¹⁷ Prop. 2017/18:245 s. 1 f., 64 ff.

¹⁸ Ibid. s. 1 f., 62 f.

¹⁹ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 486.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsen syftar till att undersöka vilka följdverkningar en skatteprocess angående en justering av internprissättning genom tillämpning av 14 kap. 19 § IL har. Särskilt fokus riktas mot de nyligen införda ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. IL.

För att uppfylla uppsatsen syfte ska följande frågeställningar besvaras:

- Vilka är de huvudsakliga ramarna för den svenska korrigeringsregelns tillämpning?
- Vilka är de processuella ramarna för tillämpningen av korrigeringsregeln och hur ser processen ut?
- Hur är ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. IL uppbyggda och hur ska de tillämpas?
- Vilka följdverkningar eller skattekonsekvenser kan uppstå vid en tillämpning av korrigeringsregeln?

1.3 Avgränsningar

Denna uppsats rör tillämpningen av 14 kap. 19 § IL, den svenska skatteprocessen i en internprissättningsfråga och dess följdverkningar. Av denna anledning kommer inte tillämpningen av armlängdsprincipen i de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen beröras närmare. Inte heller processen i en sådan fråga diskuteras om inte det kan antas att det får betydelse även för tillämpning av den interna internationella skatterätten. Denna uppsats kommer enbart beröra den situationen då ett svenskt bolags resultat justeras genom tillämpning av korrigeringsregeln. Effekten av en skattemässig korrigeri-
ng i utlandet samt vilken effekt en svensk justering får för företag i utlandet kommer alltså inte att beröras närmare.

Vad som utgör armlängdsmässig prissättning i enlighet med 14 kap. 19 § IL och OECD:s vägledning är ett oerhört stort och komplext område. Det är inte denna uppsats syfte att redogöra för hur denna bedömning går till på detaljnivå och kommer därför inte diskuteras mer än flyktigt då viss förståelse för bedömningen trots allt är relevant.

1.4 Metod

För att uppnå uppsatsens syfte att undersöka gällande rätt och för att undersöka vilka följdverkningar som tillämpning av rätten får har jag använt en relativt traditionell rättsdogmatisk metod. En rättsdogmatisk metod innebär att de erkända rättskällorna det vill säga lag, förarbeten, praxis och doktrin undersöks för att utreda gällande rätt.²⁰ På skatterättens område kan det sägas att lagtext ska användas, förarbeten och prejudicerande praxis från HFD bör användas, doktrin, publikationer från Skatteverket och andra icke prejudicerande rättsfall får användas.²¹ När personlig argumentation förekommer ämnar jag att tydligt klarlägga detta i texten och ha väl underbyggt stöd för denna argumentation.²²

En annan metodfråga av betydelse för uppsatsen är den rörande OECD och de publikationer som kommer ifrån organisationen. Var dessa ska placeras in i rättskällehierarkin är inte helt okontroversiellt och det finns mycket undersökningar och diskussioner på området.²³ Frågan är värd att beröra men denna diskussion har förlagts till avsnittet rörande OECD (se avsnitt 2.3.2) och kommer därför inte att närmare beröras under detta avsnitt.

Vad gäller ränteavdragsbegränsningsreglerna är dessa också intressanta ur ett metodperspektiv. Eftersom reglerna trädde i kraft den första januari 2019 har ännu ingen praxis hunnit utvecklas på området vid författandet av denna

²⁰ Nääv, Zamboni (2018) s. 21 ff.

²¹ Burmeister (2017) s. 35 f.

²² Nääv, Zamboni (2018) s. 36 f.

²³ Se bl.a. Tjernberg (2018) kap. 6.3.

uppsats. I den del av arbetet som berör de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna får förarbeten större betydelse och utrymme. Även doktrin är av stor vikt och det finns vissa studier publicerade på området men även doktrin får ses som relativt outvecklad.

Hur förhållandet mellan korrigeringsregeln och ränteavdragsbegränsningsreglerna kommer att se ut får ses som olöst då de ännu inte hunnit prövas. I denna del får alltså uppsatsens rättsdogmatiska metod anses likna *de lege ferende*. Det ska dock poängteras att det är viktigt att särskilja från uppsatsen i andra delar som utgör en *de lege lata* undersökning. I den delen av analysen som kopplar tillämpningen av korrigeringsregeln med ränteavdragsbegränsningsreglerna torde en något friare argumentation vara rimlig med tanke på den särskilda karaktär som analysen har i denna del.²⁴

1.5 Material

Som ett led i valet av en rättsdogmatisk metod blir det naturligt att lagtexten utgör utgångspunkten. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL är av avgörande betydelse. Det är dock en relativt kortfattad och generellt hållen bestämmelse. Av denna anledning får även förarbeten stor betydelse. Eftersom korrigeringsregeln har en lång historia inom svensk rätt har även historiska förarbeten studerats.

Som kontrast till den kortfattade korrigeringsregeln har även den betydligt mer omfattande lagtexten i Skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och bestämmelserna gällande ränteavdragsbegränsningar i 24 kap. IL behandlats noggrant. Även i denna del får förarbeten stor betydelse, framförallt gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna eftersom ingen praxis på området har utvecklats ännu.

²⁴ Nääv, Zamboni (2018) s. 36 f.

Viss praxis har studerats, framförallt gällande tillämpning av korrigeringsregeln. Det kan sägas att det finns relativt sparsamt med prejudicerande avgöranden på området. Denna uppsats gör dock ingen åsatts att genomgå all praxis. De avgöranden som är av störst vikt och som ofta citeras har diskuterats i uppsatsen. Även ett fåtal avgörande från lägre instanser har använts i arbetet, detta dock enbart i syfte att belysa hur dessa instanser praktiskt tillämpar rätten. HFD har meddelat prövningstillstånd i ett större internprissättningsmål som i skrivande stund ligger under handläggning.²⁵ Förhoppningsvis kommer avgörandet klargöra tillämpningen av korrigeringsregeln ytterligare.

Vad gäller doktrin på internprissättningsområdet är Richard Arvidssons avhandling *Dolda vinstöverföringar* från 1990 av stor vikt för förståelsen av korrigeringsregeln. Avhandlingen var en del av ett större forskningsprojekt som författaren företog tillsammans med Bertil Wiman. Wiman, som också publicerat en avhandling på internprissättningsområdet, studerade i större utsträckning amerikanska regler. Det är av denna anledning jag inte funnit Wimans avhandling av samma betydelse vid författandet av denna uppsats.²⁶ I övrigt angående korrigeringsregeln har Sven-Olof Lodin m.fl. standardverk gällande inkomstskatterätt, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* från 2017 och Mattias Dahlbergs verk gällande internationell beskattning, *Internationell beskattning*, från 2014 fått betydelse för grundförståelsen för korrigeringsregeln. Även Jari Burmeisters *Internprissättning och omkaraktisering: en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen* från 2016 har haft stor betydelse trots att avhandlingen berör en mer specifik del av internprissättningsområdet.

Utöver de ovan nämnda mer betydelsefulla verken har en stor mängd artiklar främst från de svenska skatterättsliga publikationerna Skattenytt och Svensk skattetidning använts i arbetet. Av dessa artiklar får Gäverths *Saken i internprissättningsmål* publicerad i Skattenytt 2004 i vilken han argumenterar för

²⁵ Högsta förvaltningsdomstolen, protokoll 2018-10-02 i mål nr 1913-18.

²⁶ Arvidsson (1990) s. 5.

att en vidgad processram råder i internprissättningsfrågor anses särskilt betydelsefull för denna uppsats. Även artiklar från internationella skatterättsliga publikationer har använts. Vad gäller ränteavdragsbegränsningsreglerna får den gemensamma artikeln av Melz, Nilsson och Norrman *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar* publicerad i Skattenytt 2018 anses vara av stor betydelse.

Trots att rättskällevärdet kan ifrågasättas vad gäller Skatteverkets publikationer har vissa av dess ställningstaganden samt utdrag ur, på dess hemsida publicerade, rättslig vägledning använts i uppsatsen. Detta främst för att jag ansett att dessa publikationer varit av intresse för att visa hur myndigheten ser på vissa rättsfrågor samt visa på vilka praktiska effekter som kan uppkomma. Det är alltså inte fråga om att belysa vad som ska anses utgöra gällande rätt utan enbart myndighetens syn på vad den anser utgör gällande rätt.

I avsnittet gällande prissättningsfrågorna har OECD Transfer Pricing Guidelines använts. Som ovan nämnt föreligger det delade meningar kring dess rättskällevärde och diskussionen kring detta har förlagts till avsnitt 2.3.2.

1.6 Forskningsläge

Korrigeringsregeln har varit föremål för undersökning under en lång period. Framförallt Arvidsson och Wimans gemensamma forskningsprojekt vilket mynnade ut i två avhandlingar Arvidssons *Dolda vinstöverföringar* från 1990 och Wimans *Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning* från 1987. Det är främst Arvidssons avhandling som fått betydelse inom den svenska interna internationella skatterätten eftersom den fokuserar på de svenska reglerna jämfört med Wimans som fokuserar mer på de amerikanska. Arvidssons avhandling förefaller fortfarande vara av största vikt vid en studie av korrigeringsregeln. Ett modernare verk är Burmeisters *Internprissättning och omkaraktisering: en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner* vid

inkomstbeskattningen som publicerades 2016. Verket behandlar möjligheten till så kallad omkaraktisering av transaktioner.

Som nämnt ovan finns det fortfarande enbart lite material publicerat kring de nya ränteavdragsbegränsningsreglerna. Även vad gäller korrigeringsregeln finns det spörsmål kvar som ännu inte är utredda. Förhoppningen är att denna uppsats kan fylla en viktig funktion i gränslandet mellan korrigeringsregeln och ränteavdragsbegränsningsreglerna och utveckla förståelsen för hur en tillämpning av korrigeringsregeln kan få följd effekter för ränteavdragsbegränsningsreglerna som till synes inte har studerats.

1.7 Disposition

Uppsatsen är disponerad enligt följande: först ett inledande kapitel om korrigeringsregeln, kapitel 2. Detta följs av kapitel 3 som handlar om dokumentationskraven som uppställs för internationella koncerner, detta är intressant framförallt för att belysa vilken information som Skatteverket till största del får förlita sig på vid tillämpning av korrigeringsregeln. Därefter diskuteras i kapitel 4 skatteprocessen i internprissättningsfrågor, det vill säga en tillämpning av korrigeringsregeln av myndighet eller domstol. Efter detta kapitel skiftas fokus mot ränteavdragsbegränsningsreglerna i kapitel 5. Efterföljande kapitel, kapitel 6 är ett analytiskt kapitel och kapitel 7 är ett avslutande och reflekterande kapitel.

2 Korrigeringsregeln

2.1 Allmänt om 14 kap. 19 § IL

Korrigeringsregeln återfinns i 14 kap. 19 § IL och anses vara ett uttryck för en, inom den internationella skatterätten, allmänt accepterad princip. Principen innebär att en gränsöverskridande transaktion mellan företag i intressegemenskap ska ske på ”armlängds avstånd” det vill säga som mellan två i förhållande till varandra oberoende parter. Syftet med reglerna är att det inte ska vara möjligt att överföra företagsvinster från ett land till ett annat genom prissättning som inte är kommersiellt motiverad och på så vis utarma den svenska skattebasen.²⁷ Regeln förhindrar alltså att företagsgrupper minskar den totala beskattningen genom att via felaktig prissättning överföra vinster från högskatteländer till lågskatteländer.²⁸ Den svenska korrigeringsregeln kräver dock inte att företagsgruppens totala beskattning ska ha blivit lägre, hänsyn tas enbart till det svenska företags resultat.²⁹

14 kap. 19 § IL stadgar att om resultatet av en näringsverksamhet har blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Det skattemässiga resultatet följer av 14 kap. 21 § IL och det beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. För att ett resultat ska avvika enligt 14 kap. 19 § IL krävs det således att antingen ett företag genom felprissättningen minskat sina intäktsposter eller ökat sina kostnadsposter.³⁰ Det föreligger av naturliga skäl ett kausalförhållande mellan en felaktig prissättning och ett minskat resultat men en kausalbedömning krävs då det finns fall då felprissättningen inte nödvändigtvis reducerar resultatet.³¹

²⁷ Lodin m.fl. (2017) s. 663.

²⁸ Dahlberg (2014) s. 176.

²⁹ Burmeister (2016) s. 164 f.

³⁰ Lodin m.fl. (2017) s. 663 f.

³¹ Arvidsson (1990) s. 154 f.

Det är tre förutsättningar som ska vara uppfyllda för att en prissättning ska underkännas genom tillämpning av korrigeringsregeln. Dessa förutsättningar framgår av lagtexten men kan sammanfattas som följer:

1. Den som genom avtalsvillkoren erhållit inkomst är inte skattskyldig för den i Sverige enligt lag eller skatteavtal,
2. Det finns sannolika skäl för att parterna befinner sig i en ekonomisk intressegemenskap, och
3. Det av omständigheterna inte framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen.³²

Om rekvisiten är uppfyllda och således bestämmelsen ska tillämpas ska den skattskyldiges inkomster ökas med det belopp som de minskats med genom den icke marknadsmässiga prissättningen.³³ Det är upp till Skatteverket att visa att oriktig prissättning är för handen, dock finns det bestämmelser angående dokumentationsskyldighet för den skattskyldiga i 39 kap. 15–16 f §§ SFL som ska underlätta transparensen för Skatteverket.³⁴

Bestämmelsen i 14 kap. 19 § IL anses utgöra *lex specialis* vid internationella förhållanden och ska alltså tillämpas före generella bestämmelser för beräkning utav resultat i näringsverksamhet och således framför uttagbeskattningsreglerna i IL.³⁵ Trots att bestämmelsen anses ha företräde vid internationella förhållanden är det inte helt klart i rättstillämpningen hur förhållandet mellan korrigeringsregeln och allmänna bestämmelser kring avdrag ser ut. I två avgöranden från Kammarrätten i Stockholm har domstolen ansett att frågan kring om avdrag som yrkats överhuvud varit avdragsgilla kostnader enligt 16 kap. 1 § IL måste avgöras för att de ska kunna prövas mot korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.³⁶ Skatteverket anser dock att Kammarrätten hade kunnat pröva frågan direkt inom ramen för korrigeringsregeln.³⁷ Hur förhållandet ser

³² Lodin m.fl. (2017) s 663.

³³ Lodin m.fl. (2017) s 663; Pelin (2011) s. 70; Wiman (2002) s. 91.

³⁴ Dahlberg (2014) s. 178; prop. 2016/17:47 s. 25.

³⁵ Lodin m.fl. (2017) s 663; Burmeister (2016) s. 24; RÅ 2004 ref. 13; RÅ 2006 ref. 37.

³⁶ Kammarrätten i Stockholm, dom 2010-10-06 i mål nr 1154–1155-09; Kammarrätten i Stockholm, dom 2010-10-26 i mål nr 251–255-10.

³⁷ Skatteverket, rättslig vägledning 2019, *Den svenska korrigeringsregeln*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/331395.html#h-EU->

ut förefaller alltså inte helt klarlagt i alla fall inte i den praktiska rättstillämpningen.

2.2 Villkoren för tillämpning av korrigeringsregeln

2.2.1 Avtalsförhållandet och dess konsekvenser

Av den första punkten i 14 kap. 19 § IL följer det för tillämpning av bestämmelsen att det rör sig om ett avtalsförhållande. För att det ska finnas ett avtalsförhållande krävs det två eller flera rättssubjekt vilket innebär att korrigeringsregeln inte är tillämplig vid prissättning mellan ett bolag och dess fasta driftställen.³⁸ Ett fast driftställe i Sverige som företar transaktioner med en annan tredje part skulle dock kunna omfattas av bestämmelsen.³⁹ OECD:s vägledning angående internprissättning blir aktuell även i transaktioner mellan bolag och dess fasta driftställen utomlands då de kan användas för att härleda inkomster till respektive subjekt. Detta är dock inte en internprissättningsfråga utan en så kallad allokationsfråga.⁴⁰ I ett ställningstagande har Skatteverket angett att utöver kravet att motparten ska vara ett rättssubjekt ska denne även vara näringsidkare.⁴¹ Något sådant krav framgår dock inte av lagtexten. Men på grund av definitionen av intressegemenskap i 14 kap. 20 § anser Skatteverket att så är fallet. Det finns dock argument även för motsatsen.⁴²

Korrigeringsregeln kan även tillämpas då det inte är fråga om felaktig prissättning i strikt mening utan då ett tidigare avtalsvillkor ersätts med ett nytt

[domstolens-praxis-angaende-korrigeringsregeln-och-den-fria-etableringsrätten](#)>, (besökt 2019-02-25).

³⁸ Dahlberg (2014) s. 176; Wiman (2002) s. 91.

³⁹ Wiman (2002) s. 91.

⁴⁰ Dahlberg (2014) s. 176 f, 279.

⁴¹ Skatteverkets ställningstagande 2016-01-04, dnr 131 686780-15/111, *Internprissättning – den utländska parten måste vara näringsidkare för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/350550.html>>, (besökt 2019-04-11).

⁴² Jfr. Arvidsson (1990) s. 122.

sämre, men förvisso marknadsmässigt avtalsvillkor. I HFD 2016 ref. 45 tillämpades korrigeringsregeln då ett tidigare avtal ersatts med ett senare avtal med för det svenska bolagets vidkommande sämre villkor. Detta trots att villkoren i det nya avtalet i sig ansågs vara marknadsmässiga. HFD ansåg att de tidigare avtalsvillkoren skulle ingå i bedömningen om de nya avtalsvillkoren var armlängdsmässiga. Vid jämförelse mellan avtalsvillkoren var de senare avtalsvillkoren inte lika förmånliga och då ingen kompensation hade erhållits motsvarade detta inte hur en oberoende part hade agerat. Därför ansågs inte avtalsvillkoren vara armlängdsmässiga.⁴³ Intressant vad gäller tolkningen av frågan var att HFD i domen uttalade att dess tolkning var förenlig med riktlinjerna utfärdade av OECD.⁴⁴ Domen har dock ifrågasatts i förhållande till OECD:s riktlinjer där det bland annat anges att koncerninterna avtal ska hållas marknadsmässiga genom regelbunden översyn.⁴⁵

Det följer även av 14 kap. 19 § 1p. IL att den som på grund av avtalsförhållandet får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt IL eller på grund av ett skatteavtal för att bestämmelsen ska vara tillämplig. Således ska alltså inkomsterna på grund av avtalsförhållandet föras ut ur landet. Om vinsterna överförs från det svenska bolaget till ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige torde alltså bestämmelsen inte vara tillämplig.⁴⁶

Armlängdsprincipen ska inte heller beröra själva avtalsförhållandet utöver en skattemässig översyn. Sker en förändring av prissättningen skattemässigt på grund av att avtalet inte ses som armlängdsmässigt så ska detta inte påverka det underliggande avtalet mellan parterna.⁴⁷

⁴³ HFD 2016 ref. 45 s. 4.

⁴⁴ Lodin m.fl. (2017) s. 663; HFD 2016 ref. 45 s. 4; Staberg, Wiséen, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå I nytt låneavtal*, Skattenytt 2016 s. 768 ff.

⁴⁵ Staberg, Wiséen, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå I nytt låneavtal*, Skattenytt 2016 s. 772 f.

⁴⁶ Pelin (2011) s. 69 f.; Andersson, Enérus, Tivéus, *Inkomstskattelagen m.m. (Zeteo 2019-04-03)*, kommentaren till 14 kap. 19 och 20 §§; Arvidsson (1990) s. 121.

⁴⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, (2017) s 33.

Det krävs alltså att ett avtalsförhållande föreligger mellan de närstående parterna för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig. Detta innebär dock inte att det avtalets ordalydelse får avgörande betydelse i alla fall. Det krävs att hänsyn tas till parternas faktiska agerande och den ekonomiska substansen i avtalet.⁴⁸

2.2.2 Sannolika skäl att anta att det finns en intressegemenskap mellan parterna

Den andra punkten i 14 kap. 19 § IL stadgar att bestämmelsen bara ska tillämpas om det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. I propositionen till bestämmelsen framgår det att det fanns förslag som syftade till att helt avskaffa rekvisitet som uppställde kravet på intressegemenskap. Så långt gick dock inte lagstiftaren utan efter viss kompromiss angavs att intressegemenskap mellan parternas skulle göras sannolik av det allmänna.⁴⁹ Detta lägre beviskrav är uppställt för att underlätta för Skatteverket att komma till rätta med den internationella skatteflykten. På grund av motvillighet eller sträng sekretess förhindrades skattemyndigheter att ta del av information från vissa länder vilket ansågs motivera det lägre beviskravet.⁵⁰

Vad som i sig kan utgöra sannolika skäl har diskuterats och i propositionen anges att den fördelaktiga prissättningen i sig kan utgöra en indikation på att intressegemenskap föreligger. Dock framgår det av förarbetena att en helhetsbedömning ske i det enskilda fallet för att avgöra om intressegemenskap föreligger eller inte.⁵¹

Vad ekonomisk intressegemenskap innebär enligt bestämmelsen framgår av 14 kap. 20 § IL. Enligt bestämmelsen anses ekonomisk intressegemenskap

⁴⁸ Allvin, *Avtal kontra partsavsikt i internprissättningssammanhang*, Svensk skattetidning 2012 s. 304.

⁴⁹ Prop. 1982/83:73 s. 11.

⁵⁰ Ibid. s. 7 ff.

⁵¹ Prop. 1982/83:73 s. 11; Wiman (2002) s. 92.

föreligga om en näringsidkare direkt eller indirekt, deltar i ledning eller övervakning av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital. Ekonomisk intressegemenskap föreligger även då samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dess kapital. Ordalydelsen torde omfatta den större delen av koncernstrukturer och har angivits vara exemplifierande.⁵²

2.2.3 Avtalsvillkoren har kommit till stånd på grund av intressegemenskapen

För att korrigeringsregeln ska vara tillämplig krävs det enligt 14 kap. 19 § 3 p. IL att det inte av omständigheterna i övrigt framgår att avtalsvillkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Förhållandet mellan intressegemenskapen och prissättningen måste vara relevant i det enskilda fallet. Som exempel på situationer där icke marknadsmässig prissättning kan vara för handen utan att det har att göra med en ekonomisk intressegemenskap anges fall då ett företag vill lansera en ny vara eller bryta sig in på en ny marknad eller dylikt.⁵³ Några förutsättningar för detta torde dock vara att det inte är fråga om någon vinstdisposition, att kostnaden som är avsedd att täckas hos mottagaren av inkomsten är direkt avdragsgill samt att det föreligger affärsaktivitet mellan bolagen. Detta har sin grund i att bolaget som överför inkomsterna på sikt ska gynnas.⁵⁴

Det anges att bevisbördan för att visa att felaktig prissättning beror på andra förhållanden än intressegemenskapen mellan företagen ligger hos den skattskyldige. I förarbetena anges som förklaring till denna bevisordning att näringsidkaren helt enkelt borde ha lättare att påvisa dessa skäl än skattemyndigheterna.⁵⁵ I praktiken innebär detta att då Skatteverket påvisat att det råder felaktig prissättning och att företagen är i intressegemenskap blir det upp till

⁵² Wiman (2002) s. 92; Arvidsson (1990) s. 141 f.

⁵³ Prop. 1982/83:73 s. 11.

⁵⁴ Arvidsson (1990) s. 161.

⁵⁵ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

den skattskyldiga att visa att avtalsvillkoren kommit till på grund av en annan anledning än intressegemenskapen.⁵⁶

Rekvisitet torde beaktas redan vid bedömningen om felprissättning förelegat. Om priset kan motiveras av affärsmässiga skäl föreligger ingen felprissättning enligt korrigeringsregeln.⁵⁷

I ett exemplifierande avgörande från Kammarrätten i Göteborg ansågs då ett fartyg överlåtits till underpris detta inte vara en följd av intressegemenskapen mellan bolagen. I fallet hade fartyget som överlåtits till underpris aldrig legat ute på den öppna marknaden för försäljning och samtliga förhandlingar hade skett mot ett i förhållande till det säljande bolaget fristående bolag. Överlåtelser till det närstående bolaget hade skett för att få igenom ett avtal om så kallad långtidscharter. Mot bakgrund av detta ansåg kammarrätten inte att underpriset kommit till på grund av den ekonomiska intressegemenskapen och följaktligen tillämpades inte korrigeringsregeln.⁵⁸

2.3 Närmare om prissättningen

2.3.1 Intern rätt

En stor svårighet vad gäller tillämpningen av korrigeringsregeln är att det kan vara problematiskt att fastställa vad som utgör marknadsmässiga avtalsvillkor. Vissa varor eller tjänster kan vara väldigt speciella och många gånger kan stora multinationella företag vara ensamma om att tillverka en specifik vara. Men som berörts ovan kan det även föreligga giltiga ekonomiska skäl till varför ett företag sätter ett pris som understiger marknadsvärdet, då ska inte korrigeringsregeln tillämpas.⁵⁹ Mot bakgrund av problematiken med att fastställa marknadsmässiga priser har HFD angett att korrigeringsregeln är

⁵⁶ Jfr. Kammarrätten i Stockholm, dom 2018-01-16 i mål nr 1610-16.

⁵⁷ Wiman (2002) s. 96 f.; Arvidsson (1990) s. 149 ff.

⁵⁸ Kammarrätten i Göteborg, dom 2011-09-30 i mål nr 5854-10.

⁵⁹ Lodin m.fl. (2017) s 663 f.; Wiman (2002) s. 96 f.

lättare att tillämpa på exempelvis räntor än på varor och tjänster.⁶⁰ Det har även angetts att det är lättare att fastställa marknadsmässiga avtalsvillkor för varor än för tjänster.⁶¹

Det finns inte mycket till vägledning för vad som utgör marknadsmässigt pris i IL. Översiktligt kan det sägas att med marknadsmässigt pris avses det pris som en person skulle fått betala på den orten om han själv skulle köpt motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant ersättning vilket även följer av 61 kap. 2 § IL.⁶² Det går inte alltid att bestämma det marknadsmässiga priset, exempelvis på grund av att det inte finns några motsvarigheter till den aktuella produkten eller tjänsten. I dessa fall framgår det av praxis att det inte finns någon annan utväg än att genom hypotetiska överväganden försöka komma fram till ett armlängdsmässigt pris. HFD har uttalat att utförandet av hypotetiska överväganden är ”vanskligt” särskilt när det rör långvariga avtalsförhållanden inom en koncern.⁶³ HFD har vidare uttalat att OECD:s material till stöd för bedömningen av vad som utgör marknadsmässigt pris är väl avvägt och därför kan användas som vägledning.⁶⁴

För att avgöra om prissättning är felaktig och således om korrigeringsregeln är tillämplig har HFD accepterat att en helhetsbedömning sker av de transaktioner som företas mellan bolagen i intressegemenskapen. Detta innebär att exempelvis ett räntefritt lån från det ena bolaget till det andra kan vara tillåtet om det långivande bolaget kompenseras genom högre royalties eller högre priser på andra produkter.⁶⁵ I RÅ 79 1:40 belyser HFD hur ett räntefritt lån från moderbolag till dotterbolag inte påverkat moderbolagets inkomster så dessa blivit lägre genom en helhetsöversyn av den aktuella situationen. I RÅ 80 1:59 kom HFD till samma slutsats genom en helhetsbedömning av ett räntefritt lån från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag. I fallet

⁶⁰ RÅ 1970 Fi 923; Lodin m.fl. (2017) s. 664.

⁶¹ Arvidsson (1990) s. 149.

⁶² Bergkvist, Wiman, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, Svensk skattetidning 2012 s. 310 f.

⁶³ RÅ 1991 ref. 107 p. 5.2.

⁶⁴ Ibid. p. 5.3

⁶⁵ Lodin m.fl. (2017) s. 663 f.

ansåg HFD inte att det räntefria lånet inneburit ett lägre resultat i Sverige då moderbolaget kompenserats för det fördelaktiga lånet. En helhetsbedömning av de aktuella transaktionerna sker även i det nedan omdiskuterade målet RÅ 1991 ref. 107.

Ett avgörande av särskilt intresse för tillämpning av korrigeringsregeln generellt och hur prissättningen bör gå till mer specifikt är RÅ 1991 ref. 107 eller det så kallade ”Shellmålet”.⁶⁶ I det mycket omfattande målet konstaterade HFD att en snäv tolkning av bestämmelsen skulle innebära att rekvisitet prisavvikelse var uppfyllt varje gång en transaktion avviker från marknadspriset. En sådan snäv tolkning hade dock inte stöd i varken förarbetena eller ansågs påkallat med tanke på lagstiftningens syfte.⁶⁷ En annan aspekt av intresse för hur prissättningen ska bedömas är att HFD vid tillämpning av korrigeringsregeln ser igenom den annars gällande principen om beskattningsårets slutenhet. Domstolen konstaterar att det är godtagbart enligt armlängdsprincipen att ett företag överdebiterar ena året för att underdebitera andra. De anger dock inte vilka generella villkor som ska vara uppfyllda för att principen ska kunna frångås utan anger enbart att detta får bedömas från fall till fall.⁶⁸ Denna genomsyn av den annars gällande principen om beskattningsårets slutenhet har därefter skett både till fördel för och till nackdel mot den skattskyldige.⁶⁹ Det har förekommit viss diskussion i doktrin kring huruvida det krävs att compensationen ska ske ifrån den part som fått det av det svenska bolaget fördelaktiga avtalsvillkoret eller om denna compensation kan komma från annan än avtalspart. Något direkt svar på frågan finns dock inte än.⁷⁰ Ytterligare en intressant aspekt av målet är att HFD påtalar att försiktighet är påkallad vid tillämpning av korrigeringsregeln, särskilt då uppskattningar av armlängds-mässigt pris är nödvändigt.⁷¹ I vilken mån försiktighetsaspekten vidhålls i

⁶⁶ Lodin m.fl. (2017) s. 664 f.; Dahlberg (2014) s. 178 f.; Nilsson, *Shellmålet avgjort*, Skattenytt, 1991 s. 761.

⁶⁷ RÅ 1991 ref. 107 p. 5.2; Wiman (2002) s. 95.

⁶⁸ RÅ 1991 ref. 107 p. 5.2, 5.5.3.

⁶⁹ Stabergh, Wiséen, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknads-mässig räntenivå i nytt låneavtal*, Skattenytt 2016 s. 771 f.; jfr. RÅ 1991 ref. 107, RÅ 2004 ref. 13, HFD 2016 ref. 45.

⁷⁰ Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 109 f.

⁷¹ RÅ 1991 ref. 107 p. 5.2, 5.5.3.

dagens praxis är inte helt klart, inget nämns om saken i varken RÅ 2004 ref. 13 eller RÅ 2006 ref. 37. Därutöver förefaller i vart fall Kammarrätten i Stockholm vara av den uppfattningen att någon närmare försiktighet, annat än den som anses föreligga i alla fall av uppskattningar, borde iaktas vid tillämpningen.⁷²

Ett avgörande av särskilt intresse för prissättning av räntor är det så kallade ”Diligentiamålet” eller RÅ 2010 ref. 67.⁷³ Målet gällde ett fastighetsbolag som övergått från ett externt finansieringsupplägg med fastigheter som säkerhet för lån löpande med en ränta om 6,5 % till ett internt lån från moderbolaget utan säkerhet men med en löpande ränta om 9,5 %. HFD ansåg i fallet att en högre räntesats var marknadsmässigt motiverad på grund av att företaget numera ej hade någon säkerhet för lånet. Räntesatsen om 9,5 % var dock inte motiverad enligt HFD då risken inte kunde anses vara lika betydande mellan företag i intressegemenskap som företag utan intressegemenskap.⁷⁴ Räntesatsen på lån mellan moderbolag till dotterbolag kan således inte direkt fastställas till marknadsräntan som mellan externa bolag. Förhållandet mellan bolagen påverkar helt enkelt kreditrisken vilken är grunden till fastställandet av räntesatsen.⁷⁵

2.3.2 OECD Guidelines

OECD har för tillämpningen av armlängdsprincipen i dess modellavtal arbetat fram Transfer Pricing Guidelines som är ett vägledande dokument med riktlinjer för fastställandet av armlängdsmässig prissättning.⁷⁶ Vilken rättslig ställning OECD:s riktlinjer har är inte helt klart men tydligt är att de kan användas som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln.⁷⁷

⁷² Kammarrätten i Stockholm, dom 2018-01-16 i mål nr 1610-16 s. 3.

⁷³ Moran, Österman, *Diligentia – vilken betydelse får målet vid tillämpning av korrigeringsregeln?*, Skattenytt 2010 s. 718.

⁷⁴ *Ibid.* s. 718 f.

⁷⁵ Moran, Österman, *Diligentia – vilken betydelse får målet vid tillämpning av korrigeringsregeln?*, Skattenytt 2010 s. 718 f.; Jfr. Wiséen, *På kollisionskurs med armlängdsprincipen?*, Skattenytt 2011 s. 671 ff.

⁷⁶ Burmeister (2016) s. 27.

⁷⁷ Prop. 2005/06:169 s. 88 ff.; HFD 2016 ref. 45; RÅ 1991 ref. 107.

Lämpligheten i detta utifrån konstitutionella aspekter, däribland hur det förehåller sig till föreskriftskravet kan dock ifrågasättas.⁷⁸

I det omtalade Shellmålet⁷⁹ diskuterade HFD betydelsen av OECD:s rapporter. HFD ansåg att OECD:s rapporter visserligen inte var bindande men att de utgjorde en välvägd belysning av internprissättningsproblematiken och att således vägledning kunde hämtas från dem. Som bakgrund till detta diskuterar HFD att bestämmelserna till stor del varit framtagna för att motverka dubbelbeskattning.⁸⁰ Betydelsen av uttalandet vad gäller OECD:s riktlinjer anses av vissa, mot bakgrund av legalitetsprincipen inte ha något direkt rättskällvärde utan borde ses som tolkningsrekommendationer som normalt ska följas men vars styrka avgörs av den bakomliggande argumentationen.⁸¹ Andra anser att riktlinjerna får karaktär av ”soft-law” eller ”semi law” och att det inte går att definitivt bestämma vilken auktoritet som HFD genom sina uttalanden kring OECD:s produkter kan anses tillmäta dem. Klart är dock att visst rättskällvärde har tillmätts OECD:s vägledning genom praxis från HFD.⁸²

Praktiskt sett används OECD Transfer Pricing Guidelines dels av underrätter men även av Skatteverket som tolkningsinstrument. Skatteverket har bland annat uttalat att de vill fortsätta använda OECD:s Guidelines för att tolka arm-längdsprincipen i 14 kap. 19 § IL på grund av bestämmelsens oprecisa stadganden samt avsaknad av praxis vad gäller prissättningen.⁸³

En annan intressant aspekt av OECD:s Transfer Pricing Guidelines är att OECD framför att vägledningen ska tolkas ambulatoriskt. Det vill säga att dokumentet är levande och att uppdaterade versioner påverkar tolkningen

⁷⁸ Tjernberg (2018) s. 23 ff., 114.

⁷⁹ RÅ 1991 ref. 107.

⁸⁰ RÅ 1991 ref. 107 p. 5.3; Dahlberg (2014) s. 178 f.; Burmeister (2017) s. 28.

⁸¹ Burmeister (2016) s. 192 ff.; Burmeister, *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, Svensk skattetidning, 2016 s. 433.

⁸² Tjernberg (2018) s. 118 ff.

⁸³ Tjernberg (2018) s. 114 ff.; Hultqvist, Wiman, *BEPS – Implementering i svensk rätt*, Svensk skattetidning 2015 s. 314 f; Skatteverket rättslig vägledning 2019, *Vad är internprissättning?*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edit-ion/2019.1/331393.html>> (besökt 2019-01-31).

utav armlängdsprincipen. Bakgrunden till detta synsätt är att OECD anser att ny vägledning enbart utgör förtydligande av den redan gällande armlängdsprincipen och därför inte innebär någon förändring av armlängdsprincipen. Kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal vilken utgör ursprunget till Transfer Pricing Guidelines betydelse för tolkning av armlängdsprincipen anger inte vilken utgåva som avses.⁸⁴ Detta innebär enligt synsättet att den senaste gällande vägledningen ska vara gällande även för transaktioner som företogs vid en tidpunkt som föregick dess publikation. Detta förefaller även sammanfalla med hur Skatteverket ser på vägledningen utifrån uttalanden från myndigheten. Denna tolkning kan kritiseras från ett konstitutionellt perspektiv.⁸⁵ Synsättet förefaller inte heller ligga i linje med HFD:s syn på OECD:s material. I HFD 2016 ref. 57 ansåg domstolen att en ändring i OECD:s kommentarer avseende artikel 17 så att tillämpningsområdet utökats inte skulle beaktas vid tolkning av dessförinnan ingånget avtal.⁸⁶ Det går dock att tänka sig att motsvarande inte skulle gälla vid en åtstramning av tillämpningsområdet men detta kan det enbart spekuleras kring i dagsläget.

Det finns olika modeller till vägledning för prissättningen i OECD:s Transfer Pricing Guidelines för att avgöra om prissättningen uppfyller de krav som armlängdsprincipen stadgar. Men i mångt och mycket är det en fråga om riskallokering mellan parterna som företas.⁸⁷ De olika metoderna kan först delas in i två grupper av metoder, den första kallas ”traditional transaction methods” eller de transaktionsbaserade metoderna. Den andra av de övergripande grupperna är de så kallade ”transactional profit methods” eller de transaktionsbaserade vinstmetoderna.⁸⁸

⁸⁴ Hagelin, *Retroactive Application of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Interpretation in Transfer Pricing Issues*, International Transfer Pricing Journal 2018 s. 405–407.

⁸⁵ Skatteverket rättslig vägledning 2015, *Vad är internprissättning?*,

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/331393.html>>, (besökt 2019-04-25); Hagelin, *Retroactive Application of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Interpretation in Transfer Pricing Issues*, International Transfer Pricing Journal 2018 s. 405–407.

⁸⁶ HFD 2016 ref. 57.

⁸⁷ Allvin, *Avtal kontra partsavsikt i internprissättningssammanhang*, Svensk skattetidning 2012 s. 300.

⁸⁸ Dahlberg (2014) s. 179 f.

För att välja vilken utav internprissättningsmetoderna som är bäst lämpad i den aktuella situationen ska även en så kallad jämförbarhetsanalys där den interna transaktionen jämförs med en motsvarande oberoende transaktion genomföras. Denna analys ligger även till grund för de prisjämförelseanalyser som ska ske inom ramen för prövningen.⁸⁹

2.3.2.1 Traditional transaction methods

Det finns tre traditionella transaktionsbaserade modeller för att avgöra armlängdspriset enligt OECD:s Transfer Pricing Guidelines. Den första av dessa är den så kallade ”comparable uncontrolled price method” eller marknadsprismetoden.⁹⁰ Utgångspunkten för metoden är att jämföra priset i transaktionen mellan företagen i intressegemenskap med andra varor och tjänster av samma eller liknande art som sker utan intressegemenskap, en så kallad okontrollerad transaktion. En okontrollerad transaktion är jämförbar med en kontrollerad transaktion om en av två omständigheter är för handen. Den första omständigheten är den att skillnaderna mellan transaktionerna som jämförs eller mellan företagen som utför transaktionen inte skulle kunna påverka priset på en öppen marknad. Den andra omständigheten är den att det är möjligt att uppskatta och eliminera skillnaderna som kan uppkomma på grund av det rör sig om en kontrollerad transaktion. OECD rekommenderar att modellen används främst vid varuförsäljning av fysiska produkter där motsvarande produkter går att finna på den allmänna marknaden.⁹¹ Det är marknadsprismetoden som ska tillämpas i första hand men den är inte lämplig för alla typer av transaktioner.⁹²

Den andra metoden är den så kallade ”resale price method” eller återförsäljningsprismetoden. Metoden fastställer indirekt armlängdspriset med utgångspunkt i ett slutligt försäljningspris till en tredje och oberoende part. Enligt metoden kan avdrag godkännas för marknadsmässigt vinstpåslag och för

⁸⁹ Burmeister (2016) s. 28; OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2017 s. 43 f., 147 ff.

⁹⁰ Dahlberg (2014) s. 179 f.

⁹¹ Dahlberg (2014) s. 179 f.; OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2017 s. 101 ff.

⁹² OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2017 s. 98, 101–104; Pelin (2011) s. 72 f.

kostnader.⁹³ Det slutliga försäljningspriset är som nämnt utgångspunkten för att avgöra armlängdspriset enligt metoden. Detta pris minskas med en marginal som uppskattas till återförsäljningskostnaderna med tillägg för en uppskattad rimlig vinstmarginal. Vad som återstår efter avdragen kan ses som armlängdspriset mellan företagen inom intressegemenskapen. Enligt OECD kan modellen ses som mest användbar vid marknadsföringsverksamhet.⁹⁴ För att avgöra om en kontrollerad transaktion är jämförbar med en icke kontrollerad transaktion i sammanhanget används samma metod som för marknadsprismetoden.⁹⁵

Den tredje och sista av de traditionella transaktionsbaserade modellerna är ”cost plus method” eller kostnadsplusmetoden. Metoden innebär att ett marknadsmässigt vinstpåslag får adderas till tillverkningskostnaden för varan eller tjänsten. Metoden anges av OECD vara som mest användbar vid situationer då halvfärdiga produkter säljs mellan närstående företag.⁹⁶

2.3.2.2 Transactional profit methods

Utöver de traditionella transaktionsmodellerna finns det två transaktionsbaserade vinstmetoderna eller ”transactional profit methods”. Den första utav metoderna kallas för ”transactional net margin method” vilken tar sin utgångspunkt i att en koncernvinst från en koncerntransaktion ska fördelas mellan de aktuella koncernbolagen.⁹⁷ Den andra av de transaktionsbaserade modellerna är den så kallade ”transactional profit split method” eller transaktionsbaserade vinstdelningsmetoden.⁹⁸ Metoden ska eliminera de särskilda effekterna på vinster som uppkommer på grund av särskilda villkor i en kontrollerad transaktion. Genom tillämpning av metoden ska vinsterna som ska delas inom intressegemenskapen först identifieras för att sedan inom fastlagda riktlinjer delas upp mellan företagen. Det som sägs gällande vinster ska

⁹³ Dahlberg (2014) s. s. 179 f.; OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2017 s. 105 ff.

⁹⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2017 s. 105 ff.

⁹⁵ Jfr. Ibid. s. 102, 106.

⁹⁶ Dahlberg (2014) s. 179 f.; OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2017 s. 111 ff.

⁹⁷ Dahlberg (2014) s. 179 f.

⁹⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2017 s. 133 ff.

även gälla vid förluster som ska fördelas inom intressegemenskapen som företar transaktionerna.⁹⁹

2.3.3 Prissättningsbesked

Det finns även en möjlighet att på förhand av Skatteverket få besked om framtida prissättning på internationella transaktioner anses som armlängdsmässiga enligt lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Möjligheten till förhandsbesked grundar sig i målet att undvika dubbelbeskattning.¹⁰⁰

2.4 Rättsföljden

Som följer av lagtexten innebär en tillämpning av korrigeringsregeln att den skattepliktiga inkomsten hos det svenska företaget ska ökas med det belopp som den minskats med till följd av den icke armlängdsmässiga internprissättningen.¹⁰¹ Det förklarar även placeringen av korrigeringsregeln i 14 kap. som behandlar beräkning av resultatet av näringsverksamhet. Resultatet beräknas enligt 14 kap. 21 § IL genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna.

Av förklarliga skäl är det inte helt enkelt att uppskatta ett hypotetiskt resultat som ska vara rättvisande. HFD har uttalat att resultatet ska beräknas till det belopp som det kan antas att det skulle ha uppgått till om avtalsvillkoret varit armlängdsmässigt.¹⁰²

⁹⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2017 s. 133

¹⁰⁰ Sallander, *Skatteavtalen och interaktiv rättsbildning Eller – med gammal hederlig rättsskälrelära kommer man långt*, Skattenytt 2014 s. 104 f.; Lodin m.fl. (2017) s. 664.

¹⁰¹ Lodin m.fl. (2017) s. 663; Pelin (2011) s. 70; Wiman (2002) s. 91.

¹⁰² RÅ 1994 ref. 34; Staberg, Wiséen, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå i nytt låneavtal*, Skattenytt 2016 s. 775 f.

2.5 Korrigeringsregeln och EU-rätten

Fråga kan uppkomma huruvida en regel som enbart tillämpas vid internationella transaktioner är förenlig med den EU-rättsliga primärrätten. Mycket talar för att de svenska reglerna skulle utgöra ett hinder mot den fria rörligheten med tanke på hur Europeiska unionens domstol, EUD, sett på utländska korrigeringsregler. Med detta sagt innebär det inte att reglerna skulle vara oförenliga med EU-rätten.¹⁰³ EUD har prövat frågan rörande nationella korrigeringsreglers förenlighet med EU-rätten och accepterat förekomsten. I mål C-311/08¹⁰⁴ eller ”SGI-målet” prövades den belgiska korrigeringsregeln. I fallet höjde den belgiska skattemyndigheten ett belgiskt bolags inkomster, frågan var om en sådan korrigering var förenlig med den EU-rättsliga etableringsfriheten. I fallet ansåg EUD att regeln förvisso utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten men att den kunde rättfärdigas på grund av att regeln fanns till för att upprätthålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att motverka skatteflykt.¹⁰⁵

EUD har även prövat den tyska korrigeringsregeln i mål C-382/16¹⁰⁶ eller ”Hornbach-Baumarkt”. I målet hade Hornbach-Baumarkt utfärdat garantier och ställt säkerheter till en bank för lån upptagna av utländska koncernbolag. Den tyska skattemyndigheten ansåg att detta inte var förenligt med arm-längdsprincipen och ville justera upp resultatet. Grunden för justeringen var att skattemyndigheten inte ansåg att oberoende parter hade utfärdat sådana garantier eller säkerheter vederlagsfritt.¹⁰⁷ Hornbach-Baumarkt invände och menade att en sådan justering inverkar menligt på den fria rörligheten inom EU.¹⁰⁸ EUD prövade huruvida en korrigeringsregel utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten och ansåg att regeln innebar en skattemässigt mindre

¹⁰³ Jfr. Buriak, Petruzzi, *Transfer Pricing Rules under the ECJ's Scrutiny: Green light for Non-Arm's Length Transactions?*, International Transfer Pricing Journal 2018 s. 350.

¹⁰⁴ Mål C-382/16, EU:C:2010:26, SGI.

¹⁰⁵ Mål C-382/16, EU:C:2010:26, SGI.; Parland, *Internprissättning och EU-rätten – reflektioner kring SGI-domen*, Skattenytt 2010 s. 578.

¹⁰⁶ Mål C-382/16, EU:C:2018:366, Hornbach-Baumarkt AG.

¹⁰⁷ Mål C-382/16, EU:C:2018:366, Hornbach-Baumarkt AG p. 4–12; Buriak, Petruzzi, *Transfer Pricing Rules under the ECJ's Scrutiny: Green light for Non-Arm's Length Transactions?*, International Transfer Pricing Journal 2018 s. 349.

¹⁰⁸ Mål C-382/16, EU:C:2018:366, Hornbach-Baumarkt AG p. 13.

förmånlig behandling än vid en rent intern nationell situation. Således ansåg EUD att det förelåg ett hinder mot den fria rörligheten.¹⁰⁹ Domstolen ansåg som i SGI-målet att reglerna kunde rättfärdigas för att bevara den välavvägda fördelningen utav beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att motverka skatteflykt.¹¹⁰ För att en korrigeringsregel inte ska anses strida mot etableringsfriheten räcker det dock inte enligt praxis att reglerna går att rättfärdiga, de måste även vara proportionerliga.¹¹¹ Reglerna i fallet ansågs vara proportionerliga till den del den skattskyldiga kunde motivera att det förelåg affärsmässiga skäl till ”felprissättningen” och att dessa bakomliggande skäl kunde vara en följd utav personens ställning som ägare i bolaget med hemvist utanför landet.¹¹² Något som även torde ligga i linje med hur den svenska korrigeringsregeln tillämpas. Skatteverkets uppfattning i frågan är att den svenska korrigeringsregeln är förenlig med EU-rätten.¹¹³

Det har argumenterats kring förekomsten av en inom EU gällande armlängdsprincip som existerar genom en konform tolkning av armlängdsprincipen av EUD.¹¹⁴ Detta då som tidigare nämnt OECD:s Transfer Pricing Guidelines inte utgör någon egentlig rättskälla inom EU är det i det yttersta upp till medlemsstaterna att själva utifrån vägledning som inte är bindande att fastställa armlängdsprincipen.¹¹⁵ I vissa fall har detta lett till att medlemsstater upprätthållit priser som armlängdsmässiga trots att de enligt framförallt EU-kommissionen inte ansetts vara sådana, ett tydligt exempel på detta är Kommissionens talan mot Nederländerna om otillåtet statsstöd.¹¹⁶ Det har nyligen publicerats studier på området vad gäller internprissättning och de EU-rättsliga

¹⁰⁹ Mål C-382/16, EU:C:2018:366, Hornbach-Baumarkt AG p. 32–34

¹¹⁰ Ibid. p. 41–47.

¹¹¹ Ibid. p. 48.

¹¹² Ibid. p. 34–35, 47, 59.

¹¹³ Skatteverket, rättslig vägledning 2019, *Den svenska korrigeringsregeln*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/331395.html#h-EU-domstolens-praxis-angaende-korrigeringsregeln-och-den-fria-etableringsratten>>, (besökt 2019-02-25).

¹¹⁴ Vos, *State Aid, Taxation & Transfer Pricing: Illegal Fiscal State Aid Granted to Starbucks?*, EC Tax Review 2018 s. 113 ff.

¹¹⁵ Ibid. s. 115 f.

¹¹⁶ Commission Decision 2015-10-21, *State aid implemented by the Netherlands to Starbucks*.

statsstödsreglerna som fördjupar undersökningen på detta område.¹¹⁷ Osäkerhet råder dock kring argumentationen om det ens existerar en självständig EU-rättslig armlängdsprincip och om den i så fall skulle innebära någon skillnad från den som följer av art. 9 i OECD:s modellavtal.¹¹⁸

¹¹⁷ Se Monsenego (2018).

¹¹⁸ Vos, *State Aid, Taxation & Transfer Pricing: Illegal Fiscal State Aid Granted to Starbucks?*, EC Tax Review 2018 s. 117 f.; Bonnici, *The European Commission's Arm's Length Standard: Relationship and Compatibility with the Arm's Length Principle under Transfer Pricing*. International Transfer Pricing Journal 2019 s. 57 ff.

3 Dokumentationskraven som avser internprissättning

Lagstiftat dokumentationskrav gällande internprissättning vid internationella förhållanden har varit en del av svensk rätt sedan 2007. Sedan 2012 har bestämmelserna funnits införlivade i SFL.¹¹⁹ Lagstiftningen bygger på OECD:s rekommendationer och dokumentationskraven uppdaterades 2017 till följd av OECD:s nya standarder. Detta på grund av BEPS Action 13 som gällde internprissättningsdokumentation och land för land rapportering.¹²⁰ Lagstiftningen återfinns i 39 kap. 15–16 f §§ SFL.

39 kap. 15 § SFL anger syftet bakom varför internprissättningsdokumentation ska upprättas. Syftet anges vara att det genom dokumentationen ska vara möjligt att avgöra om villkor vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap är armlängdsmässiga, om de medför att inkomst ska undantas från beskattning eller att avräkning ska medges för utländsk skatt, eller medför att rätt inkomst har beräknats för det fasta driftstället. Dokumentationsskyldigheten är ett av de steg Sverige tagit för att tillvarata sina skatteintressen.¹²¹

39 kap. 16–16 f §§ SFL anger vem som är skyldig att upprätta internprissättningsdokumentation, vilka undantag från dokumentationsskyldigheten som kan komma på fråga, vilket innehåll dokumentationen ska ha samt vid vilken tidpunkt internprissättningsdokumentationen ska vara upprättad.

Enligt 39 kap. 16 § SFL gäller dokumentationsskyldigheten för obegränsat skattskyldiga juridiska personer som har transaktioner med företag som är begränsat skattskyldiga om företagen är i intressegemenskap. Skyldigheten gäller för obegränsat skattskyldiga juridiska personer med fast driftställe utomlands och även utländska juridiska personer som är skattskyldiga för

¹¹⁹ Prop. 2016/17:47 s. 27; Lodin m.fl. (2017) s. 666.

¹²⁰ Prop. 2016/17:47 s. 1, 29.

¹²¹ Prop. 2016/17:47 s. 1, 29.; Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 39 kap. 15 §.

inkomster från fast driftställe i Sverige. Definitionen av intressegemenskap finns i 39 kap. 2 a § SFL, av bestämmelsen följer att moderföretag och dotterföretag samt företag som står under i huvudsak gemensam ledning ingår i intressegemenskapen. Det finns ingen närmare definition vilket leder till att vägledning för sökas i den allmänna civilrättsliga tolkningen av begreppen.¹²² Detta innebär att företag i vissa fall kan anses ingå i en ekonomisk intressegemenskap enligt 14 kap. 20 § IL men inte omfattas av dokumentationsskyldigheten för att de faller utanför definitionen i 39 kap. 2 a § SFL. Trots att dokumentationsskyldighet inte föreligger ska företagen fortfarande tillämpa armlängdsmässiga villkor i sina transaktioner mellan varandra.¹²³

Företag kan vara undantagna dokumentationsskyldigheten under vissa omständigheter. Enligt 39 a kap. 16 a § SFL följer att företag som ingår i en intressegemenskap som har mindre än 250 anställda och antingen har en omsättning som inte överstiger 450 MSEK eller en balansomslutning som inte överstiger 400 MSEK är undantagna. Undantaget kan härledas till en rekommendation från EU-kommissionen och är ett uttryck för en avvägning av nytan med att skattemyndigheter har tillgång till korrekt dokumentation och den administrativa bördan som åläggs på företagen genom kravet att upprätta dokumentationen.¹²⁴

Vad gäller dokumentationens innehåll så framgår det av 39 kap. 16 b–16 c §§ SFL vad som ska ingå. Först kan framföras att dokumentationen ska innehålla två delar, en koncerngemensam och en företagsspecifik del. Den koncerngemensamma ska innehålla en översikt av koncernen och dess verksamhet, närmare bestämmelser angående det specifika innehållet återfinns i 9 kap. 9–14 §§ Skatteförfarandeförordning (2011:1261), SFF. Den företagsspecifika delen ska innehålla information om företaget och de transaktioner som föranleder dokumentationsskyldigheten enligt 39 kap. 16 § 1–5 p. SFL. Det finns

¹²² Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 39 kap. 2 a §.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 39 kap. 16 a §.

mer detaljerade bestämmelser angående innehållet i den företagsspecifika delen i 9 kap. 15–18 SFF.¹²⁵ Transaktioner som är oväsentliga behöver inte dokumenteras i den företagsspecifika delen enligt 39 kap. 16 c § SFL. Vad som utgör oväsentliga transaktioner får bestämmas i det enskilda fallet beroende på risken för felinternprissättning. Det är inte tanken att samtliga internationella transaktioner ska dokumenteras.¹²⁶ Bestämmelsen definierar dock vad som alltid ska anses vara oväsentliga transaktioner och dessa definieras som då samtliga transaktioner sammanlagt understiger 5 MSEK under räkenskapsåret oavsett om det är mellan juridiska personer eller fasta driftställen. I vissa fall skulle det alltså vara möjligt att ett svenskt bolag inte behöver upprätta internprissättningsdokumentation på grund av att samtliga transaktioner faller in under undantaget i 39 kap. 16 c § SFL. Undantaget vad gäller oväsentliga transaktioner gäller dock enbart immateriella tillgångar i den mån de även är oväsentliga för verksamheten.¹²⁷

Dokumentationen ska upprättas senast vid tidpunkten då inkomstdeklarationen ska vara upprättad, gällande den koncerngemensamma delen är det då moderföretaget ska lämna in sin inkomstdeklaration som är utgångspunkten enligt 39 kap. 16 d § SFL. Orsaken till att denna tidpunkt valdes var att detta är det senaste tillfället då ett företag kan göra övervägningar kring sin internprissättning för att se till att den är armlängdsmässig. Om de inte gjort denna översyn när de lämnar in sin inkomstdeklaration kan de inte säkerställa att de lämnar in en korrekt deklaration.¹²⁸ Dokumentationen behöver inte vara upprättad på svenska utan även engelska, danska och norska är tillåtna språk enligt 39 kap. 16 e § SFL.

Intressant vad gäller internprissättningsdokumentationen är att den enbart behöver lämnas in i samband med en begäran från Skatteverket vilket följer av

¹²⁵ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 39 kap. 16 b §.

¹²⁶ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 39 kap. 16 c §.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 39 kap. 16 d §.

39 kap. 16 f § SFL. Den behöver alltså inte bifogas inkomstdeklarationen.¹²⁹ I många länder finns det bestämmelser som reglerar vilka tidsgränser som gäller från det att en begäran på dokumentation från ansvarig skattemyndighet utfärdas. I Sverige finns ingen sådan lagstiftning och det ansågs inte heller nödvändigt att införa sådan lagstiftning i samband med den senaste lagändringen.¹³⁰ Utöver att det inte finns något krav på att dokumentationen lämnas in i samband med deklarationen finns inte heller någon sanktion för företag som inte uppfyller sin dokumentationsskyldighet. I propositionen framgår det att regeringen inte ansett det nödvändigt att införa några sanktioner för de fall företag inte uppfyller dokumentationsskyldigheten. Det har ansetts vara tillräckligt att en begäran om internprissättningsdokumentation och de så kallade land-för-land-rapporterna kan förenas med vite. Detta trots att OECD förväntar sig att medlemsstaterna ska ha system för påföljder om företag inte lever upp till sin rapporteringsskyldighet.¹³¹ Det kan tänkas att denna ordning har lett till att företag inte har upprättat korrekt internprissättningsdokumentation enligt lagen utan först då detta påkallats av Skatteverket. Skatteverket har dock ökat incitamentet till att upprätta dokumentation enligt kraven i lagstiftning genom ett ställningstagande.¹³² Om ett företag anses ha lämnat en oriktig uppgift i sin deklaration gällande en internprissättningsfråga ska Skatteverket särskilt beakta innehållet i en upprättad internprissättningsdokumentation. Om de anser att denna dokumentation är tillräcklig, företaget faktiskt har följt sin upprättade internprissättningsdokumentation och prissättningen i dokumentationen inte avviker från vad som kan anses vara en vedertagen uppfattning så ska skattetillägget sättas ned till hälften. Anses det därutöver att företaget gjort en felaktig bedömning i en svår fråga ska Skatteverket medge befrielse helt från skattetillägget. Skatteverket anser att uttalande i prop. 2005/06:169 s. 116 anger att dokumentation får särskild betydelse för

¹²⁹ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 39 kap. 16 f §; Lodin m.fl. (2017) s. 666.

¹³⁰ Prop. 2016/17:47 s. 48 f.

¹³¹ Ibid. s. 60 f.

¹³² Skatteverket ställningstagande 2018-12-03, dnr 202 2051680-18/111, *Betydelsen av ett företags internprissättningsdokumentation för beslut om skattetillägg*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/373216.html?date=2018-12-03> (besökt 2019-02-20).

nedsättning eller befrielse från skattetillägg vid en tillämpning av 51 kap. 1 § SFL.¹³³

¹³³ Skatteverket ställningstagande 2018-12-03, dnr 202 2051680-18/111, *Betydelsen av ett företags internprissättningsdokumentation för beslut om skattetillägg*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/373216.html?date=2018-12-03> (besökt 2019-02-20).

4 Skatteprocessen i internprissättningsfrågor

4.1 Omprövningsinstitutet

Bestämmelser angående omprövning finns i 66 kap. SFL och tillämpas inte enbart på beslut om skatt utan på samtliga beslut som fattas i enlighet med SFL.¹³⁴ Vissa beslut är exkluderade från omprövningsinstitutet men det anges då särskilt.¹³⁵ Omprövningsinstitutet ska inte sammanblandas med överklagandeinstitutet utan även beslut som ej är överklagbara kan och ska i vissa fall omprövas.¹³⁶ Ett av de bakomliggande skälen till införandet av den nya skatteprocessordningen var att minska belastningen för domstolar genom att införa omprövningsinstitutet.¹³⁷ Skatteverket har en skyldighet som följer av 66 kap. 2 § SFL att ompröva sina beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller ett annat förhållande mellan den enskilde och det allmänna. Skyldigheten uppkommer när den som beslutet gäller, eller dess företrädare, enligt 67 kap. 4 § SFL begär omprövning, beslutet överklagas eller om det finns andra skäl att ompröva beslutet.¹³⁸ Andra skäl för att ompröva ett beslut kan innefatta fall då Skatteverket själva uppmärksammat att beslutet varit felaktigt. Denna skyldighet torde dock inte sträcka sig så långt att Skatteverket vid exempelvis praxisförändringar är skyldiga att uppsöka och ompröva beslut som påverkats.¹³⁹

Rätten och skyldigheten till omprövning begränsas i 66 kap. 3 § SFL. Enligt bestämmelsen får inte omprövning ske av frågor som varit föremål för domstolsprövning. Det är alltså enbart den prövade frågan som inte får tas upp igen enligt bestämmelsen, något som inte alltid är lätt att fastställa i

¹³⁴ Prop. 2010/11:165 s. 591 ff.; Almgren, Leidhammar (2016) s. 103.

¹³⁵ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 2 §.

¹³⁶ Prop. 2010/11:165 s. 591 ff.; Almgren, Leidhammar (2016) s. 103.

¹³⁷ Gäverth, *Avgränsning av saken i skatteprocessen – en praxisgenomgång*, Skattenytt 2001 s. 569 f.

¹³⁸ Almgren, Leidhammar (2016) s. 103.

¹³⁹ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 2 §.

internprissättningsmål.¹⁴⁰ Denna begränsning av omprövningsinstitutet gäller dock inte då det beslut av förvaltningsrätt eller kammarrätt som vunnit laga kraft avviker från rättstillämpningen i ett senare avgörande från HFD.¹⁴¹ Denna regel infördes för att den som valt att överklaga ett beslut av Skatteverket inte ska hamna i ett sämre läge än den som nöjt sig med Skatteverkets bedömning för de fall en förändring av rättstillämpning framkommer under omprövningsfristen.¹⁴² Det krävdes att denna situation särskilt reglerades då allmänt sett förändring av praxis inte utgör sådana nytillkomna omständigheter som möjliggör en ny prövning i domstol.¹⁴³

Vid omprövning av slutlig skatt, skattetillägg samt vissa andra frågor ska beslutet prövas av en så kallad särskilt kvalificerad beslutsfattare på Skatteverket. Bestämmelsen infördes på grund av rättssäkerhetsskäl men vilken effekt bestämmelsen har i detta avseende är inte helt tydligt.¹⁴⁴

Omprövning kan ske mer än en gång i de flesta fall men begränsas enligt 66 kap. 28 § SFL i de fall då Skatteverket redan gjort en omprövning i ett efterbeskattningsärende. I dessa fall kan inte Skatteverket ”återkomma” och ompröva beslutet ytterligare en gång till nackdel för den skattskyldiga.¹⁴⁵

Omprövning till fördel för den enskilde behöver inte bara ske på begäran av den skattskyldiga när denne fått ett skattebeslut till nackdel för sig. Enligt 66 kap. 19 § SFL får Skatteverket på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den beslutet gäller. Denna omprövning får ske generellt och har ingen tidsbegränsning. Som följer av ordalydelsen föreligger inte någon skyldighet för Skatteverket att ompröva beslut på eget initiativ. Det skulle dock, i fall då

¹⁴⁰ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 3 §; Jfr. Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 99 ff.

¹⁴¹ Almgren, Leidhammar (2016) s. 104.

¹⁴² Prop. 1989/90:74 s. 315; RÅ 2003 not. 155; Almgren, Leidhammar (2016), s. 104 f.

¹⁴³ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 3 §.

¹⁴⁴ Prop. 2010/11:165 s. 1077 f.; Berndt, Holme, *Något om särskilt kvalificerade beslutsfattare*, Skattenytt 2013 s. 613 ff.

¹⁴⁵ Almgren, Leidhammar (2016) s. 105.

Skatteverket har tillgång till material vari det framgår att ett beslut som de fattat är uppenbart oriktigt, anses stötande om Skatteverket inte omprövade beslutet. I denna mening kan det alltså uppstå en slags skyldighet till omprövning på eget initiativ för Skatteverket till fördel för den skattskyldiga.¹⁴⁶

Vad som i den enskilda situationen ska ses som ett beslut till fördel eller nackdel för den skattskyldiga är inte alltid helt oproblematiskt. Enligt uttalanden i förarbetena är samtliga omprövningsbeslut som leder till en högre skatt för den skattskyldige till dennes nackdel.¹⁴⁷ Diskussion rörande begreppet har framförallt uppkommit angående Skatteverkets kommunikationsskyldighet vid beslut till nackdel för den skattskyldiga enligt 40 kap. 2 § SFL.¹⁴⁸ I ett ställningstagande har Skatteverket ansett att sådan kommunikationsskyldighet inte föreligger när ett beslut går emot den skattskyldigas yrkanden men utan att påverka den aktuella beskattningssituationen.¹⁴⁹ Vissa menar dock att denna tolkning inte är optimal ur ett rättssäkerhetsperspektiv.¹⁵⁰ Frågan är intressant men med tanke på att den enskilde har rätt att överklaga beslut även om det inte anses vara till nackdel för denne får det möjligen inte allt för stora praktiska konsekvenser.

Regler för omprövning till nackdel för den skattskyldiga på initiativ av Skatteverket finns i 66 kap. 20–34 §§ SFL. I dessa bestämmelser anges bland annat tidsfristen för omprövningar. Enligt 21 § följer det som huvudregel att omprövningsfristen är två år.¹⁵¹ Vad som gäller efterbeskattning följer av 66 kap. 27 § SFL, av bestämmelsen framgår det att omprövning till nackdel för

¹⁴⁶ Prop. 2010/11:165 s. 1096 f.; Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 19 §.

¹⁴⁷ Prop. 1989/90:74 s. 308; Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2019-03-27, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 19 §.

¹⁴⁸ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 19 §; Ericsson, *Skatteverkets kommunikationsskyldighet och begreppet "till nackdel"*, Svensk skattetidning 2018, 2. Begreppet "till nackdel i SFL".

¹⁴⁹ Skatteverkets ställningstagande 2014-09-11, dnr 131 504370-14/111, *Skatteverkets skyldighet att kommunicera inför nackdelsbeslut*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/324966.html?date=2014-09-11&q=131+504370-14%2F111>> (besökt 2019-05-13).

¹⁵⁰ Ericsson, *Skatteverkets kommunikationsskyldighet och begreppet "till nackdel"*, Svensk skattetidning 2018, 3. Syftet med 40 kap. 2 § SFL.

¹⁵¹ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 21 §.

den skattskyldige kan utsträckas till 6 år i vissa angivna fall.¹⁵² Ett omprövningsbeslut som initierats av Skatteverket och som är till nackdel för den skattskyldige och som meddelas efter den ordinarie tvåårsfristen ska ses som ett efterbeskattningsbeslut. Detta gäller även om skattetillägg inte tagits ut eller om rekvisiten för efterbeskattningsbeslut inte i sig berörs i beslutet.¹⁵³

Efterbeskattningsbeslut enligt 66 kap. 27 § 1 p. SFL får ske då ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av den skattskyldige under förfarandet har lämnat oriktig uppgift. Det föreligger alltså ett krav på orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och beslutet om skatt.¹⁵⁴ I internprissättningsprocesser är det dock tydligt att icke armlängdsmässig prissättning i stor utsträckning anses utgöra en felaktig uppgift eftersom det vid korrekt prissättning hade redovisats ett annat resultat i deklarationen.¹⁵⁵ Det är dock inte säkert att felaktig prissättning i alla fall anses utgöra en oriktig uppgift för de fall ett öppet yrkande har lämnats med de uppgifter som krävs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut eller i alla fall med så mycket uppgifter så att den rättsliga problematiken uppmärksammas. I sådana fall torde Skatteverkets utredningsskyldighet som följer av 40 kap. 1 § och 49 kap. 5 § SFL ha aktualiserats vilket förhindrar efterbeskattningsbeslut.¹⁵⁶ Godkänns inte det öppna yrkandet torde det vara yrkandet och inte uppgiften som anses felaktig.¹⁵⁷

¹⁵² Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 27 §.

¹⁵³ Skatteverkets ställningstagande 2017-10-13, dnr: 202 377161-17/111. *Omprövningsbeslut är alltid att anse som efterbeskattningsbeslut när de sker på initiativ av Skatteverket till nackdel för den som beslutet gäller och meddelas efter tvåårsfristen*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/363655.html?date=2017-10-13&q=dnr+202+377161-17%2F111>> (besökt 2019-03-27); RÅ 2009 ref. 22; Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 27 §.

¹⁵⁴ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 27 §.

¹⁵⁵ Jfr. bl.a. Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-03-20 i mål nr 8962-18; Kammarrätten i Stockholm, dom 2018-03-23 i mål nr 3389-3393-17; Kammarrätten i Göteborg, dom 2013-02-22 i mål nr 4467-12 4468-12.

¹⁵⁶ Almgren, Leidhammar (2016) s. 110 ff.

¹⁵⁷ Jfr. Rick, *Oriktigt yrkande eller oriktig uppgift – en svår gränsdragning vid ofullständiga uppgifter*, Svensk skattetidning 2015 849 f.

Gränsdragningen mellan vad som utgör en oriktig uppgift och ett oriktigt yrkande förefaller vara en relativt svårbedömd fråga.¹⁵⁸

Efterbeskattning får även meddelas om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål, vilket följer av 66 kap. 27 § 4 p. SFL. Efterbeskattning i dessa fall gäller följdändringar. Bestämmelsen tillkom 2016 mot bakgrund av införandet av ett tonnagebeskattningssystem i Sverige.¹⁵⁹ Trots att bestämmelsen har ett annat syfte skulle den kunna få betydelse vid en tillämpning av korrigeringsregeln där ett efterbeskattningsbeslut fattas av Skatteverket. Ett följdändringsbeslut är ett beslut som direkt påverkar ett annat beslut.¹⁶⁰ Ett följdändringsbeslut till nackdel för den skattskyldige måste fattas inom sex månader från att det beslut fattades som föranledde ändringen vilket följer av 66 kap. 30 § SFL. Denna tidsfrist torde sällan bli tillämplig vid en följdändring efter en tillämpning av korrigeringsregeln på grund av det ökade ränteavdragsunderlaget som sannolikt uppstår.

Vad som kan vara intressant vid en bedömning om efterbeskattning är att det i praxis inte har ansetts utgöra ett hinder mot efterbeskattning att Skatteverket haft kännedom om den oriktiga uppgiften och därmed kunnat genomföra omprövning inom tvåårsfristen.¹⁶¹

Vid införandet av SFL diskuterades i vilken mån ändringar i ett skatteslag skulle kunna leda till följdändringar om ändringarna innebar indirekt påverkan. Som exempel angavs de fall då beslut om inkomstskatten blivit felaktigt på grund av att ett beslut om ändring av mervärdesskatt erhållits. I sådana fall var förslaget att följdändringar skulle få ske i omprövningsbeslutet.¹⁶² Detta talar för att när en ändring får följd effekter som slår på hela

¹⁵⁸ Rick, *Oriktigt yrkande eller oriktig uppgift – en svår gränsdragning vid ofullständiga uppgifter*, Svensk skattetidning 2015 849 f.; Gäverth, *Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet*, Skattenytt 2005 s. 704 f.

¹⁵⁹ Prop. 2015/16:127 s. 94; Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 27 §.

¹⁶⁰ Prop. 1989/90:74 s. 405.

¹⁶¹ RÅ 1975 ref. 77; RÅ 1975 ref. 78; Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 66 kap. 27 §.

¹⁶² Prop. 2010/11:165 s. 951.

inkomstbeskattningen ska omprövningen ta upp dessa földeffekter. Även det faktum att omprövningar till fördel för den skattskyldiga i vissa fall ska ske på initiativ av Skatteverket talar för att följdändringarna ska tas upp i omprövningsbeslutet.¹⁶³ Skatteverket angav under remissförfarandet vid införandet av SFL att de följdändringar som ett ändrat skattebeslut ledde till var problematiska rent praktiskt. Skatteverket ville därför att regler infördes i inkomstskattelagen som skulle reglera dessa följdändringar men sådana regler ansågs av många andra remissinstanser som rättsosäkra och några bestämmelser infördes aldrig.¹⁶⁴ Mycket tyder på att samma problematik rörande följdändringar kan komma att uppstå vid en tillämpning av korrigeringsregeln. Följdändringarna kan komma att krävas för att korrekta ränteavdrag ska erhållas. Således uppstår fråga om det är den skattskyldiga som ska inkomma med nya underlag för beskattning och begära omprövning eller om ansvaret ska läggas hos Skatteverket vid en eventuell tillämpning av korrigeringsregeln. En annan fråga som uppkommer i sammanhanget är huruvida en tillämpning av korrigeringsregeln på en räntetransaktion påverkar saken och om det är större sannolikhet att hänsyn tas till dessa följdändringar i omprövningsbeslutet i dessa fall.

4.2 Skattetillägg

Det svenska skattetillägssystemet har varit föremål för omfattande förändringar under 2000-talet. Inte minst för att öka förenligheten med Europakonventionen.¹⁶⁵ Idag finns reglerna angående skattetillägg i 49 kap. SFL. Enligt 49 kap. 4 § SFL ska skattetillägg tas ut av den som på annat sätt än muntligen lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Det finns inte något krav på att den oriktiga uppgiften ska ha lämnats med uppsåt eller vårdslöshet, det vill säga skattetillägg kan åläggas den skattskyldiga utan några subjektiva

¹⁶³ Prop. 2010/11:165 s. 605 ff.

¹⁶⁴ Ibid.

¹⁶⁵ Almgren, Leidhammar (2016), s. 191 ff.; Simon-Almendal, *Företrädaransvar, plötsligt händer det! – Eller proportionalitet och begreppsutfyllnad i HFD*, Skattenytt 2017 s. 647 ff.; prop. 2002/03:106 s. 72 ff., s. 142; prop. 2005/06:169 s. 116 f.; prop. 2010/11:165 s. 438 ff.

rekvisit.¹⁶⁶ Det räcker för att skattetillägg ska kunna åläggas att den lämnade uppgiften är objektivt oriktig. Rekvisiten för att påföra skattetillägg är lika de som gäller för efterbeskattning enligt 66 kap. SFL men det finns vissa olikheter mellan dem. För skattetillägg finns bland annat inte uppställt samma krav på orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och den felaktiga beskattningen som vid efterbeskattning.¹⁶⁷

Definitionen av oriktig uppgift är densamma vad gäller omprövningsinstitutet och för skattetillägg.¹⁶⁸ Av 49 kap. 5 § 1 st. SFL följer det att en uppgift ska anses oriktig om det klart framgår att den lämnade uppgiften är felaktig, eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. I internprissättningsfrågor anses den oriktiga uppgiften bestå i den felaktiga redovisningen av resultatet på grund av den icke armlängdsmässiga prissättningen.¹⁶⁹ I förarbetena vid införandet av dokumentationsskyldigheten i internprissättningsfrågor angavs att för att avgöra om en oriktig uppgift lämnats krävdes en nyanserad bedömning. Om uppgiften kan ses som oriktig ska det även beaktas om det finns skäl att helt eller delvis befria den skattskyldiga från skattetillägget. Särskilt i de fall då dokumentationen är upprättad men det trots detta finns skäl för en justering baserad på armlängdsprincipen.¹⁷⁰ Det följer av 49 kap. 5 § 2 st. SFL att uppgiften inte kan ses som oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Då detta andra stycke tillämpas tillsammans med 40 kap. 1 § SFL brukar det anges som att Skatteverkets utredningsskyldighet triggats.¹⁷¹

¹⁶⁶ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 49 kap. 4 §.

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ Almgren, Leidhammar (2016) s. 110 f.

¹⁶⁹ Jfr bl.a. Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-03-20 i mål nr 8962-18; Kammarrätten i Stockholm, dom 2018-03-23 i mål nr 3389-3393-17.

¹⁷⁰ Prop. 2005/06:169 s. 116.

¹⁷¹ Almgren, Leidhammar, *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, (2018-12-21, Zeteo) kommentaren till 49 kap. 5 §; Rick, *Oriktigt yrkande eller oriktig uppgift – en svår gränsdragning vid ofullständiga uppgifter*, Svensk skattetidning 2015 849 f.; Gäverth, *Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet*, Skattenytt 2005 s. 704 f.

Skattetillägg uppgår i normalfallet till 40 procent av sådan skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som lämnat uppgiften, vilket följer av 49 kap. 11 § SFL. Skattetillägg kan även komma på fråga i underskottssituationer och enligt 49 kap. 14 § SFL ska skattetillägget i så fall inte beräknas på skatten utan på en fjärdedel av det underskott som, om den felaktiga uppgiften hade godkänts, felaktigt hade tillgodoräknats den som lämnat uppgiften.¹⁷² Det kan noteras att det 2017 överlämnades en offentlig utredning angående en översyn av reglerna för skattetilläggsberäkningen men i skrivande stund har utredningen inte mynnat ut i något förslag om lagändring.¹⁷³

4.3 Kvittningsinvändningens och kompensationsinvändningens särställning i skatteprocessen

Enligt 49 kap. 19 § SFL följer det att vid bedömningen av skattetillägg, ska hänsyn enbart tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget. Denna regel utgör det så kallade kvittningsförbudet vid uttagandet av skattetillägg.¹⁷⁴ Så kallade ”oäkta kvittningsinvändningar” har dock varit tillåtna i skatteprocessen. Dessa invändningar utgörs av motfakta som faller inom saken.¹⁷⁵ Ett exempel är då Skatteverket yrkar att vissa intäkter ska tas upp för beskattning. I dessa fall kan en oäkta kvittningsinvändning vara att den skattskyldige anser sig haft vissa utgifter för att förvärva inkomsten som då också ska tas upp. Dessa invändningar har inte ansetts utgöra otillåtna taleändringar.¹⁷⁶ De under avsnitt 2.3.1 diskuterade kompensationsinvändningarna får anses som snarlika de så kallade oäkta

¹⁷² Almgren, Leidharmmar (2016) s. 197.

¹⁷³ SOU 2017:94; Regeringskansliet, *Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna*, <<https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/statens-offentliga-utredningar/2017/11/sou-201794/>>, (besökt 2019-04-03).

¹⁷⁴ Prop. 2010/11:165 s. 951

¹⁷⁵ Prop. 1989/90:74 s. 370 f.; Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 99 f.

¹⁷⁶ Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 99 f.; Bjarnås, Svensson, *Application of Set-Offs in Transfer Pricing Disputes*, International Transfer Pricing Journal, s. 44.

kvittningsinvändningarna.¹⁷⁷ En väsentlig skillnad är dock att invändningen grundar sig på antaganden om vad bolagets inkomst skulle ha varit och således är ett hypotetiskt scenario.¹⁷⁸ Kompensationsinvändningarna berördes i en utredning gällande vissa företagsskattefrågor på 2000-talet. I utredningen berördes bland annat den praxis som stadgar att det är hela det skattemässiga resultatet som ska ha påverkats vid en tillämpning av korrigeringsregeln. Detta anges i utredningen som en av grunderna för kompensationsinvändningarna.¹⁷⁹ Det ska trots att det är resultatet som påverkats fortfarande anses vara transaktionerna ifråga som prövas mot korrigeringsregeln.¹⁸⁰ Det är upp till den skattskyldiga att visa att denne har kompenserats eller kommer bli kompenserad i framtiden till följd av de icke armlängdsmässiga avtalsvillkoren. Det ska även vara fråga om rörelseinkomster som ska tas upp till beskattning och inte exempelvis skattefria utdelningar.¹⁸¹

Oäkta kvittningsinvändningar har oftast enbart tillåtits om invändningen är hänförlig till det beskattningsår som yrkandena i processen rör. Detta ligger i linje med principen om beskattningsårets slutenhet.¹⁸² Denna princip har HFD valt att frångå vid tillämpningen av korrigeringsregeln och vad gäller de ovan diskuterade kompensationsinvändningarna. I målet RÅ 1991 ref. 107 eller Shellmålet ansågs prisavvikelser som sänkte det svenska resultatet vara tillåtna det ena året om compensation skedde vid ett annat beskattningsår. HFD tillämpar alltså en vidare processram vid tillämpning av armlängdsprincipen än i övrigt i skattemål.¹⁸³

Något som problematiserar tillämpningen av 14 kap. 19 § IL är att det inte finns några uttalanden i förarbetena angående hur denna regel ska förhålla sig till övriga skatteregler. Det var vid införandet av IL ett aktivt beslut då både

¹⁷⁷ Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 183 ff; Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 99 f.

¹⁷⁸ Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 100.

¹⁷⁹ SOU 2005:99 Del 1 s. 198 f.

¹⁸⁰ Burmeister (2017) s. 23 f.

¹⁸¹ Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 110 f.

¹⁸² Lodin m.fl. (2017) s. 383.

¹⁸³ RÅ 1991 ref. 107; Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 99 f, 108 f.

regeringen och remissinstanserna ansåg att det var olämpligt att utveckla om förhållandet i propositionen. I propositionen anges särskilt kompensationsinvändningarna som ett problematiskt område vid tillämpning av 14 kap. 19 § IL men frågan lämnas som sagt okommenterad. Till detta kan nämnas att korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL inte alls kommenteras i propositionen för de nya skattereglerna för företagssektorn.¹⁸⁴ Förhållandet mellan korrigeringsregeln och de nya reglerna får alltså anses som ovisst utöver att den utgör en specialregel vid internationella förhållanden.¹⁸⁵ Vid införandet av den nu ersatta taxeringslag (1990:324), TL, fanns det inget som talade för att ett vidare utrymme för sakprövningen var aktuell vid en prövning av korrigeringsregeln i förhållande till övrig skattelagstiftning.¹⁸⁶ Inte heller vid införandet av SFL berördes frågan i förarbetena.¹⁸⁷

En syn på kompensationsinvändningar och skatteprocessen i internprissättningsmål är att samtliga affärshändelser i anknytning till felprissättningen och som påverkar resultatet faller inom processaken. I dessa fall skulle kompensationsinvändningarna ligga närmare så kallade oäkta kvittningsinvändningar vilka i regel anses tillåtna inom en sakprocess. En särskiljande faktor kvarstår dock även vid en sådan avgränsning av processramen och det är hur kompensationsinvändningarna kan avse olika beskattningsår. Detta är ett avsteg från principen om beskattningsårets slutenhet som i övrigt är gällande för avgränsningen av sakfrågan i skatteprocessen.¹⁸⁸

Hur kompensationsinvändningar hanteras i praktiken kan exemplifieras genom ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm. Avgörandet gällde ett bolag som till sitt moderbolag överlätit tillgångar till ett icke marknadsmässigt pris vid en omstrukturering. Kammarrätten ansåg att korrigeringsregeln inte skulle tillämpas i fallet. Moderbolaget hade på grund av den förestående omstruktureringen genomfört en lageruppbyggnad genom inköp av

¹⁸⁴ Jfr prop. 2017/18:245.

¹⁸⁵ Lodin m.fl. (2017) s. 663.

¹⁸⁶ Jfr Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 99 f.

¹⁸⁷ Jfr. Prop. 2010/11:165.

¹⁸⁸ Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 s. 111 f.; Lodin, m.fl. (2017) s. 383.

bolaget. Intäkterna från denna lageruppbyggnaden ansågs vara inkomster som bolaget annars inte skulle erhållit. Således kunde dessa inkomster kompensera för underpriset vid själva omstruktureringen. Kammarrätten kommenterar inte frågan närmare men det kan vara intressant att påpeka att dessa inkomster var hänförliga till beskattningsår som inte var föremål för prövning i fallet.¹⁸⁹

¹⁸⁹ Kammarrätten i Stockholm, dom 2018-09-24 i mål nr 6367-17–6369-17 s. 10 f.

5 Rän-teavdragsbegränsningsreglerna

5.1 Bakgrund

Den första januari 2019 trädde de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna i kraft. De återfinns i 24 kap. 21–29 §§ IL under rubriken ”avdragsbegränsning för negativa räntenetton”. Som anges i propositionen var reglerna ett led i BEPS-projektet och en del av det så kallade skatteflyktsdirektivet eller Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) från EU.¹⁹⁰ Reglerna gällande ränteavdrag hade identifierats som en möjlig faktor till skattebaserosion och vinstförflyttning. Således ville OECD, EU och slutligen regeringen genom reglerna öka den skattemässiga neutraliteten mellan eget och lånat kapital och bredda den egna skattebasen genom införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel. Modellen som valdes var en så kallad EBITDA-modell.¹⁹¹ I samband med införandet av de nya reglerna ska bolagsskatten på sikt sänkas från 22 % till 20,6 %.¹⁹² Denna sänkta skattesats förväntas dock inte påverka de totala skatteintäkterna på grund av att skattebasen ökas genom införandet av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Kombinationen av avdragsbegränsningsregler och en lägre skattesats förväntades även påverka investeringsbeteenden. Vissa menar att ränteavdragsbegränsningsreglerna och den sänkta bolagsskatten drar åt olika håll där den sänkta bolagsskatten ökar investeringsincitamenten medan de striktare avdragsbegränsningarna minskar investeringsviljan.¹⁹³ Fråga har även uppkommit i vilken mån en EBIDTA-regel kommer leda till ökad konjunkturkänslighet för företag på grund av att möjligheten för ränteavdrag kommer minska vid en konjunkturedgång som påverkar företaget.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Prop. 2017/18:245 s. 1 f.

¹⁹¹ Prop. 2017/18:245 s. 1 f.; Abed Ali, *Nya ränteavdragsregler för företagssektorn*, Skattenytt 2017 s. 602.

¹⁹² Prop. 2017/18:245 s. 1 f.

¹⁹³ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 473 f.

¹⁹⁴ Ibid. s. 481 f.

Utöver införandet av de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna så skedde vissa förändringar kring de så kallade riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Reglerna återfinns numera i 24 kap. 16–20 §§ IL och innebär en viss justering i förhållande till dess tidigare lydelse men tillämpningsområdet ska i stort vara detsamma.¹⁹⁵

Ränteavdragsreglerna framstod redan innan den omfattande omarbetningen som komplicerade och oklara. Vissa menade att den svåra bedömningen i sig kunde inverka menligt på investeringsviljan i landet.¹⁹⁶ Viss justering av dessa äldre ränteavdragsbegränsningsregler skedde genom införandet av det nya regelverket men någon större översyn av reglerna skedde inte. Snarare kan det ses som att ytterligare ett lager av komplexitet har påförts ränteavdragsreglerna. Fråga uppkommer alltså i vilken mån dessa regler inverkar menligt på investeringsviljan från ett samhällsekonomiskt perspektiv.

5.2 Definitionen av ränta

Eftersom definitionen av ränta av naturliga skäl får stor betydelse för tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna kan viss inblick i definitionen vara nyttig. Definitionen är också en följd utav skatteflyktsdirektivet ATAD och finns i 24 kap. 2 § IL. Enligt denna definition avses ränteutgifter skatte-
rättsligt som, ränta och andra utgifter för kredit och utgifter som är jämförbara med ränta.¹⁹⁷ Av 24 kap. 2 § 2–3 st. IL framgår det även via hänvisning i vilka situationer som leasingavgifter samt livränta och liknande utbetalningar för avyttrade tillgångar ska behandlas som ränteutgifter och i vilka situationer

¹⁹⁵ Haider, *Nya ränteavdragsregler för företagssektorn*, Skattenytt 2017 s. 611.

¹⁹⁶ Andersson, Mauritzson, *Svenska bolags rätt till avdrag för koncerninterna räntebetalningar, en nulägeskommentar*, Svensk skattetidning 2015 s. 326; Rick, *Att kunna förutse skatteeffekterna av sina rättsliga förpliktelser – några tankar kring det s.k. retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen*, Svensk skattetidning 2018, 3. Praktiskt exempel – 2013 års ränteavdragsbegränsningsregler i 24 kap. 10 a–f §§ inkomsteskatelagen.

¹⁹⁷ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskatteformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 491 f.

som valutakursförluster omfattas.¹⁹⁸ Vad som ska utgöra en ränteinkomst följer av 24 kap. 3 § IL. Bestämmelsen stadgar att med ränteinkomster avses inkomster som motsvarar ränteutgifter enligt 24 kap. 2 § IL. Även i denna bestämmelse framgår det genom hänvisning i vilken utsträckning som leasingavgifter och valutakursvinster ska ses som ränteinkomster, se 24 kap. 3 § 1–2 st. IL.

Vad den lagstadgade definitionen egentligen innebär förefaller inte helt klart men det har angivits i propositionen att sedvanlig tolkningsmetod ska tillämpas där praxis och doktrin får stort betydelse. En huvudregel är att ränta kan ses som den kostnad en skattskyldig har för en kredit. Ska något mer än den utlånade summan återbetalas talar detta för att det är frågan om en ränteutgift. I denna bedömning spelar det inte någon roll vilken beteckning som parterna angett.¹⁹⁹

Fråga uppkommer hur en justering av en ränta genom tillämpning av 14 kap. 19 § IL får effekt vad gäller beräkning av räntenetton. Tillämpningen av korrigeringsregeln innebär enbart att en skattemässig justering sker. Någon faktisk förändring av intäkter eller kostnader sker inte. Vid en korrekt prissättning skulle dock ett annat räntenetto uppstått som vilket talar för att en justering kan påverka även räntenetton.

5.3 Riktade ränteavdragsbegränsningsregler

5.3.1 Ränteavdragsbegränsning för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap

De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna gäller ränteutgifter till bolag i intressegemenskap. Intressegemenskap föreligger om företag som direkt eller

¹⁹⁸ Ibid. s. 494 f.

¹⁹⁹ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskatteformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 494 f; prop. 2017/18:245 s. 357 f.

indirekt, genom ägandeandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget, eller om företagen har i huvudsak genomsam ledning vilket följer av 24 kap. 16 § IL.²⁰⁰ Av 24 kap. 18 § IL följer det att ett företag som ingår i en intressegemenskap bara får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen om det företaget har faktisk rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften och tillhör en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller en stat där det finns skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsningen av beskattningsrätten och har hemvist i den staten enligt avtalet eller skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i hemviststaten om företaget bara skulle haft den inkomsten. Dock gäller inte ovan sagda enligt 24 kap. 18 § 2 st. IL om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, då får inte ränteutgifterna dras av. Detta är en något mindre restriktiv reglering i förhållande till de tidigare reglerna.²⁰¹

5.3.2 Avdragsförbud i vissa gränsöverskridande situationer – hybrida mismatchningar

I samband med införandet av de nya reglerna infördes även regler för att förhindra så kallade hybrida mismatchningar. Dessa kan även klassas som riktade ränteavdragsbegränsningar på grund av att de enbart träffar vissa specifika situationer som anges i 24 kap. 15 a–15 e §§ IL. Reglerna kan sammanfattas som regler för de situationer då länders regelverk inte stämmer överens med varandra. De ska förhindra att ränteavdrag sker i mer än ett land på grund av den nationella klassificeringen av utgifterna. Detta har främst varit aktuellt genom så kallade hybrida finansiella instrument oftast i form av lån respektive kapitalinstrument där ena landet klassificerar en utgift som en ränta och

²⁰⁰ Wenedikter, *Förändrade ränteavdragsregler i företagssektorn*, Svensk skattetidning 2017 s. 433 f.

²⁰¹ Haider, *Nya ränteavdragsregler för företagssektorn*, Skattenytt 2017 s. 611; Wenedikter, *Förändrade ränteavdragsregler i företagssektorn*, Svensk skattetidning 2017 s. 433 f.

det andra landet anser den motsvarande inkomsten vara en icke skattepliktig kapitalinkomst.²⁰²

5.4 Generella ränteavdragsbegränsningsregler

5.4.1 Allmänt om reglerna

De generella ränteavdragsbegränsningsreglerna träffar företag som enligt 24 kap. 21 § IL innebär juridiska personer och svenska handelsbolag. Av 24 kap. 21 § 2 st. IL följer det dock att svenska handelsbolag som enbart ägs av fysiska personer eller utländska delägarbeskattade juridiska personer som enbart ägts av fysiska personer inte räknas som företag. I princip träffas alltså samtliga företag som är skattskyldiga för näringsverksamhet.²⁰³

Avdragsbegränsningarna för negativa räntenetton uppgår enligt 24 kap. 24 § 1 st. IL till 30 procent av avdragsunderlaget (avdragsutrymmet). Det finns dock en förenklingsregel i 24 kap. 24 § 2 st. IL som stadgar att om det negativa räntenettet understiger 5 miljoner kronor får det dras av. Avdrag enligt förenklingsregeln för negativa räntenetton inom en intressegemenskap får inte överstiga 5 miljoner kronor. Dock krävs det för tillämpningen att fördelningen av beloppet i 2 st. redovisas öppet i inkomstdeklarationen enligt 24 kap. 24 § 3 st. IL.²⁰⁴ Förenklingsregeln motiveras med att småföretag inte i samma utsträckning deltar i internationell skatteplanering.²⁰⁵ Att förenklingsregeln gäller för samtliga bolag inom en intressegemenskap är helt enkelt för att motverka uppdelning av företag.²⁰⁶

²⁰² Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 491 f.

²⁰³ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 485 f.

²⁰⁴ Ibid.

²⁰⁵ Bartels, Rydin, *Begränsade ränteavdrag för företag – sett ur ett småföretagarperspektiv*, Skattenytt 2018 s. 503.

²⁰⁶ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 485.

Vad som förstås med negativt respektive positivt räntenetto följer av 24 kap. 23 § IL. Enligt bestämmelsen är ett negativt räntenetto skillnaden mellan ränteutgifterna som ska dras av och ränteinkomsterna som ska tas upp, om ränteutgifterna överstiger ränteinkomsterna. Positivt räntenetto föreligger om vid samma beräkning ränteinkomsterna istället överstiger ränteutgifterna. I de fall ränteutgifter inte får dras av enligt de särskilda ränteavdragsbegränsningarna i IL så ska de inte tas upp vid beräkning av räntenettet.²⁰⁷

Företag i intressegemenskap vid tillämpning av de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna definieras av 24 kap. 22 § IL som företag som ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § ÅRL. Därutöver ska samtliga svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som något av företagen, direkt eller indirekt äger andel igenom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattad juridiska personer, anses ingå i intressegemenskapen. Utöver detta avses med företag i intressegemenskap även i fråga om företag som, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, äger andel i ett svenskt handelsbolag, företaget och handelsbolaget, eller i fråga om företag som direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, äger andel i utlandet delägarbeskattad juridisk person, företag och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen anses ingå i intressegemenskapen.

Beräkningen av avdragsunderlaget följer av 24 kap. 25 § IL. 24 kap. 26–27 §§ IL stadgar i vilken mån negativa räntenetton kan rullas vidare till senare beskattningsår och 24 kap. 27–28 §§ klargör i vilken mån avdrag för negativt räntenetto i annat företag kan dras av.

²⁰⁷ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 486.

5.4.2 Beräkning av avdragsunderlaget

Metoden för beräkning av avdragsunderlaget följer av 24 kap. 25 § IL, bestämmelsen har följande lydelse:

”Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §

ökat med

- ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i detta kapitel än 24 §,*
- årliga värdeminskningsavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§,*
- avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 §,*

och

- avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,*

minskat med

- ränteinkomster,*
- överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, och*
- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.*

Om ett företag har ett underskott av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 24 § och kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §, ska avdragsunderlaget öka även med avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. 2 §, dock högst med ett belopp som motsvarar beskattningsårets underskott före avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto.

Ett investmentföretag ska även öka avdragsunderlaget med avdrag för utdelning enligt 39 kap. 14 § och minska underlaget med utdelningar som skulle ha tagits upp även om företaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 32 §, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning. En ekonomisk förening som får göra avdrag för utdelning enligt 39 kap. 23 § ska även öka avdragsunderlaget med avdrag för sådan utdelning och minska det med utdelningar som ska tas upp, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning.”

Som följer av 24 kap. 25 § IL utgörs avdragsunderlaget av resultatet av näringsverksamhet enligt 14 kap. 21 § IL men före avdragsbegränsning för

negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto.²⁰⁸ Resultatet beräknas således som om att avdrag får göras i sin helhet för det negativa räntenettet.²⁰⁹ Enligt 14 kap. 21 § IL ska överskott och underskott i en näringsverksamhet beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Detta motsvarar alltså det skattemässiga resultatmålet.²¹⁰ Innebörden blir följaktligen att icke skattepliktiga intäkter och icke avdragsgilla kostnader inte ska tas hänsyn till vid fastställandet av avdragsunderlaget.²¹¹

Metoden för beräkning av avdragsunderlaget går till på följande vis, det första steget är att räkna ränteintäkterna mot de ränteutgifter som inte träffats av de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 16–20 §§ IL. Det andra steget innebär att det skattemässiga EBITDA ska tas fram, detta sker genom att det till det redovisade resultatet adderas värdeminskningensavdrag och avdrag för negativa räntenetton för att sedan subtraheras med underskott från föregående år. Efter justeringarna kan avdragsunderlaget ligga till grund för beräkning av avdragsutrymmet som då är 30 procent av underlaget. Om inte fullt avdrag medges rullas den delen av det negativa räntenettet som inte kan dras av över till nästkommande år.²¹²

Hur beräkningen av avdragsunderlaget fungerar i praktiken kan exemplifieras genom exempel från propositionen.²¹³ Detta kan tydliggöras genom tabellen nedan.²¹⁴

²⁰⁸ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 486; Andersson, Enérus, Tivéus, *Inkomstskattelagen m.m.* (2019-04-03, Zeteo), kommentaren till 24 kap. 25 §.

²⁰⁹ Andersson, Enérus, Tivéus, *Inkomstskattelagen m.m.* (Zeteo 2019-04-03), kommentaren till 24 kap. 25 § IL.

²¹⁰ Prop. 2017/18:245 s. 99 f.

²¹¹ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 488 f.

²¹² Ibid. s. 487.

²¹³ Prop. 2017/18:245 s. 101 ff., 371 ff.

²¹⁴ Tabell från prop. 2017/18:245 s. 103.

	Beskrivning	Tecken	Belopp
1	Rörelseresultat	+/-	+ 500
2	Värdeminskning	-	80
3	Resultat från HB	+/-	+ 100
4	Ränteinkomster	+	40
5	Ränteutgifter	-	100
A	Bokföringsmässigt resultat (summa ruta 1–5)	+/-	+ 460
6	Avdrag för underskott från tidigare år	-	200
7	Bokförda ej skattepliktiga intäkter	-	20
8	Återföring ränteavdrag enligt riktade regler	+	10
B	Skattemässigt resultat före räntejustering och avdrag för avsättning till periodiseringsfond (Summa A och rutorna 6, 7 och 8)	+/-	+ 250
9	Återföring negativt räntenetto	+	50
10	Ränteavdrag	-	50
11	Avdrag för kvarstående negativt räntenetto	-	34
12	Återföring periodiseringsfond	+	0
13	Avdrag periodiseringsfond	-	54
C	Överskott/underskott näringsverksamhet	+/-	+ 162
D	Ingående kvarstående negativt räntenetto		50
E	Utgående kvarstående negativt räntenetto		16

Hur själva beräkningen fungerar i enlighet med lagtexten kan ses som följande. Utgångspunkten är det skattemässiga resultatet innan avdragsbegränsningsreglerna har tillämpats, i tabellen ovan motsvaras detta av post C exklusive ränteavdrag och återläggning av bokförda räntor. Detta är alltså från första kolumnen C-9+10+11 och motsvaras i exemplet av de faktiska siffrorna $162-50+50+34=196$. Till denna summa adderas ränteutgifterna i post 5 exklusive de räntor som inte är avdragsgilla enligt de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna, post 8, det årliga värdeminskningssavdraget post 2, avdrag för periodiseringsfond post 13. Ränteinkomster post 4, överskott som belöper sig på handelsbolag post 3 och återföring av periodiseringsfond post 12 dras ifrån. Detta leder till den fullständiga definitionen för avdragsunderlaget vilket i exemplet uppgått till 280. I siffror blir uträkningen från exemplet $196+100-10+80+54-40-100-0=280$.²¹⁵

För att ännu tydligare exemplifiera hur lagstiftningen står i relation till exemplet ovan kan det sammanfattas genom ytterligare en tabell.²¹⁶

Lagtext	Poster	Belopp
Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamhet före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §	C-9+10+11	162-50+50+34
Ökat med ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i detta kapitel än 24 §	5-8	+100-10
Ökat med årliga värdeminskningssavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§	2	+80

²¹⁵ Prop. 2017/18:245 s. 102 ff.

²¹⁶ Tabell från prop. 2017/18:245 s. 104.

Ökat med avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §	13	+54
Minskat med ränteinkomster	4	-40
Minskat med återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.	12	0
Ränteavdragsunderlag	C-9+10+11+5-8+2+13-4-3-12	280

En annan aspekt som blir intressant för fastställandet av underlaget eftersom detta ska baseras på resultatet av näringsverksamheten är att koncernbidrag som huvudregel ingå i underlaget.²¹⁷ Detta innebär att företag måste göra en avvägning vad koncernbidrag ska användas till, antingen till resultatutjämnning eller till fördelning av ränteavdragsunderlag.²¹⁸

5.4.3 Avdragsunderlaget och redovisningen

Som framgått ovan är de generella ränteavdragsreglerna baserade på det redovisade resultatet för näringsverksamhet. Det införs inte några nya regler för när en ränteintäkt ska tas upp eller dras av, alltså gäller huvudregeln i 14 kap. 2 § IL som stadgar att intäkter och utgifter ska tas upp det år de hänför sig till enligt god redovisningssed.²¹⁹ Detta leder till att räntenetton beräknas enligt de ränteutgifter respektive ränteintäkter som är hänförliga till samma beskattningsår enligt god redovisningssed. Den nya definitionen av ränteutgifter i 24 kap. 2 § IL påverkar i viss utsträckning ränteutgifter på vissa tillgångar som tidigare kunnat ingå i anskaffningsvärdet, detta är genom de nya reglerna inte längre möjligt.²²⁰

²¹⁷ Prop. 2017/18:245 s. 108.

²¹⁸ Ibid.

²¹⁹ Melz, Nilsson, Norrman, *Bolagsskattereformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar*, Skattenytt 2018 s. 491 f.

²²⁰ Ibid.

6 Analys och slutsatser

6.1 Reflektioner kring korrigeringsregeln

Korrigeringsregeln förefaller vara en relativt svårtillämpad skatterättslig bestämmelse. Den vägledning som ges i de traditionella rättskällorna rör, möjligen av naturliga skäl, rekvisiten i sig och inte prissättning.²²¹ Ett mål som jag identifierat vara av särskild vikt för tillämpningen av bestämmelsen är RÅ 1991 ref. 107 även kallat Shellmålet. Avgörandet är mycket omfattande och en av de mer betydelsefulla frågorna som avgjordes var att så kallade kompensationsinvändningar ansågs vara tillåtna även om de var hänförliga till ett annat beskattningsår.²²² Detta innebär att korrigeringsregeln hamnar i något av en särställning ur en skatteprocessuell synvinkel eftersom principen om beskattningsårens slutenhet inte kan anses få genomslag vid bestämmelsens tillämpning. Att en helhetsbedömning av de transaktioner som företagits mellan företagen i intressegemenskap ska ske har varit praxis sedan länge.²²³ Det som får anses vara av betydelse är således att denna helhetsbedömning utsträcks så att ett lägre skattemässigt resultat ena året kan vägas upp av ett högre skattemässigt resultat ett annat beskattningsår. Det förefaller dock inte helt klart om detta motiveras genom att det skattemässiga resultatet över en period inte påverkas på grund av felprissättningen eller om det är en fråga huruvida felprissättningen kan motiveras av affärsmässiga skäl enligt 14 kap. 19 § 3 p. IL. Jag ställer mig tveksam till hur den förstnämnda tolkningen förhåller sig till lagtextens ordalydelse som inte synes utvidga möjligheten att beakta flera beskattningsår. Det kan dock vara en rimlig avvägning då en översyn av en internationell företagsgrupps internprissättning ofta sker gällande fler än ett beskattningsår. I den kontexten kan det tyckas rimligt att det är det beskattningsbara resultatet av hela den gällande perioden som ska beaktas. Vad som dock förefaller mer troligt, särskilt vid beaktande av äldre

²²¹ Se avsnitt 2.2.1, 2.2.2 och 2.2.3.

²²² Se avsnitt 2.3.1 och 4.3.

²²³ Se avsnitt 2.2.1.

praxis, är att prövningen rör frågan om transaktionerna är affärsmässiga.²²⁴ Det kan emellertid finnas skäl till att HFD tydligare klargör vad de prövar för att underlätta för företag i framtiden.

Ytterligare en intressant fråga gällande kompensationsinvändningen är om kompensation kan erhållas från annan än den mot vilken transaktionerna företagits. I dagsläget synes inte något direkt svar finnas på frågan.²²⁵ Det finns argument både för att sådan kompensation ska vara tillåten. Å ena sidan sker inget beskattningsbortfall vid en kompensation och å andra sidan kan kompensationen ses som allt för distanserad från transaktionen med felaktig prisättning för att beaktas. Frågan kan vara av betydelse och förhoppningsvis ser vi den besvarad i framtiden.

Ett annat avgörande av särskilt intresse för att fastställa ramen för korrigeringsregeln är HFD 2016 ref. 45. Det synes intressant att avtalsvillkoren trots att de i fallet kunde ses som marknadsmässiga i sig inte ansågs vara armlängdsmässiga på grund av tidigare avtalsvillkor mellan parterna. Resonemanget att de tidigare avtalsvillkoren skulle ingå i bedömningen förefaller ligga i linje med lagtexten. Som HFD anger i fallet skulle inte ett oberoende företag ingå nytt avtal med sämre avtalsvillkor än gällande avtal utan någon form av kompensation. Det borde dock inte vara möjligt att kategoriskt säga att samtliga fall så sker ska anses icke armlängdsmässiga då det torde finnas utrymme för att påvisa att det rör sig om en omförhandling på grund av andra skäl än intressegemenskapen enligt 14 kap. 19 § 3p. IL. En annan intressant aspekt av fallet är att HFD utvecklar den svenska korrigeringsregeln. HFD nämner förvisso att de anser att tolkningen är förenlig med OECD:s riktlinjer men utgör i min mening en rättsutveckling av den svenska korrigeringsregeln något separerad från armlängdsprincipen som den är definierad av OECD:s Transfer Pricing Guidelines.²²⁶

²²⁴ Se avsnitt 2.3.1.

²²⁵ Se avsnitt 2.3.1.

²²⁶ Se avsnitt 2.2.1.

Korrigeringsregeln kan inte enbart ses från ett internt internationellt skatterättsligt perspektiv. Både det skatteavtalsrättsliga och EU-rättsliga perspektivet bör beaktas på grund av att utveckling på det ena området påverkar även de andra. Jag anser att framförallt det EU-rättsliga skatteområdet är av intresse i framtiden. Det är tydligt idag att EU-rätten förutsätter att även nationella skatterättsliga regler ska falla inom ramen för den EU-rättsliga primärrätten.²²⁷ Att den svenska korrigeringsregeln är förenlig med EU-rätten får med tanke på praxis från EUD, särskilt avgörandet i Hornbach-Baumarkt²²⁸, ses som relativt klart. Frågan kring om EUD genom sina avgöranden kan påverka och möjligen utveckla en egen armlängdsprincip får anses intressant. En sådan utveckling skulle nämligen påverka även tillämpningen av vår egen interna internationella skatterätt. Avgörande för frågan blir hur interventionistisk EUD beslutar sig för att vara på området. I avgörandet Hornbach-Baumarkt diskuterade domstolen vad som krävs för att en nationell korrigeringsregel ska anses proportionerlig och således förenlig med EU-rätten. EU-kommissionens kritik av medlemsstater för hur de tillämpat armlängdsprincipen talar i min mening för att EUD kan bli tvungna att pröva frågan i framtiden och tydligare förklara hur de ser på armlängdsprincipens relation till EU-rätten.²²⁹

Rättsföljden vid en tillämpning av korrigeringsregeln är inte särskilt utredd men det följer av ordalydelsen i 14 kap. 19 § IL att det ska beräknas till det belopp det skulle uppgå till om de icke armlängdsmässiga avtalsvillkoren inte förekommit. Detta är alltså resultatet som ska beräknas till det högre belopp som det skulle antas uppgå till enligt 14 kap. 21 § IL det vill säga antingen att intäktsposterna ökar eller att kostnadsposterna minskas. Tidigare har detta möjligen inte haft någon större betydelse annat än för beskattning i det aktuella fallet men då numera följdverkningar sannolikt uppstår borde den rättsliga klassifikationen blivit viktigare.

²²⁷ Se avsnitt 2.5.

²²⁸ Mål C-382/16, EU:C:2018:366, Hornbach-Baumarkt AG.

²²⁹ Se avsnitt 2.5.

6.2 OECD Guidelines rättsliga ställning

OECD Transfer Pricing Guidelines får anses ha en mycket stor påverkan vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Det förefaller som att Skatteverket, domstolarna samt företagen förhåller sig nästan uteslutande till riktlinjerna för att fastställa armlängdsmässiga priser. Så som angetts går det att ifrågasätta OECD:s riktlinjers rättsliga ställning.²³⁰ Att framförallt domstolar och Skatteverket i det närmaste direkt tillämpar riktlinjerna skulle kunna kritiserars från en konstitutionell synvinkel. Frågan förefaller dock inte ha blivit ställd på sin spets genom att exempelvis ett företag argumenterar på ett övertygande sätt om att de fastställt ett armlängdsmässigt pris utan att tillämpa vägledningen från OECD. Att det kan ses som ett krav att tillämpa vägledningen torde gå utanför legalitetsprincipen och särskilt då föreskriftskravet.

Ett i min mening bra exempel där OECD:s tvivelaktiga ställning uppenbaras är fallet HFD 2016 ref. 45. I fallet klargör HFD att en viss tolkning är förenlig med OECD:s riktlinjer, varför HFD känner sig nödgade att klargöra detta framgår inte av fallet. Stadgandet att OECD:s riktlinjer ansetts utgöra lämplig vägledning vid bedömningen av 14 kap. 19 § IL torde inte innebära att andra tolkningsmöjligheter finns. Om tolkningen är förenlig med riktlinjerna torde även ett förtydligande kring på vilket sätt den givna tolkningen är förenlig med riktlinjerna och inte ett generellt ställt angivande om att så är fallet vara välkommet ur ett prejudikatbildningsperspektiv.²³¹

OECD Transfer Pricing Guidelines är även ett mycket omfattande och komplext styrdokument. Att många företag får förlita sig på att anlita expertishjälp på området samt att många av de stora konsultbyråerna har specialistgrupper som arbetar i stort sett uteslutande med frågorna visar på komplexiteten. Hur detta förhåller sig till principer som förutsebarhet och åtkomlighet kan i min mening ifrågasättas. Det borde vara av större betydelse i ett sammanhang då

²³⁰ Se avsnitt 2.3.2.

²³¹ Se avsnitt 2.2.1 och 2.3.2.

det blir allt vanligare med internationella företagsgrupper och det inte längre är enbart de allra största företagen som påverkas av bestämmelserna.

Det kan summeras att OECD Transfer Pricing Guidelines rättsliga ställning är en mycket omdebatterad fråga. Att det råder skillnader i tolkningsvärde då korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL eller då motsvarande regel i våra skatteavtal ska tolkas står klart. Att vägledningen får stor betydelse i en skatteprocess får som nämnt också anses stå klart. Att våra myndigheter och domstolar tillämpar bestämmelserna på sådant utbrett sett får dock ses som konstitutionellt tvivelaktigt särskilt då vikten av riktlinjerna får anses vara betydligt större än vad deras plats i vår rättshierarki motiverar. Det är därför av vikt att ta ställning till vilken plats dessa vägledande dokument ska ha i vår rättsordning för att öka förutsebarheten och legitimiteten med dess användning. Förhoppningsvis berör HFD frågan djupare inom en snar framtid.

6.3 Dokumentationsskyldighetens roll för skatteprocessen i internprissättningsfrågor

Dokumentationsskyldigheten torde på grund av Skatteverkets ställningstagande i frågan vad gäller dess koppling till skattetillägg få större betydelse i framtiden.²³² Dokumentationsskyldigheten har även tidigare varit en viktig del av Skatteverkets internprissättningsgranskning. Det går inte att i vår allt mer komplexa ekonomi förutsätta att Skatteverket ska kunna avgöra vad som i alla situationer utgör en korrekt prissättning. I dessa fall borde det vara av stor vikt att företagen kan motivera och förklara hur deras prissättning går till mot bakgrund av de riktlinjer som är uppställda av OECD. I denna del torde alltså dokumentationsskyldigheten inte bara vara av intresse att upprätthålla för Skatteverken men även för företagen. Utan korrekt dokumentation förefaller det i det närmaste vara omöjligt att kontrollera att armlängdsmässig prissättning upprätthålls av de internationella företagsgrupperna. För

²³² Se avsnitt 3.

företagens vidkommande kan en korrekt dokumentation vara viktig att upprätthålla för att vid en eventuell granskning från Skatteverket kunna visa på korrekt prissättning och således undvika en annars administrativt betungande skatteprocess som kan mynna ut i efterbeskattning. Att slarva med dokumentationen och på så vis påkalla onödig misstänksamhet från Skatteverket då prissättningen är armlängdsmässig förefaller vara mer betungande än själva upprättandet av dokumentationen. Inte minst då Skatteverket numera anser att korrekt dokumentation utgör en grund för nedsättande av skattetillägg helt eller delvis.²³³

6.4 Skatteprocessen och internprissättningsfrågor

Skatteprocessen i internprissättningsfrågor har i mångt och mycket sin grund i omprövningsinstitutet. Som framgår är saken i skatteprocessen inte alltid lätt att definiera, särskilt inte i internprissättningsmål. I en skatteprocess gällande internprissättning är det ofta fråga om ett flertal transaktioner under längre perioder.²³⁴ Det är inte lika definierat som exempelvis en fråga om ett yrkat avdrag ska godkännas eller inte. Ytterligare en aspekt som komplicerar förfarandet är den möjlighet till så kallade kompensationsinvändningar mellan beskattningsåren som HFD öppnade upp för i Shellmålet.²³⁵ Nu torde i princip samtliga transaktioner mellan de aktuella företagen ingå i bedömningen trots det att de sträcker sig över flera beskattningsår. Skatteprocessen har alltså av allt att döma utsträckts och blivit något vidare i internprissättningsmål än i andra skatteprocesser.²³⁶

Omprövning ska även ske till fördel för den som beslutet gäller vilket följer av 66 kap. 19 § SFL. Detta får sannolikt betydelse för skatteprocessen i internprissättningsfrågor då genom en tillämpning av korrigeringsregeln ett

²³³ Se avsnitt 3.

²³⁴ Se avsnitt 4.1.

²³⁵ Se avsnitt 2.3.1.

²³⁶ Se avsnitt 4.3.

företag får ett högre resultat. Detta högre resultat får betydelse i de fall företaget har så pass höga negativa räntenetton att de inte kan erhålla fulla avdrag för dem. Det högre skattemässiga resultatet torde enligt de nya ränteavdragsreglerna leda till att högre avdrag är möjliga. I en sådan situation uppstår frågan om det kan åläggas Skatteverket att ompröva beslutet eller om ett sådant krav inte kan ställas beroende på komplexiteten i beräkningen. Det är inte heller klart att Skatteverket innehar den dokumentation som krävs för att justera ränteavdragsutrymmet men möjligheten att ålägga företaget att inkomma med sådan dokumentation finns. Det blir alltså en öppen fråga hur Skatteverket rent praktiskt kommer att hantera dylika situationer. I fallet kan även nämnas att det finns regler gällande följdändringar till nackdel för den skattskyldiga men att dessa i de flesta fall förmodligen inte kommer att aktualiseras vid tillämpning av korrigeringsregeln.²³⁷

Frågan om följdändringar ska tas upp i omprövningsbeslutet torde bero på vilket material Skatteverket har tillgängligt. En korrigerings av det skattemässiga resultatet genom tillämpning av 14 kap. 19 § IL kräver sannolikt följdändringar för att uppnå korrekt beskattning. Som ovan stadgat finns inte några övriga regler gällande följdändringar så hur processen kommer hanteras i praktiken får framtiden visa.²³⁸

Hanteringen av skattetillägg vid felaktig prissättning sker sannolikt som tidigare. Vad gäller beräkningen av skattetillägg torde ingen hänsyn tas till det eventuellt högre avdragsutrymmet för företaget. Detta då dessa följdändringar får anses vara en annan fråga än den som prövats enligt korrigeringsregeln. En sådan invändning ses troligen som en kvittningsinvändning av den typ som inte är tillåten.²³⁹ Beräkningen av skattetillägget får alltså ha sin utgångspunkt i skillnaden i resultatet vid den felaktiga prissättningen och vid en korrekt prissättning. En eventuell omprövning där det skattemässiga resultatet

²³⁷ Se avsnitt 4.1.

²³⁸ Se avsnitt 4.1.

²³⁹ Se avsnitt 4.3.

återigen sänks på grund av att korrigeringen inneburit högre avdragsutrymme får förmodligen ingen effekt vid själva skattetilläggsfrågan.

6.5 Direkt påverkan på ränteavdragsunderlaget

Som nämnt tidigare i framställningen ska resultatet efter en tillämpning av korrigeringsregeln justeras så att det uppgår till det resultat som det borde uppgått till om de ej armlängdsmässiga avtalsvillkoren inte funnits. Det är alltså själva resultatet som justeras i enlighet med 14 kap. 21 § IL.²⁴⁰

Som framgår av 24 kap. 25 § IL ska det skattemässiga resultatet, det vill säga resultatet i 14 kap. 21 § IL användas som utgångspunkt för beräkningen av avdragsunderlaget för de generella ränteavdragsbegränsningarna.²⁴¹ Detta torde innebära att en tillämpning av 14 kap. 19 § IL får en direkt påverkan på avdragsunderlaget enligt 24 kap. 25 § IL vilket enligt 24 kap. 24 § IL direkt påverkar avdragsutrymmet.

Ränteavdragsreglerna är som framgår relativt komplicerade regler med många olika steg i dess tillämpning. Företag med mindre än 5 MSEK i negativt räntenetto påverkas dock inte då dessa får dras av enligt förenklingsregeln i 24 kap. 24 § 2 st. IL. Bolag med negativa räntenetton understigande 5 MSEK påverkas således inte av en eventuell tillämpning av korrigeringsregeln. Att förenklingsregeln riktar sig mot mindre bolag som förmodligen inte i samma utsträckning påverkas av internprissättningsfrågor hindrar inte att det kan uppstå fall då även större bolag i en internationell koncern kan komma att tillämpa regeln.²⁴² I dessa fall får eventuella följdverkningar inte någon större betydelse.

²⁴⁰ Se avsnitt 2.4.

²⁴¹ Se avsnitt 5.4.2.

²⁴² Se avsnitt 5.4.2.

Jag har diskuterat frågan gällande hur en tillämpning av korrigeringsregeln påverkar ränteavdragsunderlaget men det skulle även kunna få motsatt verkan. Vad som gäller i de fall då räntor inte är avdragsgilla och således inte påverkar resultatet av näringsverksamheten vid en tillämpning av korrigeringsregeln förefaller också oklart. Att det svenska resultatet för näringsverksamhet ska ha blivit lägre på grund av de icke armlängdsmässiga avtalsvillkoren är ett krav för tillämpning av 14 kap. 19 § IL. Om räntorna inte påverkar resultatet av näringsverksamheten på grund av att de är icke avdragsgilla uppstår frågan om korrigeringsregeln kan tillämpas på transaktionen. Frågan vad som gäller när de felaktigt prissatta räntorna inte påverkar det beskattningsbara resultatet liknar i min mening den problematik som gäller även för de allmänna avdragen. Hur förhållandet mellan icke avdragsgilla kostnader och korrigeringsregeln ser ut är ovisst i min mening.²⁴³

6.6 Påverkan på räntenetton

Frågan kring hur en tillämpning av korrigeringsregeln vad gäller räntor på interna lån skulle kunna påverka räntenettet som sådant enligt 24 kap. 23 § IL uppstod. Eftersom en tillämpning av korrigeringsregeln inte innebär en förändring av den underliggande transaktionen kan det ifrågasättas om dessa ska påverka räntenetton.²⁴⁴ De faktiska penningströmmarna eller åläggande mellan företagen påverkas alltså inte utan det är en fiktiv skattemässig justering av resultatet som företas genom en tillämpning av korrigeringsregeln.²⁴⁵ Definitionen i 24 kap. 2 § IL förefaller inte inkludera sådana fiktiva flöden. Dock följer det av 24 kap. 23 § IL att ränteinkomster som ”ska tas upp” ingår i beräkningen utav räntenettet. Utifrån denna ordalydelse blir det inte lika klart att räntenettet inte påverkas vid en tillämpning av korrigeringsregeln på en ränta. En tillämpning av korrigeringsregeln förutsätter att en ränteinkomst som borde tagits upp existerar men att så inte skett på grund av felaktig prissättning. Ränteinkomsten som ska tas upp skattemässigt, vilket torde

²⁴³ Se avsnitt 2.1.

²⁴⁴ Se avsnitt 2.2.1.

²⁴⁵ Se avsnitt 5.2.

inkludera en justerad ränteinkomst vid en tillämpning av korrigeringsregeln, borde enligt ordalydelsen även ingå i beräkningen av räntenettet. Det är i min mening dock inte helt klart om beräkningen av räntenettona påverkas av en tillämpning av korrigeringsregeln. Det finns stöd för att så ska ske, framförallt ordalydelsen i 24 kap. 23 § IL. Om så fallet uppstår dubbla följd effekter vid en tillämpning av korrigeringsregeln på internprissättning av räntor, dels ska räntenettet justeras och dels ska avdragsunderlaget justeras.

7 Övriga reflektioner

Internprissättningens område är ett mycket komplicerat område som ofta leder till att företagen spenderar väsentliga summor på rådgivning och utveckling av internprissättningsmodeller. Även ränteavdragsbegränsningsområdet är ett komplicerat område för företagen och den nya utvecklingen har av allt att döma inte förenklats saken. En intressant utveckling av detta är det så kallade ”Tech Tax”-området som framförallt de resursstarka revisions och skattekonsultbyråerna är verksamma inom. Tech Tax är enkelt uttryckt IT-verktyg som utvecklas för att underlätta för företagen att få fram korrekta avdrag. Detta är ett mycket intressant område i min mening inte minst med tanke på hur utvecklingen inom artificiell intelligens inom det juridiska området sett ut. I min mening kan frågan dock ställas hur väl lagstiftning är utformad som kräver speciellt utvecklade IT-verktyg för att på ett effektivt sätt tillämpas i praktiken. Det förefaller återigen vara en balansgång mellan staters vilja att driva in de skattepengar de anser sig ha rätt till och de krav på rättssäkerhet som företag och enskilda kan ställa i ett välutvecklat rättssamhälle. Framtiden får ses som oviss, men även mycket intressant.

Att många frågor återstår att besvara vad gäller tillämpningen av 14 kap. 19 § IL torde framgå av denna uppsats. Möjligen är förutom förhållandet mellan korrigeringsregeln och övriga bestämmelser i IL frågan kring utvecklingen av den underliggande armängdsprincipen vara av störst intresse. Frågor om OECD:s framtida arbete på området, frågor om hur EUD ser på armlängdsprincipen i en EU-rättslig kontext samt frågor kring hur vår nationella armlängdsprincip förhåller sig gentemot OECD:s version återstår att besvara.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1927:102 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunal skattelag 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 1965.

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

Prop. 1989/90:74 om ny taxeringslag m.m.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen del I–II.

Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

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

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet del I–III.

Prop. 2015/16:127 Ett svenskt tonnagebeskattningsystem.

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

Prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn.

Statens offentliga utredningar
SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor del I.

SOU 2017:94 Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna.

EU kommissionen

Commission decision of 21.10.2015 on state aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) Implemented by the Netherlands to Starbucks.

Övriga tryckta källor

OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris 2017.

Litteratur

Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, upplaga 3, Wolters Kluwer, Stockholm 2016.

Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, *Skatteförfarandelagen m.m.* (2018-12-21 Zeteo), kommentaren till 39 kap. 2 a §, 15 §, 16 a §, 16 b §, 16 c §, 16 d §, 16 f §, 49 kap. 4 §, 66 kap. 2 §, 3 §, 19 §, 21 §, 27 §.

Andersson, Mari, Dahlberg Mattias, Enérus Saldén, Anita, Tivéus Ulf, *Inkomstskattelagen m.m.* (2019-04-03, Zeteo), kommentaren till 14 kap. 19 och 20 §§, 24 kap. 25 § IL.

Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföring*, Juristförlaget, Stockholm 1990.

Burmeister Jari, *Internprissättning och omkaraktisering: en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*, Iustus, Uppsala 2016.

Collier, Richard S, Andrus, Joseph L, *Transfer Pricing and the arm's length principle after BEPS*, Oxford University Press, Oxford 2017.

Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, upplaga 4, Studentlitteratur, Lund 2014.

Hilling, Axel, Ostas Daniel, *Corporate taxation and social responsibility*, Wolters Kluwer, Stockholm 2017.

Jonsson, Lars, *Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §*, Lexino 2014-01-01.

Jonsson, *Inkomstskattelag (1999:1229)*, (2019-02-25, Karnov), kommentaren till 14 kap. 19 §.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz Peter, Silverberg Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1–2*, upplaga 16, Studentlitteratur, Lund 2017.

Monsenego, Jérôme, *Introduction to Transfer Pricing*, Kluwer Law International, The Netherlands 2015.

Monsenego, Jérôme, *Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of the Corporate Tax Base*, Wolters Kluwer, Stockholm 2018.

Nääv, Maria, Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, upplaga 2, Studentlitteratur, Lund 2018.

Pelin, Lars, *Internationell Skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, upplaga 5, Studentlitteratur, Lund 2011.

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Iustus, Uppsala 2018.

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

Artiklar

Allvin, Elvira, *Avtal kontra partsavsikt i internprissättningsammanhang*, Svensk skattetidning 2012 (s. 299–306).

Ali Abed, Haider, *Nya ränteavdragsregler för företagssektorn*, Skattenytt 2017 (s. 602–614).

Andersson, Thomas, Mauritzson, Jonas, *Svenska bolags rätt till avdrag för koncerninterna räntebetalningar, en nulägeskommentar*, Svensk skattetidning 2015 (s. 326–339).

Bartels, Katarina, Rydin, Urban, *Begränsade ränteavdrag för företag – sett ur ett småföretagarperspektiv*, Skattenytt 2018 (s. 502–518).

Bergkvist, Sven-Åke, Wiman, Bertil, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, Svensk skattetidning 2012 (s. 307–323).

Berndt, Fredrik, Holme, Maria, *Något om särskilt kvalificerade beslutsfattare*, Skattenytt 2013 (s. 613–619).

Bjarnås, Sören, Svensson, Ann-Chatrin, *Application of Set-Offs in Transfer Pricing Disputes*, International Transfer Pricing Journal 2003 (s. 43–45).

Bonnici, Ruth, *The European Commission's Arm's Length Standard: Relationship and Compatibility with the Arm Length Principle under Transfer Pricing*, International Transfer Pricing Journal 2019 (s. 57–64).

Brockert, Mats, Österman Persson, Roger, *Vilka poster fastställs vid taxeringen och hur kan det påverka den skattskyldige?*, Skattenytt 2009 (s. 487–499).

Buriak, Svetlana, Petruzzi, Raffaele, *Transfer Pricing Rules under the ECJ's Scrutiny: Green light for Non-Arm's Length Transactions?*, International Transfer Pricing Journal 2018 (s. 349–360).

Burmeister, Jari, *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, Svensk skattetidning 2016 (s. 433–450).

Ericsson, Mikael, *Skatteverkets kommunikationsskyldighet och begreppet "till nackdel"*, Svensk skattetidning 2018.

Gäverth, Leif, *Avgränsning av saken i skatteprocessen – en praxisgenomgång*, Skattenytt 2001 (s. 568–597).

Gäverth, Leif, *Saken i internprissättningsmål*, Skattenytt 2004 (s. 99–115).

Gäverth, Leif, *Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet*, Skattenytt 2005 (s. 704–717).

Hagelin, Johan, *Retroactive Application of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Interpretation in Transfer Pricing Issues*, International Transfer Pricing Journal 2018 (s. 403–407).

Linderfalk, Ulf, Hilling, Maria *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory – Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*, Nordic Tax journal 2015 (s. 34–59).

Lindström, Annika, Gustafsson, Erik, *Stora förändringar inom internprissättningsområdet de senaste åren*, Svensk skattetidning 2012 (s. 330–352).

Nilsson, Mats, *Shellmålet avgjort*, Skattenytt 1991 (s. 757–767).

Moran, Karolina, Österman, Roger Persson, *Diligentia – vilken betydelse får målet vid tillämpning av korrigeringsregeln?*, Skattenytt 2010 (s. 718–721).

Parland, Emilie, *Internprissättning och EU-rätten – reflektioner kring SGI-domen*, Skattenytt 2010 (s. 578–583).

Rick, Johan, *Oriktigt yrkande eller oriktig uppgift – en svår gränsdragning vid ofullständiga uppgifter*, Svensk skattetidning 2015 (s. 847–854).

Rick, Johan, *Att kunna förutse skatteeffekterna av sina rättsliga förpliktelser – några tankar kring det s.k. retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen*, Svensk skattetidning 2018.

Sallander, Ann-Sophie, *Skatteavtalen och interaktiv rättsbildning Eller – med gammal hederlig rättskällelära kommer man långt*, Skattenytt 2014 (s. 100–107).

Sandgren, Peter, *Vinstkorrigering enligt skatteavtal eller intern skatterätt*, Svensk skattetidning 1991.

Staberg, Lennart, Wiséen, Pär Magnus, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå i nytt låneavtal*, Skattenytt 2016 (s. 768–778).

Vos, Bram, *State Aid, Taxation & Transfer Pricing: Illegal Fiscal State Aid Granted to Starbucks?*, EC Tax Review 2018 (s. 113–120).

Wenedikter, Christoffer, *Förändrade ränteavdragsregler i företagssektorn*, Svensk skattetidning 2017 (s. 433–441).

Wiséen, Pär Magnus, *På kollisionskurs med armlängdsprincipen?*, Skattenytt 2011 (s. 661–675).

Elektroniska källor

Skatteverket, rättslig vägledning 2015, *Vad är internprissättning?*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edit-ion/2015.16/331393.html>>, (besökt 2019-04-25).

Skatteverket, rättslig vägledning 2019, *Den svenska korrigeringsregeln*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edit-ion/2019.1/331395.html>>, (besökt 2019-02-25).

Skatteverket, rättslig vägledning 2019, *Vad är internprissättning?*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edit-ion/2019.1/331393.html>>, (besökt 2019-01-31).

Skatteverkets ställningstagande 2014-09-11, dnr 131 504370-14/111, *Skatteverkets skyldighet att kommunicera inför nackdelsbeslut*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/324966.html?date=2014-09-11&q=131+504370-14%2F111>>, (besökt 2019-05-13).

Skatteverkets ställningstagande 2016-01-04, dnr 131 686780-15/111, *Internprissättning – den utländska parten måste vara näringsidkare för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/350550.html>> (besökt 2019-04-11).

Skatteverkets ställningstagande 2017-10-1313, dnr: 202 377161-17/111, *Omprövningsbeslut är alltid att anse som efterbeskattningsbeslut när de sker på initiativ av Skatteverket till nackdel för den som beslutet gäller och meddelas efter tvåårsfristen*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/363655.html?date=2017-10-13&q=dnr+202+377161-17%2F111>>, (besökt 2019-03-27).

Skatteverket ställningstagande 2018-12-03, dnr 202 2051680-18/111, *Betydelsen av ett företags internprissättningsdokumentation för betydelsen för beslut om skattetillägg*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/373216.html?date=2018-12-03>>, (besökt 2019-02-20).

Regeringskansliet, *Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna*; <<https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/statens-offentliga-utredningar/2017/11/sou-201794/>>, (besökt 2019-04-03).

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 79 1:40.

RÅ 80 1:59.

RÅ 1991 ref. 107.

Rå 2000 ref. 54.

RÅ 2001 ref. 20.

RÅ 2003 ref. 15.

RÅ 2004 ref. 144.

RÅ 2010 ref. 67.

HFD 2016 ref. 45.

HFD 2016 ref. 57.

HFD protokoll 2018-10-02 i mål nr 1913-18.

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm, dom 2010-10-06 i mål nr 1154–1155-09.

Kammarrätten i Stockholm, dom 2010-10-26 i mål nr 251–255-10.

Kammarrätten i Göteborg, dom 2011-09-30 i mål nr 5854-10.

Kammarrätten i Göteborg, dom 2013-02-22 i mål nr 4467-12 4468-12.

Kammarrätten i Stockholm, dom 2018-01-16 i mål nr 1610-16.

Kammarrätten i Stockholm, dom 2018-03-23 i mål nr 3389–3393-17.

Kammarrätten i Stockholm, dom 2018-09-24 i mål nr 6367-17–6369-17

Kammarrätten i Stockholm, dom 2019-03-20 i mål nr 8962-18.

EU-domstolen

Mål C-382/16, EU:C:2010:26, SGI.

Mål C-382/16, EU:C:2018:366, Hornbach-Baumarkt AG.