



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Einar Dieden Sandell

# En unionsrättslig armlängdsprincip inom räckhåll?

En analys av Fiat- och Starbucksdomarna från EU-domstolen

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT 2020

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	6
1.3 Frågeställningar	6
1.4 Avgränsning	6
1.5 Metod	8
1.6 Material och forskningsläge	11
1.7 Disposition	13
<b>2 EU OCH SKATTERÄTT</b>	<b>15</b>
2.1 Skatterätten – en nationell fråga i internationell kontext	15
2.2 Dubbel icke-beskattning och skattekonkurrens	16
2.3 EU:s skattekompetens	18
<b>3 EU:S STATSSTÖDSREGLER</b>	<b>22</b>
3.1 Introduktion	22
3.2 Rekvisiten i artikel 107	23
3.2.1 Statliga medel	23
3.2.2 Påverkan på mellanstatlig handel	24
3.2.3 Ekonomisk fördel för mottagaren	24
3.2.4 Snedvridning av konkurrensen	25
3.2.5 Selektivitet	25
3.3 Återkrav av otillåtet statsstöd	26
3.4 Statsstödsreglerna och skatterätt	28

<b>4</b>	<b>INTERNPRISSÄTTNING</b>	<b>29</b>
4.1	Introduktion	29
4.2	Armlängdsprincipen	30
4.3	OECD:s riktlinjer	31
4.4	Vilken status har armlängdsprincipen?	33
4.5	EU och armlängdsprincipen	36
4.6	Prissättningsbesked	37
<b>5</b>	<b>RÄTTSFALLSANALYS</b>	<b>39</b>
5.1	Fiatmålet	39
5.1.1	Kommissionens argumentation	39
5.1.2	Luxemburg och FFT:s argumentation	43
5.1.3	Tribunalen	46
5.2	Starbucksålet	51
5.2.1	Kommissionens argumentation	52
5.2.2	Nederländerna och SMBV:s argumentation	55
5.2.3	Tribunalen	56
5.3	Diskussion i doktrin	59
5.3.1	Armlängdsprincipens ursprung och innehåll	59
5.3.2	Gemensam behandling av ekonomisk fördel och selektivitet	61
5.3.3	Valet av referenssystem och jämförelse mellan anknutna och icke-anknutna bolag	62
5.3.4	Brott mot grundläggande principer att återkräva stödet	63
<b>6</b>	<b>DISKUSSION OCH ANALYS</b>	<b>65</b>
6.1	Introduktion	65
6.2	Är argumentationen juridiskt hållbar?	65
6.2.1	Rättfärdigande av armlängdsprincipen	65
6.2.2	Selektivitetsprövningen	68
6.2.3	Rättssäkerhetsinvändningen	70
6.3	Konsekvenser av domarna	71
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>74</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>80</b>

# Summary

Advanced tax arrangements and aggressive tax planning by multinational corporations have long been a reality for the EU and its member states. Through advance pricing agreements (APA), businesses can agree with national tax authorities on how to arrange their transfer pricing during the next couple of years and how they shall be taxed as a result of that. Due to the inherent national character of tax law and the lack of competence of the EU to legislate in that field unanimously, national regulations of transfer pricing often differ widely and the prospects of a common tax regulation at EU level are small.

Since the middle of the last decade, the European Commission has reviewed and annulled several APA's entered into by large corporations and individual member states, due to their alleged incompatibility with the prohibition of state aid in article 107 of the Treaty on the Functioning of the European Union. These decisions have been criticized due to the application of article 107 and they have been seen as attempts to harmonize tax regulation, in contradiction to the EU treaties, by imposing an EU arm's length principle. After ruling on two of the appealed decisions against the Fiat and Starbucks corporations, the general court of the EU found that the commission was in its right to review the APA's and had correctly applied article 107.

In this paper, the EU regulation on state aid and the arm's length principle is presented. Thereafter, the two rulings of the general court are analyzed in order to determine their legal reasoning and the impact they might have. In the last part of the paper, the court's conclusions are challenged, and it is found that the uncertainty that a new EU arm's length principle entails for member states and corporations can have serious consequences provided that the rulings are not overturned by the European Court of Justice.

# Sammanfattning

Avancerade skatteupplägg och aggressiv skatteplanering av multinationella företag har länge varit en verklighet för EU och dess medlemsstater. Genom prissättningsbesked kan företag tillsammans med nationella skattemyndigheter avtala om hur företagets internprissättning ska se ut de kommande åren och hur företaget ska beskattas i landet. Till följd av skatterättens nationella karaktär och bristen på behörighet för EU att lagstifta på området utan enhällighet, skiljer sig de nationella regleringarna ofta mycket åt och utsikterna för en gemensam skattereglering på EU-nivå är små.

Sedan mitten av 2010-talet har kommissionen granskat och underkänt ett antal prissättningsbesked ingångna mellan stora företagskoncerner och enskilda medlemsstater, med motiveringen att de strider mot artikel 107 i funktionsfördraget om otillåtet statsstöd. Kommissionens beslut har blivit kraftigt kritiserade bland annat för att de, i strid med EU-fördragen, försöker harmonisera skattelagstiftning genom att införa en unionsrättslig armlängdsprincip och för den materiella tillämpningen av artikel 107. Efter att tribunalen avgjort två överklagade beslut mot Fiat- respektive Starbucks-koncernen kan det konstateras att kommissionen har rätt att granska prissättningsbesked utifrån artikel 107 i funktionsfördraget, och att tillämpningen av artikeln har gjorts på ett korrekt sätt.

I förevarande uppsats presenteras den EU-rättsliga lagstiftningen om otillåtet statsstöd och armlängdsprincipens innehåll och status. Därefter analyseras de två nya domarna i syfte att undersöka deras juridiska argumentation och vilka konsekvenser de kan tänkas leda till. I ett avslutande kapitel ifrågasätts tribunalens slutsatser och det konstateras att osäkerheten som en ny unionsrättslig armlängdsprincip medför för medlemsstater och företag kan komma att få allvarliga följder om inte EU-domstolen ändrar besluten.

# Förord

Äntligen har det blivit dags för mig att lämna in mitt examensarbete och avsluta min studietid i Lund. Det är dock inte utan ett visst vemod som jag inser att en väldigt speciell tid i mitt liv nu är förbi. Jag har både utvecklats och fått uppleva otroligt mycket sedan jag flyttade till Lund under sensommaren 2015, och jag kommer alltid att vara tacksam för alla vänner och minnen jag tar med mig härifrån.

Några personer förtjänar att nämnas och tackas särskilt. Till att börja med vill jag tacka min handledare för ditt stöd under skrivandet av denna uppsats. Tack Peter! Därefter vill jag tacka min familj för att ni alltid finns där för mig och stöttar mig oavsett vad. Tack mamma, pappa, Ellen och Svante! Sist och främst vill jag tacka den person som betytt och betyder allra mest för mig. Tack Caroline, för allt vi har fått dela ihop och för allt vi har framför oss!

Lund, den 25 maj 2020

*Einar Dieden Sandell*

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Beskattning av såväl privatpersoner som företag är ett ofta omdebatterat och uppmärksammat ämne. Särskilt upprörda tongångar har det inte sällan blivit i de fall då skattskyldiga avslöjats ha undandragit inkomster från beskattning – och därigenom indirekt från den allmänna välfärden – på ett eller annat vis.<sup>1</sup>

Skatterätt är, även inom ramen för medlemskap i den Europeiska unionen (EU), framförallt en nationell angelägenhet. Enligt artikel 5.2 i Fördraget om Europeiska Unionen<sup>2</sup> (EU-fördraget) har EU endast befogenhet att handla inom de ramar som medlemsstaterna har tilldelat den. Europeiska rådet (rådet) får, enligt artikel 113 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt<sup>3</sup> (funktionsfördraget), enhälligt fatta beslut om införandet av indirekta skatter.<sup>4</sup> Någon liknande möjlighet gällande direkta skatter finns inte uttryckligen i funktionsfördraget. De få rättsakter om direkta skatter som EU har antagit har grundat sig på den generella möjligheten för rådet att enhälligt fatta beslut om harmonisering i artikel 115 i funktionsfördraget.<sup>5</sup>

Sedan år 2013 har EU:s exekutiva institution, Europeiska kommissionen (kommissionen), tillsatt en särskild arbetsgrupp med uppgift att följa upp och granska gynnsamma prissättningsbesked som medlemsstaternas skattemyndigheter har lämnat till diverse bolag. Beskeden är ett avtal mellan den skattskyldige och skattemyndigheten om prissättningen av vissa koncerninterna transaktioner. Ett prissättningsbesked är som utgångspunkt

---

<sup>1</sup> Exempel på avslöjanden som fått stor medial uppmärksamhet är LuxLeaks från 2014 och Panama Papers från 2016.

<sup>2</sup> Fördraget om Europeiska unionen, EUT 2012 C 326/01.

<sup>3</sup> Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2012 C 326/01.

<sup>4</sup> Denna möjlighet har EU utnyttjat flerfaldigt, se exempelvis Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT 2006 L 347.

<sup>5</sup> Se exempelvis Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, EUT 2011 L 345.

bindande för skattemyndigheten och innebär därmed förutsebarhet och trygghet för den skattskyldige, som kan fatta viktiga verksamhetsbeslut med kunskap om hur det påverkar bolagets framtida beskattning.

Kommissionens tillsatta arbetsgrupp har sedan den påbörjade sitt arbete inlett tolv utredningar av prissättningsbesked och skatteregelverk i fem olika medlemsstater; Luxemburg<sup>6</sup>, Nederländerna<sup>7</sup>, Belgien<sup>8</sup>, Irland<sup>9</sup> och Storbritannien<sup>10</sup>. I fem av sex avslutade utredningar av prissättningsbesked har Kommissionen kommit fram till att de granskade prissättningsbeskeden har lett till en internprissättning som avviker från armlängdsprincipen, och att respektive medlemsstat genom att acceptera detta har försett de berörda företagen med otillåtet statsstöd i strid med artikel 107 i funktionsfördraget. Eftersom det inte finns någon armlängdsprincip lagfäst inom EU-rätten, eller ens en uttrycklig möjlighet för kommissionen att granska medlemsstaternas skatteförfaranden, så har kommissionens arbete mötts av mycket kritik.<sup>11</sup>

Samtliga fem negativa beslut har överklagats till EU-domstolens första instans (tribunalen) av de berörda företagen och/eller den inblandade medlemsstaten. Den 24 september 2019 kom de två första domarna från tribunalen, då Fiatkoncernens överklagande avslogs<sup>12</sup> och Starbucks-koncernens överklagande bifölls<sup>13</sup>.

---

<sup>6</sup> Kommissionen har avslutat fyra utredningar angående prissättningsbesked till McDonald's (SA.38945), ENGIE (SA.44888), Amazon (SA.38944) och Fiat (SA.38375) samt inlett en utredning angående ett prissättningsbesked till Huhtamäki (SA.50400).

<sup>7</sup> Kommissionen har avslutat en utredning angående prissättningsbesked till Starbucks (SA.38374) och inlett två utredningar angående prissättningsbesked till IKEA (SA.46470) och Nike (SA.51284).

<sup>8</sup> Kommissionen har avslutat en utredning om ett skatteregelverk (SA.37667) och, efter att ha misslyckats med att fälla regelverket som helhet i tribunalen (se kommissionens pressmeddelande IP/19/5578), inlett individuella utredningar mot 39 bolag som omfattats av regelverket (SA. 53964–SA.54002).

<sup>9</sup> Kommissionen har avslutat en utredning angående prissättningsbesked till Apple (SA.38373).

<sup>10</sup> Kommissionen har avslutat en utredning om ett skatteregelverk (SA.44896).

<sup>11</sup> En del av denna kritik tas upp och diskuteras i kapitel 5–6 nedan.

<sup>12</sup> Se de sammanslagna målen T-755/15 och T-759/15 *Storhertigdömet Luxemburg och Fiat Chrysler Finance mot Europeiska kommissionen*, EU:T:2019:670.

<sup>13</sup> Se de sammanslagna målen T-760/15 och T-636/16, *Nederländerna m.fl. mot Europeiska kommissionen*, EU:T:2019:669.



Uppsatsen tar avstamp i den ovan beskrivna konflikten mellan medlemsstaternas exklusiva behörighet att fatta beslut om sin direkta beskattning och kommissionens strävan efter en fri konkurrens inom EU. Domarna i Starbucks- och Fiatmålen kommer att analyseras i ett försök att förstå vilka konsekvenser utfallen kan komma att få för EU:s medlemsstaters internprissättning.

## **1.2 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att analysera den juridiska hållbarheten, i förhållande till artikel 107 i funktionsfördraget, i argumentationen i tribunalens domar i Fiat- och Starbucks målen. Vidare är syftet att diskutera statsstödsreglernas framtida roll i kommissionens kamp mot lågbeskattade företag i ljuset av de nya rättsfallen.

## **1.3 Frågeställningar**

För att uppnå syftet med framställningen kommer följande frågeställningar besvaras:

- Hur ser det relevanta regelverket för statsstöd och internprissättning ut inom EU-rätten?
- Hur har parterna argumenterat i Fiat- och Starbucks målen och hur togs deras respektive argumentation emot av tribunalen?
- Är kommissionen och tribunalens argumentation rörande tillämpningen av artikel 107 juridiskt hållbar?
- Vilka konsekvenser är att vänta av utfallen i tribunalen?

## **1.4 Avgränsning**

Uppsatsen är begränsad till att endast behandla direkta skatter inom EU, särskilt beskattning av företag, eftersom det är den typen av beskattning som de aktuella rättsfallen handlar om. Detta innebär att uppsatsen inte kommer att avhandla indirekta skatter, vilket bland annat beror på att det finns en större

samsyn mellan medlemsstaterna och EU på det indirekta skatteområdet. Medlemsstater har genom artikel 113 i funktionsfördraget överlämnat visst ansvar för den indirekta beskattningen till EU, vilket bland annat har resulterat i flera harmoniseringsinstrument på mervärdes-<sup>14</sup> och punktskatteområdena<sup>15</sup>.

Vidare är uppsatsen begränsad till att enbart behandla den konflikt som just nu råder mellan kommissionen och vissa medlemsstater rörande prissättningsbesked och reglerna om statligt stöd. Därför kommer andra pågående konflikter rörande exempelvis den skatt på digitala tjänster som bereds inom EU och OECD<sup>16</sup> inte att behandlas.

Framställningen är begränsad till att studera de två ärenden om prissättningsbesked rörande Fiat och Starbucks som nu har avgjorts av tribunalen. Eftersom dessa ärenden är de enda som än så länge har avgjorts av någon instans i EU-domstolen, blir de intressanta att analysera och diskutera för att se vilka slutsatser som kan dras om statsstödsreglernas framtida roll i kommissionens arbete mot lågbeskattade företag. Eftersom endast ärenden rörande prissättningsbesked ska beröras kommer tribunalens dom från februari 2019, där kommissionens beslut om att Belgiens skatteregelvek rörande ”excess profit exemption” stred mot artikel 107 i funktionsfördraget upphävdes<sup>17</sup>, inte att behandlas.

Slutligen kommer de specifika skattemässiga uppläggen i målen inte att behandlas i detalj i uppsatsen. Dels är de mycket tekniskt komplicerade varför en utförlig förklaring är förhindrad av utrymmesskäl, dels är det de relevanta reglerna och den juridiska argumentationen i målen som är av störst intresse för uppsatsens syfte.

---

<sup>14</sup> Se not 4 ovan.

<sup>15</sup> Se exempelvis Rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror, EUT 2011 L 176.

<sup>16</sup> Jfr. Europeiska unionens råd, ’Digital Taxation’, särskilt underrubrik Timeline. <<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/>> (besökt 2020-02-18).

<sup>17</sup> Se de sammanslagna målen T-131/16 och T-263/16 *Konungariket Belgien och Magnetrol International mot Europeiska kommissionen*, EU:T:2019:91.

## 1.5 Metod

Eftersom syftet med uppsatsen är att utföra en rättsfallsanalys och att placera den nya praxisen i förhållande till den dittillsvarande rättsordningen, så krävs det flera angreppssätt ur ett metodiskt perspektiv. Till att börja med kommer gällande rätt kring regler om statsstöd och internprissättning på EU-nivå att presenteras och beskrivas. Därefter kommer rättsfallen att analyseras och en diskussion att föras kring hur den nya praxisen samspelar med tidigare rätt. En rättsdogmatisk metod med EU-prägel kommer därför att användas.

Den rättsdogmatiska metoden lämpar sig för uppsatsen då den med utgångspunkt i de allmänt accepterade rättskällorna handlar om att studera en rättsregel för att reda ut hur den ska tolkas och appliceras.<sup>18</sup> Med hänsyn till den EU-rättsliga karaktären av materialet som studeras måste dock hänsyn tas till den EU-rättsliga normhierarkin som innehåller vissa skillnader från en traditionell nationell tillämpning av den rättsdogmatiska metoden.

För att korrekt tillämpa den rättsdogmatiska metoden är rättskällevärdet och rättsreglernas inbördes hierarki avgörande. Enligt Kleineman utgörs de allmänt accepterade rättskällorna i svensk rätt av lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin.<sup>19</sup> Inom EU-rätten ser det något annorlunda ut. Som Reichel skriver så är det vanskligt att påstå att det finns en enhetlig metod för att hantera de EU-rättsliga källorna.<sup>20</sup> Till att börja med kan dock konstateras att det är grundfördragen (EU-fördraget och funktionsfördraget) som i princip all existerande EU-rätt kan härledas från. Det är dessa fördrag som, tillsammans med ändringsfördragen<sup>21</sup> och rättighetsstadgan<sup>22</sup>, utgör

---

<sup>18</sup> Se Kleineman (2018) s. 21.

<sup>19</sup> Ibid.

<sup>20</sup> Se Reichel (2018) s. 109.

<sup>21</sup> I takt med att samarbetet inom EU ändrats och det uppstått nya utmaningar och frågor så har det funnits behov för ändring av grundfördragen. Det senaste större ändringsfördraget var Lissabonfördraget om ändring av fördraget om europeiska unionen och fördraget om upprättandet av europeiska gemenskapen, 13 december 2007, EUT 2007 C 306/01, som konsoliderade, ändrade och förtydligade det tidigare innehållet i såväl EU-fördraget som funktionsfördraget.

<sup>22</sup> Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, EUT 2012 C 326/02.

huvuddelen av primärrätten inom EU<sup>23</sup>. Hettne och Eriksson menar att det finns vissa allmänna rättsprinciper som bland annat genom EU-domstolens rättspraxis har givits en betydelse som närmast kan likna dem vid primärrätt.<sup>24</sup>

Sekundärrätten utgörs av de rättsakter som utfärdas med stöd av grundfördragen, främst förordningar, direktiv och beslut.<sup>25</sup> Den inbördes hierarkin mellan rättskällorna i sekundärrätten var länge oreglerad, men i och med Lissabonfördraget<sup>26</sup> infördes en distinktion mellan lagstiftningsakter och icke-lagstiftningsakter. Den avgörande skillnaden mellan dessa är förfarandet som ligger bakom deras tillblivelse, inte deras form eller innehåll.<sup>27</sup> Omfattande förarbeten saknas ofta för EU-rättsliga dokument och enligt Lehrberg ska de förarbeten som finns inte tillmätas någon större betydelse.<sup>28</sup> Istället innehåller rättsakterna ofta en preambel som anger syftet med dokumentet, varför en teleologisk tolkning tillsammans med en lexikalisk tolkning ofta står i centrum för den EU-rättsliga metoden.<sup>29</sup> Utöver primär- och sekundärrätten har det utvecklats omfattande ”soft law” bestående av icke-bindande rekommendationer och yttranden.<sup>30</sup>

Rättspraxis från EU-domstolen fyller en viktig funktion genom att förtydliga den ofta vaga och målinriktade EU-rätten genom att tillämpa den på de ärenden som den ställs inför. Tillämpningsproblem i EU-rätten löses därför ofta med stöd av befintlig rättspraxis på området.<sup>31</sup> EU-domstolen består av två instanser; domstolen och tribunalen.<sup>32</sup> Domstolen är överordnad

---

<sup>23</sup> Se Lehrberg (2019) s. 107.

<sup>24</sup> Se Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 44.

<sup>25</sup> Ibid. s. 42.

<sup>26</sup> Se not 21 ovan.

<sup>27</sup> Se Bergström och Hettne (2010) s. 79; lagstiftningsakter antas genom det ordinarie eller det särskilda lagstiftningsförfarande som anges i art. 289 i funktionsfördraget, medan icke-lagstiftningsakter föregås av att kommissionen delegeras befogenhet att anta vissa akter i enlighet med art. 290 i funktionsfördraget.

<sup>28</sup> Se Lehrberg (2019) s. 144–145.

<sup>29</sup> Ibid. s. 145–146.

<sup>30</sup> Ibid. s. 108.

<sup>31</sup> Se Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 49.

<sup>32</sup> Se art. 19.1 i EU-fördraget. Artikeln anger också att EU-domstolen ska bestå av specialdomstolar. Mellan 2005 och 2016 handlade Europeiska unionens personaldomstol tvister mellan EU och dess anställda. Genom Europaparlamentets och Rådets förordning 2016/1192 av den 6 juli 2016 om överföring till Europeiska unionens tribunal av behörigheten att i första instans avgöra tvister mellan Europeiska unionen och dess anställda,

tribunalen och tribunalens domar kan överklagas till domstolen, dock endast i rättsfrågor.<sup>33</sup> Tribunalens rättspraxis har ändock en stark ställning och förutsatt att domstolen inte har uttalat sig i en viss fråga så väger tribunalens praxis tyngre än andra rättskällor som doktrin.<sup>34</sup> Generellt om EU-domstolen kan sägas att den är den yttersta uttolkaren av EU-rätten.<sup>35</sup> Denna tolkningsrätt gäller även vid tillämpning av grundfördragen.<sup>36</sup> Domstolen har från vissa håll anklagats för ”juridisk aktivism” och för att driva en agenda för tätare europeisk integration.<sup>37</sup> Andra menar att kritiken är missriktad och att det istället handlar om att nationella domstolar och myndigheter ofta väljer att tolka och tillämpa EU-domstolens praxis på ett mer långtgående sätt än nödvändigt.<sup>38</sup>

Domstolens jurisdiktion omfattar främst fördragsbrottsärenden mot medlemsstater<sup>39</sup> och förhandsavgöranden från nationella domstolar<sup>40</sup>. Den har även behörighet att, liksom en författningsdomstol, granska lagenligheten av EU:s lagstiftningsakter.<sup>41</sup> Tribunalens jurisdiktion är begränsad till att främst omfatta fall då privatpersoner eller juridiska personer väcker talan om ogiltigförklarande av en handling, eller om underlåtenhet att handla, av någon av EU:s institutioner. Tribunalen är även första instans då en medlemsstat överklagar ett beslut av kommissionen.<sup>42</sup>

Rent formellt är EU-domstolens praxis endast bindande i det enskilda fallet, men det är i praktiken mycket ovanligt att domstolen frångår tidigare avgöranden.<sup>43</sup> Enligt Lehrberg kan en av EU-domstolen fastslagen tolkning i

---

EUT 2016 L 200, överfördes behörigheten att pröva dessa tvister till tribunalen som en del av en större rättslig reform.

<sup>33</sup> Se art. 256 i funktionsfördraget.

<sup>34</sup> Se Hettne och Otken Eriksson (2011) s. 56

<sup>35</sup> Se art. 263 och art. 267 i funktionsfördraget.

<sup>36</sup> Se art. 19.1 i EU-fördraget.

<sup>37</sup> Se de Waele och van der Vleuten (2011) s. 663–666.

<sup>38</sup> Se Davies (2012) s. 77.

<sup>39</sup> Såväl kommissionen (art. 258 i funktionsfördraget) som andra medlemsstater (art. 259 i funktionsfördraget) har rätt att väcka sådan talan.

<sup>40</sup> Se art. 267 i funktionsfördraget.

<sup>41</sup> Se art. 263 i funktionsfördraget och art. 51(a)(i) i Stadgan för Europeiska unionens domstol, återfinnes i protokoll nr 3 till funktionsfördraget.

<sup>42</sup> Se art. 263 och art. 265 i funktionsfördraget.

<sup>43</sup> Se Bernitz (2017) s. 70.

praktiken ses som bindande i den mening att den anses utgöra *prima facie* tillräckligt skäl för att en bestämmelse ska tolkas likadant i ett senare fall. Han menar också att tendensen är att nationella domstolar i mycket hög grad följer EU-domstolens prejudikat.<sup>44</sup>

Uppsatsens första frågeställning har en tydlig *de lege lata*-karaktär och syftar till att utreda gällande rätt inom det aktuella rättsområdet. Huruvida den rättsdogmatiska metoden även ger utrymme för en mer kritisk *de lege ferenda*-diskussion om hur rätten borde se ut är emellertid omtvistat. Sandgren<sup>45</sup> menar att värderingar numer har en naturlig del i den rättsdogmatiska argumentationen och Kleineman<sup>46</sup> skriver att det är av vikt för den fortsatta rättsutvecklingen att doktrinen kritiserar det som framkommer vid användandet av metoden. Den kan således hävdas att även en kritisk diskussion med avstamp i uppsatsens tredje och fjärde frågeställning ryms inom den rättsdogmatiska metoden.

## 1.6 Material och forskningsläge

För att besvara uppsatsens frågeställningar kan två kategorier av material identifieras som nödvändiga. Den första kategorin är doktrin som redogör för befintliga EU-regler rörande skattekompetens, statsstöd och internprissättning. Inom denna kategori finns det omfattande mängder litteratur att välja mellan och ett urval har gjorts för att identifiera de mest auktoritativa och relevanta verken. Flera av de undersökta källorna bidrar även med ett mer praktiskt perspektiv då en eller flera medförfattare är praktiserande jurister. Den andra kategorin av källor som använts består huvudsakligen av doktrin som avhandlar de aktuella domarna från EU-domstolen. Eftersom domarna är från september 2019 är urvalet i denna kategori betydligt mindre än i den första. En del material har därför använts som istället kommenterar kommissionens ursprungliga beslut i respektive

---

<sup>44</sup> Se Lehrberg (2019) s. 197.

<sup>45</sup> Se Sandgren (2005) s. 652.

<sup>46</sup> Se Kleineman (2018) s. 36.

ärende, som sedan överklagats till EU-domstolen. Eftersom kommissionen fick rätt i många av de viktiga principfrågorna i de två domarna är detta material fortsatt relevant. Nedan följer en närmare redogörelse för vilket material som har använts i respektive kapitel i uppsatsen.

I kapitel 2 har Miller och Oats "Principles of International Taxation" från 2016 nyttjats i hög grad. Boken har ett fokus på grunderna av och bakgrunden till den internationella skatterätten och har därför varit lämplig att konsultera i de grundläggande underkapitlen 2.1 och 2.2.

Vid beskrivningen av artikel 107 i funktionsfördraget har Säcker och Montags extensiva "European State Aid Law" från 2016 använts i stor utsträckning. Verket är en mycket djupgående sammanställning och genomgång av de unionsrättsliga statsstödsreglerna, deras syften och relevant praxis. Boken har dessutom fördelen av att kombinera ett akademiskt perspektiv med ett praktiskt perspektiv eftersom flera av de bidragande författarna är praktiserande advokater och jurister. Vidare har kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd getts stort utrymme eftersom kommissionen är en övervakande instans vars syn på begreppet spelar stor roll för tillämpningen av artikel 107 i konkreta mål mot medlemsstaterna.

Vad gäller internprissättning och armlängdsprincipen kan särskilt Monsenegos "Introduction to Transfer Pricing" från 2015 och Arnolds "International Tax Primer" från 2019 nämnas som betydelsefulla källor för uppsatsen. Även Henshalls "Global Transfer Pricing: Principles and Practice" från 2013 har använts för att bidra med perspektiv från en praktiserande jurist med omfattande erfarenhet av internprissättningsfrågor.

I sammanfattningen av parternas argumentation och tribunalens domskäl läggs mycket lite fokus på de tekniska detaljerna av skatteuppläggen i respektive mål. Eftersom syftet med uppsatsen är att analysera följder och konsekvenser av domarna för unionsrätten, blir de enskilda företagens

strategier mindre relevanta. De delar som tas upp från domarna har valts ut baserat på deras relevans för de principiellt viktiga frågor som väcks däri.

I doktrin finns det, som nämnts ovan, begränsat med analyser och kommentarer som behandlar de båda domarna och deras innebörd på ett djupgående sätt. Gormsens "European State Aid and Tax Rulings" från 2019 är ett av få verk som publicerats efter att domarna avkunnades, varför den har använts i stor utsträckning. Till följd av bristen på nypublicerat material har även doktrin med synpunkter och kritik mot kommissionens argumentation i de ursprungliga besluten från 2015 behandlats i uppsatsen. Där kan särskilt två artiklar av Wattel från 2016 nämnas, "Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle" och "The Cat and the Pigeons: Some general comments on (TP) Tax Rulings and State Aid After the Starbucks and Fiat Decisions".

Frågan om EU-rättslig beskattning har varit mycket diskuterad i såväl doktrin som den offentliga debatten de senaste åren. Särskilt med hänsyn till att Fiat- och Starbucksdomarna endast diskuterats begränsat i doktrin finns det ett behov av att utreda innebörden av domarna och de konsekvenser som kan väntas följa.

## **1.7 Disposition**

Uppsatsen är uppdelad i tre olika delar. Den första grundläggande delen består av kapitel 2, 3 och 4. I denna del läggs grunden för förståelse av ämnet, och en introduktion ges till den problematik som står i centrum för uppsatsens frågeställningar. I kapitel 2 presenteras EU:s förhållande till skatterätt och unionens lagstiftningskompetens på området gås igenom, vilket är relevant för att förstå vilka möjligheter kommissionen har att utverka inflytande på medlemsstaternas skatteregler. Det tredje kapitlet innehåller en utförlig redogörelse av de unionsrättsliga statsstödsreglerna. Det är genom tillämpning av dessa regler som kommissionen har angripit diverse skatteupplägg mellan enskilda medlemsstater och multinationella företag.



Det fjärde kapitlet redogör för internprissättning och varför det finns ett behov av specialreglering av koncerninterna transaktioner. Vidare presenteras armlängdsprincipen, vilken spelat en central roll i kommissionens argumentation, och OECD:s riktlinjer för internprissättning.

I nästföljande del, kapitel 5, läggs fokus på de två rättsfall som uppsatsen har till syfte att analysera. Det redogörs för parternas argumentation och domstolens resonemang och domskäl i de båda målen. Därefter följer en genomgång av synpunkter och kritik som framförts i doktrin, i syfte att ge förutsättningar för en djupare diskussion i avslutningskapitlet. I den sista delen av uppsatsen, kapitel 6, analyseras de båda domarna och en diskussion förs kring rättsfallens betydelse. I denna del besvaras även uppsatsens tredje och fjärde frågeställning.

## 2 EU och skatterätt

### 2.1 Skatterätten – en nationell fråga i internationell kontext

Beskattningens primära funktion är att tillgodose staten med resurser, bland annat i syfte att omfördela inkomster från kapitalstarka skattesubjekt till kapitalsvaga.<sup>47</sup> En stats självbestämmanderätt över sin egen skattepolitik är en grundläggande aspekt av den nationella suveräniteten.<sup>48</sup> Det finns två huvudsakliga<sup>49</sup> principer som stater grundar sina skatteanspråk på; hemvistprincipen och källstatsprincipen.<sup>50</sup>

Enligt hemvistprincipen kan en stat beskatta en fysisk eller juridisk persons samtliga inkomster, oavsett var de härrör ifrån, förutsatt att personen har sin skatterättsliga hemvist i staten. Källstatsprincipen anger istället att en stat har rätt att beskatta samtliga inkomster som härrör från dess territorium, oavsett om skattesubjektet i fråga har sin skatterättsliga hemvist i en annan stat.<sup>51</sup>

Det är lätt att inse att dessa två principer ofta hamnar i konflikt med varandra och att det uppstår dubbla skatteanspråk, s.k. dubbelbeskattning. För att hantera sådana konflikter har många stater ingått dubbelbeskattningsavtal som reglerar vilken stat som ska ha beskattningsrätt i vissa givna situationer.<sup>52</sup> Vanligtvis reglerar avtalen konflikten på så vis att hemviststaten (enligt avtalet) förklarar viss inkomst skattefri, exempelvis genom att medge avräkning för den skatt som betalats i den andra staten eller genom att se den utländska skattebetalningen som en utgift i skattesubjektets verksamhet.<sup>53</sup>

---

<sup>47</sup> Se Isenbaert (2010) s. 201 och 213–214.

<sup>48</sup> Se Wattel (2018) s. 5.

<sup>49</sup> Det finns även andra mindre använda principer, jfr. Christians (2017) om beskattning baserad på medborgarskap.

<sup>50</sup> Se Miller och Oats (2016) s. 27.

<sup>51</sup> Ibid.

<sup>52</sup> Ibid. s. 27–28.

<sup>53</sup> Ibid. s. 98–99.

## 2.2 Dubbel icke-beskattning och skattekonkurrens

Dubbel icke-beskattning är en, ofta oavsiktlig, följd av dubbelbeskattningsavtal som inträffar då ingen av avtalsparterna anser sig ha någon beskattningsrätt för en viss inkomst. Detta kan exempelvis bero på att skattemyndigheterna i respektive land gör skilda bedömningar av sakomständigheterna i målet, eller olika tolkningar av bestämmelserna i avtalet.<sup>54</sup> Ibland kan dubbelbeskattningsavtalet förhindra en stat från att beskatta en viss inkomst, samtidigt som det saknas en skyldighet för den andra avtalsparten att utöva sin beskattningsrätt avseende samma inkomst.<sup>55</sup>

Det förekommer även sofistikerade upplägg, utanför kontexten med dubbelbeskattningsavtal, med företag som exempelvis utnyttjar olikheter i nationell lagstiftning gällande s.k. hybrida mismatchningar.<sup>56</sup> Det rör sig då exempelvis om att vissa typer av finansiella instrument behandlas som skuld i ett land och som eget kapital i ett annat, vilket kan innebära att avdrag för en viss betalning medges i det ena landet utan att den tas upp till beskattning för mottagaren i det andra.<sup>57</sup>

Utöver sådana skattefördelar som följer av att företag utnyttjar hål i lagstiftningen eller oavsiktliga följder från dubbelbeskattningsavtal, förekommer det även aktiv skattekonkurrens mellan länder.<sup>58</sup> Skattekonkurrens används vanligtvis som ett verktyg för att locka företag och kapital till ett land, och kan exempelvis ta formen av låga skattesatser eller omfattande undantagsregler för vissa typer av företag.<sup>59</sup> Redan år 1998 uppmärksammade OECD att den ökade globaliseringen och rörligheten av kapital och företag har lett till ökad skattekonkurrens. Organisationen skriver att detta leder till minskad

---

<sup>54</sup> Se Marchgraber (2014) s. 294.

<sup>55</sup> Ibid. s. 8.

<sup>56</sup> Ibid. s. 11.

<sup>57</sup> Se OECD (2015) s. 26.

<sup>58</sup> Se Miller och Oats (2016) s. 612–613.

<sup>59</sup> Ibid. s. 613.

global välfärd genom att skattebasen urholkas då en större andel av världens företag betalar lägre skatt.<sup>60</sup> Denna problematik har länge uppmärksammats i förhållande till EU:s inre marknad, där rörelsefriheten är stor och medlemsstaternas skattesystem ofta skiljer sig mycket åt.<sup>61</sup>

Det finns egentligen inga skäl för två länder att ha samma struktur på sina skattesystem och samma skattesatser, skriver OECD. För vissa länder är det nödvändigt att kunna erbjuda gynnsamma förutsättningar som lockar dit företag och kapital som annars hade valt att etablera sig på andra ställen.<sup>62</sup> Wattel varnar dock för konkurrensens baksidor och menar att medlemsstaterna, i sina ansträngningar att locka till sig investerare, riskerar att urholka sin skattebas genom allt för generösa upplägg som endast gynnar företagen i fråga.<sup>63</sup> För att kompensera för de minskade skatteintäkterna från företagen höjs ofta skatten på arbete, och de enda vinnarna i sammanhanget blir de multinationella företagen och deras aktieägare, menar Miller och Oats.<sup>64</sup>

De största multinationella företagen sitter således i en gynnsam position med möjlighet att välja att inkorporera sina huvudkontor eller förlägga verksamhet i det land som ger de bästa skattemässiga förutsättningarna. Efter att problem med aggressiv skatteplanering och undandragande av skattemedel inom EU uppmärksammats av Europeiska rådet i början av år 2012, tog kommissionen fram en arbetsplan med 34 åtgärdsförslag för att komma till bukt med problemen.<sup>65</sup> Baserat på denna arbetsplan har kommissionen arbetat flitigt med att ta fram rekommendationer och förslag på åtgärder för att försvåra för de missbrukande företagen.<sup>66</sup> EU är dock kraftigt begränsad i sina möjligheter att anta nya skatteregler, eftersom många medlemsstater föredrar att fatta beslut om beskattning på nationell nivå.<sup>67</sup>

---

<sup>60</sup> Se OECD (1998) s. 14.

<sup>61</sup> Jfr. van de Streek (2018) s. 213.

<sup>62</sup> Se OECD (1998) s. 15.

<sup>63</sup> Se Wattel (2018) s. 6–7.

<sup>64</sup> Se Miller och Oats (2016) s. 613.

<sup>65</sup> Meddelande från kommissionen till europaparlamentet och rådet – En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande. KOM(2012) 722 slutlig.

<sup>66</sup> Se Panayi (2015) s. 175–183.

<sup>67</sup> Se Wattel (2018) s. 5.

## 2.3 EU:s skattekompetens

Enligt artikel 5.2 i EU-fördraget är unionens kompetens begränsad till de områden som medlemsstaterna har överlåtit till unionen i grundfördragen. Det innebär att samtliga av unionens befogenheter ska kunna härledas till någon artikel i EU-fördraget eller funktionsfördraget. I artikel 5 stadgas även de principer, proportionalitets- och subsidiaritetsprincipen, utefter vilka unionen ska utöva sina befogenheter. De innebär i korthet att unionens åtgärder till innehåll och form inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen, respektive att åtgärder endast ska vidtas av unionen istället för medlemsstaterna om dess syfte bättre kan uppnås på detta vis.<sup>68</sup>

I artikel 2–6 i funktionsfördraget delas unionens kompetens in i tre kategorier; exklusiv kompetens, delad kompetens med företräde och stödjande kompetens. Inom den exklusiva kompetensen är det endast unionen som får lagstifta, medlemsstaterna har helt enkelt gett upp sin lagstiftningsmakt på berörda områden till förmån för unionen. Vad gäller den delade kompetensen har även medlemsstaterna rätt att lagstifta och anta rättsligt bindande akter, i den mån unionen inte ännu har utövat sin befogenhet. Slutligen har unionen endast rätt att anta stödjande och koordinerande åtgärder inom den stödjande kompetensen, med företräde för medlemsstaternas lagstiftning på områdena.

I artikel 352 i funktionsfördraget finns även en flexibilitetsklausul som anger att rådet får vidta en åtgärd som är nödvändig för att uppnå de mål som anges i fördragen även om det saknas rättslig grund för det. Enligt artikeln beslutas sådana åtgärder enhälligt av rådet på förslag av kommissionen och efter godkännande av europaparlamentet, och får inte innebära harmonisering av medlemsstaternas lagar.

Direkt beskattning nämns varken explicit eller implicit i någon av artiklarna som listar unionens kompetensområden, men i och med dess påverkan på

---

<sup>68</sup> Se Szudoczky och Weber (2018) s. 9–11.

handel, investeringar, sysselsättning m.m. så är den direkta beskattningen en fråga som rör den inre marknaden.<sup>69</sup> Frågor om den inre marknaden listas i artikel 4.2 i funktionsfördraget som ett område där EU och medlemsstaterna har delad kompetens, med företräde för EU:s åtgärder och lagstiftningsakter. I artikel 115 i funktionsfördraget stadgas att rådet enhälligt får utfärda direktiv för harmonisering i frågor som direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion, vilket därmed även omfattar direkt beskattning.

Användandet av artikel 115 som grund för EU:s kompetens inom den direkta beskattningen har dock mötts av viss kritik i doktrin, där bland annat Govind och Zolles menar att motiveringen till de lagstiftningsakter som har antagits inte tillräckligt väl har visat i vilken mån de åtgärdar ett problem för den inre marknaden.<sup>70</sup> Helminen påpekar i linje med detta att en total harmonisering av den direkta beskattningen inte är möjlig i nuläget eftersom skattefrågor som inte rör den inre marknaden inte får åtgärdas enligt artikeln.<sup>71</sup> EU-domstolen hävdar i sin rättspraxis att direkt beskattning faller inom medlemsstaternas kompetens, men att den måste utövas med respekt för unionsrätten.<sup>72</sup> Trots skiljande meningar om EU:s kompetens på området har det antagits ett fåtal direktiv som rör direkt beskattning.<sup>73</sup>

Det kanske allra största hindret mot en mer långtgående harmonisering inom den direkta beskattningen är att det helt enkelt saknas politisk vilja från medlemsstaterna. Särskilt den direkta beskattningen, skriver Wattel, är en så pass viktig fråga för EU-medlemsstaterna att de uppvisar stor motvillighet till att harmonisera lagstiftningen på detta område.<sup>74</sup> Det ska erinras om att den delade kompetensen enligt artikel 2.2 innebär att medlemsstaterna förlorar sin egen kompetens inom områden som unionen reglerar.

---

<sup>69</sup> Se Szudoczky och Weber (2018) s. 10.

<sup>70</sup> Se Govind och Zolles (2018) s. 241–242.

<sup>71</sup> Se Helminen (2019) s. 19.

<sup>72</sup> Se exempelvis C-446/03 *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, punkt 29.

<sup>73</sup> Se exempelvis Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, EUT 2011 L 345/8.

<sup>74</sup> Se Wattel (2018) s. 5.

Kravet på enhällighet i artikel 115 försäkrar medlemsstaterna att de har möjlighet att lägga in sitt veto mot förslag som de inte kan acceptera.<sup>75</sup> Kravet har kritiserats av Vanistendael för att vara odemokratiskt eftersom ett enda land kan förhindra en utveckling som det finns stöd för i resterande medlemsländer, vilket också innebär att målet om en gemensam inre marknad aldrig fullt ut kan nås.<sup>76</sup> I januari 2019 översände kommissionen ett tillkännagivande till unionens övriga beslutsfattande institutioner om sin vilja att överge enhällighetskravet på skatteområdet och övergå till ett röstningsförfarande med kvalificerad majoritet. Som skäl angavs bland annat att kravet på enhällighet har förhindrat initiativ som syftat till att stärka EU:s konkurrensförmåga globalt och påskynda den inre marknadens integrering.<sup>77</sup> Kommissionen skriver att medlemsstaternas rädsla att ett slopat krav skulle innebära ett hot mot den nationella suveräniteten är obefogad och att ett ändrat röstningsförfarande skulle stärka unionen och därigenom även de enskilda medlemmarna.<sup>78</sup>

Kommissionen vill ändra röstningsreglerna genom att tillämpa den s.k. övergångsklausulen i art. 48.7 i EU-fördraget som möjliggör för rådet att enhälligt besluta att det inom ett visst område, som tidigare omfattades av krav på enhällighet, får beslutas med kvalificerad majoritet.<sup>79</sup> Eftersom även övergångsklausulen i sig kräver ett enhälligt beslut i rådet så har förslaget inte några goda förutsättningar att gå igenom, och flera länder som Irland, Luxemburg och Malta har motsatt sig ändringen.<sup>80</sup>

Sammanfattningsvis kan sägas att EU har försökt att hitta nya vägar för att utvidga sin kompetens och inflytande på skatteområdet, ofta tvärtemot vissa medlemsstaters uttryckliga vilja. Eftersom kommissionen har mött stort

---

<sup>75</sup> Se Isenbaert (2010), s. 191.

<sup>76</sup> Se Vanistendael (2002) s. 126–127.

<sup>77</sup> Se Meddelande från kommissionen till europaparlamentet, europeiska rådet och rådet – Mot ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s skattepolitik. KOM(2019) 8 slutlig, s. 3–4.

<sup>78</sup> Ibid. s. 6–7.

<sup>79</sup> Ibid. s. 10.

<sup>80</sup> Se Guarascio (2019).

motstånd i sin ambition att harmonisera lagstiftningen i unionen, har de tagit till andra metoder för att angripa skattemissbruk i medlemsstaterna. Sedan år 2013 har en särskilt tillsatt grupp arbetat med att undersöka huruvida vissa medlemsstaters prissättningsbesked till multinationella företag kan strida mot statsstödsreglerna.



# 3 EU:s statsstödsregler

## 3.1 Introduktion

Statsstödsreglerna inom EU syftar till att stärka den inre marknaden och återfinns i artikel 107–109 i funktionsfördraget. Regler om offentlig upphandling, konkurrens och statsstöd kompletterar varandra för att förhindra marknadsmissbruk och att enskilda aktörer gynnas till skada för den fria konkurrensen. Statsstödsreglerna tar särskilt sikte på att förhindra otillbörliga konkurrenshämmande subventioner från det offentliga.<sup>81</sup> I artikel 107.1 stadgas det generella förbudet mot statsstöd:

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

EU-domstolen brukar formulera fyra kumulativa kriterier för att bestämmelsen ska vara tillämplig: (1) det ska röra sig om statliga medel, (2) som riskerar att påverka handeln mellan medlemsstaterna, (3) som ger en ekonomisk fördel till mottagaren, (4) och som hotar att snedvrیدا konkurrensen.<sup>82</sup> I domstolens praxis framgår dock, enligt Arhold, ett femte kriterium om selektivitet, d.v.s. att den ekonomiska fördelen från åtgärden i fråga endast gynnar ”vissa företag eller viss produktion”.<sup>83</sup>

Enligt artikel 108 ska kommissionen granska medlemsstaternas samtliga stödprogram, och inga åtgärder ska vidtas förrän de fått godkänt från

---

<sup>81</sup> Se Säcker (2016) s. 2–3.

<sup>82</sup> Se Arhold (2016a) s. 83.

<sup>83</sup> Ibid.

kommissionen. Om kommissionen finner att ett redan utgett stöd är olagligt, kan de besluta att medlemsstaten i fråga ska återkräva stödet från mottagaren, enligt artikel 16.1 i rådets genomförandebestämmelser för artikel 108 i funktionsfördraget.<sup>84</sup>

## 3.2 Rekvisiten i artikel 107

### 3.2.1 Statliga medel

För att kriteriet om statliga medel ska anses uppfyllt ska två prövningar göras. Det första som måste avgöras är om åtgärden i fråga är vidtagen av en stat. Eftersom förbudet mot statsstöd är riktat mot medlemsstaterna så är det endast dessa som förhindras att utge sådant stöd. En komplicerad gråzon existerar för statsägda företag som i olika utsträckning agerar för statens räkning och vars agerande präglas av dess statliga ägande.<sup>85</sup> I dessa fall måste det, enligt kommissionen, fastslås att det offentliga på något sätt varit inblandat i antagandet av åtgärden.<sup>86</sup>

Den andra prövningen som görs är huruvida åtgärden i fråga har inneburit en börda för statens budget. Förutom denna avgränsning skulle i princip samtliga statliga åtgärder som vidtas i syfte att förbättra ekonomin kunna falla in under statsstödsbegreppet.<sup>87</sup> Arbetsrättslig lagstiftning som undantar småföretag från krav på heltidsanställning har exempelvis ansetts falla utanför artikelns tillämpningsområde, eftersom de inte innebär någon överföring av statliga medel till berörda företag.<sup>88</sup>

---

<sup>84</sup> Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2015 L 248.

<sup>85</sup> Se Soltész (2016a) s. 155–156.

<sup>86</sup> Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 262/01, s. 9.

<sup>87</sup> Se Soltész (2016a) s. 155–156.

<sup>88</sup> Se exempelvis EU-domstolens dom i de sammanslagna målen C-52/97, C-53/97 och C-54/97, *Viscido m.fl.*, EU:C:1998:209.

### 3.2.2 Påverkan på mellanstatlig handel

Artikel 107 förbjuder endast medlemsstaternas statsstöd i den utsträckning det påverkar den mellanstatliga handeln. Enligt kommissionen räcker det att konstatera att åtgärden ”kan” påverka handeln mellan medlemsstaterna.<sup>89</sup> Soltész menar att kravet är så lågt ställt att kommissionen ofta konstaterar att kriteriet är uppfyllt utan någon vidare diskussion, och ibland nämns kriteriet inte överhuvudtaget.<sup>90</sup> Varken storleken på stödet eller på mottagaren kan i sig självt utesluta att den mellanstatliga handeln påverkas.<sup>91</sup> Det ställs inget krav på att mottagaren av stödet bedriver någon gränsöverskridande handel eftersom även stöd till helt lokala företag kan försvåra etablering för andra aktörer på marknaden och därigenom vara ett hinder för etableringsfriheten.<sup>92</sup>

### 3.2.3 Ekonomisk fördel för mottagaren

Ett av kriterierna för statsstöd är att mottagaren av stödet åtnjuter en ekonomisk fördel. EU-domstolen har antagit en vid tolkning av begreppet ”ekonomisk fördel” genom att ge effekt-doktrinen stort genomslag, d.v.s. att endast en åtgärds effekt, och inte dess form eller syfte, är relevant för bedömningen. Åtgärder som exempelvis lättar på utgiftsposter i ett företags budget omfattas därmed av begreppet, trots att de innebär en direkt överföring av medel till mottagaren.<sup>93</sup> För att bedöma om företaget åtnjuter en ekonomisk fördel ska dess ekonomiska situation efter åtgärden jämföras med situationen för företaget om åtgärden inte hade vidtagits.<sup>94</sup> Det är dock viktigt att skilja indirekta fördelar, som inte är tillåtna, från sekundära ekonomiska effekter som följer av i princip alla statliga stödåtgärder, exempelvis genom ökad produktion inom en viss sektor. Det rör sig om en otillåten indirekt fördel om

---

<sup>89</sup> Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 262/01, s. 41–42.

<sup>90</sup> Se Soltész (2016b) s. 236.

<sup>91</sup> Ibid. s. 237.

<sup>92</sup> Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 262/01, s. 42.

<sup>93</sup> Se Arhold (2016b) s. 87.

<sup>94</sup> Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 262/01, s. 15.

åtgärden är utformad så att de sekundära ekonomiska effekterna endast kommer enstaka identifierbara företag eller grupper av företag till godo.<sup>95</sup>

### 3.2.4 Snedvridning av konkurrensen

Detta kriterium är nära kopplat till påverkan på mellanstatlig handel, och brukar ofta behandlas gemensamt med detta, eftersom allt som påverkar handeln mellan medlemsstaterna också hotar att snedvrida konkurrensen.<sup>96</sup>

Kommissionen skriver att en snedvridning kan konstateras så snart en ekonomisk fördel beviljats för ett företag som verkar på en marknad som det kan förekomma konkurrens på. Det är tillräckligt att mottagaren får en fördel genom att befrias från kostnader som annars hade förekommit i dess dagliga verksamhet, för att kriteriet ska uppfyllas.<sup>97</sup>

### 3.2.5 Selektivitet

Det sista kriteriet, och det som gett upphov till mest diskussion i doktrin, är selektivitetskriteriet. Det är även detta kriterium som haft en avgörande roll i kommissionens argumentation i målen mot Fiat och Starbucks. För att en åtgärd ska träffas av artikel 107 krävs det att stödet endast gynnar en avgränsad grupp företag eller en viss produktion. Med viss produktion avses även viss sektor, således omfattas exempelvis statliga åtgärder som enbart gynnar tillverkningsindustrin eller besöksnäringen.<sup>98</sup> Åtgärder med allmän räckvidd omfattas alltså inte, såvida de inte vid en närmare granskning visar sig ha en selektiv effekt.<sup>99</sup> Alldeles oavsett hur många företag eller sektorer som gynnas av åtgärden så är den selektiv så länge inte *samtliga* företag eller sektorer kan ta del av den.<sup>100</sup>

---

<sup>95</sup> Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016/C 262/01, s. 26.

<sup>96</sup> Se Soltész (2016c) s. 229.

<sup>97</sup> Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 262/01, s. 41.

<sup>98</sup> Se Indén (2013) s. 92.

<sup>99</sup> Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 262/01, s. 27.

<sup>100</sup> Ibid.

I kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd anges att selektivitet kan ges uttryck i två former; materiell selektivitet och regional selektivitet.<sup>101</sup> Med regional selektivitet avses åtgärder som endast är tillämpliga i visst territorium inom en stats gränser, och därför inte tillgängliga för alla företag i landet. Dessa åtgärder är som huvudregel inte tillåtna, men enligt EU-domstolens praxis kan åtgärder som uppfyller några av domstolens uppställda villkor vara tillåtna.<sup>102</sup>

Av större relevans för uppsatsen och de skattemål från tribunalen som ska analyseras häri är den materiella selektiviteten. En åtgärd är materiellt selektiv om den till sitt innehåll endast gäller för vissa företag eller vissa ekonomiska sektorer i en stat. Det är tillräckligt att åtgärden rent faktiskt får selektiva effekter, trots att den är neutralt utformad, för att den ska uppfylla kriteriet.<sup>103</sup> Prövningen av selektivitet består av tre steg. I det första steget identifieras ett referenssystem, d.v.s. den ”normala” behandling av företag, som åtgärden ska jämföras mot. Sedan fastställs det i steg två huruvida åtgärden som undersöks utgör ett undantag från detta referenssystem genom att göra åtskillnad mellan företag som mot bakgrund av systemet är i en faktiskt och rättsligt jämförbar situation. I det tredje steget fastställs det huruvida undantaget kan motiveras av referenssystemets art eller allmänna systematik.<sup>104</sup>

### **3.3 Återkrav av otillåtet statsstöd**

I artikel 108 i funktionsfördraget stadgas att om en åtgärd bedöms utgöra otillåtet statsstöd enligt artikel 107 ska medlemsstaten, efter kommissionens beslut, upphäva eller ändra den aktuella stödåtgärden. Enligt artikel 16.1 i rådets genomförandebestämmelser för artikel 108 ska kommissionen besluta att medlemsstaten ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet

---

<sup>101</sup> Se Gormsen (2019) s. 14.

<sup>102</sup> Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 262/01, s. 32.

<sup>103</sup> Ibid. s. 27–28.

<sup>104</sup> Ibid. s. 29.

från mottagaren. Syftet med återkravet är att återställa den effektiva konkurrensen på marknaden och att eliminera den snedvridning av konkurrensen som stödet har gett upphov till. EU-domstolen har uttalat att återkrav är den logiska konsekvensen av att ett stöd bedöms vara otillåtet.<sup>105</sup>

Enligt artikel 16.1 i genomförandebestämmelserna ska kommissionen inte besluta om återkrav om detta skulle strida mot en allmän princip i unionsrätten. Enligt Köster tolkas undantaget väldigt restriktivt och ska endast tillämpas då ett återkrav antingen skulle strida mot principen om berättigade förväntningar, vara absolut omöjligt att genomföra eller strida mot preskriptionsregeln i artikel 17 i genomförandebestämmelserna.<sup>106</sup> Berättigade förväntningar avser endast sådana förväntningar som stammar från kommissionens eget agerande, innebärandes att diverse löften eller försäkringar från en medlemsstat inte kan skydda ett företag från att behöva återbetala ett stöd.<sup>107</sup>

Enligt Gormsen ska ett återkrav inte heller beslutas ifall det skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen. Principen innebär generellt att en lagregel ska vara tydlig och klar samt att dess följder ska vara förutsebara för de rättssubjekt som omfattas av den.<sup>108</sup> Gormsen menar att det även kan utgöra brott mot rättssäkerhetsprincipen att retroaktivt tillämpa regler på områden eller ärenden som inte tidigare omfattades av dess tillämpningsområde. Detta kan aktualiseras då kommissionen tolkar en lagregel på ett helt nytt sätt, och därigenom utvidgar vilka typer av fall som omfattas av regeln.<sup>109</sup> Ett beslut om återkrav innebär att en tidigare beslutad åtgärd i efterhand bedöms vara ogiltig, vilket kan krocka med principen om berättigade förväntningar och skattesubjektets rätt att förlita sig på beslutet. Därför borde, enligt Gormsen, beslut som grundar sig på en ny tolkning av en lagregel endast få effekt framåt och inga återkrav riktas mot stöd som mottagits innan beslutet fattades.<sup>110</sup>

---

<sup>105</sup> Se Köster (2016) s. 1600–1601.

<sup>106</sup> Ibid. s. 1605.

<sup>107</sup> Ibid. s. 1606.

<sup>108</sup> Se Gormsen (2019) s. 65–66.

<sup>109</sup> Ibid. s. 67–68.

<sup>110</sup> Ibid. s. 81–82.

### 3.4 Statsstödsreglerna och skatterätt

Kommissionen har under en längre tid tillämpat statsstödsreglerna på skatteåtgärder. Redan år 1974 slog EU-domstolen fast att direktbeskattning faller inom statsstödsreglernas tillämpning och att kommissionen har rätt att granska åtgärder och regelverk inom området.<sup>111</sup> Det typiska skattestatsstödet ges i form av lagstiftning som endast tillämpas på skattesubjekt som uppfyller vissa kriterier eller har andra särskiljande drag. Skattestatsstöd kan även ges genom riktat stöd till enskilda skattesubjekt, exempelvis genom prissättningsbesked. Sedan år 2014 har kommissionen, som tidigare nämnts, riktat sitt fokus mot just prissättningsbesked som lämnats av medlemsstaterna till internationella företag.<sup>112</sup> Kommissionen menar, i ett arbetsdokument från Generaldirektoratet för konkurrens, att skatteåtgärder som diskriminerar mellan skattesubjekt som befinner sig i en jämförbar *faktisk* och *legal* situation är selektiva och därigenom utgör otillåtet statsstöd.<sup>113</sup>

Arhold däremot menar att kommissionens vida tolkning av statsstödsbegreppet, som godkänts av EU-domstolen, innebär att kommissionen fått inflytande på policyområden som EU inte har någon fördragsfäst kompetens inom. Han varnar för att kommissionen på detta vis, genom bedömningar i enskilda fall, kan harmonisera medlemsstaternas skattesystem genom att underkänna deras statsstödsregler och prissättningsbesked.<sup>114</sup> För att bättre förstå hur kommissionen har argumenterat för att utvidga statsstödsreglernas tillämpningsområde är det nödvändigt att först avhandla internprissättning och prissättningsbesked, vilket följer i nästa kapitel.

---

<sup>111</sup> Se C-173/73, *Italien mot kommissionen*, EU:C:1974:71, punkt 21–28.

<sup>112</sup> Se Miladinovic (2018) s. 109–110.

<sup>113</sup> Se Generaldirektoratet för konkurrens (2016) s. 1.

<sup>114</sup> Se Arhold (2016a) s. 83–84.

# 4 Internprissättning

## 4.1 Introduktion

Problem med internprissättning har blivit vanligare i takt med att ekonomin har globaliserats samtidigt som skattesystem förblivit nationella.<sup>115</sup> När ett företag gör gränsöverskridande transaktioner kan det antingen göra det med självständiga företag, som det saknar ekonomisk eller juridisk koppling till, eller med närstående företag som ingår i samma företagsgrupp. Vid en transaktion mellan två självständiga företag avgörs priset normalt av utbud och efterfrågan. Eftersom båda parter antas ta sina egna intressen tillvara kommer förhandlingar att leda till en rimlig prissättning av varan eller tjänsten som handlas.<sup>116</sup>

Vid transaktioner mellan närstående företag finns det däremot möjlighet för företagen att avvika från det pris som två oberoende aktörer skulle ha kommit överens om. Genom att sätta ett i förhållande till marknadspriset för högt eller för lågt pris på transaktionen kan parterna allokera företagsgruppens intäkter och utgifter till låg- respektive högskatteländer.<sup>117</sup> Om skattemyndigheterna i de båda företagens respektive länder anser att prissättningen är felaktig kan de revidera internpriserna, vilket riskerar att leda till dubbelbeskattning. Om den skattemyndighet som anser att den har gått miste om skatteintäkter till följd av internprissättningen väljer att upptaxera företaget så kommer samma intäkter att beskattas i båda länderna.<sup>118</sup>

Internprissättningsregler är konstruerade för att på ett rättvist sätt dela upp den beskattningsbara inkomsten från gränsöverskridande transaktioner mellan närstående bolag mellan olika länder genom att förmå sådana bolag

---

<sup>115</sup> Se Henshall (2013) s. 1.

<sup>116</sup> Se Monsenego (2015) s. 3–4.

<sup>117</sup> Ibid.

<sup>118</sup> Jfr. Miller och Oats (2016) s. 431.



att sätta marknadsmässiga priser på sina transaktioner. På så vis minimeras risken både för dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning av inkomster.<sup>119</sup>

## 4.2 Armlängdsprincipen

Eftersom majoriteten av utmaningar med internprissättning uppstår vid gränsöverskridande transaktioner så finns det ett behov för samordnade internationella regler på området.<sup>120</sup> Sedan år 1933 har armlängdsprincipen varit en del av samtliga modeller för skatteavtal framtagna av Nationernas Förbund, OECD, FN och USA, och dessa kan antas ha legat till grund för den stora majoriteten av de cirka 3 500 skatteavtal som finns idag.<sup>121</sup> Det mest etablerade internationella regelverket för internprissättning är framtaget av OECD.

Artikel 9.1 i OECD:s modell för skatteavtal anger följande gällande beskattning av gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag:

*Where[...]conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly. [...]*<sup>122</sup>

Bestämmelsen ger uttryck för den s.k. armlängdsprincipen, vilken innebär att internpriser ska justeras så att de återspeglar det pris som skulle ha förekommit i en jämförbar transaktion mellan oberoende företag.<sup>123</sup> Genom

---

<sup>119</sup> Se Monsenego (2015) s. 7–8.

<sup>120</sup> Ibid.

<sup>121</sup> Se Wittendorff (2010) s. 288.

<sup>122</sup> Se OECD (2017b) s. 34.

<sup>123</sup> Se Arnold (2019) s. 93.

att betrakta de två närstående företagen som fristående aktörer på marknaden kan transaktionens karaktär och natur bedömas. Vid en jämförbarhetsanalys avgörs sedan om priset eller något annat villkor mellan de närstående bolagen avviker från villkoren i en jämförbar transaktion mellan två verkligt fristående parter. I så fall kan de närstående företagens skattepliktiga inkomster justeras så att de motsvarar de marknadsmässiga villkoren.<sup>124</sup> I sig självt ger bestämmelsen inte mycket ledning till hur analysen och justeringen ska gå till i praktiken, varför OECD har utfärdat sina riktlinjer för internprissättning.<sup>125</sup>

### 4.3 OECD:s riktlinjer

OECD bildades år 1960 som en utvidgning av det arbete som tidigare utförts av OEEC<sup>126,127</sup> Idag har organisationen 36 medlemsländer och arbetar bland annat med att utveckla policyförslag och bedriva forskning och undersökningar.<sup>128</sup> OECD publicerade år 1979 rapporten *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* om internprissättning. Sedan dess har rapporten ständigt utvidgats och uppdaterats och den senaste större utgåvan är från år 2017, nu under namnet *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (riktlinjerna).

Riktlinjerna är inte juridiskt bindande i sig själva, utan återspeglar endast organisationens medlemsstaters syn på tillämpningen av artikel 9 i OECD:s modell för skatteavtal.<sup>129</sup> Enligt Monsenego är riktlinjerna inte heller lämpade för att vara bindande i sin existerande form eftersom de snarast utgör ett ramverk för att analysera internprissättningsfrågor, och inte konkreta lagregler. Riktlinjerna åtnjuter trots detta stor auktoritet då såväl skattemyndigheter och domstolar som lagstiftande församlingar regelbundet hänvisar till dem.<sup>130</sup> Detta förhindrar dock inte vitt skilda tolkningar av och

---

<sup>124</sup> Se OECD (2017a) s. 35.

<sup>125</sup> Se Arnold (2019) s. 93–94.

<sup>126</sup> Eng: Organization for European Economic Co-Operation.

<sup>127</sup> Se OECD, 'History' <<https://www.oecd.org/about/history/>> (besökt 2020-02-18).

<sup>128</sup> Se OECD, 'About' <<https://www.oecd.org/about/>> (besökt 2020-02-18).

<sup>129</sup> Se Monsenego (2015) s. 32–33.

<sup>130</sup> Ibid. s. 33.

åsikter om riktlinjerna, både mellan medlemsstater i OECD och icke-medlemsstater, men även mellan olika medlemmar. Även om många stater i hög grad har baserat sin lagstiftning om internprissättning på riktlinjerna, så har andra valt att göra mindre eller större justeringar i överföringen till den nationella lagstiftningen.<sup>131</sup> Framförallt i tillämpningsstadiet kan även små tolkningsvariationer ge utslag, särskilt med hänsyn till att det sällan finns *ett* korrekt svar vid internprissättning.<sup>132</sup>

I riktlinjerna betonas vikten av att villkor mellan närstående bolag inte per automatik ska ses som avvikande från marknadsmässiga villkor. Även mellan närstående företag förekommer hårda förhandlingar där vardera avtalsparten eftersträvar så gynnsamma villkor som möjligt för eget bolags del.<sup>133</sup> Armlängdsprincipen är svårapplicerad vid transaktioner som i princip endast företas mellan närstående företag. I dessa situationer är det svårt, om inte omöjligt, att jämföra villkoren med en transaktion mellan två helt fristående parter. Detta är ett problem inte minst i branscher som är vertikalt integrerade i mycket hög grad, d.v.s. när flera steg i produktionskedjan sker inom ramen för samma företag.<sup>134</sup>

Ytterligare en utmaning vid tillämpning av armlängdsprincipen är att avgöra vilket pris, eller vilka villkor, som fristående aktörer skulle ha kommit fram till för en viss transaktion. Eftersom det på den fria marknaden förekommer både bra och dåliga affärer så finns det sällan ett enskilt rätt svar på vilket pris som "borde" gälla mellan närstående företag. Istället kan jämförbarhetsanalysen komma fram till ett intervall inom vilket priset borde ligga. Om det avtalade priset mellan de närstående bolagen ligger utanför detta intervall ska skattemyndigheten bestämma någon punkt inom intervallen som ska gälla för transaktionen.<sup>135</sup>

---

<sup>131</sup> Se Monsenego (2015) s. 33–34; Arnold (2019) s. 93.

<sup>132</sup> Se Monsenego (2015) s. 34.

<sup>133</sup> Se OECD (2017a) s. 34.

<sup>134</sup> Ibid. s. 37.

<sup>135</sup> Ibid. s. 165.

I sina riktlinjer beskriver OECD fem olika metoder för att beräkna det marknadsmässiga pris som internpriset ska jämföras med. Metoderna är uppdelade i tre traditionella och två transaktionsbaserade metoder; marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden, kostnadsplusmetoden respektive nettomarginalmetoden och vinstdelningsmetoden.<sup>136</sup> De traditionella metoderna syftar till att på olika vis identifiera jämförbara transaktioner som priset/villkoren i den närliggande transaktionen kan jämföras med. Om ett företag exempelvis säljer produkter dels till närliggande bolag, dels till icke-närliggande bolag så kan priserna jämföras för att identifiera eventuella avvikelser i de närliggande transaktionerna.<sup>137</sup> De transaktionsbaserade metoderna kan förenklat sägas syfta till att identifiera *vinstmarginalen* för en jämförbar transaktion, snarare än priset.<sup>138</sup>

I riktlinjerna anger OECD inte någon tydlig hierarki som metoderna ska sorteras och användas efter.<sup>139</sup> Istället är det den metod som är mest passande i det enskilda fallet som bör nyttjas. Det anges dock att i de fall både traditionella och transaktionsbaserade metoder kan användas så är de traditionella att föredra, och allra helst marknadsprismetoden.<sup>140</sup> Det är även tillåtet att använda andra metoder än de som anges i riktlinjerna förutsatt att valet motiveras och att metoden är kompatibel med armlängdsprincipen.<sup>141</sup>

## 4.4 Vilken status har armlängdsprincipen?

I riktlinjerna skriver OECD att organisationen och dess medlemmar ger starkt stöd för armlängdsprincipens fortsatta tillämpning i internprissättningsfrågor. Även om principen kan vara svårtillämpad och ge praktiska bekymmer så är den så pass etablerad och använd att det har bildats en samsyn mellan

---

<sup>136</sup> Se OECD (2017a) s. 97.

<sup>137</sup> Se Arnold (2019) s. 96.

<sup>138</sup> Ibid.

<sup>139</sup> Se Henshall (2013) s. 23ff.

<sup>140</sup> Se OECD (2017a) s. 98.

<sup>141</sup> Ibid. s. 99.

näringslivet och skattemyndigheter kring hur principen åtminstone i teorin är tänkt att tillämpas.<sup>142</sup> Att överge armlängdsprincipen för en annan metod skulle innebära en avsevärd risk för dubbelbeskattning då den internationella konsensus som finns kring principen skulle avfärdas. Organisationen skriver vidare att det inte finns något realistiskt alternativ till armlängdsprincipen. Istället för att bytas ut borde principen således vidareutvecklas för att ytterligare förtydliga för skattskyldiga och myndigheter exakt hur den ska tillämpas i olika situationer.<sup>143</sup>

En alternativ metod för inkomstfördelning mellan olika skattejurisdiktioner som har fått mycket uppmärksamhet det senaste decenniet bygger på användandet av en fördelningsnyckel.<sup>144</sup> Enligt denna metod är det irrelevant hur stor del av en internationell företagskoncerns inkomster som faktiskt är hänförliga till ett visst land. Koncernens totala vinst eller förlust delas upp mellan de olika länderna baserat på exempelvis antal anställda eller värde på tillgångarna i varje land. Den eventuella vinsten beskattas sedan i de aktuella länderna efter deras skattesats. Eftersom koncernens sammanlagda resultat fördelas på detta vis blir prissättningen på de interna transaktionerna irrelevanta; det finns inte något att vinna på att det koncernbolag som är placerat i ett lågskatteland får ett högre resultat.<sup>145</sup>

van de Streek diskuterar en uniform EU-beskattning baserad på fördelningsnycklar för att tackla beskattningsutmaningar i den moderna ekonomin. Han menar att armlängdsprincipen blivit allt mer svårtillämpad till följd av att ekonomin har globaliserats och att det på många sätt vore fördelaktigt med ett annat, modernare system. Genom att istället använda ett system byggt på fördelningsnycklar kan en företagskoncerns sammanlagda resultat på EU-nivå beräknas för att sedan fördelas mellan medlemsländerna efter olika viktade faktorer.<sup>146</sup> Ett sådant förslag lämnades av EU-

---

<sup>142</sup> Se OECD (2017a) s. 38.

<sup>143</sup> Ibid.

<sup>144</sup> Se Rogers och Oats (2019) s. 154–156.

<sup>145</sup> Se Monsenengo (2015) s. 9.

<sup>146</sup> Se van de Streek (2018) s. 216.

kommissionen i mars 2011 under namnet Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), men det drogs tillbaka efter att rådet inte kunde enas. Kommissionen gav dock inte upp utan annonserade i juni 2015 en reviderad version av förslaget, Common Corporate Tax Base (CCTB) som fått motta mycket av samma kritik som det första förslaget.<sup>147</sup>

Arnold menar att armlängdsprincipen brister i sitt eget grundantagande, nämligen att närstående företag kan antas agera som fristående aktörer. Själva syftet med multinationella företagskoncerner, menar Arnold, är att det finns ekonomiska fördelar med att driva verksamheterna i ett gemensamt företag. Han lyfter kritik mot principen som framförts av skattesubjekt, skattemyndigheter och i doktrin, men konstaterar slutligen att principen har en stor fördel jämfört med andra alternativ: den är allmänt accepterad. Kostnaderna för en övergång till ett annat system skulle vara enorma, menar Arnold, oavsett om det nya systemet på sikt skulle visa sig vara bättre på att hantera internprissättning och inkomstfördelning.<sup>148</sup> Arnold kritiserar också godtyckligheten som följer av ett alternativt system byggt på fördelningsnycklar. Fördelningsnycklarna bestäms i förväg och tillämpas lika, vilket innebär bristande möjlighet att ta hänsyn till enskilda fall.<sup>149</sup>

I doktrin tycks således, inte minst med hänvisning till brist på alternativ, armlängdsprincipen trots allt tillmätas relativt stark status. Som sagt ovan är riktlinjerna inte juridiskt bindande i sig själva<sup>150</sup>, men följs trots allt av många länder.<sup>151</sup> Enligt Eden och Byrnes har över 60 länder grundat sin lagstiftning på området utefter riktlinjerna<sup>152</sup>, och Henshall skriver att somliga länder, bland annat Storbritannien, inkorporerat riktlinjerna direkt i sin nationella lagstiftning.<sup>153</sup> För svenskt vidkommande kan sägas att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1991 ref. 107 konstaterat att riktlinjerna

---

<sup>147</sup> Se Lohiluoma (2019) s. 151.

<sup>148</sup> Se Arnold (2019) s. 110–111.

<sup>149</sup> Ibid. s. 111.

<sup>150</sup> Se kapitel 4.3 ovan.

<sup>151</sup> Jfr. Monsenego (2015) s. 33, särskilt not 98.

<sup>152</sup> Se Eden och Byrnes (2018) s. 13.

<sup>153</sup> Se Henshall (2013) s. 12.

visserligen inte är bindande för svenska skattemyndigheter, men att de ger en god och välbalanserad belysning av problematiken. I HFD 2016 ref. 45 bekräftade domstolen sin tidigare praxis och sade att riktlinjerna kan ge vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § Inkomstskattelagen.

## 4.5 EU och armlängdsprincipen

Trots att en stor majoritet av EU:s medlemsstater också är medlemmar i OECD går det inte att utan vidare slå fast att armlängdsprincipen och OECD:s därtill hörande riktlinjer är gällande inom EU.<sup>154</sup> För att hantera utmaningar med internprissättning och undvika dubbelbeskattning vid justering av ett företags beskattningsbara inkomst, har samtliga EU:s medlemsstater undertecknat konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEC).<sup>155</sup> I artikel 4.1 i konventionen återfinns armlängdsprincipen från artikel 9.1 i OECD:s modell för skatteavtal<sup>156</sup>, vilken ska tillämpas då dubbelbeskattning inom unionen ska undvikas. Om de inblandade staterna inte kommer överens ska frågan, enligt artikel 7, avgöras av en skiljedomstol.

Konventionen grundades på en artikel i EU-fördraget som togs bort i Lissabonfördraget, vilket innebär att den inte längre är ett dokument av EU-rättslig karaktär, utan fungerar istället som en multilateral traktat. Detta innebär bland annat att EU-domstolen inte har jurisdiktion att döma över konventionens tillämpning och att kommissionen inte kan föra talan om fördragsbrott mot medlemsstater som inte följer den.<sup>157</sup> Armlängdsprincipen är således inte del i något *bindande* EU-rättsligt dokument och medlemsstaterna är fria att utforma sin internprissättningslagstiftning utefter egen vilja. Till följd av den relativa internationella konsensusen som dock

---

<sup>154</sup> 22 av 27 EU-medlemsstater är också medlemmar i OECD, de som inte är medlemmar i OECD är Cypern, Kroatien Rumänien, Bulgarien och Malta.

<sup>155</sup> Se Pistone (2018) s. 176.

<sup>156</sup> Se artikel 9.1 i OECD:s modell för skatteavtal under kapitel 4.2.

<sup>157</sup> Se Pistone (2018) s. 177–178.

ligger bakom principen kan den inte avfärdas som betydelslös för medlemsstaterna, och kommissionen skriver bland annat i sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd att det är osannolikt att en internprissättning som överensstämmer med OECD:s riktlinjer skulle ge upphov till statligt stöd.<sup>158</sup>

## 4.6 Prissättningsbesked

Prissättningsbesked är en typ av avtal som ingås mellan skattskyldiga och skattemyndigheter i ett eller flera länder, med syfte att på förhand bestämma hur den skattskyldiges internprissättning ska se ut under ett antal år framöver.<sup>159</sup> Fördelarna med att ingå avtal om prissättningsbesked är flera. För skattemyndigheten innebär det en försäkran om att företaget i fråga inte undandrar skatt genom avancerade upplägg, medan det för den skattskyldige innebär en trygghet i att inte bli utsatt för dubbelbeskattning till följd av en framtida konflikt om vilka internpriser som har använts.<sup>160</sup> Avtalen ingås på den skattskyldiges initiativ och kan ingås unilateralt, bilateralt eller multilateralt. Unilaterala avtal ingås mellan den skattskyldige och skattemyndigheten i ett land som företaget är skattskyldigt i. Såväl bilaterala som multilaterala avtal involverar flera företag inom samma koncern och skattemyndigheter i flera länder.<sup>161</sup> Prissättningsbesked är ofta mycket dyra att ta fram och kan ta flera år att färdigställa, särskilt om flera länders myndigheter är inblandade. Många menar dock att fördelarna väger över och att det därför är ett attraktivt sätt att föregripa ännu kostsammare rättsprocesser med osäkra utfall.<sup>162</sup>

Unilaterala prissättningsbesked grundas på inhemsk rätt i det land som skattemyndigheten tillhör och är därför endast bindande för denna myndighet. Det går därför inte att utesluta att en framtida dubbelbeskattning av den

---

<sup>158</sup> Se Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 262/01, s. 38.

<sup>159</sup> Se Markham (2012) s. 18.

<sup>160</sup> Se Monsenego (2015) s. 148.

<sup>161</sup> Ibid. s. 149–152.

<sup>162</sup> Se Henshall (2013) s. 157ff.



skattskyldige om en utrikes skattemyndighet skulle ifrågasätta de internpriser som använts av företaget.<sup>163</sup> För att undvika denna osäkerhet är bilaterala och multilaterala prissättningsbesked mer lämpade eftersom de är bindande för skattemyndigheter i flera länder och ger därigenom mer förutsebarhet. Sådana prissättningsbesked grundas på skatteavtal mellan de berörda länderna.<sup>164</sup>

Av ovan nämnda skäl väljer många länder att inte ingå unilaterala prissättningsbesked överhuvudtaget. För medlemsstater i EU kan sådana avtal dessutom innebära brott mot EU-rättsliga konkurrensregler om otillåtet statsstöd<sup>165</sup>, vilket är vad Starbucks- och Fiatmålen från 2019 handlar om. Redan år 2007 utfärdade kommissionen riktlinjer om hur medlemsstaterna ska hantera processer och frågor om prissättningsbesked.<sup>166</sup> I dessa riktlinjer slår kommissionen fast att det finns stora fördelar med prissättningsbesked, men att det givet de bi- och multilaterala beskedens internationella karaktär, finns ett stort behov av samordning inom unionen.<sup>167</sup> Gällande just unilaterala prissättningsbesked skriver kommissionen att det krävs extra försiktighet och omsorg för att se till att beskeden faktiskt följer armlängdsprincipen. Trots att skattskyldiga ibland kan tro att det är fördelaktigt med unilaterala besked så menar kommissionen att bi- och multilaterala besked fyller sitt syfte klart bättre.<sup>168</sup>

---

<sup>163</sup> Se OECD (2017a) s. 215.

<sup>164</sup> Ibid. s. 216.

<sup>165</sup> Se Monsenego (2015) s. 150.

<sup>166</sup> Se Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet samt europeiska ekonomiska och sociala kommittén – om det arbete som utförts av det gemensamma forumet för internprissättning i EU på området förfaranden för undvikande av tvister och tvistlösning och om riktlinjer för förhandsöverenskommelser om prissättning inom EU. KOM(2007) 71 slutlig.

<sup>167</sup> Ibid. s. 3–5.

<sup>168</sup> Ibid. s. 16.

# 5 Rättsfallsanalys

## 5.1 Fiatmålet

Fiat Finance och Trade (FFT), baserat i Luxemburg, är ett bolag i Fiatkoncernen som tillhandahåller finansiella tjänster till övriga europeiska bolag i Fiatkoncernen. I mars 2012 ansökte FFT om ett prissättningsbesked hos de luxemburgska skattemyndigheterna för koncernens internprissättning de kommande fem åren. I september samma år godkände myndigheterna det av FFT inskickade förslaget till internprissättning.<sup>169</sup> I juni 2014 inledde kommissionen ett granskningsförfarande av prissättningsbeskedet enligt artikel 108.2 i funktionsfördraget och i oktober 2015 beslöt kommissionen att beskedet utgjorde otillåtet statligt stöd som skulle återkrävas av Luxemburg. Det otillåtna stödet bestod, enligt kommissionen, i att den godkända metoden för internprissättning innebar att Fiatkoncernen genom vinstdisposition kunde bestämma exakt vilken skattepliktig vinst FFT skulle göra i Luxemburg varje år.<sup>170</sup> Förenklat innebar detta att FFT kunde sänka sin skattepliktiga inkomst i Luxemburg och därigenom betala lägre skatt. Detta beslut överklagades av Luxemburg och FFT till tribunalen som avkunnade sin dom i september 2019.

### 5.1.1 Kommissionens argumentation

Enligt kommissionen utgör prissättningsbeskedet olagligt stöd i strid med artikel 107 i funktionsfördraget. Det första kriteriet i artikeln, att stödet ska komma från statliga medel, är uppfyllt i och med att beskedet är utfärdat av den luxemburgska skattemyndigheten. Kommissionen konstaterar också att det rör sig om stöd av statliga medel trots att det inte sker någon direkt överföring av medel till FFT, utan istället rör sig om en skattebefrielse beviljad av offentliga myndigheter. Beskedet medför en sänkning av FFT:s

---

<sup>169</sup> Se de sammanslagna målen T-755/15 och T-759/15 *Storhertigdömet Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe mot Europeiska kommissionen*, EU:T:2019:670 [Fiatdomen] punkt 1–3.

<sup>170</sup> Se Fiatdomen punkt 4–6 och 9.

skattebörda i Luxemburg och ger därigenom upphov till en indirekt förlust av statliga medel.<sup>171</sup>

Även kriteriet om påverkan på den mellanstatliga handeln är uppfyllt, menar kommissionen. Eftersom FFT hör till en global koncern som är aktiv i samtliga unionens medlemsstater så innebär allt stöd till FFT i Luxemburg en eventuell påverkan på utbytet inom unionen. Vidare, skriver kommissionen, innebär stödet en befrielse från en skatteskuld för FFT som gynnar Fiatkoncernens ekonomiska ställning på ett sätt som förbättrar dess konkurrensposition. Därigenom är även det tredje kriteriet om snedvridning av konkurrens uppfyllt.<sup>172</sup>

Kommissionen behandlar gemensamt kriteriet om ekonomisk fördel och kriteriet om selektivitet. De konstaterar att prövningen av kriterierna utgår ifrån en trestegsanalys; (1) identifierande av ett referenssystem, (2) fastställande av huruvida en viss skatteåtgärd utgör ett undantag från referenssystemet, och i så fall (3) huruvida åtgärden kan motiveras genom referenssystemets natur eller allmänna ekonomi.<sup>173</sup>

Vad gäller referenssystemet så anser kommissionen att detta utgörs av det allmänna systemet för bolagsbeskattning i Luxemburg. Enligt detta ska inhemska företag och utländska företag med hemvist i Luxemburg betala bolagsskatt på cirka 29 % på nationella och internationella vinster, om inget dubbelbeskattningsavtal tillämpas.<sup>174</sup> Vidare skriver kommissionen att trots att beräkningen av den skattepliktiga vinsten ser olika ut för icke-anknutna företag och företag som hör till en koncern, så är den tillämpliga skattesatsen densamma. Därför kan företag som hör till en koncern anses vara i en faktiskt och juridiskt liknande situation som icke-anknutna företag.<sup>175</sup> Kommissionen

---

<sup>171</sup> Se KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat, EUT 2016 L 351/1 [kommissionens Fiatbeslut] punkt 185–188.

<sup>172</sup> Se kommissionens Fiatbeslut punkt 189.

<sup>173</sup> Ibid. punkt 191–192.

<sup>174</sup> Ibid. punkt 193–196.

<sup>175</sup> Ibid. punkt 197–199 och 209.

menar att det vore i strid med Luxemburgs bolagsskattesystem att begränsa referenssystemet till att endast omfatta bolag som ingår i en koncern eftersom systemets syfte är att beskatta vinster av alla företag som omfattas av systemet, oavsett deras bolagsstruktur. Eftersom de tjänster som FFT utför inom Fiatkoncernen lika väl hade kunnat utföras av oberoende finansiella institut, så bör beskattningen av FFT inte skilja sig från beskattningen av sådana potentiella alternativa aktörer.<sup>176</sup>

Därefter går kommissionen vidare till del två i analysen om selektivitet, d.v.s. fastställande av huruvida FFT:s prissättningsbesked utgör ett undantag från referenssystemet. I och med att referenssystemet, enligt kommissionen, utgörs av det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg så går denna del av analysen ut på att avgöra huruvida prissättningsbeskedet avviker från referenssystemet och därigenom innebär en ojämlig behandling av FFT i förhållande till företag som är i en faktisk och juridisk liknande situation.<sup>177</sup>

Kommissionen citerar tidigare domstolspraxis för att konstatera att det räcker att visa att FFT erhållit en ekonomisk fördel genom prissättningsbeskedet för att *presumera* att selektivitet föreligger. Detta följer av att beskedet, enligt kommissionen, utgör ett ”individuellt stöd” såsom definierat i artikel 1(e) i rådets genomförandebestämmelser för artikel 108 i funktionsfördraget. Sådant ”individuellt stöd” utges med stor skönsmåsig frihet för skattemyndigheterna och riktas specifikt till enskilda mottagare. Till följd av prissättningsbeskedets individuella karaktär kan FFT anses behandlas annorlunda än andra jämförbara företag som omfattas av referenssystemet, alltså det allmänna bolagsskattesystemet.<sup>178</sup>

För att kunna presumera selektivitet blir det därför avgörande att visa att prissättningsbeskedet, genom sin metod att beräkna FFT:s skattepliktiga vinster, har lett till en minskning av bolagets skatteskuld i Luxemburg jämfört

---

<sup>176</sup> Se kommissionens Fiatbeslut punkt 212–215.

<sup>177</sup> Ibid. punkt 216.

<sup>178</sup> Ibid. punkt 218.

med om bolaget inte hade fått beskedet.<sup>179</sup> På så vis blir prövningen av kriteriet om ekonomisk fördel en del av kommissionens prövning av kriteriet om selektivitet.

Kommissionen stödjer sig sedan på tidigare domstolspraxis, när den påstår att en minskning av ett bolags beskattningsunderlag som beror på att koncerninterna transaktioner inte prissätts likadant som vid ”fri konkurrens” utgör en ekonomisk fördel. Enligt kommissionen innebär ”fri konkurrens” att prissättning sker enligt armlängdsprincipen och därför måste prissättningsbeskedet ha inneburit en ekonomisk fördel om det avviker från denna princip.<sup>180</sup> Således kondenseras prövningen av kriteriet om ekonomisk fördel till en prövning av huruvida prissättningen är gjord i enlighet med armlängdsprincipen. Eftersom konstaterandet av ekonomisk fördel, enligt kommissionen, leder till en presumtion om selektivitet likställer kommissionen därmed ett brott mot armlängdsprincipen med ett uppfyllande av selektivitetskriteriet. Denna koppling mellan armlängdsprincipen och selektivitetskriteriet är en avgörande del av kommissionens argumentation i målet.

Enligt kommissionen utgör armlängdsprincipen därför en nödvändig del av tillämpningen av artikel 107, och argumentationen övergår till att helt fokusera på denna princip. Kommissionen är tydliga med att de *inte* tillämpar samma armlängdsprincip som den som återfinns i artikel 9 i OECD:s modellavtal, samtidigt som de inte heller gör anspråk på att tillämpa armlängdsprincipen som den kommer till uttryck i luxemburgsk rätt. De formulerar det som att de endast undersöker huruvida prissättningsbeskedet uppfyller selektivitetskriteriet i artikel 107, vilket som konstaterats ovan innebär en prövning av armlängdsprincipen.<sup>181</sup>

---

<sup>179</sup> Se kommissionens Fiatbeslut punkt 219–220.

<sup>180</sup> Ibid. punkt 222–226.

<sup>181</sup> Ibid. punkt 227–229.

Sedan följer en detaljerad förklaring av varför kommissionen anser att prissättningsbeskedet har resulterat i en minskad skattebörda för bolaget i förhållande till företag vars vinst bestäms av marknadsvillkor, och därigenom inneburit ett brott mot armlängdsprincipen. Faktumet att internprissättning inte är en exakt vetenskap kan inte innebära, menar kommissionen, att den får utföras med en osammanhängande metod eller ett olämpligt urval av jämförelseelement.<sup>182</sup> Även om kommissionen medger att nettomarginalmetoden som sådan är lämplig i det specifika fallet, så har metoden inte tillämpats på ett tillfredställande sätt.<sup>183</sup> Således konstaterar kommissionen att prissättningsbeskedet, genom att leda till en internprissättning som avviker från armlängdsprincipen, inneburit en minskad skattebörda för FFT, i jämförelse med icke-anknutna företag i en liknande situation.<sup>184</sup> Därmed är kriteriet om ekonomisk fördel uppfyllt och selektivitet kan presumeras.

I det sista steget i selektivitetsprövningen har medlemsstaten möjlighet att rättfärdiga den selektiva behandlingen av en mottagare av statligt stöd, med hänvisning till referenssystemets natur eller allmänna ekonomi. Varken Luxemburg eller FFT har lyckats uppfylla bevisbördan, varför kommissionen konstaterar att selektivitetskriteriet och kriteriet om ekonomisk fördel är uppfyllt och FFT har erhållit otillåtet statsstöd i strid med artikel 107 i funktionsfördraget som ska återbetalas.<sup>185</sup>

## 5.1.2 Luxemburg och FFT:s argumentation

FFT och Luxemburgs invändningar mot kommissionens argumentation består huvudsakligen av två delar. Först och främst är de kritiska mot att kommissionen tar sig frihet att granska Luxemburgs skatteförehavanden överhuvudtaget, och menar att detta utgör ett brott mot kompetensfördelningen inom unionen. För det andra är klagandena kritiska mot flera delar av kommissionens tillämpning av artikel 107 i funktionsfördraget.

---

<sup>182</sup> Se kommissionens Fiatbeslut punkt 230.

<sup>183</sup> Ibid. punkt 246–248.

<sup>184</sup> Ibid. punkt 339.

<sup>185</sup> Ibid. punkt 337–339 och 354.

Både FFT och Luxemburg har invänt mot kommissionens beslut eftersom de anser att beslutet innebär ett åsidosättande av unionens befogenhetsprinciper nedlagda i artikel 4–5 i EU-fördraget.<sup>186</sup> Luxemburg anför att kommissionen överskridit sina befogenheter genom att genomföra en dold skatteharmonisering, trots att direkta skattor egentligen omfattas av medlemsstaternas exklusiva befogenhet enligt artikel 114 i funktionsfördraget. Genom att granska huruvida det aktuella prissättningsbeskedet avviker i förhållande till det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg har kommissionen påtagit sig en roll som de nationella ”skattemyndigheternas överklagandenämnd”.<sup>187</sup> Även Irland, som intervenerar i målet på Luxemburg och FFT:s sida, menar att kommissionen genom den dolda skatteharmoniseringen agerar i strid med artikel 3 och 5 i EU-fördraget.<sup>188</sup>

Vad gäller bedömningen enligt artikel 107 så har de klagande parterna flera invändningar mot kommissionens argumentation. FFT och Luxemburg argumenterar för att varken kriteriet om ekonomisk fördel eller selektivitets-kriteriet är uppfyllt, och att FFT därför inte erhållit något otillåtet statsstöd genom prissättningsbeskedet. Vad gäller kriteriet om ekonomisk fördel så argumenterar de klagande för att det aktuella prissättningsbeskedet överensstämmer med OECD:s riktlinjer och resulterar i en internprissättning som är i linje med armlängdsprincipen såsom beskriven av OECD.<sup>189</sup> Därför har beskedet inte lett till en minskning av FFT:s skattebelopp, och bolaget har inte försatts i en förmånligare ekonomisk situation än de hade varit utan prissättningsbeskedet. Kriteriet om ekonomisk fördel är därför inte uppfyllt enligt parterna.<sup>190</sup>

Gällande selektivitetskriteriet invänder parterna till att börja med mot det referenssystem som kommissionen väljer att jämföra beskattningen av FFT med. Istället för att välja det luxemburgska bolagsskattesystemet som helhet

---

<sup>186</sup> Se Fiatdomen punkt 98, jfr. även kapitel 2.3 ovan.

<sup>187</sup> Se Fiatdomen punkt 100, se även kommissionens Fiatbeslut punkt 146.

<sup>188</sup> Se Fiatdomen punkt 101.

<sup>189</sup> Se kommissionens Fiatbeslut punkt 174.

<sup>190</sup> Se Fiatdomen punkt 188.

som referens, så borde referenssystemet endast inbegripa företag som likt FFT ägnar sig åt finansiering inom intressegemenskaper. I så fall kan selektivitet endast konstateras om FFT:s prissättningsbesked avviker från hur företag med den typen av verksamhet generellt beskattas i Luxemburg.<sup>191</sup> Eftersom andra sådana företag i liknande faktisk och rättslig situation också kan ansöka om förhandsbesked och därigenom fastställa sin beskattningsbara vinst med nettomarginalmetoden så har FFT inte behandlats mer förmånligt än andra företag. Därför föreligger det enligt klagandena ingen selektivitet.<sup>192</sup>

Luxemburg och FFT bestrider även kommissionens användande av presumtionen för selektivitet så fort ekonomisk fördel kan visas. Enligt parterna åtnjuter den luxemburgska skattemyndigheten inte tillräcklig skönsmässighet vid godkännandet av prissättningsbeskedet för att detta ska klassificeras som ett ”individuellt stöd”. Istället, menar FFT och Luxemburg, ska beskedet definieras som en tillämpningsåtgärd av en ”stöddordning”, och i så fall är inte presumtionen tillämplig utan selektivitet måste visas genom en utförlig utredning av vem som gynnas av åtgärdens effekter.<sup>193</sup>

Vidare invänder parterna mot att kommissionen inom ramen för sin selektivitetsprövning tillämpar en armlängdsprincip som varken är densamma som i OECD:s riktlinjer eller som i Luxemburgs interna rättssystem. De menar att det inte finns någon juridisk grund som styrker existensen av en sådan självständig unionsrättslig armlängdsprincip, och att prövningen istället borde utgå ifrån luxemburgsk rätt.<sup>194</sup> Parterna menar att prissättningsbeskedet efterlever den armlängdsprincip som finns införlivad i den luxemburgska lagstiftningen<sup>195</sup>, och att kommissionen därför överskrider sin befogenhet och ägnar sig åt skatteharmonisering när den granskar beskedet utifrån en unionsrättslig armlängdsprincip.<sup>196</sup>

---

<sup>191</sup> Se kommissionens Fiatbeslut punkt 178 och Fiatdomen punkt 328.

<sup>192</sup> Se kommissionens Fiatbeslut punkt 180.

<sup>193</sup> Se Fiatdomen punkt 329.

<sup>194</sup> Ibid. punkt 126 och 156.

<sup>195</sup> Se kommissionens Fiatbeslut punkt 173.

<sup>196</sup> Se Fiatdomen punkt 156.



Slutligen argumenterar Luxemburg för att det vore ett brott mot rättssäkerhetsprincipen att behöva återkräva från FFT den skatt som bolaget enligt kommissionen felaktigt har undsluppit att betala. Kommissionen ska inte besluta om återbetalning av stöd om detta strider mot en allmän unionsrättslig princip, vilket rättssäkerhetsprincipen är.<sup>197</sup> Luxemburg menar att, med hänsyn till kommissionens tidigare beslutspraxis och ageranden, varken FFT eller Luxemburg rimligen har kunnat förutse att kommissionen skulle granska prissättningsbeskedet på det sätt som gjorts. Därför vore det ett brott mot såväl rättssäkerhetsprincipen som mot deras berättigade förväntningar att återkräva stödet.<sup>198</sup>

### 5.1.3 Tribunalen

Det första argument som tribunalen granskar rör kommissionens kompetens att tillämpa statsstödsreglerna på nationella skatteförfaranden. FFT och Luxemburg hävdar att kommissionen ägnat sig åt dold skatteharmonisering på ett område som exklusivt tillhör medlemsstaterna.<sup>199</sup> Tribunalen citerar tidigare praxis från EU-domstolen som stöd för att medlemsstaterna måste iaktta unionsrätten när de utövar sin kompetens på de direkta skatternas område. Unionsrätten rörande statligt stöd är tillämplig även på områden som inte har harmoniserats, varför det är möjligt för kommissionen att bedöma lagenligheten av en nationell skatteåtgärd.<sup>200</sup> Därav följer, enligt tribunalen, att kommissionen agerade inom ramen för sin befogenhet när den granskade Luxemburgs förhandsskattebesked utifrån artikel 107 i funktionsfördraget.<sup>201</sup>

Det är visserligen medlemsstaternas suveräna rätt att utforma det nationella skattesystemet och hur beskattning normalt ska ske, men en skatteåtgärd som potentiellt leder till en avvikande beskattning av berörda företag är underkastad prövning enligt artikel 107.<sup>202</sup> Kommissionen har därför inte, fortsätter

---

<sup>197</sup> Se Fiatdomen punkt 400, jfr. kapitel 3.3 ovan.

<sup>198</sup> Se kommissionens Fiatbeslut punkt 356, 358 och 360.

<sup>199</sup> Se Fiatdomen punkt 103.

<sup>200</sup> Ibid. punkt 104.

<sup>201</sup> Ibid. punkt 107.

<sup>202</sup> Ibid. punkt 105–106.

tribunalen, genomfört någon dold skatteharmonisering, utan endast utövat sin fördragsfästa befogenhet genom att kontrollera huruvida förhandsbeskedet gett mottagaren en fördel jämfört med den normala beskattningen såsom den definieras i nationell skatterätt.<sup>203</sup> Domstolen förtydligar att detta inte medför att samtliga förhandsskattebesked utgör statligt stöd, förutsatt att de inte ger någon selektiv ekonomisk fördel genom att avvika från den normala beskattningen.<sup>204</sup>

Därefter övergår tribunalen till att diskutera huruvida kommissionen haft rätt att pröva kriteriet om ekonomisk fördel i artikel 107 med hjälp av en unionsrättslig armlängdsprincip som inte existerar i Luxemburgs rättssystem.<sup>205</sup> Tribunalen börjar med att återigen konstatera att direkta skatter är en del av medlemsstaternas befogenhet, men att de trots detta måste iakttä unionens rätt när de utövar denna befogenhet. Åtgärder på området för direkta skatter är därför inte undantagna från tillämpningsområdet för unionslagstiftningen om statligt stöd, trots att det inte har harmoniserats.<sup>206</sup>

För att fastslå att prissättningsbeskedet uppfyller kriteriet om ekonomisk fördel, skriver tribunalen, är det nödvändigt att konstatera att det avviker från den ”normala” beskattningen i Luxemburg, och innebär en förmånligare beskattning för FFT jämfört med hur bolaget annars hade beskattats.<sup>207</sup> Eftersom det Luxemburgska skattesystemet ämnar att beskatta koncernbolag och självständiga företag lika så är det möjligt att jämföra beskattningen av FFT till följd av beskedet med beskattningen av jämförbara självständiga bolag vars priser bestäms av marknaden.<sup>208</sup>

Enligt tribunalen går prövningen alltså ut på att jämföra huruvida prissättningsbeskedet leder till samma priser som marknaden bestämmer, d.v.s. om det är förenligt med armlängdsprincipen. Om FFT:s internpriser

---

<sup>203</sup> Se Fiatdomen punkt 112–113.

<sup>204</sup> Ibid. punkt 114–115.

<sup>205</sup> Ibid. punkt 125–126.

<sup>206</sup> Ibid. punkt 134.

<sup>207</sup> Ibid. punkt 138–139.

<sup>208</sup> Ibid. punkt 141–142.

avviker från armlängdsprincipen så innebär det att FFT erhållit en ekonomisk fördel genom lägre skattebetalningar.<sup>209</sup> Tribunalen ger således kommissionen rätt att tillämpa en unionsrättslig armlängdsprincip för att granska ett internprissättningsbesked som Luxemburgs skattemyndighet bedömt som förenligt med den armlängdsprincipen som införlivats i det luxemburgska rättssystemet.<sup>210</sup>

Tribunalen verkar till och med ge kommissionen rätt i att den får tillämpa den unionsrättsliga armlängdsprincipen för att granska medlemsstaternas skatteåtgärder alldeles oavsett om medlemsstaten i fråga har införlivat någon armlängdsprincip i sin nationella rättsordning eller inte.<sup>211</sup> Avgörande för kommissionens rätt att tillämpa principen verkar istället vara att medlemsstaten i fråga har ett skattesystem som beskattar varje bolag i en koncern separat på bolagsnivå och inte gemensamt på koncernnivå. Armlängdsprincipen blir en naturlig följd av ett sådant system eftersom koncernbolagens interna prissättning, vid en prövning av artikel 107, jämförs med självständiga bolags priser, oavsett om en sådan princip införlivats eller inte.<sup>212</sup>

Gällande innehållet i den unionsrättsliga armlängdsprincipen konstaterar tribunalen att kommissionen inte formellt är bunden av OECD:s riktlinjer, men att dessa representerar internationell konsensus rörande internprissättning och därmed bör tillmätas praktisk betydelse.<sup>213</sup> Någon vidare förklaring av principens innehåll kräver tribunalen inte av kommissionen, då de endast besvarar de klagandes frågor på denna punkt med att armlängdsprincipen helt enkelt är ett verktyg för att kontrollera internprissättning.<sup>214</sup>

Efter att således ha konstaterat dels att kommissionen inte överträtt sin befogenhet genom att utfärda sitt beslut, dels att kommissionen haft rätt att

---

<sup>209</sup> Se Fiatdomen punkt 143.

<sup>210</sup> Jfr. Fiatdomen punkt 145.

<sup>211</sup> Jfr. kommissionens beskrivning av den unionsrättsliga armlängdsprincipen i Fiatdomen punkt 130–132, och tribunalens godkännande av denna beskrivning i punkt 184.

<sup>212</sup> Se Fiatdomen punkt 152.

<sup>213</sup> Ibid. punkt 147.

<sup>214</sup> Ibid. punkt 155.

tillämpa en armlängdsprincip inom ramen för prövningen enligt artikel 107, slår tribunalen fast att förhandsskattebeskedet inneburit en fördel för FFT. Eftersom internprissättningen som följde av beskedet inneburit ett avsteg från armlängdsprincipen har FFT:s skattebörda minskats, varför kriteriet om ekonomisk fördel är uppfyllt.<sup>215</sup> De kvarvarande delar av prövningen enligt artikel 107 som parterna är oense om är selektivitetskriteriet och kriteriet om hämmande av konkurrens.

Gällande selektivitetskriteriet konstaterar tribunalen att det aktuella skattebeskedet, precis som kommissionen argumenterat, ska klassificeras som ett individuellt stöd till FFT i enlighet med artikel 1(e) i genomförandebestämmelserna för artikel 108. Eftersom de luxemburgska myndigheterna, enligt tribunalen, åtnjuter betydande diskretion att bestämma innehållet i prissättningsbeskedet måste det anses vara en sådan individuellt anpassad åtgärd som medför att selektivitet kan presumeras.<sup>216</sup> Därmed kan beskedet, eftersom kriteriet om ekonomisk fördel är uppfyllt, presumeras vara selektivt.<sup>217</sup>

Kommissionen har utöver denna presumtion även argumenterat utifrån en trestegsanalys för att konstatera att prissättningsbeskedet uppfyller selektivitetskriteriet.<sup>218</sup> I första hand har kommissionen argumenterat utifrån det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg som referenssystem, och i andra hand med ett snävare referenssystem som endast omfattar koncernbolag. Tribunalen håller med kommissionen om att steg två i selektivitetsprövningen, att fastställa en avvikelse från referenssystemet, sammanfaller med identifierandet av en ekonomisk fördel. Eftersom tribunalen redan tidigare fastslagit att prissättningsbeskedet innebar en ekonomisk fördel för FFT så kan därför även selektivitetskriteriet anses uppfyllt enligt tribunalen.<sup>219</sup> Kommissionen ges alltså här rätt av tribunalen i att kriteriet om selektivitet

---

<sup>215</sup> Se Fiatdomen punkt 286.

<sup>216</sup> Ibid. punkt 351–353, särskilt punkt 353.

<sup>217</sup> Ibid. punkt 359.

<sup>218</sup> Ibid. punkt 337.

<sup>219</sup> Ibid. punkt 361.

kan uppfyllas genom att en ekonomisk fördel konstateras. Tribunalen konstaterar sedan kort att de klagande, i det tredje steget i selektivitetsprövningen, inte har framfört några övertygande argument som rättfärdigar att FFT har erhållit denna selektiva skattebehandling.<sup>220</sup>

Slutligen går tribunalen in på frågan huruvida prissättningsbeskedet till FFT har snedvridit konkurrensen inom unionen, det sista kvarvarande kriteriet i artikel 107. FFT menar att eftersom bolaget endast tillhandahåller finansiella tjänster inom Fiatkoncernen, och därför inte konkurrerar med något annat företag på marknaden, så har dess eventuella skattemässiga fördel inte påverkat någon konkurrens.<sup>221</sup> Tribunalen konstaterar att stöd som befriar ett företag från kostnader som det annars normalt hade haft i princip snedvrider konkurrensvillkoren, och att det är tillräckligt att konstatera att ett stöd *hotar* att snedvrida konkurrensen. Tribunalen slår därefter fast att i och med FFT:s minskade skattebörda i Luxemburg har bolaget kunnat ge mer förmånliga lån till övriga koncernbolag<sup>222</sup>, vilket hotat att snedvrida konkurrensen på samtliga marknader som Fiatkoncernen är aktiv inom.<sup>223</sup>

Efter att ha konstaterat att FFT erhållit otillåtet statsstöd från Luxemburg återstår det endast för tribunalen att ta ställning till de klagandes argument att ett återkrävande av stödet skulle strida mot flera grundläggande unionsrättsliga principer. Tribunalen konstaterar att det inte rör sig om något brott mot rättssäkerhetsprincipen att återkräva stödet eftersom den lagregel som beslutet grundar sig på, artikel 107, är klar och tydligt utformad, samt eftersom ett återkrav är den enda logiska följderna för att återställa FFT:s situation till innan prissättningsbeskedet utfärdades.<sup>224</sup> Sammanfattningsvis ger tribunalen kommissionen rätt i samtliga argumentationspunkter och kommissionens beslut att Luxemburg ska återkräva det otillåtna stödet som prissättningsbeskedet har inneburit för FFT upprätthålls.

---

<sup>220</sup> Se Fiatdomen punkt 363.

<sup>221</sup> Ibid. punkt 373.

<sup>222</sup> Ibid. punkt 382–384.

<sup>223</sup> Ibid. punkt 395.

<sup>224</sup> Ibid. punkt 406 och 414.

## 5.2 Starbucksmålet

Starbucks Manufacturing EMEA BV (SMBV), baserat i Nederländerna, är ett bolag i Starbucks-koncernen vars huvudsakliga verksamhet består i två delar. Dels rostar och säljer SMBV kaffeböner till närstående och icke-närstående parter, dels producerar och distribuerar bolaget produkter som Starbucksmuggar och pappersservetter. SMBV köper de orostade kaffebönorna av ett koncernbolag, Starbucks Coffee Trading Company SARL (SCTC), beläget i Schweiz.<sup>225</sup> SMBV betalar även en licensavgift i form av royalty till ett annat bolag i Starbucks-koncernen, Alki LP i Storbritannien, för att få tillgång till en grupp av immateriella rättigheter rörande rostningsprocessen.<sup>226</sup>

Den 28 april 2008 utfärdade den nederländska skattemyndigheten ett prissättningsbesked för SMBV:s produktions- och distributionsverksamhet av kaffe, muggar och dylikt för tio år framöver.<sup>227</sup> Beskedet behandlade dels internprissättning mellan SMBV och andra bolag i Starbucks-koncernen, dels en metod för fastställande av SMBV:s skattepliktiga inkomst i Nederländerna. I beskedet angavs att en rimlig vinstmarginal för SMBV beräknad med nettomarginalmetoden, baserat på en jämförelse med liknande bolag i Europa, vore 9–12 % av driftskostnaderna. Om SMBV gör en större vinst än 9–12 % av driftskostnaderna betalas denna i royalty till Alki LP för de immateriella rättigheterna.<sup>228</sup>

Kommissionen inledde en formell granskning av förhandsbeskedet i juni 2014, vilket resulterade i ett beslut i oktober 2015 vari kommissionen anser att förhandsbeskedet utgör statligt stöd till Starbucks.<sup>229</sup> Enligt kommissionen har SMBV:s royaltybetalningar till Alki LP och de successivt höjda

---

<sup>225</sup> Se KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks, EUT 2017 L 83/38 [kommissionens Starbucksbeslut] punkt 49.

<sup>226</sup> Ibid. punkt 51.

<sup>227</sup> Ibid. punkt 40.

<sup>228</sup> Ibid. punkt 102–103.

<sup>229</sup> Ibid. punkt 450.

inköpsprisen för kaffeböner från SCTC inneburit att bolagets beskattningsbara inkomst i Nederländerna reducerats avsevärt.<sup>230</sup> Beslutet överklagades av Nederländerna och Starbucks till tribunalen.

## 5.2.1 Kommissionens argumentation

Kommissionen argumenterar i stora delar likadant i Starbucks-målet som i Fiat-målet gällande tillämpningen av artikel 107 om olagligt statsstöd. Kriteriet om statligt stöd är uppfyllt, menar kommissionen, i och med att förhandsbeskedet utfärdades av den nederländska skattemyndigheten som därigenom godtagit bolagets beskattningsmodell.<sup>231</sup> Vidare argumenterar kommissionen för att konkurrensen riskerar att snedvridas och handeln mellan medlemsstaterna att påverkas till följd av stödet eftersom SMBV är del av en global koncern som gynnas på koncernnivå av bolagets lägre beskattning i Nederländerna.<sup>232</sup>

Precis som i Fiat-målet ägnar kommissionen sedan mest utrymme åt att argumentera för att kriteriet om ekonomisk fördel och selektivitetskriteriet är uppfyllda. Kommissionen utgår i selektivitetsprövningen ifrån samma trestepsanalys som i föregående mål; (1) identifierande av ett referenssystem, (2) fastställande av huruvida en viss skatteåtgärd utgör ett undantag från referenssystemet, och i så fall (3) huruvida åtgärden kan motiveras genom referenssystemets natur eller allmänna ekonomi.

Kommissionen argumenterar i första hand för att referenssystemet ska vara det allmänna nederländska bolagsskattesystemet, vilket har som syfte att beskatta vinst hos alla företag skattskyldiga i Nederländerna, utan åtskillnad mellan anknutna och icke-anknutna bolag. Enligt detta system ska ett bolags skattepliktiga vinst fastställas på grundval av principer om god affärspraxis och på ett konsekvent sätt.<sup>233</sup> Visserligen finns det särskilda regler för att

---

<sup>230</sup> Se de sammanslagna målen T-760/15 och T-636/16 *Kungariket Nederländerna m.fl. mot Europeiska kommissionen*, EU:T:2019:669 [Starbucksdomen] punkt 275 och 115.

<sup>231</sup> Se kommissionens Starbucksbeslut punkt 225–226.

<sup>232</sup> Ibid. punkt 227.

<sup>233</sup> Ibid. punkt 232–236.

bedöma den skattepliktiga vinsten hos koncernbolag, men dessa syftar endast till att jämföra sådana bolag med icke-anknutna bolag, varför det egentligen inte rör sig om någon särbehandling. SMBV bör därför, enligt kommissionen, anses befinna sig i en faktiskt och rättsligt jämförbar situation som både anknutna och icke-anknutna bolag i Nederländerna.<sup>234</sup>

Steg två av prövningen av selektivitetskriteriet, fastställandet av huruvida prissättningsbeskedet inneburit ett undantag från referenssystemet, sammanfaller enligt kommissionen med identifieringen av en ekonomisk fördel för SMBV.<sup>235</sup> Likt i Fiatbeslutet likställer alltså kommissionen det andra steget i selektivitetskriteriet med kriteriet om ekonomisk fördel.<sup>236</sup> Eftersom prissättningsbeskedet är ett individuellt stöd, enligt kommissionen, som utfärdats med stor skönsmässighet för de nederländska myndigheterna så kan beskedet presumeras vara selektivt om en ekonomisk fördel kan konstateras.<sup>237</sup>

Efter att således ha konstaterat att det räcker att kommissionen kan konstatera att SMBV erhållit en ekonomisk fördel av prissättningsbeskedet för att även selektivitetskriteriet ska vara uppfyllt, överger kommissionen selektivitetsprövningen och riktar in sig på kriteriet om ekonomisk fördel. Kommissionen menar att prissättningsbeskedet tillåter SMBV att fastställa den skattepliktiga bolagsskatten i Nederländerna på ett sätt som avviker från den lagstadgade metoden enligt referenssystemet. Därför har SMBV fått en förbättrad ekonomisk situation jämfört med om företaget inte hade haft något prissättningsbesked.<sup>238</sup>

Enligt tidigare praxis ska, fortsätter kommissionen, skatteåtgärder som leder till en internprissättning som avviker från marknadsmässiga villkor anses medföra en ekonomisk fördel i den mån det leder till en minskning av bolagets

---

<sup>234</sup> Se kommissionens Starbucksbeslut punkt 244.

<sup>235</sup> Ibid. punkt 253.

<sup>236</sup> Se kapitel 5.1.1 för samma resonemang i kommissionens Fiatbeslutet.

<sup>237</sup> Se kommissionens Starbucksbeslut punkt 254.

<sup>238</sup> Ibid. punkt 256–257.



skattebas.<sup>239</sup> För att kunna bedöma huruvida SMBV:s metod att fastställa sitt skattepliktiga resultat enligt prissättningsbeskedet överensstämmer med marknadsmässiga villkor måste kommissionen använda sig av armlängdsprincipen.<sup>240</sup> Om metoden för fastställande av SMBV:s skattepliktiga inkomst avviker från armlängdsprincipen och bolagets skattebas har minskats, så är kriteriet om ekonomisk fördel uppfyllt och selektivitet kan presumeras föreligga.<sup>241</sup>

Kommissionen tillämpar en unionsrättslig armlängdsprincip och gör inte anspråk på att tolka armlängdsprincipen såsom den är införlivad i det nederländska skattesystemet, eller såsom beskriven av OECD. Precis som i Fiatbeslutet är kommissionen av uppfattningen att den unionsrättsliga armlängdsprincipen är en integrerad del av prövningen enligt artikel 107 och att den kan tillämpas oavsett om medlemsstaten i fråga har införlivat någon armlängdsprincip i sin rättsordning eller inte.<sup>242</sup>

Innan kommissionen går in på den faktiska ekonomiska prövningen påminner de om att en felaktig internprissättningsanalys i prissättningsbeskedet inte kan motiveras med att armlängdsprincipen inte är en exakt vetenskap.<sup>243</sup> Därefter redogör kommissionen utförligt för varför de anser att prissättningsbeskedets metodologiska val inte är marknadsmässiga, avviker från armlängdsprincipen och medför en fördel för SMBV genom att leda till en minskning av bolagets skattebas i Nederländerna i jämförelse med icke-anknutna bolag.

I korthet kan kommissionens argumentation sägas utgå ifrån att beräkningen av royaltyn som SMBV betalar till Alki LP leder till ett skattepliktigt resultat i Nederländerna som inte är marknadsmässigt och därför borde ha gjorts utifrån en annan prissättningsmetod.<sup>244</sup> Vidare anser kommissionen att priset på de gröna börnorna som SMBV köper från SCTC inte varit armlängds-

---

<sup>239</sup> Se kommissionens Starbucksbeslut punkt 258–260.

<sup>240</sup> Ibid. punkt 261–264.

<sup>241</sup> Jfr. kommissionens Starbucksbeslut punkt 267.

<sup>242</sup> Se kommissionens Starbucksbeslut punkt 264–265.

<sup>243</sup> Ibid. punkt 266.

<sup>244</sup> Jfr. kommissionens Starbucksbeslut punkt 287.

mässigt, vilket bland annat inneburit att skatteintäkter skiftats bort från Nederländerna.<sup>245</sup> Kommissionen konstaterar därför att eftersom SMBV brutit mot armlängdsprincipen så är kriteriet om ekonomisk fördel uppfyllt, och behandlingen av SMBV kan presumeras vara selektiv. I det tredje steget av selektivitetsprövningen kan varken Nederländerna eller Starbucks motivera den selektiva behandlingen av SMBV i förhållande till referenssystemet. Därför drar kommissionen slutsatsen att samtliga kriterier i artikel 107 är uppfyllda och att SMBV ska återbetala det otillåtna stöd som bolaget erhållit av Nederländerna genom det aktuella prissättningsbeskedet.<sup>246</sup>

## 5.2.2 Nederländerna och SMBV:s argumentation

Nederländerna och SMBV invänder mot kommissionens tillämpning av artikel 107 och argumenterar för att kriteriet om ekonomisk fördel och selektivitetskriteriet inte är uppfyllda.<sup>247</sup> Till att börja med invänder Nederländerna och SMBV mot att kommissionen tillämpar en unionsrättslig armlängdsprincip inom ramen för bedömningen enligt artikel 107. De menar att den tidigare praxis som kommissionen lutar sig emot inte stödjer existensen av en sådan princip. Kommissionen har inte heller redogjort för vad denna princip innehåller. Tillämpningen av principen utgör ett brott mot medlemsstaternas skattesuveränitet, fortsätter klagandena, och menar att kommissionen enbart borde utgått ifrån nederländsk rätt.<sup>248</sup>

Nederländerna argumenterar för att prissättningsbeskedet är baserat på marknadsmässiga internpriser och en lämplig metod för fastställande av SMBV:s skattepliktiga vinst<sup>249</sup>, varför varken kriteriet om ekonomisk fördel eller selektivitetskriteriet är uppfyllt<sup>250</sup>. Gällande kriteriet om ekonomisk fördel argumenterar parterna för att valet av prissättningsmetod, nettomarginalmetoden, inte kan kritiseras i sig självt om det leder till ett resultat

---

<sup>245</sup> Se kommissionens Starbucksbeslut punkt 358.

<sup>246</sup> Ibid. punkt 415–416 och 437.

<sup>247</sup> Se Starbucksdomen punkt 128.

<sup>248</sup> Ibid. punkt 132–133.

<sup>249</sup> Se kommissionens Starbucksbeslut punkt 161–162.

<sup>250</sup> Ibid. punkt 180.

som är förenligt med armlängdsprincipen.<sup>251</sup> De menar att kommissionen ser valet av ”rätt” metod som ett mål i sig, medan det i OECD:s riktlinjer inte finns någon tvingande hierarki mellan metoderna.<sup>252</sup> Vidare invänder Nederländerna och SMBV, bland annat, mot att flera delar av kommissionens argumentation är baserad på uppgifter som inte fanns tillgängliga då prissättningsbeskedet utfärdades och därför inte borde beaktas.<sup>253</sup>

Angående selektivitetskriteriet menar Nederländerna och SMBV att det relevanta referenssystemet, i selektivitetsprövningens första steg, bör begränsas till att omfatta anknutna bolag som träffas av den nederländska införlivningen av armlängdsprincipen. I så fall måste det, i steg två av prövningen, konstateras att SMBV till följd av prissättningsbeskedet beskattats förmånligare än andra anknutna bolag för att selektivitet ska kunna konstateras. Eftersom prissättningsbeskedet enligt klagandena är förenlig med armlängdsprincipen, såsom den är införlivad i nederländsk rätt, så har det inte lett till en beskattning av SMBV som avviker från referenssystemet och det föreligger därför inte någon selektivitet.<sup>254</sup>

Nederländerna invänder även mot att kommissionen inte tycks ha beaktat att anknutna och icke-anknutna bolag inte befinner sig i en faktiskt och rättsligt jämförbar situation, utan att det alltid föreligger vissa skillnader mellan sådana bolag. Slutligen anser medlemsstaten att dess suveränitet inkräktas om kommissionen får rätt att på detta sätt påtvinga landet en ny tolkning av dess egna skatteprinciper.<sup>255</sup>

### 5.2.3 Tribunalen

Tribunalen börjar med att konstatera att klagandena, Nederländerna och SMBV, inom ramen för prövningen under artikel 107 endast invänder mot att kriterierna om ekonomisk fördel och selektivitet skulle vara uppfyllda.

---

<sup>251</sup> Se kommissionens Starbucksbeslut punkt 184.

<sup>252</sup> Se Starbucksdomen punkt 175 och 179.

<sup>253</sup> Ibid. punkt 217–218.

<sup>254</sup> Se kommissionens Starbucksbeslut punkt 183 och 193.

<sup>255</sup> Ibid. punkt 185–186.

Kriterierna om påverkan på mellanstatlig handel, snedvridning av konkurrensen och härkomsten av det eventuella statliga stödet bestrids alltså inte.<sup>256</sup> Det faktum att kommissionen har undersökt kriteriet om ekonomisk fördel och selektivitetskriteriet tillsammans behöver inte vara fel, enligt tribunalen, givet att både fördels- och selektivitetsaspekten av beskedet utreds. Tribunalen börjar med att analysera huruvida prissättningsbeskedet inneburit någon ekonomisk fördel för SMBV, för att sedan, om någon sådan fördel kan konstateras, undersöka huruvida fördelen varit selektiv.<sup>257</sup>

Gällande kriteriet om ekonomisk fördel utreder tribunalen först kommissionens tillämpning av armlängdsprincipen för att undersöka huruvida SMBV:s internprissättning motsvarade marknadsvillkor.<sup>258</sup> Till en början konstateras att den direkta beskattningen än så länge är medlemsstaternas kompetens, men att denna måste utövas i enlighet med EU-rätten och därför är föremål för granskning av statsstödsreglerna.<sup>259</sup> Prissättningsbeskedet ska anses ha inneburit en ekonomisk fördel för SMBV om det har försatt bolaget i en mer gynnsam ekonomisk situation än om bolaget inte hade fått beskedet. Eftersom det nederländska skattesystemet syftar till att beskatta koncernbolag och icke-anknutna bolag likadant så får kommissionen, enligt tidigare praxis, jämföra beskattningen av SMBV enligt prissättningsbeskedet med beskattningen av ett icke-anknutet bolag enligt de vanliga skatte-reglerna.<sup>260</sup> Detta innebär i praktiken att kommissionen enligt artikel 107 har rätt att granska huruvida de internpriser som prissättningsbeskedet anger överensstämmer med marknadsvillkor, för att avgöra om SMBV åtnjuter någon skattelättnad. Armlängdsprincipen blir ett verktyg för att kunna genomföra denna granskning.<sup>261</sup> Principens innehåll förklaras inte närmare av varken kommissionen eller tribunalen, som endast konstaterar att OECD:s riktlinjer bör tillmätas vikt vid tillämpningen av principen.<sup>262</sup>

---

<sup>256</sup> Se Starbucksdomen punkt 127–128.

<sup>257</sup> Ibid. punkt 129.

<sup>258</sup> Ibid. punkt 141.

<sup>259</sup> Ibid. punkt 142–143.

<sup>260</sup> Ibid. punkt 147–150.

<sup>261</sup> Ibid. punkt 151.

<sup>262</sup> Ibid. punkt 155–157.

Rörande klagandenas invändningar om att kommissionen ägnat sig åt dold harmonisering av skatteregler inom unionen, skriver tribunalen att det för närvarande är medlemsstaterna som avgör den ”normala” beskattningen i sitt skattesystem. Kommissionens prövning går endast ut på att avgöra huruvida ett prissättningsbesked inneburit en ekonomisk fördel i form av lättad skattebörda för mottagaren i förhållande till den normala beskattningen.<sup>263</sup> Kommissionen har därför inte överskridit sin kompetens genom att tillämpa en unionsrättslig armlängdsprincip i sitt beslut för att undersöka kriteriet om ekonomisk fördel.<sup>264</sup>

Därefter påbörjar tribunalen den materiella prövningen av huruvida SMBV åtnjutit en ekonomisk fördel genom prissättningsbeskedet. De skriver bland annat att valet av prissättningsmetod är fritt för den skattskyldige och att det inte finns någon strikt prioriteringsordning mellan metoderna, varför valet av nettomarginalmetoden inte innebär någon ekonomisk fördel för SMBV.<sup>265</sup> Tribunalen ger även SMBV och Nederländerna rätt i att kommissionen inte får grunda sina argument på uppgifter som inte var kända eller rimligen förutsebara vid tillfället då prissättningsbeskedet utfärdades.<sup>266</sup>

Sammantaget konstaterar tribunalen att kommissionen varken visat att beräkningen av SMBV:s royalty till Alki LP eller priset på kaffebönorna varit felaktiga. Prissättningsbeskedet har därför, enligt tribunalen, inte medfört någon ekonomisk fördel för SMBV.<sup>267</sup> Det är därmed inte heller nödvändigt för tribunalen att pröva huruvida kriteriet om selektivitet är uppfyllt, utan kommissionens beslut om att Nederländerna ska återkräva stödbeloppet från Starbucks rivs upp.<sup>268</sup>

---

<sup>263</sup> Se Starbucksdomen punkt 159.

<sup>264</sup> Ibid. punkt 160–163.

<sup>265</sup> Ibid. punkt 214–215.

<sup>266</sup> Ibid. punkt 250–251.

<sup>267</sup> Ibid. punkt 559.

<sup>268</sup> Ibid. punkt 561.

## 5.3 Diskussion i doktrin

Sedan kommissionen fattade sina slutliga beslut i Fiat- och Starbucks målen har det publicerats mängder av artiklar och andra publikationer med synpunkter och kritik mot besluten. Trots att många av synpunkterna framfördes innan tribunalen avkunnade sina domar hösten 2019 innebär utfallen i domstolen, där kommissionen på många viktiga princippunkter får rätt, att stora delar av diskussionen fortsatt är relevant. Eftersom båda domarna överklagats kommer det att dröja innan frågorna får ett slutgiltigt svar.

### 5.3.1 Armlängdsprincipens ursprung och innehåll

En av de punkter som har kritiserats flitigast är kommissionens juridiska grund för användandet av en unionsrättslig armlängdsprincip. I båda målen argumenterar kommissionen för att Forum 187-domen<sup>269</sup> ger grund för tillämpning av en armlängdsprincip vid granskning enligt artikel 107 i funktionsfördraget. Enligt Gormsen ger domstolen i Forum 187-domen inte alls något tydligt stöd för att en sådan armlängdsprincip får användas. I domen nämns inte någon armlängdsprincip överhuvudtaget, istället resonerar domstolen kring huruvida tillämpningen av kostnadsplusmetoden i det specifika fallet lett till en fördel för Forum 187.<sup>270</sup> Även Richard menar att det inte går att utläsa någon allmänt tillämplig princip från domen, inte minst eftersom domstolen faktiskt aldrig nämner armlängdsprincipen.<sup>271</sup>

Gormsen lyfter att domstolen i 187-domen refererar till kostnadsplusmetoden *såsom beskriven av OECD*, varför det blir märkligt när kommissionen i Starbucks- och Fiatbesluten refererar till denna dom som en grund för en armlängdsprincip som *inte* är samma som OECD:s armlängdsprincip.<sup>272</sup>

---

<sup>269</sup> Se de sammanslagna målen C-182/03 och C-217/03 *Konungariket Belgien och Forum 187 ASBL mot Europeiska kommissionen*, EU:C:2006:416 [Forum 187-domen].

<sup>270</sup> Se Gormsen (2016) s. 381.

<sup>271</sup> Se Richard (2018) s. 26.

<sup>272</sup> Se Gormsen (2019) s. 46–47.

Även Wattel och González är kritiska mot Forum 187-domen som grund för armlängdsprincipen och menar, likt Gormsen, att domstolen i det målet endast uttalar sig om användandet av kostnadsplusmetoden i det specifika fallet.<sup>273</sup> Även Joris och De Cock menar att EU-domstolen inte avsåg att skapa en EU-rättslig armlängdsprincip genom Forum 187-fallet, och att en sådan princip endast kan utrönas via en mycket generös tolkning av domskälen.<sup>274</sup>

Hrushko kritiserar bristen på förklaring av principens innehåll från kommissionens sida, och menar att medlemsstaterna famlar i mörkret i sina försök att tillämpa den nya principen. Kommissionen har i princip enbart sagt att den unionsrättsliga armlängdsprincipen syftar till att säkerställa att internprissättning beräknas så att det resulterar i en tillförlitlig uppskattning av en marknadsbaserad inkomst, och att den inte är densamma som OECD:s princip. Avsaknaden av tydlighet rörande principens innehåll och tillämpning skapar stor osäkerhet för såväl medlemsstaterna som de internationella företag som har erhållit skattebesked som varit i enlighet med både OECD:s riktlinjer och den aktuella medlemsstatens lagstiftning.<sup>275</sup> Hrushko menar vidare att kommissionens nya armlängdsprincip underminerar det internationella arbete som lagts ner för att utveckla de gemensamma internprissättningsprinciper som ges till uttryck i OECD:s riktlinjer.<sup>276</sup> Bal instämmer och anser att kommissionen borde ha förklarat sin armlängdsprincip innan de började tillämpa den i ärenden direkt mot medlemsstaterna.<sup>277</sup>

Enligt Wattel kan den nya osäkerheten som skapats genom kommissionens beslut på sikt leda till att EU:s medlemsstater blir mer benägna att överge armlängdsprincipen och omvärdera det alternativa systemet med fördelningsnycklar.<sup>278</sup> Ett sådant förslag har som nämnts ovan redan föreslagits av kommissionen inom ramen för CCTB-projektet.<sup>279</sup>

---

<sup>273</sup> Se Wattel (2016a) s. 793–794; González (2016) s. 563–564.

<sup>274</sup> Se Joris och De Cock (2017) s. 614.

<sup>275</sup> Se Hrushko (2017) s. 349–350.

<sup>276</sup> Ibid. s. 351.

<sup>277</sup> Se Bal (2019) s. 374.

<sup>278</sup> Se Wattel (2016b) s. 187.

<sup>279</sup> Se kapitel 4.4 ovan.

### 5.3.2 Gemensam behandling av ekonomisk fördel och selektivitet

En annan del av kommissionens argumentation som blivit mycket kritiserad är sammanblandningen av kriteriet om ekonomisk fördel och selektivitets-kriteriet. Som nämnts under kapitel 5.1.1 ovan om kommissionens argumentation i Fiatmålet, likställer kommissionen ett brott mot armlängds-principen med selektivitet, två kriterier som egentligen ska prövas separat.

Richard citerar MOL Magyar-målet<sup>280</sup> där EU-domstolen fastslår att selektivitetskriteriet och kriteriet om ekonomisk fördel i artikel 107 tydligt ska skiljas åt. När en ekonomisk fördel har konstaterats så måste selektivitetsaspekten av åtgärden undersökas. Domstolen godkände dock i det målet, likt i de två aktuella målen, att identifierandet av en ekonomisk fördel i princip är tillräckligt för att presumera att åtgärden är selektiv.<sup>281</sup> Richard menar dock att presumptionen inte helt undanröjer kravet på en separat bedömning av selektivitet, samt att det av många, bland annat EU-domstolens generaladvokat, anses särskilt olämpligt att tillämpa denna presumtion på skatteåtgärder.<sup>282</sup> Gormsen anför liknande synpunkter och menar att MOL Magyar-domen inte rör skattefrågor<sup>283</sup> och att det i just skatteärenden ofta är selektivitet som är det mest omtvistade kriteriet, varför det inte är lämpligt att tillämpa presumptionen utan att utföra en ordentlig selektivitetsprövning.<sup>284</sup>

Joris och De Cock anser det problematiskt att kommissionen felaktigt behandlar de två kriterierna gemensamt och att armlängdsprincipen används för att presumera selektivitet. De vill se en mer utpräglad selektivitetsprövning där behandlingen av SMBV och FFT jämförs med behandlingen av andra bolag i liknande situation.<sup>285</sup>

---

<sup>280</sup> Se C-15/14 P *Europeiska kommissionen mot MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt*, EU:C:2015:362 [MOL Magyar-domen].

<sup>281</sup> Se Richard (2018) s. 16.

<sup>282</sup> Ibid. s. 16–17.

<sup>283</sup> Se Gormsen (2019) s. 53.

<sup>284</sup> Se Gormsen (2016) s. 375.

<sup>285</sup> Se Joris och De Cock (2017) s. 614–615.



### 5.3.3 Valet av referenssystem och jämförelse mellan anknutna och icke-anknutna bolag

I det första steget av selektivitetsprövningen ska, som nämnts i kapitel 3.2.5, ett referenssystem väljas, utifrån vilket jämförelsen av behandlingen av jämförbara företag ska göras. Likt de klagande i Fiat- och Starbucks målen har det i doktrin lyfts kritik mot kommissionens val av referenssystem. Om ett snävare referenssystem bestående av den uppsättning regler om internprissättning som endast träffar koncernbolag skulle tillämpas, så hade kommissionen varit tvungen att visa att bolaget i fråga genom sitt prissättningsbesked fått en beskattning som avviker från beskattningen av andra koncernbolag.

Gormsen menar likt de klagande parterna att kommissionen egentligen borde ha valt ett smalare referenssystem än de respektive medlemsstaternas allmänna bolagsskattesystem. Hon framhåller dock att valet av referenssystem i själva verket inte är särskilt avgörande i detta fall eftersom jämförelsen oavsett ska göras med bolag som befinner sig i en *liknande* situation.<sup>286</sup> Oavsett om ett brett eller snävt referenssystem används, så borde jämförelsen därför endast göras med andra bolag som är i en företagskoncern och omfattas av internprissättningsregler. Hon menar att kommissionens tidigare beslutspraxis stödjer slutsatsen att icke-anknutna bolag inte befinner sig i en jämförbar *faktisk* och *legal* situation som koncernbolag.<sup>287</sup>

Vad gäller den *faktiska* jämförbarheten så framför Richard liknande synpunkter som Gormsen och menar att till följd av komplicerade strukturer med dotterbolag och verksamhetsgrenar i olika länder så är koncernbolag i en unik situation och bör inte jämföras med helt självständiga företag.<sup>288</sup> Luja lyfter de stordriftsfördelar och synergieffekter som stora koncernbolag kan åtnjuta som ett skäl till att inte likställa dessa med icke-anknutna bolag.<sup>289</sup>

---

<sup>286</sup> Se Gormsen (2016) s. 376–377.

<sup>287</sup> Se Gormsen (2019) s. 57–60.

<sup>288</sup> Se Richard (2018) s. 41.

<sup>289</sup> Se Luja (2016) s. 323.

Júnior tar upp bristen på informationsasymmetri vid närstående transaktioner som ett skäl till att prissättningen blir annorlunda jämfört med transaktioner mellan fristående bolag.<sup>290</sup> Angående den *legala* jämförbarheten nämner Gormsen diverse EU-direktiv och förordningar som endast träffar koncernbolag som, utöver nationella regler om internprissättning, är exempel på varför koncernbolag och icke-anknutna bolag inte bör jämföras.<sup>291</sup>

### **5.3.4 Brott mot grundläggande principer att återkräva stödet**

I Fiatmålet argumenterade Luxemburg för att det vore ett brott mot rättssäkerhetsprincipen att retroaktivt återkräva det erhållna stödet eftersom varken de eller FFT rimligen hade kunnat förutse att prissättningsbeskedet skulle användas på detta nya sätt. Istället för en sådan retroaktiv verkan ville de endast att beslutet skulle få effekt framledes, d.v.s. att prissättningsbeskedet inte längre får tillämpas av parterna framöver. Tribunalen övertygades inte av argumentet utan konstaterade att artikel 107 är tydligt utformad och att det inte på något sätt kan ha undgått parterna att åtgärder som klassificeras som otillåtet statsstöd kan komma att återkrävas.<sup>292</sup>

Åsikterna i doktrin har varit blandade rörande återbetalningskravet. Bal håller med Luxemburg om att det är ett brott mot den grundläggande rättssäkerhetsprincipen att återkräva stödet eftersom parterna inte kunnat förutse denna följd av prissättningsbeskedet.<sup>293</sup> Gormsen menar att kommissionens tolkning av artikel 107 är så pass ny och saknar motstycke, att det därför bryter mot principen om berättigade förväntningar att återkräva stödet.<sup>294</sup> Wattel å andra sidan håller med om att kommissionens tolkning av statsstödsreglerna är ny, men att ett krav på återbetalning inte alls innebär någon retroaktiv tillämpning av artikel 107. Vidare skriver han att brott mot

---

<sup>290</sup> Se Júnior (2018) s. 996.

<sup>291</sup> Se Gormsen (2019) s. 60.

<sup>292</sup> Se kapitel 5.1.2 och 5.1.3 ovan.

<sup>293</sup> Se Bal (2019) s. 374–375.

<sup>294</sup> Se Gormsen (2016) s. 382, jfr. kapitel 3.3 ovan.

principen om berättigade förväntningar endast kan föreligga om parternas förväntningar kommer från att ha förlitat sig på information från kommissionen själv, men inte om de, som i dessa fall, förlitat sig på medlemsstatens myndigheter.<sup>295</sup>

---

<sup>295</sup> Se Wattel (2016b) s. 192.

# 6 Diskussion och analys

## 6.1 Introduktion

Efter att ha besvarat uppsatsens första och andra frågeställningar i kapitel 2–4 respektive kapitel 5.1–5.2 ovan, ska de kvarvarande frågeställningarna besvaras nedan. Med stöd av den kritik som framförts i doktrin mot domarna i kapitel 5.3, ska den tredje frågeställning om huruvida kommissionens argumentation rörande tillämpningen av artikel 107 är juridiskt hållbar diskuteras. Avslutningsvis ska även den fjärde frågeställningen om rättsfallens potentiella konsekvenser diskuteras.

Gällande utgången i de båda målen i tribunalen är jag av uppfattningen att kommissionen borde vara nöjd med resultatet. Trots att överklagandet i Starbucksålet bifölls och kommissionens beslut upphävdes, godkände tribunalen kommissionens granskning av prissättningsbeskedet och användandet av armlängdsprincipen under artikel 107 på ett principiellt plan. I Fiatmålet vann kommissionen på samtliga punkter och bolaget ska återbetala hundratals miljoner kronor i skatt till Luxemburg. Eftersom båda tribunalens domar har överklagats till EU-domstolens högsta instans ska en diskussion föras nedan om olika delar av domarna som kan komma att få stor betydelse i överprövningen och som har diskuterats i doktrin.

## 6.2 Är argumentationen juridiskt hållbar?

### 6.2.1 Rättfärdigande av armlängdsprincipen

I och med kommissionens beslut och tribunalens domar i respektive ärende har det införts en ny armlängdsprincip inom EU-rätten. Armlängdsprincipen är i grund och botten av skatterättslig karaktär men har tillämpats av kommissionen inom ramen för prövningen enligt artikel 107, en konkurrensregel om otillåtet statsstöd. Eftersom den direkta beskattningen

enligt kompetensreglerna i EU-fördragen tillfaller medlemsstaterna<sup>296</sup> kan kommissionen inte initiera några lagförslag på området, och för att påverka medlemsstaternas skatteregler har därför andra vägar behövt sökas.

I de två målen har kommissionen tillämpat artikel 107 på olika typer av prissättningsbesked som Nederländerna och Luxemburg har utfärdat till SMBV respektive FFT. Armlängdsprincipen har fått betydelse för kriteriet om ekonomisk fördel för mottagaren. Enligt kommissionen stödjer tidigare praxis, Forum 187-målet, att koncerninterna transaktioner som inte är prissatta likadant som vid ”fri konkurrens” anses medföra en ekonomisk fördel. ”Fri konkurrens” innebär enligt kommissionen att prissättning ska ske som mellan oberoende företag som förhandlar under liknande omständigheter på armlängds avstånd, d.v.s. i enlighet med armlängdsprincipen.

Denna tolkning av rättsfallet och särskilt begreppet ”fri konkurrens” har som beskrivits ovan mötts av kraftig kritik i doktrin. Enligt bland annat Joris och De Cock samt Gormsen har tribunalen genom domsluten godtagit kommissionens mycket generösa tolkning av den tidigare praxisen. Det är enligt min mening anmärkningsvärt att kommissionen via konkurrensreglerna tillåts införa en skatterättslig princip i strid med kompetensfördelningsartiklarna i EU-fördragen utan tydligare juridiskt stöd. De nya rättsfallen innebär i praktiken direktiv från kommissionen till medlemsstaterna att utforma sin internprissättningslagstiftning utefter kommissionens tolkning av armlängdsprincipen för att inte riskera en granskning under artikel 107. Kommissionens hållning är än mer problematisk med hänsyn till att direkt beskattning är ett område starkt präglad av nationell bestämmanderätt och motvilja till harmonisering.<sup>297</sup>

Vidare är, som beskrivet ovan, den unionsrättsliga armlängdsprincipens innehåll och förhållande till OECD:s riktlinjer mycket oklart. Tribunalen skriver i domarna att kommissionen inte är bunden av riktlinjerna men att de

---

<sup>296</sup> Se kapitel 2.3 ovan.

<sup>297</sup> Se kapitel 2.1 och 2.3 ovan.

bör tillmätas betydelse eftersom de representerar internationell konsensus gällande internprissättning. Likt Hrushko är jag av uppfattningen att kommissionens nya princip riskerar att leda till stor osäkerhet för medlemsstaterna eftersom de inte vet hur de ska följa den. Kommissionen skriver i sitt tillkännagivande om statligt stöd att det är *osannolikt* att en prissättning i enlighet med OECD:s riktlinjer ger upphov till statligt stöd<sup>298</sup>, men underkänner sedan prissättningsbesked som av medlemsstaterna bedöms vara utförda i linje med riktlinjerna.

Detta innebär givetvis att de företag som mottagit prissättningsbesked inte kan förlita sig på att deras internprissättning är tillåten, vilket innebär att själva syftet med prissättningsbesked, nämligen förutsebarhet och trygghet, fallerar. Givet de stora belopp som står på spel och potentiellt kan återkrävas tror jag inte det är tillräckligt för företagen att veta att det är ”osannolikt” att deras prissättningsbesked granskas och underkänns av kommissionen. För att tillförsäkra sig skydd från återbetalningskrav blir den enda vägen till säkerhet för företagen därför att kontrollera deras upplägg med kommissionen. På så sätt har kommissionen, likt Luxemburg framförde,<sup>299</sup> självmant antagit rollen som överprövningsinstans för prissättningsbesked och får stor inblick och inflytande över hur medlemsstaterna sköter sina skatteangelägenheter.

Ett tänkbart skäl till varför kommissionen är så tydliga med att deras armlängdsprincip inte är densamma som OECD:s armlängdsprincip är att de därigenom slipper motivera hur OECD:s princip plötsligt skulle ha blivit en del av EU:s primärrätt. Som nämnts ovan är inte alla EU:s medlemsländer med i OECD och inte ens alla de som är med i organisationen har införlivat dess armlängdsprincip i sin lagstiftning.<sup>300</sup> Det hade därför varit mycket svårt för kommissionen att förklara varför OECD:s princip ska användas vid tillämpning av artikel 107 i funktionsfördraget. Detta slipper kommissionen genom att istället argumentera för att det finns en inneboende armlängds-

---

<sup>298</sup> Se kapitel 4.5 ovan.

<sup>299</sup> Se kapitel 5.1.2 ovan.

<sup>300</sup> Se kapitel 4.5 ovan.

princip som är en naturlig del av prövningen enligt artikel 107. Resultatet blir att samtliga medlemsstater måste följa dels sin nationella armlängdsprincip (om någon sådan har införlivats), dels den unionsrättsliga armlängdsprincipen vid utfärdandet av prissättningsbesked, en slags harmonisering av kommissionen, liksom Arhold varnat för.<sup>301</sup>

Sammantaget är min uppfattning att kommissionen har försökt harmonisera skatteområdet bakvägen. Utifrån tveksam juridisk grund motiveras en unionsrättslig armlängdsprincip med oklart innehåll på ett juridiskt område där medlemsstaterna starkt värnar sin suveräna bestämmanderätt. För att ge sig in i ett så känsligt område som skatterätt, borde strängare krav ställas på kommissionen gällande legalitet och förutsebarhet och motiveringen såsom den ser ut idag borde därför underkännas.

## 6.2.2 Selektivitetsprövningen

Kommissionen har fått mycket kritik för hur den tillämpar artikel 107 och särskilt selektivitetskriteriet. I båda de diskuterade målen har kommissionen argumenterat utefter en presumtion att selektivitet föreligger om en ekonomisk fördel för mottagaren av prissättningsbeskedet kan identifieras. I och med att kriteriet om ekonomisk fördel koncentreras till en prövning av armlängdsprincipen så är det tillräckligt för kommissionen att visa brott mot denna princip för att otillåtet stöd ska föreligga, särskilt eftersom övriga kriterier i artikel 107 i princip alltid är uppfyllda för skatteåtgärder. Som nämnts ovan har detta kritiserats i doktrin<sup>302</sup>, där många menar att presumtionen inte bör tillämpas i skatteärenden eftersom det ofta i sådana fall är selektivitet som är det avgörande kriteriet.

Det återstår ännu att se huruvida EU-domstolen kommer att hålla med tribunalen i att presumtionen är tillämplig. Tribunalen menar dock i Fiatmålet att kommissionen har visat selektivitet både utifrån presumtionen och utifrån

---

<sup>301</sup> Se kapitel 3.4 ovan.

<sup>302</sup> Se kapitel 5.3.2 ovan.

den trestegsanalys som presenterades i kapitel 3.2. Jag ställer mig tveksam till detta, och är istället av uppfattningen att om EU-domstolen inte anser presumtionen tillämplig så borde de komma till slutsatsen att kommissionen inte visat att selektivitet föreligger.

Genom att först identifiera referenssystemet i trestegsansalysens första steg och därefter i steg två övergå till att argumentera för presumtionen, diskuterar kommissionen faktiskt aldrig prissättningsbeskedets selektivitet överhuvudtaget, vilket är det som egentligen ska prövas i steg två. De två metoderna för att visa selektivitet blandas istället ihop, och steg två i trestegsansalysen slutförs aldrig. Efter att sedan anse sig ha visat att presumtionen är uppfylld i och med brott mot armlängdsprincipen, och att selektivitet därmed kan presumeras, så återgår kommissionen till den sista prövningen i trestegsansalysen (rättfärdigande av särbehandlingen). Genom att avsluta argumentationen på detta vis ger kommissionen sken av att ha slutfört trestegsansalysen och visat selektivitet trots att detta faktiskt aldrig prövats. Därför menar jag att EU-domstolen, om den finner att presumtionen inte är tillämplig, bör underkänna kommissionens argumentation kring selektivitetskriteriet.

Kommissionen har även fått kritik för att de valt ett mycket brett referenssystem i selektivitetsprövningen, det allmänna bolagsskattesystemet i respektive medlemsstat. Eftersom selektivitetsprövningen dock ska göras i förhållande till andra bolag som befinner sig i en jämförbar faktisk och legal situation så verkar Gormsens argument att bestämmandet av referenssystemet är av mindre vikt övertygande.<sup>303</sup> Det blir dock problematiskt när kommissionen argumenterar för ett brett referenssystem men sedan *inte* gör skillnad på koncernbolag och fristående bolag. De multinationella företagen ställs, som nämnts ovan, inför andra *faktiska* omständigheter och *legala* bestämmelser än icke-anknutna företag<sup>304</sup>, varför jag instämmer i att jämförelsen av FFT och SMBV bör begränsas till andra bolag i bolagskoncerner.

---

<sup>303</sup> Jfr. kapitel 5.3.3 ovan.

<sup>304</sup> Se kapitel 5.3.3 ovan.



### 6.2.3 Rättssäkerhetsinvändningen

Som nämnts ovan är rättssäkerhetsaspekten av återkravet av stödet något som diskuterats i såväl domen som i doktrin. Kort sammanfattat går Luxemburgs invändning ut på att återkravet utgör en retroaktiv tillämpning av artikel 107 som inte är förenlig med rättssäkerhetsprincipen eftersom det inte varit förutsebart för varken Luxemburg eller FFT. Tribunalen höll inte med om detta utan bedömde att kommissionens återkrav var lagligt.<sup>305</sup>

I doktrin menar Gormsen och Bal, som sagt ovan, att kommissionens hållning och den unionsrättsliga armlängdsprincipen är så pass ny att det skulle bryta mot flera grundläggande EU-rättsliga principer att ge återkravet av stödet annat än enbart framåtblickande effekt. Wattel och Köster<sup>306</sup> däremot menar att principen om berättigade förväntningar endast omfattar sådana förväntningar som bygger på försäkringar från kommissionen själv, varför det faktum att en medlemsstat har godkänt ett prissättningsbesked inte kan verka som en försäkring för skattesubjektet om att detta besked inte kan upphävas.

Vidare kan det framföras ytterligare kritik mot Gormsen och Bals hållning som, enligt min mening, tar sikte på fel del av domskälen. Kommissionens motivering för tillämpningen av en unionsrättslig armlängdsprincip är som bekant Forum 187-fallet, som de själva menar är en självklar juridisk grund för användandet av en sådan princip. Eftersom tribunalen accepterar denna motivering, går det inte att hävda att kommissionens armlängdsprincip är särskilt ny, utan snarast en vidareutveckling av tidigare rätt. Det vore därför inte logiskt av tribunalen att först acceptera den unionsrättsliga armlängdsprincipen och sedan säga att dess tillämpning strider mot grundläggande EU-rättsliga principer. En invändning om retroaktivitet eller berättigade förväntningar låter sig därför svårligen göras.

---

<sup>305</sup> Se kapitel 5.3.4 ovan.

<sup>306</sup> Jfr. kapitel 3.3 ovan.

Min mening, som framförts ovan, är däremot att Forum 187-fallet är ett *svagt* stöd för att tillämpa en unionsrättslig armlängdsprincip, och att kommissionen underkänner prissättningsbeskedet på tveksamma grunder. Tribunalen borde därför upphäva kommissionens beslut att klassificera prissättningsbeskedet som statligt stöd, vilket i förlängningen leder till att frågan om återkrav av stöd inte blir aktuell.

Bedömningen av rättssäkerhetsinvändningen blir därför, som jag ser det, helt beroende av bedömningen av kommissionens grund för armlängdsprincipen. De som anser att kommissionen har rätt i att tillämpa principen landar också i att tolkningen inte är *ny* och därför kan ett återkrav göras. De som, likt jag själv, å andra sidan anser att kommissionens argumentation är bristfällig, menar istället att prissättningsbeskedet inte borde klassificeras som ett otillåtet stöd överhuvudtaget och därför inte heller borde återkrävas. Oavsett vilken sida som intas, bör en invändning om retroaktivitet eller bristfälliga förväntningar inte göras gällande.

## 6.3 Konsekvenser av domarna

I och med det för kommissionen positiva utfallet i tribunalen så finns det en given konsekvens av domarna: kommissionen kommer att fortsätta att granska internprissättningsupplägg överenskomna mellan medlemsstater och stora multinationella företag. Det är visserligen sant att SMBV och Starbucks-koncernen inte ansågs ha mottagit något otillåtet statsstöd i första instans, men jag tror trots det att kommissionen anser sig ha vunnit en stor seger. De har fått bekräftat att deras granskning av skatteåtgärder med hjälp av konkurrensregeln om otillåtet statsstöd är förenlig med EU-fördragen och inte innebär någon dold harmonisering. Vidare har tribunalen sanktionerat användandet av en unionsrättslig armlängdsprincip för att jämföra beskattningen av koncernbolag med fristående bolag.

Kommissionen ser det troligtvis som att de nu har fått verktyg för att angripa den skattekonkurrens som pågår mellan medlemsstaterna i unionen. Riktade

skatteupplägg i form av prissättningsbesked har, vilket nämnts tidigare<sup>307</sup>, ofta en positiv ekonomisk effekt för de stora multinationella företagen och deras aktieägare. En av kommissionens viktigaste uppgifter är dock att skydda och upprätthålla den inre marknaden, vilken istället riskerar att missbrukas. För att förhindra alltför generösa skatteupplägg och stora minskningar av medlemsstaternas skatteintäkter kan därför kommissionen nu sägas ha statuerat exempel på ett framgångsrikt vis, och kunnat underkänna prissättning (och i förlängningen beskattning), som inte speglar marknadsförhållanden.

Genom domarna kommer medlemsstaterna att tvingas omvärdera och eventuellt ändra i sin internprissättningslagstiftning. Även de länder som inte har införlivat någon armlängdsprincip kommer att beröras. Det är svårt att hävda något annat än att medlemsstaternas skattesuveränitet därmed har inskränkts. Det finns nu en enhetlig standard, den unionsrättsliga armlängdsprincipen, efter vilken länderna måste anpassa sig. Möjligheten att skattekonkurrera minskar för länderna när det finns en supranationell kontrollinstans som kan granska samtliga prissättningsbesked som ingås mellan medlemsländerna och multinationella företag. Medlemsländer som sedan tidigare har en nationell armlängdsprincip måste nu följa två principer, sin egen och EU-kommissionens, varav de inte ens vet särskilt mycket om den sistnämnda. Onekligen sätts det därmed större press på medlemsstaterna att på något sätt komma överens om en gemensam reglering för internprissättning. I likhet med Wattels resonemang ovan är det tänkbart att den senaste utvecklingen gör införandet av en gemensam EU-beskattning på koncernnivå inom ramen för CCTB-projektet möjlig.<sup>308</sup>

Även för företagen kommer domarna att få stora konsekvenser. Utöver FFT och SMBV som påverkas direkt av domarna, så påverkas även övriga företag gentemot vilka kommissionen har inlett utredningar.<sup>309</sup> På ett sätt går det att

---

<sup>307</sup> Se kapitel 2.2 ovan.

<sup>308</sup> Jfr. kapitel 4.4 och 5.3.1 ovan.

<sup>309</sup> Se not 6–9 ovan.

påstå att kommissionen redan har vunnit halva tvisten mot dessa bolag, då det nu är fastslaget att kommissionen inte har överskridit sin behörighet under EU-fördragen. Såklart påverkas även flertalet andra företag som kommissionen inte har granskat, och kanske aldrig kommer att granska. De nya domarna medför, tror jag, en stor osäkerhet för många företag med prissättningsbesked. Det är tänkbart att viljan att ingå avtal om prissättning med länders skattemyndigheter kommer att minska, eftersom bolagen inte kan vara säkra på att dessa kommer att förbli fria från granskning. Detta riskerar i längden att leda till motsatsen av vad kommissionen vill uppnå, nämligen mer skatteundandragande och aggressiv skatteplanering. Om färre företag ingår prissättningsbesked så minskar skattemyndigheternas insyn i företagens beskattning, och färre företag kommer att lägga upp sin beskattning i samarbete med dessa. Det finns då en risk för att fler skatteupplägg går under radarn som annars hade kunnat avväjas från myndigheternas håll. Syftet med prissättningsbeskeden urholkas därför av de två domarna och det blir svårare för många företag att långsiktigt planera sin verksamhet om färre väljer att förlita sig på prissättningsbesked.

Det som såväl företag under granskning som övriga företag med prissättningsbesked kan hoppas på är att EU-domstolens högsta instans upphäver de båda domarna och förhindrar kommissionen från att driva fler utredningar utifrån samma juridiska grund som de förevarande. Om de klagande parternas överklagan däremot ogillas och kommissionen får rätt även i nästa prövning så vore det önskvärt om EU-domstolen på något vis förtydligar innehållet av den unionsrättsliga armlängdsprincipen. Annars tror jag att konsekvenserna kan bli stora för etablerings- och investeringsviljan för utomeuropeiska företag i EU, samt för möjligheten att förhindra fler företag att undandra inkomster från beskattning.

# Käll- och litteraturförteckning

## Källor

### KOMMUNIKATION FRÅN EU-KOMMISSIONEN

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

Meddelande från kommissionen till europaparlamentet och rådet – En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande, KOM(2012) 722 slutlig.

Meddelande från kommissionen till europaparlamentet, europeiska rådet och rådet – Mot ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s skattepolitik, KOM(2019) 8 slutlig.

Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 262/01.

Generaldirektoratet för konkurrens (2016), *Working paper on state aid and tax rulings*. Tillgängligt på [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf) (besökt 28/4 2020).

EU-kommissionen, 'State aid: Commission opens in-depth investigations into individual "excess profit" tax rulings granted by Belgium to 39 multinational companies', IP/19/5578, 16 september 2019.

### EU-KOMMISSIONENS BESLUT

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat, EUT 2016 L 351/1.

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2017/502 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38374 (2014/C f.d. 2014/NN) som Nederländerna har genomfört till förmån för Starbucks, EUT 2017 L 83/38.

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016 om den statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört, EUT 2016 L 260/61.

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2017/1283 av den 30 augusti 2016 om det statliga stöd SA.38373 – (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) som Irland har genomfört till förmån för Apple, EUT 2017 L 187/1.

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2018/859 av den 4 oktober 2017 om det statliga stöd SA.38944 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg genomfört till förmån för Amazon, EUT 2018 L 153/1.

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2019/421 av den 20 juni 2018 om det statliga stöd SA.44888 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Engie, EUT 2019 L 78/1.

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2019/1252 av den 19 september 2018 om de förhandsbesked i skattefrågor SA.38945 (2015/C) (f.d. 2015/NN) (f.d. 2014/CP) som Luxemburg har utfärdat till förmån för McDonald's Europé, EUT 2019 L 195/20.

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2019/1352 av den 2 april 2019 om det statliga stöd SA.44896 som Förenade kungariket har genomfört rörande ett undantag för finansiering av företagsgrupper, EUT 2019 L 216/1.

Statligt stöd SA.46470 (2017/C) (f.d. 2017/NN) — Eventuellt statligt stöd till förmån för Inter IKEA, EUT 2018/C 121/04.

Statligt stöd SA.50400 (2019/C) (f.d. 2019/NN-2) – Möjligt statligt stöd till förmån för Huhtamäki, EUT 2019/C 161/02.

Statligt stöd SA.51284 (2018/NN) – Möjligt statligt stöd till förmån för Nike, EUT 2019/C 226/04.

## Litteratur

Arhold, Christoph (2016a), 'Preliminary remarks', i: Säcker, Franz Jürgen och Montag, Frank (red.), *European State Aid Law: A Commentary*. C.H. Beck s. 82–85.

Arhold, Christoph (2016b), 'Advantage', i: Säcker, Franz Jürgen och Montag, Frank (red.), *European State Aid Law: A Commentary*. C.H. Beck s. 85–154.

Arnold, Brian (2019), *International Tax Primer*. 4 uppl., Kluwer Law International BV.

Bal, Aleksandra (2020), 'Tax Rulings, State Aid and the Rule of Law', i: van Brederode, Robert F, *Ethics and Taxation*. Springer Nature s. 359–377.

Bergström, Carl Fredrik och Hettne, Jörgen (2010), *Lissabonfördraget: en grundlag för EU?* Norstedts juridik.

Bernitz, Ulf (2017), 'Europarätten', i: Bernitz, Ulf, m.fl, *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*. 14 uppl., Wolters Kluwer s. 57–88.

Byrnes, William och Eden, Lorraine (2018), 'Transfer Pricing and State Aid: The Unintended Consequences of Advance Pricing Agreements'. *Transnational Corporations*, vol. 25 nr 2, s. 9–36.

Christians, Allison (2017), 'A Global Perspective on Citizenship Based Taxation'. *Michigan Journal of International Law*, vol. 38 nr 2, s. 193–243.

Davies, Gareth (2012), 'Activism relocated. The self-restraint of the European Court of Justice in its national context'. *Journal of European Public Policy*, vol. 19 nr 1, 76–91.

De Cock, Wout och Joris, Tony (2017), 'Is Belgium and Forum 187 v. Commission a Suitable Legal Source for an EU "At Arm's Length Principle"?''. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 16 nr 4, s. 607–616.

de Waele, Henri och van der Vleuten, Anna (2013), 'Judicial Activism in the European Court of Justice – The Case of LGBT Rights'. *Michigan State International Law Review*, vol. 19 nr 3, s. 639–666.

Gormsen, Liza Lovdahl (2016), 'EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga'. *Journal of European Competition Law & Practice*, vol. 7 nr 6, s. 369–382.

Gormsen, Liza Lovdahl (2019), *European State Aid and Tax Rulings*. Edward Elgar Publishing.

Govind, Sriram och Zolles, Stephanie (2018), 'The Anti-Tax Avoidance Directive', i: Lang, Michael m.fl. (red.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 5 uppl., Spiramus Press s. 217–253.

Guarascio, Francesco (2019), 'EU smaller states say no to end of veto on tax reforms'. *Reuters*, 2019-02-12 tillgänglig på: <<https://www.reuters.com/article/us-eu-tax-reform/eu-smaller-states-say-no-to-end-of-veto-on-tax-reforms-idUSKCN1Q11BA>>, besökt 2020-03-05.

Helminen, Marjaana (2019), *EU Tax Law – Direct Taxation*. IBFD.

Henshall, John (2013), *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*. 2 uppl., Bloomsbury Professional.

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida (red.) (2011), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. 2 uppl., Norstedts juridik.

Hrushko, Nina (2017), 'Tax in the World of Antitrust Enforcement: European Commission's State Aid Investigations into EU Member States'. *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 43 nr 1, s. 327–360.

Indén, Tobias (2013), *EU:s statsstödsrätt: EU-rättens krav och den nationella rättens utmaningar*. Iustus.

Isenbaert, Mathieu (2010), *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*. IBDF Publications BV.

Júnior, Ricardo André Galendi (2018), 'State Aid and Transfer Pricing: The Inherent Flaw Under a Supranational Reference System'. *Intertax*, vol. 46 nr 12, s. 994–1010.

Köster, Thomas (2016), 'Article 14: Recovery of aid', i: Säcker, Franz Jürgen och Montag, Frank (red.), *European State Aid Law: A Commentary*. C.H. Beck s. 1599–1613.

Lehrberg, Bert (2019), *Praktisk juridisk metod*. 11 uppl., Iusté.

Luja, Raymond (2016), 'Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty?'. *EC Tax Review*, vol. 25 nr 5–6, s. 312–324.

Marchgraber, Christoph (2014), 'The Avoidance of Double Non-Taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission'. *EC Tax Review*, vol. 23 nr 5, s. 293–302.

Marchgraber, Christoph (2018), *Double (non-)taxation and EU law*. Wolters Kluwer.

Markham, Michelle (2012), *Advance Pricing Agreements: Past, Present and Future*. Kluwer Law International.

Miladinovic, Alexandra (2018), 'The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters', i: Lang, Michael m.fl. (red.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 5 uppl., Spiramus Press s. 103–142.

Miller, Angharad och Oats, Lynne (2016), *Principles of International Taxation*. 5 uppl., Bloomsbury Professional.

Monsenego, Jérôme (2015), *Introduction to Transfer Pricing*. Nya uppl., Wolters Kluwer.



Moreno González, Saturnina (2016), 'State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings'. *European State Aid Law Quarterly*, vol. 15 nr 4, s. 556–574.

Mäki-Lohiluoma, Juho (2019), 'The CCCTB Initiative as a Possible Solution to the Conflict Between the Internal Market and National Tax Autonomy'. *Helsinki Law Review*, vol. 13 nr 1, s. 150–179.

OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD Publishing.

OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*. OECD Publishing.

OECD (2017a), *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. OECD Publishing.

OECD (2017b), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*. OECD Publishing.

Panayi, Christiana H.J.I. (2015), *Advanced Issues in International and European Tax Law*. Hart Publishing.

Pistone, Pasquale (2018), 'The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union', i: Wattel, Peter; Marres, Otto; Vermeulen, Hein (red.), *European Tax Law Volume 1 General Topics and Direct Taxation*. 7 uppl. förkortad studentutgåva, Wolters Kluwer s. 175–194.

Reichel, Jane (2018), 'EU-rättslig metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. 2 uppl., Studentlitteratur s. 109–142.

Richard, Kyle (2018), 'Are All Tax Rulings State Aid: Examining the European commission's Recent State Aid Decisions'. *Houston Business & Tax Law Journal*, vol. 18 nr 1, s. 1–55.

Rogers, Helen och Oats Lynne (2019), 'Emerging Perspectives on the Evolving Arm's Length Principle and Formulary Apportionment'. *British Tax Review*, vol. 2019 nr 2, s. 150–165.

Soltész, Ulrich (2016a), 'Granted through State resources', i: Säcker, Franz Jürgen och Montag, Frank (red.), *European State Aid Law: A Commentary*. C.H. Beck s. 154–174.

Soltész, Ulrich (2016b), 'Effect on trade between Member States', i: Säcker, Franz Jürgen och Montag, Frank (red.), *European State Aid Law: A Commentary*. C.H. Beck s. 236–243.

Soltész, Ulrich (2016c), 'Distortion of competition', i: Säcker, Franz Jürgen och Montag, Frank (red.), *European State Aid Law: A Commentary*. C.H. Beck s. 228–236.

Szudoczky, Rita och Weber, Dennis (2018), 'Constitutional Foundations: EU Tax Competences; Legal Basis for Tax Integrations; Sources and Enactment of EU Tax Law', i: Wattel, Peter; Marres, Otto; Vermeulen, Hein (red.), *European Tax Law Volume 1 General Topics and Direct Taxation*. 7 uppl. förkortad studentutgåva, Wolters Kluwer s. 11–38.

Säcker, Franz Jürgen (2016), 'Introduction', i: Säcker, Franz Jürgen och Montag, Frank (red.), *European State Aid Law: A Commentary*. C.H. Beck s. 1–50.

van de Streek, Jan (2018), 'A Common Consolidated Corporate Tax Base (C(C)CTB)', i: Wattel, Peter; Marres, Otto; Vermeulen, Hein (red.), *European Tax Law Volume 1 General Topics and Direct Taxation*. 7 uppl. förkortad studentutgåva, Wolters Kluwer s. 213–243.

Vanistendael, Frans (2002), 'Memorandum on the Taxing powers of the European Union'. *EC Tax Review*, vol. 11 nr 3, s. 120–129.

Wattel, Peter (2016a), 'Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle'. *Intertax*, vol. 44 nr 11, s. 791–801.

Wattel, Peter (2016b), 'The Cat and the Pigeons: Some General Comments on (TP) Tax Rulings and State Aid After the Starbucks and Fiat Decisions', i: Richelle, Isabelle; Schön, Wolfgang; Traversa, Edoardo (red.), *State Aid Law and Business Taxation*. Springer s. 185–194.

Wattel, Peter (2018), 'Introduction', i: Wattel, Peter; Marres, Otto; Vermeulen, Hein (red.), *European Tax Law Volume 1 General Topics and Direct Taxation*. 7 uppl. förkortad studentutgåva, Wolters Kluwer s. 3–7.

Wittendorff, Jens (2010), *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Kluwer Law International.

## Övrigt

Europeiska unionens råd, 'Digital Taxation'. <<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/>> (besökt 2020-02-18).

OECD, 'About' <<https://www.oecd.org/about/>> (besökt 2020-02-18).

OECD, 'History' <<https://www.oecd.org/about/history/>> (besökt 2020-02-18).

# Rättsfallsförteckning

## EU-domstolen

C-173/73 *Italien mot kommissionen*, EU:C:1974:71.

De förenade målen C-52/97, C-53/97 och C-54/97 *Epifanio Viscido m.fl. mot Ente Poste Italiane*, EU:C:1998:209.

C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, EU:C:2005:763.

De förenade målen C-182/03 och C-217/03 *Konungariket Belgien och Forum 187 ASBL mot Europeiska kommissionen*, EU:C:2006:416.

C-15/14 P *Europeiska kommissionen mot MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt*, EU:C:2015:362.

De förenade målen T-131/16 och T-263/16 *Konungariket Belgien och Magnetrol International mot Europeiska kommissionen*, EU:T:2019:91.

De förenade målen T-760/15 och T-636/16 *Konungariket Nederländerna m.fl. mot Europeiska kommissionen*, EU:T:2019:669.

De förenade målen T-755/15 och T-759/15 *Storhertigdömet Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe mot Europeiska kommissionen*, EU:T:2019:670.

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1991 ref. 107.

HFD 2016 ref. 45.