



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Martin Stenberg

Internprissättning av svårvärderade immateriella tillgångar

En analys av OECD:s internprissättningsriktlinjer om HTVI vid tillämpning av den svenska
korrigeringsregeln

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT2022

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	10
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod	11
1.5 Material	14
1.6 Forskningsläge	15
1.7 Disposition	16
2 INTERNPRISSÄTTNING I ALLMÄNHET	18
2.1 Vad är internprissättning?	18
2.2 Armlängdsprincipen	18
2.2.1 Armlängdsprincipen i OECD:s modellavtal	19
3 TP GUIDELINES – EN ÖVERSIKT AV ARMLÄNGDSPRINCIPENS TILLÄMPNING	22
3.1 Jämförbarhetsanalys och transaktionskartläggning	22
3.1.1 Transaktionens avtalsvillkor	23
3.1.2 Funktionsanalys	24
3.1.3 Egenskaperna hos tjänsten eller tillgången	24
3.1.4 Parternas och dess respektive marknads ekonomiska omständigheter	25
3.1.5 Parternas affärsstrategier	25
3.2 Val av prismetod	25
3.2.1 Traditionella transaktionsbaserade prismetoder	27
3.2.1.1 Marknadprismetoden	27
3.2.1.2 Återförsäljningsprismetoden	29
3.2.1.3 Kostnadsplusmetoden	29
3.2.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder	29
3.2.2.1 Nettomarginalmetoden	30
3.2.2.2 Vinstdelningsmetoden	31

4	INTERNPRISSÄTTNING AV SVÅRVÄRDERADE IMMATERIELLA TILLGÅNGAR	32
4.1	HTVI – definition och karaktärsdrag	33
4.2	Ex post-förfarandet	34
4.2.1	Undantag från ex post-regeln	35
4.3	Vägledning för skattemyndigheter gällande HTVI	36
5	INTERNPRISSÄTTNING I SVENSK RÄTT	38
5.1	Konstitutionella aspekter	38
5.1.1	Legalitetsprincipen	38
5.1.1.1	Föreskriftskravet	40
5.1.1.2	Analogiförbudet	40
5.1.1.3	Retroaktivitetsförbudet	41
5.1.1.3.1	Stoppsskrivelser – ett undantag från retroaktivitetsförbudet	42
5.1.1.4	Bestämthetskravet	43
5.2	Korrigeringsregeln	43
5.2.1	Avvikelsekravet	44
5.2.2	Närstående kravet	45
5.2.3	HFD:s rättspraxis	45
5.2.3.1	RÅ 79 1:98	46
5.2.3.2	RÅ 1991 ref. 107	47
5.2.3.3	HFD 2016 ref. 45	49
5.3	Bevisregler i internprissättningsmål	51
5.4	OECD-dokument som rättskälla i intern svensk rätt	52
5.4.1	OECD-material och den svenska skatterätten	52
5.4.2	TP Guidelines och korrigeringsregeln	53
5.5	Särskilt om HTVI i svensk rätt	56
5.5.1	Skatteverkets syn på HTVI	56
5.5.2	HTVI i den skatterättsliga doktrinen	57
6	ANALYS OCH SLUTSATSER	61
6.1	HTVI och ex post-regeln	61
6.2	TP Guidelines i svensk rätt – när och hur?	63
6.3	Kan ex post-regeln tillämpas i svensk rätt?	64
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	68
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	71

Summary

To avoid unwanted cross-border profit relocations within a multinational group through intra-group transactions of goods, services etc., such transactions shall be priced in a market-based manner. In other words, the transactions shall be compatible with taxation rules about the so-called *arm's length principle*, an internationally recognized principle within the field of transfer pricing. To determine the arm's length price of goods and services that are sold within the same group can be economically complex and is based upon the assumption that there is adequate information about how independent parties would act when undertaking such a transaction.

Since 2017, OECD's Transfer Pricing Guidelines contains a segment specifically focusing on transactions of hard-to-value intangibles. The segment mainly focuses on such intangible assets for which, at the time of the transfer, does not have any reliable comparables and where the projections of future economic forecasts are highly uncertain. This results in such assets being problematic to handle from a transfer pricing perspective.

Therefore, the guidelines have established a certain approach for tax administrations to use for determining whether the transfer of such a hard-to-value intangible was made at arm's length. If the actual commercial return of the use of the intangible exceeds the projected return at the time of the transfer with more than 20 %, a tax administration can use the anomaly as presumptive evidence that the intra-group transaction of the asset was inaccurately priced.

The so-called *rule of correction* in Chapter 14, paragraphs 19-20 of the Swedish Income Tax Act express the arm's length principle in Swedish tax legislation. The first part of Chapter 14, paragraph 19 of the Income Tax Act stipulates that if the result of an enterprise is lower due to terms agreed that deviate from what independent parties would have agreed to, the result of the enterprise shall be counted to such a result it would have amounted to if such

terms did not exist. In its case law, the Supreme Administrative Court of Sweden has established that the OECD Transfer Pricing Guidelines can be used as guidance when applying the Swedish rule of correction, even if the guidelines are not to be considered binding by law in Sweden. In lack of any other transfer pricing legislation in the Swedish tax law, the guidelines are of great importance for the practical aspects of transfer pricing.

If the Swedish Tax Agency and the administrative courts were to advocate such an approach prescribed for hard-to-value intangibles when applying the rule of correction, there are several arguments to be made for why such a presumptive approach cannot be used when applying domestic Swedish law. Hence, this essay undertakes the task of investigating the relationship between Swedish transfer pricing legislation and the OECD guidelines regarding transfers of hard-to-value intangibles to establish whether what's stated in the guidelines can be deemed reasonable to apply according to Swedish law as it stands.

Sammanfattning

I syfte att undvika oönskade gränsöverskridande förflyttningar av vinstmedel genom koncerninterna transaktioner av varor, tjänster m.m. inom en multinationell koncern, ska sådana transaktioner prissättas på ett marknadsmässigt sätt. Med andra ord ska transaktionerna vara förenliga med regler om den s.k. *armlängdsprincipen*, som är en internationellt etablerad princip inom internprissättningsområde. Att ta fram det armlängdsmässigt riktiga priset på produkter och tjänster som säljs inom samma koncern kan vara ekonomiskt komplext och förutsätter att det finns tillräckligt med information om hur oberoende parter hade handlat vid samma typ av transaktion.

I OECD:s internprissättningsriktlinjer finns sedan 2017 ett särskilt avsnitt angående transaktioner av svårvärderade immateriella tillgångar. I huvudsak inriktar sig avsnittet på sådana immateriella tillgångar som vid transaktionstillfället saknar jämförbara transaktioner och vars framtida ekonomiska prognoser är högst osäkra. Sådana tillgångar blir därmed problematiska att hantera utifrån ett internprissättningsperspektiv.

Riktlinjerna föreskriver därmed ett visst tillvägagångssätt för skattemyndigheter att utgå efter för att kunna avgöra huruvida transaktionen av en sådan tillgång varit armlängdsmässig. Om den faktiska avkastningen vid den kommersiella användningen av den immateriella tillgången överskrider den förväntade avkastningen vid transaktionstillfället med mer än 20 % ska en skattemyndighet kunna använda avvikelserna som ett presumtivt bevis för att den koncerninterna transaktionen har prissatts felaktigt.

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19-20 § § inkomstskattelagen (1999:1229) kan sägas ge uttryck för armlängdsprincipen i svensk rätt. Första stycket av 14 kap. 19 § inkomstskattelagen anger att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle

avtalats mellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Högsta förvaltningsdomstolen har i sin rättspraxis konstaterat att OECD:s riktlinjer om internprissättning kan användas som tolkningsstöd vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln, även om riktlinjerna inte ska anses ha någon bindande effekt i svensk rätt. I avsaknad av andra internprissättningsregler i den svenska skattelagstiftningen, är riktlinjerna betydelsefulla i det praktiska arbetet.

Om Skatteverket och förvaltningsdomstolarna skulle stödja sig på den vägledningen som föreskrivs i riktlinjerna, vid tillämpning av korrigeringsregeln, finns där ett flertal argument som talar för att en sådan presumtionsregel inte kan användas i intern svensk rätt. Denna uppsats åtar sig därmed uppgiften att utreda förhållandet mellan de svenska internprissättningsreglerna och OECD:s riktlinjer kring transaktioner av svårvärderade immateriella tillgångar för att undersöka om vad som sägs i riktlinjerna kan tillämpas enligt nuvarande svensk rätt på ett lagenligt sätt.

Förord

I och med detta examensarbete, avslutas fyra och ett halvt års studier på juristprogrammet i Lund. Jag vill därför passa på att rikta ett stort tack till min familj, min sambo och alla mina vänner, som på ett eller annat vis stöttat mig längs vägen till examen.

Därutöver vill jag även tacka min handledare Mats Tjernberg som gett värdefulla synpunkter som hjälpt mig styra mitt uppsatsämne i rätt riktning under arbetets gång.

Lund, 24 maj 2022.

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CPM	Cost plus method
CUP	Comparable uncontrolled price method
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HTVI	hard-to-value intangibles
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
modellavtalet	OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2017)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
PSM	Profit split method
RPM	Resale price method
SFF	Skatteförfarandeförordning (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SKV	Skatteverket
SvSKT	Svensk Skattetidning
TNMM	Transactional net margin method
TP Guidelines	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1 Inledning

1.1 Bakgrund

De senaste åren har det pågått ett stort förändringsarbete inom den internationella skatterätten, bland annat på internprissättningens område, i syfte att motverka stora företags aggressiva skatteplanering. Samarbetsorganisationen *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) gör ett stort arbete för att dess medlemsstater ska nå samförstånd i frågor som gäller internationell skatterätt och skatteavtalsrätt, bland annat genom att upprätta modellavtal som ska utgöra en mall för bi- eller multilaterala skatteavtal, t.ex. *OECD Model Tax Convention on Income and Capital* (modellavtalet). Därutöver tas det även fram särskilda riktlinjer och vägledning i vissa skatterättsliga frågor samt andra typer av dokument. På internprissättningens område har OECD publicerat ett omfattande verk kallat *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (TP Guidelines) som är högst relevant och tillämpligt i det praktiska arbetet med internprissättningsfrågor. Den senaste versionen publicerades i januari 2022.

En av frågorna som OECD:s projekt *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) behandlar är hur skattejurisdiktioner ska förhålla sig till koncerninterna transaktioner av svårvärderade immateriella tillgångar, s.k. *hard-to-value intangibles* (HTVI). HTVI definieras i TP Guidelines som en immateriell tillgång vars värde är högst osäkert vid transaktionstidpunkten och som inte har några jämförbara motsvarigheter, t.ex. på grund av att de är under utveckling och ännu inte färdigställda. Exempelvis kan det röra sig om ett läkemedel som är under utveckling.

I 2017 års version av TP Guidelines infördes ett särskilt avsnitt som ska tackla problematiken med transaktioner av HTVI. Sammanfattningsvis föreskriver HTVI-avsnittet att skattemyndigheter i vissa fall ska kunna göra en beskattning i efterhand av transaktionen beroende på om den immateriella

tillgången i ett färdigställt skede har medfört ett faktiskt vinstutfall som med en viss procentuell marginal överträffar det förväntade vid tidpunkten av transaktionen.

Något som har diskuterats flitigt i den svenska skatterättsliga litteraturen är hur TP Guidelines förhåller sig till den s.k. *korrigeringsregeln* i 14 kap. 19-20 § § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL), vilken kan sägas utgöra Sveriges interna lagstiftning vad gäller armlängdsprincipen och internprissättning. Exempelvis kan man fråga sig vilket rättskällevärde som TP Guidelines kan tillskrivas i den svenska interna rätten med tanke på att de inte har inkorporerats i svensk rätt genom någon lagstiftningsprocess. Man kan därmed inte anse att TP Guidelines utgör någon kodifierad materiell skattelagstiftning i den meningen.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har behandlat frågan om rättskällevärdet av TP Guidelines i ett flertal mål gällande internprissättning. Det mest kända, och för den delen mest omdiskuterade, avgörandet är RÅ 1991 ref. 107, det s.k. *Shellmålet*. I målet ansåg HFD att TP Guidelines i sig inte utgör någon bindande lagstiftning inom ramen för korrigeringsregeln i svensk rätt men att relevanta uttalanden i riktlinjerna kan beaktas även vid prövning gentemot den svenska korrigeringsregeln.¹ HFD har i flertalet avgöranden därefter uttalat sig på ett snarlikt sätt.²

Från lagstiftarens håll har vissa förändringar skett vad gäller den interna skattelagstiftningen på internprissättningens område utefter vad som föreskrivs i TP Guidelines. 2017 infördes i skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL) samt skatteförfarandeförordningen (2011:1261) (SFF) särskilda dokumentationskrav för koncerner gällande deras internprissättning samt land-för-land-rapportering med anledning av BEPS.³ Inom ramen för BEPS

¹ Se RÅ 1991 ref. 107.

² Se t.ex. RÅ 2006 ref. 37 och HFD 2016 ref. 45.

³ OECD (2015), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting*; Ang. dokumentationskraven i svensk rätt, se 39 kap. 15-16 f § § SFL, 33 kap. SFL & 9 kap 9-19 § § SFF.

har en omfattande mängd dokument, rapporter och rekommendationer utmynnat i konkreta implementeringar och förändringar av medlemsländernas skattelagstiftning på internprissättningsens område, i syfte att motverka skatteflykt och aggressiv skatteplanering.

I Sverige finns ett flertal konstitutionella krav på hur skattelagstiftning ska beslutas och utformas. Bland annat finns det ett allmänt uttryck som lyder *nullum tributum sine lege*, dvs. ingen skatt utan lag, vilket ger uttryck för den s.k. *legalitetsprincipen*. Alltså ska ingen skatt tas ut om det inte finns tillämpliga föreskrifter som tydligt stadgar att skatt tas ut i det aktuella fallet. I 8 kap. 2 § 1 pt. regeringsformen (1974:152) (RF) anges att föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna då föreskrifterna avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Vidare är det så att det enligt 8 kap. 3 § 2pt. RF är riksdagen allena som kan besluta om skattelagstiftning och de i sin tur kan inte bemyndiga vare sig regeringen eller någon annan myndighet att besluta om dessa frågor. Med tanke på ovan redovisat, väcker avsnittet om HTVI i TP Guidelines flera frågor ur ett svenskt skatteperspektiv och det är därför relevant att fråga sig hur det rekommenderade tillvägagångssättet för HTVI som OECD förespråkar förhåller sig till den interna skattelagstiftningen i Sverige.

Vad denna essä därför åtar sig är att undersöka om den i TP Guidelines föreskrivna beskattningsmetoden för koncerninterna transaktioner av HTVI är förenlig med intern svensk rätt då korrigeringsregeln tillämpas. För att uppfylla detta syfte ska uppsatsen redogöra för HTVI-avsnittet i TP Guidelines och sätta det förfarande som föreskrivs där i förhållande till gällande lagstiftning och rättsprinciper inom den svenska skatterättsens område.

1.2 Syfte och frågeställningar

Essäns syfte ligger främst i att kritiskt undersöka och klargöra hur OECD:s riktlinjer om HTVI förhåller sig till intern svensk rätt på internprissättningens område. Med detta avses främst tillämpning av korrigeringsregeln i 14 kap. 19-20 § § IL, de bevisregler som gäller inom svensk skatterätt samt legalitetsprincipen. För att uppfylla syftet har därmed följande frågeställningar formulerats:

- Hur ska transaktioner med HTVI skatterättsligt hanteras enligt TP Guidelines?
- Vilket rättskällevärde kan TP Guidelines generellt tillskrivas i svensk intern rätt?
- Hur förhåller sig föreskrifterna i TP Guidelines angående HTVI till den interna tillämpningen av den svenska korrigeringsregeln?

1.3 Avgränsningar

För att uppsatsen på bästa möjliga vis ska kunna uppfylla sitt syfte behöver vissa gränsdragningar göras kring uppsatsämnet. Fokus för denna essä ligger i att analysera hur den s.k. ex post-regeln i avsnitt D.4 TP Guidelines kan komma att bli vägledande vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19-20 § § IL. Således lämnas eventuella EU-rättsliga spörsmål åt sidan då uppsatsen ämnar behandla ämnet enbart utefter en internrättslig syn.

Eftersom uppsatsen utgår ifrån en internrättslig position, medför detta även att uppsatsämnet inte kommer behandlas ur ett skatteavtalsperspektiv. Ett sådant perspektiv hade även i viss mån stridit mot uppsatsens frågeställningar då det är odiskutabelt att TP Guidelines har ett väsentligt rättskällevärde vid tillämpning och tolkning av skatteavtal.⁴

⁴ Tjernberg (2018), s. 114.

1.4 Metod

Inom ramen för uppsatsens syfte och de frågeställningar som stadgats i avsnitt 1.2 ska denna essä utgå ifrån gällande rätt, vilket föranleder en förståelse för den s.k. *rättskälleläran*. Enligt Sandgren innebär rättskälleläran att man ska identifiera rättskällorna och tillhörande principer samt fastställa en inbördes ”rättskällehieraki”. En sådan hierarki kan kortfattat sägas innebära att författning i form av lagtext *ska* följas, prejudikat och förarbeten *bör* följas samt att lägre stående rättskällor i form av doktrin, ”soft law” och utländskt rätt *får* följas. Samtliga aspekter av rättskälleläran bör beaktas och tillämpas inom den övergripande rättsvetenskapliga metoden, exempelvis vid tolkning av lag och rättspraxis.⁵

Den rättsvetenskapliga metoden kan i sin tur delas upp i ett flertal metoder. Uppsatsen kan huvudsakligen sägas utgå ifrån den *rättsdogmatiska* arbetsmetoden. Vad som omfattas av rättsdogmatiken är omdiskuterat. Det traditionella synsättet utgår ifrån att den rättsdogmatiska metoden innebär en beskrivning de lege lata av gällande rätt med stöd av de klassiska rättskällorna. En sådan beskrivning bör dels tolka och klargöra vad som är gällande rätt, dels ge den gällande rätten en viss systematisk uppdelning bland regler, principer m.m. Den rättsdogmatiska metoden kan vidare även omfatta argumentation som förs de lege ferenda om argumenten utvecklar analysen av gällande rätt. Däremot faller rättspolitiska argumentationer utanför rättsdogmatikens område och är således inget som kommer lyftas i denna uppsats.⁶

Utöver vad som ovan framfört om den rättsdogmatiska metoden kan det konstateras att metoden är begränsad på så sätt att några uttalanden om de eventuella effekterna av gällande rätt inte kan rymmas innanför metodområdet.⁷ För denna uppsats har det därmed konstaterats att även andra rättsvetenskapliga arbetsmetoder bör appliceras för att kunna uppfylla

⁵ Sandgren (2021), s. 47

⁶ Ibid, s. 51 f.

⁷ Ibid, s. 52.

uppsatsens syfte. Därmed har det ansetts relevanta att även tillämpa en *rättsanalytisk* metod vid författandet av uppsatsen, parallellt med den rättsdogmatiska metoden.

Den rättsanalytiska metoden medför enligt Sandgren friare tyglar vad gäller val av material då en analytisk syn kan anses omfatta en fri rättsvetenskaplig argumentation utan att man nödvändigtvis finner ett korrekt svar på ett rättsligt problem. Man kan med stöd av denna metod argumentera att gällande rätt kan vara alternativ snarare än definitiv. Om enbart den rättsdogmatiska metoden appliceras, riskerar det påföra en utgångspunkt som innebär att man utgår ifrån att det enbart finns ett korrekt svar på det rättsliga problem som ställs upp.⁸

Mot bakgrund av ovan redovisat samt det syfte som uppsatsen ämnar uppfylla har det ansetts nödvändigt att uppsatsens författande utgår ifrån både den rättsdogmatiska och den rättsanalytiska metoden. Rent konkret medför detta att uppsatsens generella beskrivningar av lagtext, rättspraxis, förarbeten och doktrin genomsyras av rättskälleläran och den rättsdogmatiska metoden. Uppsatsämnet i sig kräver även ett bredare argumentationsutrymme än vad som tillåts inom rättsdogmatiken, då ett entydigt svar i frågan kan vara svårt att finna. Därmed är det högst lämpligt att även avhandla uppsatsämnet med rättsanalytiska inslag.

Uppsatsen skrivs inom det skatterättsliga området och det kan därför vara befogat att kortfattat belysa frågan om huruvida det finns en särskild skatterättslig metod- och tolkningslära. Tolkningen av skatterättsliga föreskrifter är av väsentlig betydelse ur rättssäkerhetssynpunkt, särskilt med tanke på det partsförhållande som råder inom skatterätten, dvs. statens ställning gentemot den skattskyldige.⁹ Enligt Tjernberg går det att diskutera om det överhuvudtaget finns någon särskild skatterättslig tolkningslära eller metod existerar. Tjernberg konstaterar dock att det åtminstone finns vissa

⁸ Ibid, s. 53 f.

⁹ Lodin m.fl. (2021), s. 584.

godtagbara arbetsmetoder för att fastslå gällande rätt i skatterättsliga frågor. Han uttrycker det som att det förvisso enbart finns en gällande rätt men att uppfattningen om vad som är gällande rätt kan variera.¹⁰

Tjernberg menar att skattelag i allmänhet kan tolkas utifrån tre huvudsakliga metoder. Inledningsvis kan en s.k. *textuell* tolkning appliceras, dvs. att man tolkar en regel ordagrant utefter vad som föreskrivs i lagtextens skrivelser. En sådan tolkning förutsätter att den språkliga innebörden ensamt kan beskriva och reglera lagtextens innehåll.¹¹

Den textuella tolkningen torde bli begränsad för ett flertal av de skatterättsliga föreskrifterna, då det finns en uppsjö av någorlunda vaga och obestämda rekvisit vars svar inte entydigt kan hittas enbart i den skatterättsliga lagtexten. Det kan därför av rättssäkerhetsskäl vara angeläget att även tolka en lagregel utefter lagstiftarens syfte, vilket kan framgå vid en läsning av regelns förarbeten. Uttalanden i förarbeten gällande regelsyften kan vara mer eller mindre detaljerade och ska inte alltid godtas som rimliga tolkningar, men de kan ge svar på huruvida vissa tolkningsfrågor kan anses rymma inom lagtextens ordalydelse.¹²

En tredje tolkningsmetod skulle kunna innebära att tolka en regel inte enbart utefter dess ordalydelse och bakomliggande syfte i förarbetena, utan även hela regelområdets ändamål. En sådan tolkning kan exempelvis innebära att man överväger även ideologiska skäl, t.ex. rättspolitiska sådana för att tolka regeln i enlighet med dess ändamål. En sådan ändamålstolkning menar Tjernberg är väldigt ovanlig på skatterättens område, åtminstone om man beaktar HFD:s avsaknad av sådana motiveringar i rättspraxis.¹³

¹⁰ Tjernberg (2018), s. 19.

¹¹ Ibid, s. 19 f.

¹² Ibid, s. 20.

¹³ Ibid.

1.5 Material

I enlighet med den rättsdogmatiska metoden är utgångspunkten för uppsatsen de traditionella rättskällorna, i form av lagstiftning, rättspraxis och förarbeten. Det förekommer även rättsvetenskaplig doktrin, i form av skatterättslig litteratur för att studera vilka argumentationer som tidigare förts vid kartläggningen av gällande rätt. Vid brukandet av doktrin ska dock alltid beaktas att det inte är lika högt stående i rättskällornas hierarki såsom förarbeten och rättspraxis. Doktrinen värde gentemot de klassiska rättskällorna avgörs således av de i doktrinen förda argumentationerna.¹⁴

Då uppsatsämnet är utformat utefter vad som anges i TP Guidelines samt hur det ska tillämpas gentemot den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19-20 § § IL är det högst lämpligt att diskutera riktlinjernas status som rättskälla i svensk rätt. Inledningsvis kan det sägas att TP Guidelines i sig inte utgör något bindande dokument. Snarare utgör det just riktlinjer, vars syfte är att harmonisera hur medlemsländer hanterar frågor om internprissättning. Riktlinjerna blir av särskild relevans som rättskälla vid skatteavtalstolkning då armlängdsprincipen i diverse skatteavtal är en reflektion av armlängdsprincipen såsom den lyder i art. 9 modellavtalet. Detta beror på att det främsta syftet med TP Guidelines är att riktlinjerna just ska utgöra tolkningsstöd för armlängdsprincipen i skatteavtal som baserar sig på art. 9 modellavtalet.¹⁵

Av HFD:s rättspraxis och uttalanden i förarbeten följer att TP Guidelines anses kunna ge tolkningsstöd även vid tillämpningen av den svenska korrigeringsregeln men även konstaterat att riktlinjerna inte är bindande i detta sammanhang.¹⁶ Burmeister menar därmed att TP Guidelines, vid tillämpning av korrigeringsregeln, kan liknas vid tolkningsrekommendationer som hämtas ur doktrin, där doktrinen betydelse avgörs av styrkan i dess argumentation. Det bör därmed även beaktas hur relevant det är att hämta

¹⁴ Lodin m.fl. (2021), s. 595 f.

¹⁵ Burmeister (2016), s. 32 f.

¹⁶ Se t.ex. RÅ 1991 ref. 107; prop. 2005/06:169 s. 88-90.

vägledning i TP Guidelines i det enskilda fallet som ska prövas mot korrigeringsregeln.¹⁷

Därmed konstateras i kontexten för denna uppsats att TP Guidelines åtminstone har ett beaktansvärt men icke-bindande rättskällevärde vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln. För det uppsatsämne som valts måste det anses vara högst relevant, för att inte säga alldeles nödvändigt, att uppsatsen redogör för innehållet i TP Guidelines för att kunna kritiskt analysera gällande rätt.

1.6 Forskningsläge

Inom internprissättningens område finns huvudsakligen två större verk vad gäller svensk rätt som ligger närmre i tiden.¹⁸ För det första kan Richard Arvidssons doktorsavhandling ”Dolda vinstöverföringar – en skatterättslig studie av internprissättning i multinationella koncerner” från 1990 nämnas. Verket ger en omfattande helhetsbild av de svenska prissättningsreglerna samt OECD:s riktlinjer för internprissättning, såsom det var stadgat då verket skrevs.

Jari Burmeisters avhandling ”Internprissättning och omkaraktisering – en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen” från 2016 är ett nyare verk med ett mer specifikt syfte än Arvidssons. Som titeln antyder undersöker Burmeister i sin avhandling möjligheten att omkaraktisera en koncernintern transaktion med stöd av TP Guidelines vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19-20 § § IL.

¹⁷ Burmeister (2016), s. 193.

¹⁸ För tidigare avhandlingar gällande armlängdsprincipen och korrigeringsregeln, se t.ex. Lodin (1973), *Koncernbeskattning i USA* samt Wiman (1987), *Prissättning inom multinationella koncerner*.

Det har för denna uppsats specifika syfte och frågeställningar kring HTVI inte funnits några liknande avhandlingar. Därmed ämnar denna uppsats att förhoppningsvis bidra till den skatterättsliga forskningen genom att tillhandahålla en analys om huruvida HTVI-avsnittet i TP Guidelines kan användas vid tillämpning av korrigeringsregeln.

1.7 Disposition

Uppsatsen består av sex avsnitt. Det inledande *andra* avsnittet ämnar ge läsaren en kortfattad introduktion till internprissättning och armlängdsprincipen genom att beskriva begreppet i en skatterättslig kontext samt återge armlängdsprincipen såsom den lyder i OECD:s modellavtal.

Uppsatsens *tredje* avsnitt ger en översikt av OECD:s riktlinjer för internprissättning i syfte att ge läsaren en grundläggande förståelse för hur riktlinjerna styr armlängdsprincipens praktiska tillämpning, t.ex. vilka kriterier som en jämförbarhetsanalys ska utgå ifrån samt vilket val av prismetod som bör väljas beroende på omständigheterna för den enskilda transaktionen ifråga.

Efter de inledande avsnitten kan det sägas att uppsatsens kärnämne avhandlas från och med det *fjärde* avsnittet. Här redogörs för det som anges i TP Guidelines gällande svårvärderade immateriella tillgångar, HTVI och hur dessa ska behandlas utifrån ett internprissättningsperspektiv genom tillämpning av den s.k. ex post-regeln.

I det *femte* avsnittet behandlas internprissättning och armlängdsprincipen utifrån den svenska skattelagstiftningen. Avsnittet redogör inledningsvis för övergripande konstitutionella skatterättsliga aspekter, främst legalitetsprincipen. Därutöver behandlas även den lagtext som reflekterar den svenska armlängdsprincipen, nämligen korrigeringsregeln i 14 kap. 19-20 § § samt tillhörande rättspraxis. Även andra spörsmål såsom bevisregler samt hur TP Guidelines förhåller sig till korrigeringsregeln tas upp. Slutligen

redovisas även vad som framkommit hittills gällande ex post-regeln i svensk rätt, genom att studera Skatteverkets syn på detta samt vilka åsikter som framförts i den skatterättsliga doktrinen.

I det *sjätte* och sista avsnittet görs en avslutande diskussion utefter uppsatsens syfte och de frågeställningar som angetts.

2 Internprissättning i allmänhet

Avsnittet ger en grundläggande introduktion till internprissättning och armlängdsprincipen. Detta görs i syfte att uppsatsämnet i sig ska bli lättare att ta till sig då man har förståelse för internprissättningens grunder och syfte.

2.1 Vad är internprissättning?

När varor och tjänster säljs inom någon form av koncerngemenskap eller intressegemenskap finns det en påtaglig risk att koncernföretagen sinsemellan avtalar om icke marknadsmässiga priser.¹⁹ Detta kan exempelvis medföra att ett köpande moderföretag minskar sitt beskattningsunderlag då det betalar ett överpris för en vara eller tjänst från sitt dotterbolag, vilket innebär att beskattningsunderlaget för dotterbolaget ökar. Alltså blir en del av moderföretagets beskattningsbara resultat flyttat till dotterbolaget, som eventuellt kan ha hemvist i ett land med lägre bolagsskatt. Transaktionen mellan moder- och dotterbolaget har därmed minskat den totala skattebördan för koncernen.²⁰ Mot bakgrund av denna risk för att tillgångar flyttas till jurisdiktioner med lägre skattesatser, med hjälp av oriktiga prissättningar inom en koncern, har regler och riktlinjer om internprissättning (eng. *transfer pricing*) växt fram inom den internationella skatterätten.

2.2 Armlängdsprincipen

För att motverka felaktiga prissättningar vid gränsöverskridande koncerninterna transaktioner har den s.k. *armlängdsprincipen* utvecklats, vilken Sverige tillämpar i internationella hänseenden sedan 1928 års

¹⁹ Begreppet koncern ter sig olika beroende på sammanhanget, se 2 kap. 5 § IL; Jfr. t.ex. 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) & 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Inom ramen för denna uppsats och för internprissättning i övrigt åsyftas främst en ekonomisk intressegemenskap såsom framgår av 14 kap 20 § IL. Se mer härom i avsnitt 5.2.2.

²⁰ Dahlberg (2020), s. 165.

kommunalskattelag.²¹ Enkelt uttryckt innebär armlängdsprincipen att transaktioner mellan närstående parter ska ske på liknande villkor som oberoende parter hade avtalat om under liknande omständigheter.²² Armlängdsprincipen är en grundläggande del av den internationella skatterätten för att fördela beskattningsrätten mellan stater. OECD utfärdar riktlinjer till hur armlängdsprincipen ska tillämpas praktiskt vid gränsöverskridande transaktioner inom en koncern. Riktlinjerna ges ut med titeln *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, varav den senaste versionen publicerades 2022. I svensk tillämpning av armlängdsprincipen tas det stor hänsyn till riktlinjernas innehåll.²³

2.2.1 Armlängdsprincipen i OECD:s modellavtal

I OECD:s modellavtal, *OECD Model Tax Convention on Income and Capital*, uttrycks armlängdsprincipen på följande vis:

”Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case 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.”²⁴

²¹ Ibid.

²² Lang m.fl. (2019), s. 11.

²³ Dahlberg (2020), s. 165 ff.

²⁴ Art. 9.1 modellavtalet; Se även den likalydande bestämmelsen i art. 9.1 av FN:s modellavtal *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2021).

Ur stadgandet kan två krav utläsas samt en efterföljande konsekvens ifall de två kraven är uppfyllda. Det första kravet tar sikte på att företagen ifråga ska vara *närstående*. Kravet på att en intressegemenskap föreligger kan uppfyllas antingen genom punkt a) eller b) ovan. Punkt a) avser närståendesituationer då ett företag i en avtalsslutande stat deltar i ledning eller kontroll i det andra företaget, eller innehar kapital i detta andra företag. Den andra situationen då två företag är närstående anses enligt punkt b) vara då samma personer deltar i ledning eller kontroll i ett företag i en avtalsslutande stat, eller innehar kapital i det företaget, och samtidigt gör det även i ett annat företag i en annan avtalsslutande stat.²⁵

Det andra kravet innebär att villkoren i affärsförbindelser mellan de närstående företagen *avviker* från vad som normalt skulle ha avtalats mellan oberoende parter. Om båda krav är uppfyllda resulterar detta i att den vinst som skulle ha uppstått mellan oberoende företag ska räknas in i den vinst hos den part som erhållit en för låg vinst på grund av den icke marknadsmässiga transaktionen.²⁶

Armlängdsprincipens syfte kan alltså sägas vara att motverka ett förfarande där koncerninterna företag antingen säljer för billigt eller köper för dyrt av varandra för att minska den beskattningsbara inkomsten för en viss del av koncernen och därmed koncernens totala beskattningsbara inkomst. Generellt sett kan en fördelaktig skattesituation uppnås för en koncern genom att tillgångar flyttas med hjälp av oriktiga prissättningar på så sätt att merparten av koncernens förluster ”placeras” i en högskattestat med generösa avdragsregler och att intäkterna för koncernen förläggs i en stat med en låg skattesats.²⁷

²⁵ Dahlberg (2020), s. 166.

²⁶ Ibid.

²⁷ Ibid.

Det huvudsakliga syftet med art. 9 modellavtalet sägs generellt sett vara att undvika eller begränsa dubbelbeskattning som sker på grund av inkomstjusteringar hänförliga till nationella internprissättningsregler. Därutöver har det även hävdats att art. 9 modellavtalet åsyftar att hindra skatteundandragande men den slutsatsen har inte vunnit något större stöd i litteraturen.²⁸

Armlängdsprincipen kan sägas innehålla tre centrala pelare; (i) separatprincipen (*separate entity approach*), dvs. att två parter inom samma intressegemenskap ska behandlas som om de är två från varandra fristående rättssubjekt, (ii) att granskningen av prissättningen ska utgå från den rubricering som de närstående företagen gett transaktionen (*the relevance of contractual agreements*) och (iii) jämförbarhetsanalysen (*comparability analysis*), dvs. att armlängdspriset för transaktionen ska utgå från en jämförelse av avtalsvillkor som ingåtts mellan två oberoende parter.²⁹

²⁸ Lang m.fl. (2019), s. 14 ff.

²⁹ Lang m.fl. (2019), s. 14 ff.; Se även Burmeister (2016), s. 28.

3 TP Guidelines – en översikt av armlängdsprincipens tillämpning

Avsnittet ämnar ge en överskådlig redogörelse för bestämmelserna i TP Guidelines vad gäller tillämpningen av armlängdsprincipen, i syfte att ge ytterligare förståelse till den praktiska tillämpningen av armlängdsprincipen för att kunna sätta det i kontext till uppsatsämnet och dess frågeställningar.

I TP Guidelines har OECD redovisat sitt synsätt på hur tillämpningen av armlängdsprincipen ska ske, vilken föreskriver två huvudsakliga steg; (i) identifiering och kartläggning av den faktiska transaktionen (*accurately delineate the actual transaction*) och (ii) att med stöd av kap. II-III TP Guidelines genomföra en jämförbarhetsanalys i syfte att bedöma de armlängdsmässiga villkoren för transaktionen.³⁰ Därutöver ska sedan en armlängdsmässig prissättningsmetod väljas utifrån transaktionens karaktär.³¹

3.1 Jämförbarhetsanalys och transaktionskartläggning

OECD föreskriver fem ekonomiskt relevanta faktorer som är centrala för förståelsen av koncernens interna kommersiella eller finansiella relationer och därmed viktiga vid bedömningen för att kartlägga den faktiska transaktionen och göra en korrekt jämförbarhetsanalys³²:

- i. Den faktiska transaktionens avtalsvillkor.
- ii. Vilka funktioner som utförs av respektive part i transaktionen, särskilt gällande hur tillgångar används och fördelningen av risker

³⁰ Kap. I, avsnitt D.1. TP Guidelines.

³¹ Kap. II, pt. 2.2. TP Guidelines.

³² Kap. I, pt. 1.36. TP Guidelines; Se även avsnitt D.1.1-D.1.5 TP Guidelines.

samt hur dessa funktioner skapar värde i hela koncernen, dvs. en s.k. *funktionsanalys*.

- iii. Vilka egenskaper som den överlåtna tillgången eller tjänsten har.
- iv. Parternas ekonomiska omständigheter samt de ekonomiska omständigheterna på respektive parts marknad.
- v. Parternas affärsstrategier.

För jämförbarhetsanalysen kan jämförelsen delas upp i *inre* och *yttre* jämförelser. En inre jämförelse omfattar en jämförelse mellan en av de närstående parterna gentemot ett fristående företag varav den yttre jämförelsen enbart omfattar en jämförelse mellan två helt fristående företag i förhållande till den koncerninterna situation som ska analyseras.³³

3.1.1 Transaktionens avtalsvillkor

Skriftliga avtal utgör enligt OECD utgångspunkten för att förstå parternas gemensamma vilja och intentioner med transaktionen ifråga. I avtalet framgår det vanligtvis hur parterna kommit överens vad gäller ansvar, rättigheter och skyldigheter, kartlagda risker samt hur de ska prissätta transaktionen. När en transaktion mellan företag i intressegemenskap har avtalats i skriftlig form, ska dessa avtal utgöra utgångspunkten för kartläggningen av transaktionen mellan dem samt hur funktioner och risker är fördelade sinsemellan parterna.³⁴ Dock är det sällan som skriftliga avtal allena kan bistå med all information som krävs för att göra en armlängdsanalys och hänsyn måste därför tas till samtliga fem krav i punkt 1.36. TP Guidelines. Exempelvis kan det vara så att avtalet inte innehåller tillräckligt med detaljer eller så är parternas faktiska förfarande annorlunda än vad som stadgas i avtalet. Det är därför viktigt att även analysera huruvida det faktiska beteendet som parterna tillämpar i sina mellanhavanden är i linje med vad som avtalats.³⁵

³³ Dahlberg (2020), s. 177.

³⁴ Kap. I, pt. 1.42. TP Guidelines; Se även Lang m.fl. (2019), s. 19.

³⁵ Kap I, pt. 1.43-1.45. TP Guidelines; Se även Dahlberg (2020), s. 174.

3.1.2 Funktionsanalys

Armlängdspriset för en koncernintern transaktion utgår ifrån att man kan identifiera en jämförbar situation. Därför måste den närstående situationen utvärderas utefter en funktionsanalys. Syftet med analysen är att kartlägga hur de närstående parterna fördelar olika delar av verksamheten mellan sig, t.ex. vilka aktiviteter och skyldigheter av ekonomisk betydelse som parterna åtar sig, vilka tillgångar som används samt vilka risker som tas av parterna. Riskbedömningen är en fråga om vilken betydelse som risken har på marknaden mellan oberoende parter. Generellt sett torde förhållandet vara så att ju större risk ett företag tar, desto större avkastning kan företaget erhålla. Ett större risktagande kan å andra sidan även medföra att avkastningen blir lägre eller obefintlig jämfört med vad man hade förväntat sig. Bärandet av risk kan därmed anses utgöra en funktion av osäkerhet.³⁶

3.1.3 Egenskaperna hos tjänsten eller tillgången

Vad en tillgång eller tjänst kännetecknas av är den tredje faktorn som ska beaktas i jämförbarhetsanalysen och är av betydelse för vilken internprissättningsmetod som är lämpligast att välja för transaktionen. För fysiska tillgångar i form av varor m.m. är bland annat tillgångens kvalitet och tillförlitlighet betydelsefullt. Vad gäller tjänster är tjänstens innehåll och dess omfattning relevanta aspekter att beakta. För immateriella tillgångar är transaktionsformen, exempelvis licensiering eller försäljning, samt även varaktighet, åtnjutande av upphovsrättsligt skydd och den nytta man förväntas kunna utvinna ur tillgången centrala för jämförbarhetsbedömningen.³⁷

³⁶ Dahlberg (2020), s. 174.

³⁷ Ibid, s. 175 f.

3.1.4 Parternas och dess respektive marknads ekonomiska omständigheter

För att kunna göra en korrekt jämförelse måste även de ekonomiska omständigheter som de närstående, och för den delen de fristående företagen, verkar inom beaktas. Exempelvis kan aspekter om marknadsgeografi, konkurrens, tillgång till alternativa varor och tjänster, konsumenters köpkraft samt diverse lagstiftning i olika länder som kan påverka marknaden vara av betydelse för att kunna analysera jämförbarheten. Även kostnaden för produktion av varor och tjänster kan beaktas i den bedömningen.³⁸

3.1.5 Parternas affärsstrategier

Den femte faktorn att ta hänsyn till i jämförbarhetsanalysen är parternas affärsstrategier, t.ex. gällande produktutveckling och strategier för att ta sig in på en ny marknad (*market penetration*). Vid ingången på en ny marknad kan det vara befogat att i en etableringsfas ha ett lägre pris än normalt för sina varor och tjänster i syfte att erhålla marknadsandelar och nya kunder. Man måste i sådana hänseenden bedöma huruvida affärsstrategin är rimlig eller inte. Om strategin anses osannolik finns det anledning att ifrågasätta armlängdspriset på de transaktioner som aktualiseras i samband med nyetableringen på en marknad.³⁹

3.2 Val av prismetod

I underavsnitten nedan ska det översiktligt redogöras för de fem prismetoder som är föreskrivna enligt TP Guidelines. OECD har i TP Guidelines angett fem olika prismetoder som kan användas för att på ett korrekt sätt tillämpa armlängdsprincipen vid en gränsöverskridande koncernintern transaktion. Dessa fem metoder är i sin tur uppdelade i två underkategorier, nämligen traditionella transaktionsbaserade metoder (*traditional transaction methods*) samt transaktionsbaserade vinstfördelningsmetoder (*transactional profit*

³⁸ Ibid, s. 176.

³⁹ Ibid.

methods). För varje transaktion ska den mest lämpliga metoden användas. Om flera metoder är tillämpliga föreskriver OECD att man i första hand väljer en traditionell transaktionsbaserad metod och då helst marknadsprismetoden (*comparable uncontrolled price method, CUP*).⁴⁰ De transaktionsbaserade vinstfördelningsmetoderna är att föredra om båda närstående parter bidrar med unika och värdefulla inslag till transaktionen ifråga. I vissa särskilda fall kan även en kombination av prismetoderna användas.⁴¹

Det finns både s.k. *ensidiga* och *tvåsidiga* prismetoder. En ensidig prismetod innebär att metoden tillämpas gentemot endast den ena parten av transaktionen samt att resultaten testas utefter vilka resultat det innebär för oberoende parter i en jämförbar transaktion.⁴² Den part som den ensidiga metoden prövas mot bör vara den parten med den minst komplicerade funktionsprofilen.⁴³ Tillämpningen av en ensidig prismetod medför att den andra parten i transaktionen får rätt till den kvarvarande avkastning som transaktionen medför. Avkastningen för denne andre part kan däremot i vissa fall bli obefintlig eller till och med negativ vid tillämpningen av den ensidiga prismetoden. De tvåsidiga metoderna tillämpas gentemot båda parter i den kontrollerade transaktionen. Sinsemellan parterna kommer man överens om ett armlängdspris som parterna tillämpar gentemot varandra eller en gemensam allokering av den avkastning som transaktionen medför.⁴⁴

Det kan i detta sammanhang även noteras att de fem föreskrivna prismetoderna inte nödvändigtvis är de enda acceptabla metoderna. Däremot får det anses finans begränsat utrymme till en i TP Guidelines icke föreskriven metod med tanke på att de nationella skattemyndigheterna i olika länder enbart beaktar och tillämpar TP Guidelines i hög utsträckning.⁴⁵ Om en icke föreskriven metod väljs, måste koncernen ifråga visa att den prissättning de valt är mer armlängdsmässig och att tillämpning av OECD:s föreskrivna

⁴⁰ Kap. II, pt. 2.3. TP Guidelines.

⁴¹ Dahlberg (2020), s. 178 f.

⁴² Lang m.fl. (2019), s. 92.

⁴³ Kap. III, pt. 3.18. TP Guidelines.

⁴⁴ Lang m.fl. (2019), s. 92.

⁴⁵ Kap. II, pt. 2.9. TP Guidelines; Monsenego (2015), s. 37.

metoder vore mindre lämpliga eller inte tillämpliga alls för transaktionen ifråga.⁴⁶

3.2.1 Traditionella transaktionsbaserade prismetoder

I TP Guidelines finns tre traditionella transaktionsbaserade prismetoder; (i) marknadsprismetoden, CUP, (ii) återförsäljningsprismetoden (*resale price method*, RPM) samt (iii) kostnadsplusmetoden (*cost plus method*, CPM).⁴⁷ De traditionella transaktionsbaserade prismetoderna anses enligt OECD vara de mest lämpliga metoderna för att avgöra huruvida en koncern agerar armlängdsmässigt i sina kommersiella och finansiella relationer mellan sina närstående parter. Detta beror på att prisskillnader i en koncernintern transaktion jämfört med en transaktion med oberoende parter normalt sett kan härledas till att transaktionen inte har genomförts med armlängdsmässiga villkor. Därmed kan armlängdspriset direkt konstateras med stöd av den oberoende transaktionen. Detta medför att om både en traditionell transaktionsbaserad prismetod och en transaktionsbaserad vinstmetod kan tillämpas, ska som tidigare nämnt en traditionell metod väljas i första hand. Vidare är det att föredra att tillämpa CUP-metoden om så är möjligt, som tidigare redovisat.⁴⁸

3.2.1.1 Marknadsprismetoden

CUP är en tvåsidig prismetod.⁴⁹ Metoden jämför prissättningen för tillgångar eller tjänster i en koncernintern transaktion med priset för en liknande transaktion mellan oberoende parter. Om där är en prisavvikelse för den kontrollerade transaktionen, kan detta innebära att den koncerninterna transaktionen inte är armlängdsmässig och att priset för den interna

⁴⁶ Lang m.fl. (2019), s. 95.

⁴⁷ Se kap. II, avsnitt 2.D-B TP Guidelines.

⁴⁸ Kap. II, pt. 2.3. TP Guidelines.

⁴⁹ Monsenego (2015), s. 39.

transaktionen måste bytas ut till det som de oberoende parterna har avtalat om.⁵⁰

En nackdel med CUP är att den kräver att jämförbarheten mellan transaktionerna ska anses vara snarlika i hög grad för att den ska kunna tillämpas. Detta kan vara enklare i fall då inköpet av tillgångar eller tjänster, som t.ex. råvaror, görs på en offentlig marknad men svårare då sådan prisinformation inte finns tillgänglig, vilket medför att koncerninterna transaktioner i andra fall inte enbart kan prissättas utefter villkor i en oberoende transaktion. I sådana fall kan justeringar behövas men det kan innebära svårigheter att korrigera samtliga avvikelser mellan en kontrollerad och en okontrollerad transaktion.⁵¹

Vidare finns både s.k. *intern* och *extern* CUP. En intern CUP kan föreligga då ett koncernbolag säljer tillgångar eller tjänster både till externa oberoende parter samt parter inom koncernen. Prissättningen som koncernbolag tillämpar gentemot den oberoende parten bör därmed användas även gentemot de parter som befinner sig i samma intressegemenskap för att det ska anses vara armlängdsmässigt, förutsatt att jämförbarhetskraven i TP Guidelines är uppfyllda samt att lämpliga justeringar görs för att motverka prisskillnader i detta hänseende.⁵²

En extern CUP åsyftar det pris som sätts mellan två oberoende parter för en viss tillgång eller tjänst och som en koncern då använder sig av vid transaktioner inom gemenskapen. Det är då viktigt att tillgången eller tjänsten som den externa CUP:en åsyftar kan anses vara tillräckligt jämförbar med den tillgång eller tjänst som tillverkas eller distribueras inom koncernen. Det som dock kan rubba den bedömningen är då jämförbarhet inte kan uppnås, på grund av att det externa priset beror på tillgången eller tjänstens kvalité eller varumärke påverkar priset. I sådana fall är det svårt att justera de

⁵⁰ Kap. II, pt. 2.14. TP Guidelines.

⁵¹ Monsenego (2015), s. 40.

⁵² Ibid, s. 40 f.

koncerninterna transaktionerna på ett jämförbart sätt och därmed svårt att tillämpa metoden.⁵³

3.2.1.2 Återförsäljningsprismetoden

RPM är en ensidig prismetod då det är lönsamheten för den part som man prövar metoden emot som mäts.⁵⁴ Metoden tar sin utgångspunkt i det slutliga försäljningspriset till en oberoende part där en distributör i en koncern har köpt in produkter från ett närstående bolag för att sedan sälja vidare på den öppna marknaden. Återförsäljningspriset till den oberoende parten ska armlängdsmässigt reduceras med en viss bruttomarginalvinst så att distributionsbolaget själva erhåller en marginal som täcker deras kostnader samt eventuella vinster utöver detta.⁵⁵ RPM kan bli problematisk att tillämpa om det gått en längre tid mellan det ursprungliga förvärvet av varorna och då återförsäljning till oberoende part sker.⁵⁶

3.2.1.3 Kostnadsplusmetoden

Huvudfokus för tillämpning av den ensidiga CPM ligger i att lägga på ett armlängdsmässigt vinstpåslag ovanpå den kostnad som har uppstått för att tillverka en viss tjänst eller vara. Vinstpåslaget kan variera beroende på de utförda funktionerna samt marknadsläget och medför att leverantören ifråga får sina kostnader täckta samt en vinst baserad på det armlängdsmässiga påslaget.⁵⁷ Metoden kan dock innebära svårigheter i bedömningen om vilka kostnader som ska beaktas i beräkningen av armlängdspriset.⁵⁸

3.2.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

De transaktionsbaserade vinstmetoderna i TP Guidelines tar sikte på de vinster som uppstår från särskilda koncerninterna transaktioner. De två metoderna för detta i TP Guidelines är (i) nettomarginalmetoden

⁵³ Ibid, s. 41.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Kap. II, pt. 2.27. TP Guidelines; Dahlberg (2020), s. 179 f.; Monsenego (2015), s. 41.

⁵⁶ Dahlberg (2020), s. 178.

⁵⁷ Kap. II, pt. 2.45. TP Guidelines; Dahlberg (2020), s. 179; Monsenego (2015), s. 44 f.

⁵⁸ Dahlberg (2020), s. 179.

(*transactional net margin method*, TNMM) och (ii) vinstdelningsmetoden (*profit split method*, PSM). En vinst som uppstår med anledning av en kontrollerad transaktion kan indikera att transaktionen avviker från vad oberoende parter hade avtalat om i en jämförbar situation.⁵⁹

OECD har varit restriktiva vad gäller denna typ av prismetoder fram till 2010 års version av TP Guidelines. Detta synsätt har nu förändrats med anledning av att det i flera fall kan vara praktiskt svårt att tillämpa en traditionell transaktionsbaserad prismetod.⁶⁰ De traditionella metoderna är dock alltså att föredra om de är tillämpliga.⁶¹

3.2.2.1 Nettomarginalmetoden

TNMM är en ensidig internprissättningsmetod. Utgångspunkten är nettovinstmarginalen som ett koncernbolag erhåller vid en kontrollerad transaktion i förhållande till någon särskild faktor, t.ex. kostnader, försäljning eller tillgångar. Metoden har därmed liknande drag med CPM och RPM. Nettomarginalen som ska uppnås ska förhålla sig till nettomarginaler som den testade parten erhåller vid liknande transaktioner med oberoende part eller som oberoende parter uppnår då de genomför okontrollerade transaktioner.⁶² Om båda parter i en koncernintern transaktion har unika och värdefulla bidrag är TNMM inte att föredra. I sådana fall kan det vara lämpligare att välja PSM.⁶³ TNMM kan anses vara fördelaktig som prismetod på så vis att den ger tämligen generella resultat och påverkas inte i samma utsträckning av särskilda omständigheter på samma vis som andra prismetoder kan.⁶⁴

Trots att metoden förekommer frekvent menar OECD att försiktighet måste iaktas vid tillämpningen. Exempelvis kan det bli så att ett företag slår ihop flera transaktioner under en enskild tillämpning av TNMM. Monsenego exemplifierar med ett distributionsbolag som distribuerar maskiner men även

⁵⁹ Kap. II, pt. 2.63. TP Guidelines.

⁶⁰ Monsenego (2015), s. 47.

⁶¹ Kap. II, pt. 2.3. TP Guidelines.

⁶² Kap. II, pt. 2.64. TP Guidelines.

⁶³ Kap. II, pt. 2.65. TP Guidelines.

⁶⁴ Kap. II, pt. 2.68. TP Guidelines.

säljer reservdelar, utför tjänster och hyr maskiner. Sedan görs en sammanslagning av transaktionerna under en TNMM-modell vilket kan resultera i en felaktig nettovinstberäkning då lönsamheten för de olika transaktionerna kan variera. Det bör i sådana fall istället göras en uppdelning av dessa distributionstjänster så att varje enskild transaktion får en korrekt nettovinstmarginal i enlighet med armlängdsprincipen.⁶⁵

3.2.2.2 Vinstdelningsmetoden

Den femte och sista prismetoden som föreskrivs i TP Guidelines är den tvåsidiga PSM. Metoden innebär att vinsterna, eller förlusterna, av den kontrollerade transaktionen ska delas upp mellan koncernbolagen på ett ekonomiskt lämpligt och armlängdsmässigt sätt.⁶⁶ PSM kan utgöra en armlängdsmässig lösning då båda parter i en närståendesituation har unika och värdefulla bidrag till transaktionen ifråga. I sådana fall kan det vara svårt att hitta några lämpliga jämförbara exempel. Därmed kan vinstfördelning ske utefter bidragen som var enskild part tillhandahåller utifrån deras funktioner, tillgångar och riskbärande.⁶⁷ Under kap. II, avsnitt C.3 TP Guidelines har OECD tagit fram vägledning för hur vinstfördelningen kan göras.

⁶⁵ Se Monsenego (2015), s. 50 f.

⁶⁶ Kap. II, pt. 2.114. TP Guidelines.

⁶⁷ Kap. II, pt. 2.119. TP Guidelines.

4 Internprissättning av svårvärderade immateriella tillgångar

I oktober 2015 presenterades OECD:s slutrapporter inom ramen för BEPS-projektet. Syftet med rapporterna var att genomföra ett paradigmskifte inom den internationella skatterätten där fokus låg på att förhindra att stora koncerner allokerade sina vinster till länder med låg eller ingen skatt. Slutrapporterna mynnade ut i att 15 förslag (*actions*) presenterades för att undvika att enskilda länders skattebas inte skulle urholkas på samma sätt som tidigare.⁶⁸

Action 8-10 i BEPS-projektets slutrapporter fokuserade särskilt på att genomföra vissa ändringar i TP Guidelines, vilka implementerades i 2017 års version av riktlinjerna, bland annat gällande HTVI. Eftersom skattemyndigheter har begränsad tillgång till information om denna typ av tillgångar anser OECD att myndigheter under vissa förutsättningar kan värdera HTVI utefter det faktiska utfallet i försäljningen.⁶⁹

Det sjätte kapitlet av TP Guidelines ger särskild vägledning vid transaktioner för användning, överlåtelse och upplåtelse av immateriella tillgångar ska utformas på ett armlängdsmässigt vis. I kapitlets avsnitt D.4 redogörs för särskilda internprissättningsaspekter gällande HTVI, som behandlas som en särskild kategori av immateriella tillgångar då deras värde är högst osäkert vid transaktionstidpunkten, t.ex. på grund av att de är under utveckling och ännu inte färdigställda.⁷⁰

⁶⁸ OECD (2015), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*; Burmeister (2016), s. 122 f.

⁶⁹ Burmeister (2016), s. 129.

⁷⁰ Kap. VI, pt. 6.189. TP Guidelines.

I juni 2018 publicerade OECD en ny vägledande bilaga till kapitel VI för skattemyndigheters tillämpning av OECD:s riktlinjer för HTVI. I samband med den nya versionen av TP Guidelines som kom i januari 2022 inkluderades bilagan som ett appendix till detta avsnitt och ingår numera i den tryckta versionen av TP Guidelines.⁷¹

Detta avsnitt ska beskriva vad som anges i TP Guidelines gällande HTVI och är därmed alldeles centralt för att kunna besvara uppsatsens syfte och frågeställningar. Jämfört med vad som tidigare avhandlats i avsnitt två och tre om vad som allmänt gäller för internprissättning, ska detta avsnitt gå in i de detaljerade reglerna för transaktioner i HTVI för att problematisera uppsatsämnet.

4.1 HTVI – definition och karaktärsdrag

Begreppet *HTVI* omfattar enligt OECD de immateriella tillgångar eller rättigheter som vid transaktionstillfället saknar jämförbara transaktioner och vars framtida finansiella prognoser eller värderingsantaganden i hög grad är ovissa. Detta medför enligt OECD svårigheter att avgöra den slutliga avkastningen för tillgången eller rättigheten vid tidpunkten då transaktionen av en HTVI sker.⁷²

Vidare kännetecknas transaktioner rörande överföring eller användning av en HTVI av en eller flera följande särdrag⁷³:

- Den immateriella tillgången är enbart delvis utvecklad vid tidpunkten för transaktionen.
- Tillgången förväntas inte bli nyttjad kommersiellt förrän flera år efter transaktionen.

⁷¹ TP Guidelines, *Annex II to Chapter VI, Guidance for tax administrations on the application of the approach to hard-to-value intangibles.*

⁷² Kap. VI, pt. 6.189. TP Guidelines.

⁷³ Kap. VI, pt. 6.190. TP Guidelines.

- Den immateriella tillgången i sig utgör inte en HTVI per definition men är väsentlig till utvecklingen eller förbättringen av andra immateriella tillgångar som faller inom definitionen för HTVI.
- Den immateriella tillgången förväntas utnyttjas på ett vid transaktionstidpunkten nytt sätt och bristen på tidigare erfarenheter av nyttjandet av liknande tillgångar medför att prognoser för den nya tillgången blir osäkra.
- Den immateriella tillgången överförs till ett närstående företag för betalning i form av en engångssumma.
- Den immateriella tillgången används utvecklas eller används i samband med ett kostnadsfördelningsavtal (Cost Contribution Agreement, CCA) eller ett annat liknande samarbetsavtal.

4.2 Ex post-förfarandet

Syftet med avsnittet om HTVI i TP Guidelines är enligt OECD att täppa igen den asymmetrin som föreligger mellan ett företag och skattemyndigheterna vad gäller tillgång till information om företagets HTVI. Man menar att det kan vara svårt för en skattemyndighet att förstå vilka händelser eller utvecklingar som kan vara relevanta för att på ett armlängdsmässigt kunna prissätta en transaktion av en immateriell tillgång eller rättighet samt vilken avkastning som den immateriella tillgången kunde förutspås ge vid transaktionen. Det krävs således en stor förståelse av den kommersiella miljön i vilken den immateriella tillgången utvecklas eller utnyttjas, vilket kan innebära att skattemyndigheterna i sådana fall måste i väsentliga delar förlita sig helt och hållet på den information och de analyser som den skattskyldige tillhandahåller.⁷⁴

Riktlinjerna föreskriver därför en möjlighet för skattemyndigheter att undersöka armlängdsmässigheten utifrån det prognostiserade utfallet som en HTVI ansågs kunna medföra vid tidpunkten för transaktionen (*ex ante*) med

⁷⁴ Kap. VI, pt. 6.186 TP Guidelines.

det faktiska resultatet av den färdiga tillgången (*ex post*). Om där finns en sådan skillnad, och skillnaden inte beror på oförutsedda händelser, anses det indikera att de antagna transaktionsvillkoren mellan de två närstående parterna inte tagit tillräckligt stor hänsyn till utvecklingar eller händelser som hade kunnat förväntas medföra att värdet på tillgången påverkats. Detta kan i sin tur visa på att transaktionen inte har gjorts med armlängdsmässiga villkor.⁷⁵

Om det uppstår en skillnad i utfallet *ex post* kontra *ex ante* kan skattemyndigheterna enligt TP Guidelines använda *ex post*-resultatet som ett presumtvt bevis för att avvikelser i utfallet beror på händelser eller utvecklingar som borde ha förutsetts av de närstående parterna vid transaktionens tidpunkt. Presumtionen för *ex post*-resultatet kan dock brytas om den skattskyldiga kan visa att resultatet inte har inneburit att armlängdspriset för transaktionen har påverkats.⁷⁶ Skattemyndigheten ifrågaska enbart tillämpa *ex post*-regeln då det är nödvändigt för att utvärdera tillförlitligheten i den prissättning som gjorts *ex ante*.

4.2.1 Undantag från *ex post*-regeln

Det ovan redovisade förfarande och den presumtionsregel som föreskrivs i TP Guidelines gällande HTVI ska inte tillämpas i vissa undantagsfall då minst en av de fyra stadgade undantagen är tillämpliga.⁷⁷ För det *första* ska *ex post*-regeln inte tillämpas då den skattskyldige tillhandahåller detaljerad information gällande vilka framtida antaganden man beaktade vid tidpunkten för transaktionen, t.ex. vilka risker man förutsåg när man beräknade ersättningen för transaktionen samt ersättningens lämplighet, med beaktande av eventuella framtida förutsedda händelser samt andra risker i samband med detta. Vidare föreskrivs att den skattskyldige ska tillhandahålla tillförlitlig bevisning som talar för att skillnaden *ex post* och *ex ante* antingen beror på

⁷⁵ Kap. VI, pt. 6.187 TP Guidelines; Se även Lang m.fl. (2019), s. 433 f.

⁷⁶ Kap. VI, pt. 6.188 TP Guidelines; Se även pt. 6.193-6.194 TP Guidelines.

⁷⁷ Se Kap. VI pt. 6.193-6.194 TP Guidelines; Jfr. med pt. 6.189 TP Guidelines.

oförutsedda utvecklingar eller händelser som inte kunde förutspås av de närstående parterna vid transaktionstidpunkten eller att förutsedda händelser inträffade men varken var väsentligt överskattade eller underskattade då transaktionen skedde.⁷⁸

En oförutsedd händelse kan exempelvis röra sig om en oförutsett högre efterfrågan och därmed en högre ex post-avkastning för den immateriella tillgången som exempelvis skett på grund av en naturkatastrof eller någon annan liknande osannolik händelse. I sådana fall ska det avtalade priset för HTVI:n vid transaktionstidpunkten anses armlängdsmässigt, även om tillgångens faktiska resultat påverkades positivt av en sådan händelse.⁷⁹

För det *andra* ska ex post-regeln inte tillämpas då transaktionen av en HTVI täcks av ett förhandsbestämt bi- eller multilateralt prissättningsbesked som är i kraft mellan skattejurisdiktionerna ifråga för de närstående parterna. Det *tredje* undantaget då presumptionsregeln inte ska tillämpas är då skillnaden mellan det förväntade resultatet och det faktiska resultatet påverkar ersättningen för HTVI:n ifråga med mindre än 20 %. Det *fjärde* och sista undantaget föreskriver att om det gått mer än fem år sedan HTVI:n ifråga kommersialiserades och först då började genererade intäkter för förvärvaren av tillgången ska ex post-regeln inte tillämpas om skillnaden mellan det förväntade och det faktiska resultatet under den perioden underskrider 20 %.⁸⁰

4.3 Vägledning för skattemyndigheter gällande HTVI

I 2022 års version av TP Guidelines har det tillkommit en bilaga till kap. VI som ska ge vägledning åt skattemyndigheter för hur de ska förhålla sig till HTVI.⁸¹ Denna bilaga har tidigare inte varit implementerad i riktlinjerna utan som ett separat vägledningsdokument. I BEPS-projektets slutrapporter om

⁷⁸ Kap. VI, pt. 6.193 TP Guidelines.

⁷⁹ Kap. VI, pt. 6.194 TP Guidelines.

⁸⁰ Kap. VI, pt. 6.193 TP Guidelines.

⁸¹ TP Guidelines, bilaga 2 till Kap. VI.

internprissättning menade OECD att det behövs tydlig vägledning för hur skattemyndigheter ska tillämpa HTVI-förfarandet. Syftet med vägledningen sägs vara att öka förutsägbarheten samt minska risken för dubbelbeskattning.⁸² Vidare ska som tidigare nämnt den asymmetri vad gäller informationstillgången mellan företag och skattemyndigheter gällande HTVI motverkas.⁸³

I vägledningen ges praktiska riktlinjer för hur ex post-regeln ska tillämpas. Skattemyndigheter ska kunna behandla ex post-resultatet som presumtiv bevisning gällande hur lämplig ex ante-prissättningen har varit för den ofullständiga immateriella tillgången. Värderingen ska inte enbart ta fasta på den faktiska avkastningen utan även vilken information i förhållande till framtida avkastning som de närstående parterna borde ha insett vid transaktionen. Om en reviderad värdering av den immateriella tillgången visar att transaktionen skedde till ett för lågt eller högt pris kan skattemyndigheter utvärdera huruvida en justering av resultatet ska göras. Skattemyndigheterna uppmanas vidare att tillämpa allmän revisionspraxis för att identifiera presumtiva bevis baserade på ex post-resultatet och agera samt vidta åtgärder skyndsamt.⁸⁴ Slutligen illustreras tillämpningen av ex post-regeln med två exempelsituationer.⁸⁵

⁸² Ibid, pt. 3.

⁸³ Ibid, pt. 5.

⁸⁴ Ibid, pt. 17.

⁸⁵ Ibid, pt. 21-33.

5 Internprissättning i svensk rätt

I avsnittet redogörs för de svenska reglerna om internprissättning och armlängdsprincipen för att sedermera kunna sätta det i kontext till vad som tidigare redovisats ovan. Förutom den svenska korrigeringsregeln, som är den regel i svensk rätt som ger uttryck för armlängdsprincipen, redogörs även för vissa konstitutionella begrepp som är beaktansvärda inom den svenska skatterätten, hur TP Guidelines kan tjäna som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln, skatterättsliga bevisregler samt vissa diskussioner som förts i doktrin kring HTVI i förhållande till svensk rätt.

5.1 Konstitutionella aspekter

Med *konstitutionell skatterätt* åsyftas enligt Pålsson det område som omfattar vetenskapen om vem som beslutar skatteregler, vilket innehåller reglerna får ha samt hur skattelagstiftningens regler förhåller sig till varandra. Därutöver innefattar det även konstitutionella regler för skattelagstiftningens tolkning och tillämpning. De konstitutionella aspekterna vid tillämpning av skattelagstiftning berör huvudsakligen rättstillämpare, dvs. Skatteverket och domstolarna, men kan naturligtvis även aktualiseras för den skattskyldige. Främst är det principer om rättssäkerhet, såsom krav på legalitet och likhet som är relevanta i en skatterättslig kontext.⁸⁶

5.1.1 Legalitetsprincipen

Den offentliga makten ska utövas under lagarna enligt 1 kap. 1 § 3st. RF, vilket ger ett allmänt uttryck för legalitetsprincipen. Skatterätten utgör en del av den offentliga rätten, vilket innebär att den underkastas de särskilda krav som gäller för offentligrättslig lagstiftning enligt RF.⁸⁷ Exempelvis innebär

⁸⁶ Pålsson (2018), s. 20.

⁸⁷ Ibid, s. 27.

detta att uttaget av skatt måste ha lagstöd i enlighet med legalitetsprincipen i syfte att lagstiftningen ska vara förutsägbar och fri från godtycke. Principen hindrar inte att en tolkning av lagstiftning i sig kan göras men tolkningen ska ha ett tydligt och objektivet stöd i lagtextens ordalydelse.⁸⁸

Legalitetsprincipen innebär även att skattelagstiftning normalt sett måste beslutas av riksdagen, som i sin tur inte kan delegera sin lagstiftande makt till någon annan myndighet eller dylikt vad gäller skattelagstiftning.⁸⁹ I övrigt måste skattelag, som all annan svensk lagstiftning, förhålla sig till EU-rättens grundläggande fri- och rättigheter i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt samt Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.⁹⁰

Det var Seve Ljungman som 1947 blev den förste att i doktrin hävda förekomsten av en skatterättslig legalitetsprincip i svensk rätt. Detta baserade han på att Högsta domstolen på ett tydligt sätt i sina avgöranden utgick ifrån den skrivna skattelagstiftningen. Däremot ansåg Ljungman att Regeringsrätten gjorde analoga och extensiva tolkningar.⁹¹

Hultqvist menar att legalitetsprincipen består av fyra delar; (i) *föreskriftskravet*, (ii) *analogiförbudet*, (iii) *retroaktivitetsförbudet* och (iv) *bestämmdhetskravet*.⁹² Vad som exakt omfattas av legalitetsprincipen samt huruvida principen kan anses vara av konstitutionell karaktär har diskuterats i litteraturen. Enligt Hultqvist är bestämmdhetskravet den enda beståndsdel av legalitetsprincipen som varken är reglerad eller kan regleras i grundlag. Därmed menar Hultqvist att legalitetsprincipen *de facto* är grundlagsreglerad.⁹³ Tjernberg menar att kravet på föreskrift i viss mån felaktigt likställs som en synonym till legalitetsprincipen och menar likt Hultqvist att föreskriftskravet snarare utgör en av flera delar av principen.

⁸⁸ Ibid, s. 92 f.

⁸⁹ Se t.ex. 2 kap. 10 § RF samt 8 kap. 3 § 2pt. RF.

⁹⁰ Pahlsson (2018), s. 27.

⁹¹ Ljungman (1947), s. 21 f.

⁹² Hultqvist, Skattentytt 2013, s. 10 ff.

⁹³ Ibid.

Däremot anser Tjernberg att legalitetsprincipen utgör ett bredare koncept som inte är reglerad i lag fullt ut såsom Hultqvist anser den vara.⁹⁴

5.1.1.1 Föreskriftskravet

Enligt 8 kap. 2 § 2pt. RF ska föreskrifter meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Detta medför att skatterätten måste regleras genom lag. På *é contrario-vis* innebär detta att skatterättsliga regler som saknar lagstöd inte har någon bindande effekt.⁹⁵

Det torde vara så att föreskriftskravet, som enligt Tjernberg har en stark ställning inom den svenska skatterätten, kräver att all tolkning av skattelagstiftning måste ske på så vis att det onekligen kan rymmas inom lagtexten på ett godtagbart sätt. Även HFD verkar tillmäta föreskriftskravet en stark ställning, menar Tjernberg.⁹⁶ Pahlsson beskriver kravet på lagstöd som att tolkningsresultatet måste framstå som en rimlig konsekvens av lagtexten och att det därmed är oförenligt med legalitetsprincipen om tolkningen strider mot lagtexten.⁹⁷

5.1.1.2 Analogiförbudet

Att en rättsregel tillämpas utanför sitt uttryckliga område, exempelvis då en situation anses vara så pass lik de situationer som omfattas av regeln, brukar uttryckas utgöra en *analogi*. I doktrin har framförts att legalitetsprincipen i princip utesluter analogislut på skatterättens område, i vart fall till den skattskyldiges nackdel.⁹⁸ Det finns däremot även skäl som talar för att analogier kan vara godtagbara, t.ex. rättsregelns språkliga öppenhet. Pahlsson

⁹⁴ Tjernberg (2018), s. 24.

⁹⁵ Pahlsson (2018), s. 31 f.

⁹⁶ Tjernberg (2018), s. 23 ff.; Se härom även t.ex. RÅ 1994 ref. 31, RÅ 1998 ref. 27 och RÅ 1999 ref. 62 i vilka HFD bortsåg från uttalanden i förarbeten då de inte hade något stöd i lagtextens ordalydelse.

⁹⁷ Pahlsson (2018), s. 93.

⁹⁸ Se t.ex. Hultqvist, Skattenytt 2016 s. 731.

betecknar det som att en lag antingen kan anses vara av *uttömmande* eller *exemplifierande* karaktär. Möjligtvis torde en exemplifierande lagregel vara möjlig att tillämpa analogt. Därutöver kan ett analogislut vara förnuftigt för att i en okonventionell situation uppnå vad Pålsson kallar ”(...) *ett resultat, som tillgodoser grundläggande krav på billighet och rättvisa om vilka de flesta är ense*”. Pålsson ansluter sig dock till den uppfattningen om att analogiförbudet är absolut på skatterättens område, då han anser att föreskriftskravet annars skulle bli betydelselöst och påpekar härvid även att HFD i största möjliga mån avstår från analogislut i skattemål.⁹⁹

5.1.1.3 Retroaktivitetsförbudet

En viktig allmän princip ur rättssäkerhetssynpunkt är att retroaktiv strafflagstiftning är otillåtet, dvs. att man inte kan straffa någon för en handling som var tillåten då den begicks. I 2 kap. 10 § 2st. RF stadgas att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Med andra ord innebär detta ett förbud mot *betungande* retroaktiv skattelagstiftning. Alltså kan lagstiftaren besluta om retroaktiv skattelagstiftning i den mån det gagnar den skattskyldige.¹⁰⁰

I skatterättslig litteratur särskiljer man mellan s.k. *äkta* och *oäkta* retroaktivitet. Det förstnämnda avser retroaktiv tillämpning av nytillkomna regler på en händelse som redan skett, t.ex. att en transaktion var skattefri när den gjordes och sedan åläggs skatt i efterhand. Sådan äkta retroaktivitet är otillåten. Oäkta retroaktivitet avser tillämpning av nya skatteregler på äldre förhållanden som ännu inte utlöst någon skattskyldighet. Pålsson exemplifierar med en ponerad situation om att en avdragsrätt för fastighetsutgifter tas bort med en lagändring innan dess att försäljning sker. En sådan lagändring står inte i strid med retroaktivitetsförbudet, eftersom

⁹⁹ Pålsson (2018), s. 95 f.

¹⁰⁰ Ibid, s. 35.

lagändringen har beslutats före en utlöst skattskyldighet (dvs. den eventuella försäljningen av fastigheten).¹⁰¹

5.1.1.3.1 Stoppskrivelser – ett undantag från retroaktivitetsförbudet

Retroaktivitetsförbudets hindrande av betungande retroaktiv skattelagstiftning kan kringgåas av riksdagen genom undantaget som föreskrivs i 2 kap. 10 § 2st. andra meningen RF. Om riksdagen anser att det finns särskilda skäl för det, får en lag innebära att skatt eller statlig avgift tas ut trots att lagen inte hade trätt i kraft när omständigheten inträffade, om regeringen eller ett riksdagsutskott då hade lämnat ett förslag om det till riksdagen. I tredje meningen jämföras förslag med ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att sådant förslag är att vänta, vilket utgör en s.k. *stoppskrivelse*.

Undantagsregeln innebär rent praktiskt att regeringen genom en proposition eller i en stoppskrivelse meddelar riksdagen att ett förslag är att vänta. Stoppskrivelser har lämnat vid fler än tjugo tillfällen sedan slutet av 1980-talet. Vad som ska anses utgöra sådana *särskilda skäl* som kan föranleda en stoppskrivelse framgår av förarbetena. Av lagmotiven följer att syftet med regeln, och därmed uppfyllandet av rekvisitet särskilda skäl, avses huvudsakligen vara motverkandet av risk för skatteflykt. Dessa retroaktiva skatteregler har därmed använts för att förhindra utnyttjandet av svagheter i den svenska skattelagstiftningen. Det är riksdagen som på egen hand prövar om särskilda skäl föreligger och stoppskrivelsen blir således inte föremål för någon rättslig prövning i domstol.¹⁰² Vidare visar det sig ofta vara så att stoppskrivelserna främst tillkommer i samband med nya avgöranden från HFD som kan påkalla en sådan skrivelse.¹⁰³

¹⁰¹ Ibid, s. 35 f.

¹⁰² Ibid, s. 39 f.

¹⁰³ Ibid, s. 42.

5.1.1.4 Bestämmdhetskravet

Bestämmdhetskravet innebär att en lagregel inte ska kunna vara hur otydlig som helst. Det som stadgas i lagtexten måste kunna uttryckas med en tillräckligt hög av grad av tydlighet. Det ska dock påpekas att lagstiftning ofta formas öppen avsiktligt, för att kunna lämna det åt rättspraxis att fastslå rättsläget utefter samhällsutvecklingen, vilket kan framstå som mer eller mindre rimligt beroende på situation. Därutöver kan vag lagtext medföra att rättstillämparen på ett enklare sätt kan anpassa tillämpningen in casu. Pålsson menar att bestämmdhetskravet således inte är absolut utan ska beaktas som en princip som måste avvägas gentemot andra intressen.¹⁰⁴ Hultqvist instämmer i detta och menar att bestämmdhetskravet inte medför att ett visst mått av bestämdhet ska föreligga i lagtexten för att kravet ska vara uppfyllt.¹⁰⁵

5.2 Korrigeringsregeln

De svenska reglerna mot felaktiga prissättningar finns i 14 kap. 19-20 §§ IL och utgör gemensamt den s.k. *korrigeringsregeln* eller *felprisregeln*. Korrigeringsregeln i sin nuvarande utformning tillkom 1965 och ger uttryck för armlängdsprincipen i svensk rätt.¹⁰⁶ Korrigeringsregeln som sådan har utformats som en prisjusteringsregel där korrigering av inkomst av näringsverksamhet ska ske om avtalsvillkoren för en transaktion mellan närstående bolag avviker från vad oberoende parter avtalar för en liknande transaktion. Regeln är specifikt tillämplig på gränsöverskridande transaktioner vars avtalsvillkor avviker från motsvarande avtalsvillkor mellan oberoende parter. Prövningen för huruvida en transaktion kan anses vara armlängdsmässig utgår ifrån själva transaktionen, t.ex. överlåtelsen eller upplåtelsen av en vara eller tjänst.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Ibid, s. 34 f.; Se även Hultqvist, Skattenytt 2016 s. 730 ff.

¹⁰⁵ Hultqvist, Skattenytt 2016 s. 736.

¹⁰⁶ Prop. 1999/2000:2, s. 183; För en utförligare redogörelse av korrigeringsregelns tillkomst i svensk rätt, se Arvidsson (1990), s. 75-97.

¹⁰⁷ Burmeister (2016), s. 23; Se även prop. 1965:126, s. 24 ff.

HFD har i sin rättspraxis konstaterat att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse som vid internationella förhållanden har företräde framför generell skattelagstiftning inom inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁰⁸

5.2.1 Avvikelsekravet

I 14 kap. 19 § första stycket IL föreskrivs att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits.

En prisjustering ska dock enligt 14 kap. 19 § andra stycket enbart göras om samtliga tre följande villkor är uppfyllda:

1. Den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal.
2. Det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna.
3. Det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Ur den första punkten kan utläsas att det ska vara fråga om ett avtalsförhållande mellan två och flera rättssubjekt. Detta utesluter möjligheten att tillämpa korrigeringsregeln på prissättning som sker inom samma bolag, dvs. samma rättssubjekt, exempelvis mellan bolagets kontor i en stat och dess filial i en annan stat.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Se RÅ 2004 ref. 13 & RÅ 2006 ref. 37. I det förstnämnda målet behandlades särskilt frågan om huruvida korrigeringsregeln hade företräde framför reglerna om uttagsbeskattning (se härom 22 kap. IL).

¹⁰⁹ Dahlberg (2020), s. 168.

5.2.2 Närståendekravet

I den andra punkten föreskrivs att det ska finnas *sannolika skäl* att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. Vad som utgör sannolika skäl preciseras inte närmre i lagtexten. I propositionen till lagförslag om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar för näringsidkare framförde departementschefen att den oriktiga prissättningen i sig kan indikera att en intressegemenskap ligger för handen. Därutöver konstaterades det även att det måste finnas en kausalitet mellan den oriktiga prissättningen och intressegemenskapen.¹¹⁰ En icke marknadsmässig prissättning kan göras av andra skäl än själva intressegemenskapen. I vissa fall kan en prissättning lägre än marknadsnivå vara nödvändig, t.ex. för att etablera en marknad utomlands genom ett nytt dotterbolag. En lägre prissättning torde i den kontexten godtas om den är nödvändig för att täcka dotterbolagets kostnader för marknadsetableringen.¹¹¹

Vidare anges i 14 kap. 20 § IL när en ekonomisk intressegemenskap anses föreligga. Då en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, anses intressegemenskap föreligga. Det anses även finnas då samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

5.2.3 HFD:s rättspraxis

Det finns en riklig praxis från HFD vad gäller tillämpning och tolkning av korrigeringsregeln.¹¹² Denna essä ämnar inte redovisa en uttömmande redovisning av samtliga rättsfall gällande internprissättning. Det fyller för uppsatsens syfte och frågeställningar ingen funktion.

¹¹⁰ Dahlberg (2020), s. 168 f.; Prop. 1982/83:73, s. 11 f.

¹¹¹ Dahlberg (2020), s. 169; Andersson m.fl. (2021), s. 507.

¹¹² Se t.ex. RÅ 79 1:40; RÅ 84 1:16; RÅ 1991 ref. 107; RÅ 2004 ref. 13; HFD 2016 ref. 45.

Efter en undersökning av befintlig rättspraxis på internprissättningens område anses främst tre rättsfall ha tillräcklig relevans för att redovisas på ett sätt som uppfyller uppsatsens syfte och besvara dess frågeställningar.

5.2.3.1 RÅ 79 1:98

I ett avgörande från 1979, RÅ 79 1:98, avgjorde HFD en fråga om huruvida AB Findus skulle medges avdrag för royaltybetalningar som gjordes till ett närstående schweiziskt bolag, Produit Findus SA, under beskattningsåret 1969. AB Findus tillhörde den schweiziska Nestlé-koncernen och hade betalat drygt 2,7 miljoner kronor i ersättning till det schweiziska bolaget eftersom man hade utnyttjat vissa varumärken.¹¹³

Varumärkena hade tillhört det svenska bolaget tidigare men hade överlåtit till det schweiziska bolaget utan att någon ersättning utgick. SKV menade därmed i sin talan att det var högst osannolikt att ett företag skulle agera på liknande vis gentemot ett icke närstående företag. Verket yrkade därmed att avdraget för den royalty som det svenska bolaget betalat till det schweiziska därmed under beskattningsåret 1969 skulle tas upp till beskattning med stöd av den dåvarande korrigeringsregeln i 43 § kommunalskattelagen (1928:370).¹¹⁴

HFD ansåg att royaltyn inte skulle beskattas. Man konstaterade att det är normalt att royalty utgår då någon annans varumärke eller dylikt utnyttjas. Skatteverket hade inte ifrågasatt storleken och skäligheten i den ersättning som det svenska bolaget hade betalat till det närstående schweiziska bolaget. Det kunde således inte föranleda någon beskattning med stöd av korrigeringsregeln.¹¹⁵

En sådan upptaxering hade genom tillämpning av korrigeringsregeln dock kunnat komma ifråga om en sådan immateriell tillgång överförs utan skälig

¹¹³ RÅ 79 1:98.

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Ibid.

ersättning. I så fall skulle en sådan inkomst ha tagits upp till beskattning hos AB Findus för det beskattningsår då överlåtelsen av tillgångarna fullbordades. Denna tidpunkt ansågs ha inträffat någon gång mellan 1966 och 1968. Således kunde inte någon upptaxering för beskattningsåret 1969 ske.¹¹⁶

5.2.3.2 RÅ 1991 ref. 107

Ett på internprissättningens område alldeles centralt avgörande från HFD som har gett väsentlig betydelse för tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln, och för den delen även hur TP Guidelines ska beaktas i svensk rätt, är RÅ 1991 ref. 107, det s.k. *Shellmålet*. Rättsfallet har diskuterats flitigt i litteraturen, både innan och efter HFD:s dom i målet.¹¹⁷

HFD prövade frågan om huruvida svenska Shells (hädanefter enbart ”Shell”) inkomst av näringsverksamhet för beskattningsåren 1977-1982 skulle korrigeras på grund av att det gjorts för höga avdrag för inköp och transport av råolja. Den närstående parten var SIPC, ett koncernbolag beläget i Storbritannien. Det kan vara värt att notera att prövningen gjordes utefter den dåvarande korrigeringsregeln i 43 § kommunalskattelagen.¹¹⁸ Målet var omfattande och komplext varvid enbart de för uppsatsen relevanta uttalanden från HFD kommer beröras.

I målet uttalar sig HFD om hur avvikelsekravet i korrigeringsregeln ska tolkas. HFD ansåg att kravet inte kan anses vara uppfyllt direkt då det konstateras att transaktionspriset avviker från marknadspriset då en sådan snäv tolkning inte har stöd i förarbeten eller lagstiftningens syfte, nämligen syftet att motverka oriktiga vinstöverföringar till ett annat land. Istället menar HFD att bedömningen bör göras utifrån de långsiktiga effekterna av prissättningen som tillämpats för att det ska korrelera med korrigeringsregelns syfte. Härvid menar HFD att diverse över- och

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ Se t.ex. Arvidsson (1990), s. 256-319; Mattsson, Skattenytt 1991 s. 757; Tjernberg, SvSkT 2017:2 s. 118.

¹¹⁸ RÅ 1991 ref. 107.

underpriser som förekommit mellan de närstående parterna under ett beskattningsår bör kunna kvittas mot varandra, vilket innebär att det i många fall är nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det närstående utländska företagens transaktioner med varandra.¹¹⁹

Vidare konstaterade HFD att principen om beskattningsårets slutenhet kan frångås i vissa fall när det gäller tillämpning av korrigeringsregeln. En internprissättningsmodell kan anses vara armlängdsmässig ifall man ser det ifrån ett perspektiv som sträcker sig längre än ett år, exempelvis då det sker en överdebitering ett år och en underdebitering under ett annat år. Shells affärsstrategi för inköp av olja hade sett likadan ut under tre år och HFD menade att strategin var affärsmässigt motiverad även om det skedde underdebiteringar under två år och sedan en överdebitering året därpå. Mot bakgrund av detta gjorde HFD ingen korrigering av inkomsten för det tredje beskattningsåret med beaktande av underdebiteringarna från föregående beskattningsår.¹²⁰

I Shellmålet aktualiserades som nämnt tillämpningen av den dåvarande korrigeringsregeln. Regeln är skriven på ett generellt sett och många av de spörsmål som blir relevanta i ett mål om internprissättning kan inte besvaras genom lagtexten allena. Eftersom HFD inte fann konkret vägledning i förarbetena för målet ifråga tog man stöd av OECD:s rapport från 1979, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. HFD framhöll att riktlinjerna i rapporten inte ska anses vara bindande men att rapporten ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som gällde i målet. HFD menade därför att uttalandena i rapporten kan, i relevanta delar, ge vägledning vid tillämpningen av den svenska korrigeringsregeln. Det var mot bakgrund av uttalanden i rapporten som HFD konstaterade att armlängdsprövningen bör grunda sig på det faktiska förfarande som parterna har valt och inte utefter hypotetiska transaktioner.¹²¹

¹¹⁹ Ibid.

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Ibid. Se även Mattsson, Skattenytt 1991 s. 761.

5.2.3.3 HFD 2016 ref. 45

HFD 2016 ref. 45 rörde en fråga om huruvida korrigeringsregeln kunde tillämpas när ett avtal med ett visst villkor ersattes med ett annat avtal med ett sämre, men fortsatt marknadsmässigt, villkor. Bolaget Nobel Biocare Holding AB ingick år 2003 tre olika låneavtal med sitt moderbolag, det schweiziska Nobel Biocare Holding AG. Låneperioden för de tre lånen löpte på 15, 25 respektive 30 år med amorteringsvillkor och en rörlig ränta motsvarande STIBOR¹²² plus en räntemarginal på 1,75 % för det ena lånet och 1,5 % för de övriga två.¹²³

Under 2008 ändrades låneavtalen, där varken föreskrifter om löptid eller amortering angavs. Räntesatsen förändrades även till att följa Nobelkoncernens månadsvis angivna internränta. Amorteringar fortsatte att ske som avtalat 2003. Den enda faktiska förändringen som 2008 års avtal innebar var att räntan för lånen höjdes med 2,5 %.¹²⁴

Skatteverket ansåg att höjningen av räntemarginalen med anledning av det nya avtalet stred mot armlängdsprincipen, eftersom verket ansåg att en oberoende låntagare inte skulle ha accepterat en räntehöjning på 2,5 % utan kompensation. Avtalsvillkoren i 2008 års avtal avvek därför från vad som skulle ha avtalats mellan två oberoende näringsidkare. Skatteverket vägrade därmed bolaget ränteavdrag motsvarande skillnaden mellan räntenivåerna i de två avtalen, vilket medförde att bolaget upptaxerades med 76, 241 respektive 168 miljoner kronor under beskattningsåren 2009-2001.¹²⁵

Bolaget överklagade till förvaltningsrätten som undanröjde Skatteverkets beslut. Förvaltningsrätten ansåg att man inte kunde avgöra huruvida de nya lånevillkoren var marknadsmässiga eller inte utifrån en jämförelse med 2003 års avtal. Skatteverket valde därefter att överklaga till kammarrätten.

¹²² Stockholm Interbank Offered Rate, STIBOR, är en referensränta som beräknas och publiceras av Riksbanken.

¹²³ HFD 2016 ref. 45.

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ Ibid.

Kammarrätten gick på Skatteverkets linje och instämde i att bolaget skulle upptaxeras på det vis Skatteverket beslutat om. När avtalsparter som är närstående har ett avtal sinsemellan och omförhandlar eller ersätter villkor i det avtalet ska prövningen mot korrigeringsregeln avse hur oberoende parter hade agerat i en sådan avtalsrelation, framhöll kammarrätten. Eftersom 2003 års avtal inte gav långivaren någon rätt att justera räntan, blev således 2008 års avtal oförmånligt för bolaget. Det framgick vidare inte av omständigheterna att skillnaden i de två avtalen var affärsmässig då bolaget behöva betala en högre ränta i och med det nya avtalet. Kammarrätten konstaterar att en sådan avtalsändring inte hade accepterats av en oberoende part och menar därmed att Skatteverket visar att 2008 års avtal inte var marknadsmässig, i enlighet med korrigeringsregelns mening.¹²⁶

Bolaget överklagade domen till HFD och yrkade huvudsakligen att HFD skulle fastställa förvaltningsrättens dom. HFD meddelade prövningstillstånd vad gäller frågan om korrigeringsregelns tillämpning. Inledningsvis konstaterar HFD att OECD:s TP Guidelines kan ge vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln, med hänvisning till Shellmålet¹²⁷ samt 2006 års proposition om effektivare skattekontroll.¹²⁸ Frågan som HFD hade att ta ställning till är huruvida en prövning enligt korrigeringsregeln är begränsad till att enbart beakta räntevillkoren i det nya avtalet från 2008 eller om det finns skäl att även beakta förekomsten av och innehåller i de avtal som tidigare löpt mellan parterna.¹²⁹

I målet konstaterar HFD att en förutsättning för tillämpning av korrigeringsregeln är att bolagets resultat blivit lägre på grund av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Det är alltså effekten på resultatet som ska bedömas, inte hur en särskild intäkts- eller kostnadspost påverkas.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ RÅ 1991 ref. 107.

¹²⁸ Prop. 2005/06:169 s. 88-90.

¹²⁹ HFD 2016 ref. 45.

Bedömningen i detta fall ska enligt HFD inte enbart utgå från den räntesats som avtalades 2008 utan samtliga villkor som parterna kom överens om i dessa två avtal bör vägas in. Det faktum att bolaget utan någon kompensation accepterade en räntehöjning 2008 trots att en sådan skyldighet inte förelåg för bolaget i 2004 års avtal är av särskild betydelse för frågan. Därmed instämde HFD i kammarrättens bedömning om att en oberoende part inte hade agerat på det sättet. Därmed fastslog HFD att korrigeringsregeln kan tillämpas när ett avtal med ett visst villkor ersätts med ett avtal med sämre villkor, även om de fortsatt kan anses vara marknadsmässiga. En sådan tolkning menar HFD har stöd i och är förenlig med TP Guidelines.¹³⁰

5.3 Bevisregler i internprissättningsmål

Huvudregeln vid inkomstbeskattningen är att det är Skatteverket som bär bevisbördan vad gäller en skattskyldigs intäkter. Den skattskyldiga ska enbart beskattas för en viss intäkt om det framstår som *sannolikt* att omständigheterna ifråga medför en lagstadgad skattskyldighet.¹³¹ Någon annan ordning föreskrivs varken i lag eller praxis på internprissättningsområde.

Vid införandet av dokumentationsskyldighet på internprissättningsområde framförde departementschefen att införandet inte skulle rubba tillämpningen av korrigeringsregeln i sig samt att någon förändring av bevisbördan för en felprissättning inte var avsedd. Det är fortsatt Skatteverket som ska ha den huvudsakliga bevisbördan i internprissättningsmål.¹³² Däremot har den skattskyldige en förpliktelse att lämna upplysningar och material i den mån som krävs för tillämpning av reglerna, exempelvis den internprissättningsdokumentation som den skattskyldige i vissa fall ska ha tillgänglig vid Skatteverkets förfrågan.¹³³

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ Se härom RÅ 2001 ref. 22.

¹³² Prop. 2005/06:169 s. 102.

¹³³ Se 39 kap. 15-16 f § § SFL.

5.4 OECD-dokument som rättskälla i intern svensk rätt

Tolkningen av skattelagstiftning i Sverige utgår på ett tydligt sätt utefter en traditionell rättskällehieraki, menar Tjernberg. Föreskriftskravet medför att HFD inte utan vidare gör en tillämpning utanför lagtexten i de fall den är tydlig och entydig. Det är först då HFD anser att lagstiftningen är oklar eller kan tolkas på mer än ett sätt som stöd sökes i förarbeten för att utröna lagstiftningens syfte. HFD är däremot tämligen restriktiva med att avgöra frågor uttryckligen utifrån skatterättslig litteratur eller andra dokument från t.ex. Skatteverket eller internationella organisationer som OECD, s.k. *soft law* eller *semi law*. Tjernberg menar att sådana dokument är av väsentlig betydelse för det praktiska arbetet med skatterättsliga frågor som skattskyldiga behöver ta ställning till. När HFD då väljer att använda sig av mer informella *soft law*-dokument som tolkningsmedel omvandlas dokumenten till en del av det mer traditionella omfånget av gällande rätt.¹³⁴

5.4.1 OECD-material och den svenska skatterätten

Den internationella skatterätten har på senare tid behövt möta allt fler utmaningar som följer av en större globalisering, både ekonomiskt och juridiskt. Detta har medfört att OECD har blivit alltmer aktiva i att fördjupa samarbetet mellan stater i gränsöverskridande situationer genom att upprätta omfattande modellavtal, riktlinjer, vägledningar, kommentarer m.m.. Vad gäller OECD:s rättskällevärde i en skatteavtalsrättslig kontext är det tämligen odiskutabelt att OECD:s dokument är av väsentlig betydelse för tolkningen och tillämpning av skatteavtal. Däremot kvarstår en större problematik för hur man ska behandla OECD:s material inom den nationella skatterätten och vilket rättskällevärde som kan tillskrivas OECD:s dokument i intern rätt. Tjernberg menar att Skatteverket och förvaltningsdomstolarna, inklusive HFD, i allt större utsträckning börjat betrakta intern skatterätt med ett OECD-

¹³⁴ Tjernberg (2018), s. 110.

perspektiv, vilket medför problematik i den prejudikatbildning som sker utefter detta synsätt.¹³⁵

Det ska dock poängteras att OECD:s skrifter i sig, i form av riktlinjer, vägledning m.m. inte innehåller något faktiskt rättsligt bindande moment utan är enbart att se som rekommendationer. Produkterna från OECD kan dock ändå sägas innehålla något slags rättsligt värde, menar Tjernberg.¹³⁶ Ett beaktande av OECD-material i intern rätt kan vara rent nödvändig i situationer då dokumenten avser vägledning för skatteavtalsstillämpning som i sin tur medför att den interna rätten begränsas. Det riskerar annars att bli en alldeles för komplex uppdelning av internationella och nationella tillämpningar. Exempelvis menar Tjernberg att det kan medföra en skatteavtalsrättslig och en internrättslig uppfattning av armlängdsprincipen. Därmed menar Tjernberg att det finns starkt stöd för att tillmäta OECD:s material ett betydande värde i situationer där tillämpning av OECD-dokument leder till ett begränsat skatteanspråk jämfört med den interna rätten som inte beaktar OECD:s skrivelser.¹³⁷

5.4.2 TP Guidelines och korrigeringsregeln

När Sverige införde dokumentationskrav för prissättning av koncerninterna transaktioner uttalade sig regeringen i propositionen om rättskällevärdet av TP Guidelines. Man konstaterade att riktlinjerna ger en nyanserad belysning av internprissättningsområdets problematik för både skattemyndigheter och skattskyldiga, med hänvisning till RÅ 1991 ref. 107 (*Shellmålet*). Därmed ansåg regeringen att man kan hämta värdefull vägledning från TP Guidelines vid tillämpning av korrigeringsregeln eftersom riktlinjerna uttrycker internationellt vedertagna principer på internprissättnings område.¹³⁸

¹³⁵ Ibid, s. 114 f.

¹³⁶ Ibid, s. 117.

¹³⁷ Ibid, s. 116 f.

¹³⁸ Se prop. 2005/06:169 s. 89.

I Burmeisters artikel från 2016 diskuteras rättskällevärdet av TP Guidelines gentemot den svenska korrigeringsregeln.¹³⁹ Inledningsvis konstateras att TP Guidelines utifrån ett konstitutionellt perspektiv inte utgör några bindande underordnade normer som bör följas när intern rätt ska tillämpas utan snarare är att anse som icke bindande anvisningar som inte behöver följas. Det poängteras dock att relevansen av TP Guidelines måste undersökas då korrigeringsregeln ska tillämpas. Burmeister konstaterar sedan följande gällande frågan om lagtolkning av opreciserad lagstiftning gentemot kravet på föreskrift. Den norm som tillämpas får inte befinna sig utanför ramen för de rimliga tolkningar som föreligger. Detta innebär för skatterättens område att det inte är tillåtet att en lagtolkning sker på ett extensivt och analogt sätt utanför ramen för rimliga tolkningar av en prövad rättsregel.¹⁴⁰

Vidare konstaterar Burmeister att TP Guidelines inte utgör någon traditionell rättskälla. Det är snarare praktiskt vägledningsmaterial för skattskyldiga och rättstillämpare gällande hur armlängdsprincipen bör tolkas vid skatteavtal och kan sägas vara en minsta gemensam nämnare inom ramen för OECD-medlemmarnas samarbete på internprissättningsområdet. I huvudsak utgör som utgångspunkt TP Guidelines en tolkningskälla för art. 9 av modellavtalet och får därmed ett betydande genomslag i skatteavtalsrätten. För svensk del utgår nya skatteavtal i allt väsentligt ifrån modellavtalet.¹⁴¹

TP Guidelines är inte någon form av förarbete till den svenska korrigeringsregeln och Burmeister menar därför att riktlinjerna istället är att likställa med doktrin i sitt rättskällevärde i förhållande till när korrigeringsregeln ska tillämpas i svensk intern rätt och att riktlinjernas rättsliga ställning skiljer sig åt vid den interna tillämpningen än när det är en fråga om tolkningen av art. 9 modellavtalet och i de likalydande skatteavtalen. Denna skillnad föreligger enligt Burmeister eftersom TP Guidelines inte är en del av den lagstiftningsprocess som föranlett den svenska

¹³⁹ Burmeister, SvSkT 2016:6-7 s. 433-450.

¹⁴⁰ Ibid, s. 435.

¹⁴¹ Ibid, s. 435 ff.

korrigeringsregeln i IL.¹⁴² Tjernberg frågar sig om OECD har ett tvåsidigt syfte med sina dokument, dvs. att de ska ta sig formen av riktlinjer både vad gäller tillämpning av skatteavtal samt tillämpning av den interna rätten, för att på så vis harmonisera skattemyndigheternas hantering av internprissättningsfrågor. Åtminstone torde detta enligt Tjernberg vara en realitet för svenskt vidkommande.¹⁴³

Avslutningsvis menar Burmeister att TP Guidelines i relevanta delar kan utgöra vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln, utefter uttalandena i HFD:s rättspraxis samt i propositionen om dokumentationskrav för internprissättning men att de inte kan anses vara bindande. Riktlinjerna har istället enligt Burmeister ett rättskällevärde som kan liknas vid vad som gäller i övrigt för doktrin. Med den utveckling som skett på grund av BEPS-projektet, som bland annat utmynnat i nya revideringar av TP Guidelines, anser Burmeister det lämpligt att genom en översyn utreda förhållandet mellan TP Guidelines och korrigeringsregeln på nytt. En sådan översyn bör enligt Burmeister innehålla redogörelser för vilka delar av TP Guidelines som är lämpliga vid prövningar av prissättningar och eventuella justeringar inom ramen för korrigeringsregeln, vilket idag lämnar flera frågor att besvara. Även legalitetsprincipen och den s.k. *gyllene regeln*¹⁴⁴, dvs. att ett en stats beskattningsanspråk i skatteavtal enbart kan begränsas och inte utvidgas, bör beaktas i en sådan översyn. Därutöver finns det anledning att även utröna hur den eventuella implementeringen i svensk rätt ska förhålla sig till skatteavtalens dubbla karaktär, dvs. de folkrättsliga samt de internrättsliga spörsmål som uppstår vid tillämpningen.¹⁴⁵

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Se Tjernberg (2018), s. 117 f.

¹⁴⁴ Ang. den gyllene regeln, se t.ex. Burmeister, SvSkT 2016:6-7 s. 434 & Dahlberg (2020), s. 288.

¹⁴⁵ Burmeister, SvSkT 2016:6-7, s. 449 f.

5.5 Särskilt om HTVI i svensk rätt

5.5.1 Skatteverkets syn på HTVI

Skatteverket (SKV) har under sin rättsliga vägledning om internprissättning samlat information om olika internprissättningsaspekter samt uttryckt vissa ställningstaganden i diverse frågor. SKV anser att TP Guidelines ska ge vägledning åt skattemyndigheter och företag vid tillämpning av armlängdsprincipen och att en enhetlig tillämpning med stöd av riktlinjerna kan minimera antalet skatterättsliga konflikter samt minska processuella kostnader mellan skattemyndigheter och skattskyldiga.¹⁴⁶

Vidare kommenterar SKV sin syn på TP Guidelines vid tillämpning av korrigeringsregeln. Man hänvisar till 2006 års proposition om effektivare skattekontroll samt HFD:s uttalanden i RÅ 1991 ref. 107 samt HFD 2016 ref. 45 att riktlinjerna kan användas som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln. Det är därmed SKV:s uppfattning att TP Guidelines med stöd av tidigare nämnt är vägledande för tillämpningen av korrigeringsregeln.¹⁴⁷

Vad gäller just HTVI gör SKV inga särskilda ställningstaganden. I den rättsliga vägledningen har man gjort direkta översättningar av vad som föreskrivs i avsnitt D.4 TP Guidelines men gör i övrigt inga uttalanden om hur man ser på HTVI och ex post-regeln. Mot bakgrund av detta kan det vid en första syn tolkas som att SKV framhåller en syn om att TP Guidelines i sin helhet är vägledande för tillämpningen av korrigeringsregeln och att man inte har något annorlunda förhållningssätt vad gäller avsnittet om HTVI.

¹⁴⁶ Skatteverket, Rättslig vägledning 2022, Internprissättning.

¹⁴⁷ Ibid.

Enligt 11 § förordningen med instruktion för Skatteverket (2017:154) har verket i uppgift att ta fram icke bindande allmänna råd och ställningstaganden enligt definitionen i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725).¹⁴⁸ Det som beskrivits ovan gällande Skatteverkets information om HTVI torde vid en genomläsning konstateras utgöra en ren återgivning av vad som föreskrivs i TP Guidelines. På Skatteverkets hemsida hittas informationen om HTVI under fliken *Vägledning*, vilket enligt Skatteverket enbart innehåller beskrivningar av gällande rätt och inget särskilt ställningstagande i frågan.¹⁴⁹ Därmed torde det vara så att Skatteverket inte tagit någon officiell ståndpunkt i frågan om hur ex post-regeln ska tillämpas med stöd av korrigeringsregeln i svensk rätt.

5.5.2 HTVI i den skatterättsliga doktrinen

När OECD publicerade sin då nya version av TP Guidelines 2017 kommenterade de verksamma skattejuristerna Petter Lohi och Olle Waller i Svensk Skattetidning det nya avsnittet om HTVI och i vilken utsträckning HTVI-avsnittet kan komma att tillämpas i svensk rätt.¹⁵⁰

Inledningsvis redogör författarna för vad som är föreskrivet i HTVI-avsnittet i TP Guidelines. Man konstaterar att vissa definitioner däri kan komma att medföra en vidare tillämpning av reglerna än vad som är önskvärt, bland annat uttrycken ”*reliable comparables*” och ”*highly uncertain*”.¹⁵¹ Författarna menar att det därför är viktigt att avsnittet tolkas i enlighet med det syfte som ligger bakom BEPS. Annars kan avsnittet komma att omfatta transaktioner som inte utgör oönskade förflyttningar av vinst, vilka författarna kallar ”icke BEPS-fall”. Därutöver skulle en sådan tolkning öka risken för ekonomisk dubbelbeskattning.¹⁵²

¹⁴⁸ Se härom Pålsson, Skattenytt 2013 s. 220 ff.; Hultqvist, SvSkT 2007:6 s. 404 ff.

¹⁴⁹ Johansson, Skattenytt 2017 s. 537.

¹⁵⁰ Lohi & Waller, SvSkT 2017:8 s. 518-526.

¹⁵¹ Jfr. kap. VI, pt. 6.189. TP Guidelines.

¹⁵² Lohi & Waller, SvSkT 2017:8, s. 518 f.

Lohi & Waller redogör sedan för legalitetsprincipen och föreskriftskravet samt korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Författarna lägger särskild vikt vid att belysa korrigeringsregelns avvikelsekraft i samband med artikelns syfte, dvs. att villkoren i en koncernintern transaktion ska avvika från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare vilket i vidare mening ger uttryck för armlängdsprincipen. Man understryker även att OECD:s riktlinjer måste vara förenliga med svenska regler och principer om bevisbörda och beviskrav för att de ska kunna vara vägledande vid tillämpning av korrigeringsregeln. Eftersom de skatterättsliga reglerna om bevisbörda och beviskrav inte utgör en del av armlängdsprincipen menar Lohi & Waller att TP Guidelines enbart kan tillämpas då riktlinjerna är förenliga med de skatterättsliga bevisregler som finns i svensk rätt. Om föreskrifter i TP Guidelines avviker från armlängdsprincipen menar författarna att dessa skrivelser inte kan tillämpas då det står i strid med föreskriftskravet.¹⁵³

Transaktioner av HTVI medför frågor om hur det armlängdsmässiga priset ska fastställas. OECD föreskriver att man ska utgå ifrån oberoende parter hade agerat i en jämförbar situation. Som exempel nämner OECD att oberoende parter skulle agerat genom att ingå avtal som löper över kort tid, inkludera prisjusteringsklausuler samt andra ”säkerhetsmekanismer” som skydd mot oförutsebara händelser.¹⁵⁴

Artikelförfattarna konstaterar därmed att OECD utgår ifrån en hypotetisk prövning av hur två oberoende parter hade agerat i en liknande situation. Konsekvensen av OECD:s hypotetiska resonemang kan därmed bli att transaktioner med HTVI mellan närstående företag kan bli föremål för granskning om någon av de föreskrivna säkerhetsmekanismerna inte finns med i avtalet för transaktionen. Artikelförfattarna menar att det i praktiken kan leda till att närstående företag inte kan komma att tillåtas ta en affärsrisk utan att oroa sig för att skattemyndigheter ska korrigera resultatet. En sådan

¹⁵³ Ibid, s. 520 ff.

¹⁵⁴ Se kap. VI, pt. 6.183. TP Guidelines.

korrigeringsregeln kan leda till prisjusteringar som avviker från armlängdsprincipen på så vis att oberoende parter inte nödvändigtvis hade inkluderat sådana säkerhetsmekanismer för att ta hänsyn till framtida händelser.¹⁵⁵ Författarna lyfter i detta sammanhang HFD 2016 ref. 45¹⁵⁶ som jämförelse där HFD fastslog att oberoende parter inte torde godta försämrade avtalsvillkor utan någon kompensation om avtalet inte innehåller någon sådan skyldighet. En liknande argumentation bör kunna appliceras gällande HTVI, menar Lohi och Waller.¹⁵⁷

Vidare anses det att skattemyndigheter inte per automatik bör tolka OECD:s riktlinjer som att avtalade säkerhetsmekanismer är ett krav vid alla HTVI-transaktioner, utan att bedömningen om sådana mekanismer skulle ha inkluderats i avtalet alltid bör göras in casu. Om en tillämpning av ex post-regeln leder till att man frångår armlängdsprincipen såsom den är föreskriven i korrigeringsregeln, bör ex post-regeln inte vara tillämplig i svensk rätt.¹⁵⁸

Ex post-regeln stadgar att avvikelser i resultatet ex ante kontra ex post ska anses utgöra ett presumtivt bevis för felaktig prissättning föreligger, där den skattskyldige måste visa att avvikelsen beror på en oförutsedd händelse. En sådan förskjutning av bevisbördan skulle enligt Lohi och Waller vara i strid med bevisbördans placering i svenska internprissättningsmål. Även bevisvärdet i ett ex post-resultat ställer sig författarna tveksamma till, även om inget hindrar Skatteverket att använda resultatet i en intern utredning eller i process vid domstol då fri bevisprövning råder. Man anser även att en tillbakablick på huruvida en transaktions prissättning varit armlängdsmässig eller ej kan medföra att man över- eller underskattar riskerna i en verksamhet eller en transaktion. Då man har ex post-informationen tillhanda, kan objektiviteten i bedömningen rubbas då man i efterhand ska göra gällande vad den skattskyldige borde ha antagit vid tidpunkten för transaktionen.

¹⁵⁵ Lohi & Waller, SvSkT 2017:8 s. 522.

¹⁵⁶ Se avsnitt 5.2.3.2.

¹⁵⁷ Lohi & Waller, SvSkT 2017:8 s. 522.

¹⁵⁸ Ibid.

Författarna understryker därför vikten av att Skatteverket inte låter sin bedömning påverkas av detta.¹⁵⁹

Slutligen menar Lohi & Waller att ex post-regeln enbart kan tillämpas i svensk rätt då den är förenlig med armlängdsprincipen. Eftersom ex post-regeln därutöver inte är svensk lag bör den därför inte tillämpas ovillkorligen i situationer avseende HTVI. Vidare bör man vara aktsam när man ska ändra ett bestående rättsläge genom tolkning av befintlig lagtext men att inte acceptera TP Guidelines i svensk intern rätt skulle motverka OECD:s arbete med att harmonisera olika länders principer på skatterättens område. Till sist och syvende anser Lohi & Waller att OECD:s riktlinjer gällande HTVI bör få sitt genomslag genom lagstiftning istället för lagtolkning, då det rör sig om en omfattande förändring av rättsläget vad gäller tolkningen av korrigeringsregeln.¹⁶⁰

Även Dahlberg är kritisk till HTVI-avsnittet som en del av korrigeringsregelns tillämpningsområde och instämmer i att tillämpning av ex post-regeln i svensk rätt vore problematisk. Dahlberg lyfter framförallt att en efterhandsbeskattning skulle stå i strid med retroaktivitetsförbudet och principen om beskattningsårets slutenhet, även om den senare principen har kunnat åsidosättas inom ramen för internprissättning. Dahlberg avvisar även möjligheten till att en stat utan någon intern lagstiftning gällande HTVI ska kunna stödja en retroaktiv beskattning enbart utifrån vad som är föreskrivet i TP Guidelines. Den svenska legalitetsprincipen medför enligt Dahlberg att utrymmet för retroaktiv skattelagstiftning är mycket litet och att det är särskilt omöjligt med en tillämpning av ex post-regeln.¹⁶¹

¹⁵⁹ Ibid, s. 522 f.

¹⁶⁰ Ibid, s. 524.

¹⁶¹ Dahlberg (2020), s. 181.

6 Analys och slutsatser

6.1 HTVI och ex post-regeln

Uppsatsens övergripande syfte är att undersöka hur avsnittet om HTVI kan tillämpas i svensk rätt vid tillämpning av korrigeringsregeln. Den första frågeställningen inriktade sig därmed på att besvara frågan om vad som faktiskt anges i TP Guidelines gällande transaktioner med HTVI. Således löd den första frågeställningen ”*Hur ska transaktioner med HTVI skatterättsligt hanteras enligt TP Guidelines?*”. För att besvara denna frågeställning har uppsatsen dels utrett vad som enligt TP Guidelines kännetecknar och definierar HTVI, dels hur TP Guidelines föreskriver att transaktioner med HTVI ska hanteras utifrån ett internprissättningsperspektiv.

Reglerna kring HTVI kom till i 2017 års version av TP Guidelines efter att OECD släppte sina slutrapporter gällande BEPS. Syftet med HTVI-reglerna var att se till att myndigheternas avsaknad av insyn och information i koncerninterna transaktioner av HTVI inte skulle medföra oönskade vinstförflyttningar.

HTVI är som tidigare redovisat definierat i TP Guidelines som immateriella tillgångar eller rättigheter som vid transaktionstillfället saknar jämförbara transaktioner och vars framtida finansiella prognoser eller värderingsantaganden i hög grad är ovissa. Exempelvis kan det röra sig om ett läkemedel under utveckling som överläts från ett koncernbolag till ett annat innan läkemedlet är färdigställt.

Huruvida bolaget kommer göra någon vinst på tillgången kan naturligtvis vara oerhört svårt att förutse då det är en sak att ha ett läkemedel under utveckling, en annan sak att ha ett färdigt och godkänt läkemedel som kan lanseras på marknaden. Tillgången kan likväl även innebära en förlustaffär.

Att göra några framtidsprognoser för sådana tillgångar kan därmed vara komplicerat och ovisst, bland annat gällande den framtida avkastningen som tillgången kommer att generera.

Därför har OECD i sina riktlinjer tagit fram ett förfarande gällande dessa tillgångar som ska se till att transaktionerna med HTVI blir korrekt beskattade utifrån ett internprissättningsperspektiv, genom att titta på om tillgångens avkastning skiljer sig avsevärt ex ante jämfört med avkastningen ex post. Man har föreskrivit att om vinstavvikelsen ex post överskrider ex ante-antagandet med mer än 20 % ska det ses som ett presumtvt bevis på att den koncerninterna transaktionen inte har genomförts på ett armlängdsmässigt vis. Om avvikelsen är så pass stor, är det enligt TP Guidelines en indikation på att avvikelsen beror på att händelser som borde ha förutsetts och beaktats av parterna vid tidpunkten för den koncerninterna transaktionen. Skattemyndigheter ska därmed kunna beakta ex post-avvikelsen som ett presumtvt bevis för att den koncerninterna transaktionen av HTVI. Det är således upp till den skattskyldige att bryta presumptionen, genom att visa att transaktionen genomförts på ett armlängdsmässigt vis.

Avvikelsen i resultatet ex post måste överskrida 20 % för att föreskrifterna om HTVI ska tillämpas. Det finns även vissa andra situationer då ex post-regeln inte ska tillämpas. Riktlinjerna föreskriver även att regeln inte ska tillämpas då den skattskyldige visar att avvikelsen beror på oförutsedda händelser ska regeln inte tillämpas. Med oförutsedda händelser avses främst s.k. force majeure-situationer. Till exempel talar man om en situation då det uppstår en högre efterfrågan och efterföljande avkastning för den immateriella tillgången på grund av en naturkatastrof.

6.2 TP Guidelines i svensk rätt – när och hur?

En del av uppsatsens syfte var att utreda hur TP Guidelines förhåller sig till svensk rätt generellt sett. Detta följer av uppsatsens andra frågeställning ”*Vilket rättskällevärde kan TP Guidelines generellt tillskrivas i svensk intern rätt?*”. Som utgångspunkt för att besvara frågan utifrån skattelagstiftningen har det för denna uppsats ansetts vara en god idé att utgå ifrån vad som föreskrivs i RF vad gäller lagstiftning på skatterättens område.

Enligt legalitetsprincipen ska som nämnt skatt enbart tas ut då det finns ett direkt eller indirekt stöd i lagtexten för detta. Ett sådant stöd ska föreligga antingen direkt i lagens ordalydelse eller genom en godtagbar tolkning som objektivt och uppenbart kan stödja sig på och rymmas inom lagtexten. En del av legalitetsprincipen är således kravet på föreskrift. Även om det råder delade meningar om huruvida legalitetsprincipen är grundlagsfäst eller ej, torde det åtminstone råda konsensus om att legalitetsprincipen har en betydande roll för utformning, tillämpning och tolkning av skattelagstiftning.

Av 14 kap. 19 § IL följer att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Regeln motsvarar Sveriges lagstadgade uttryck för armlängdsprincipen. Det finns inga andra rättsregler i svensk rätt som på ett detaljerat sätt redogör för hur armlängdsprincipen ska följas. I avsaknad av detta har TP Guidelines kunnat bidra med tydligare spelregler på internprissättningens område i svensk rätt.

Inom den nationella skatterätten tas allt större hänsyn till vad som föreskrivs i OECD:s diverse riktlinjer och vägledningsdokument. Som framhållits i tidigare redovisad doktrin är OECD:s verk, däribland TP Guidelines, i sig inte bindande på något vis. Riktlinjerna har inte inkorporerats i svensk rätt genom något lagstiftningsförfarande.

Genom HFD:s rättspraxis har dock riktlinjerna fått en starkare ställning i den svenska skatterätten. I Shellmålet RÅ 1991 ref. 107 framhåller även HFD att riktlinjerna inte är bindande men att de kan användas som tolkningsstöd vid tillämpning av korrigeringsregeln. I senare förarbeten och rättspraxis, t.ex. det i uppsatsens redovisade rättsfallet HFD 2016 ref. 45, har det fortsatt vara ett liknande synsätt på frågan om riktlinjernas rättsliga värde.

6.3 Kan ex post-regeln tillämpas i svensk rätt?

Medan uppsatsens två inledande frågeställningar i huvudsak har avhandlats genomgående i uppsatsen, är uppsatsens tredje och sista frågeställning i jämförelse mer av analytisk karaktär snarare än deskriptiv dito. Det blir därmed lämpligt att avslutningsvis föra en något friare diskussion kring uppsatsens sista frågeställning ”*Hur förhåller sig föreskrifterna i TP Guidelines angående HTVI till den interna tillämpningen av den svenska korrigeringsregeln?*”. För att besvara frågan bör det göras gällande huruvida de särskilda föreskrifterna i TP Guidelines angående HTVI kan tillämpas inom ramen för den svenska lagstiftningen på internprissättningsområdets område.

BEPS-projektet har medfört, och kommer fortsätta medföra, stora förändringar för den internationella skatterätten. Förändringarna kommer inte enbart påverka internprissättningsområdet utan även andra skatterättsliga aspekter, med det övergripande syftet att motverka skatteplanering och skatteundandragande. Förändringarna kommer att innebära revideringar av befintliga riktlinjer och eventuellt även nya riktlinjer av OECD för att medlemsländerna ska kunna uppfylla syftet med BEPS på ett harmoniserat sätt. Därutöver behöver medlemsländer se över sin nationella lagstiftning för att ge OECD:s projekt önskvärd effekt och säkerställa sin skattebas genom den inhemska skatterätten.

Tittar man specifikt på HTVI-avsnittet i TP Guidelines ur ett svenskt perspektiv är det inte helt klart hur man ska förhålla sig till det vid tillämpning av korrigeringsregeln. Som redovisad doktrin har uttryckt, finns där ett antal argument för att avsnittet inte kan beaktas vid tillämpning av korrigeringsregeln.

Att avkastningen för en HTVI ex post avviker med mer än 20% jämfört med ex ante ska enligt TP Guidelines utgöra ett presumtvt bevis för att en felaktig prissättning har gjorts vid den koncerninterna transaktionen av tillgången. Det är upp till den skattskyldige att bryta presumptionen om felaktig prissättning i transaktioner som rör HTVI. Detta kastar om den bevisbörda som annars föreligger i den svenska skatterätten. Huvudregeln är att Skatteverket har bevisbördan för den skattskyldiges intäkter och ska enbart beskatta intäkterna om det är sannolikt att intäkterna medför en skattskyldighet enligt lag. Det har i förarbeten gällande internprissättningsdokumentation konstaterats att någon annan ordning inte ska gälla på internprissättningsområdet. Den skattskyldige ska dock fortsatt tillhandahålla upplysningar och annan information på Skatteverkets förfrågan.

I min mening kan därmed inte en sådan ändring av bevisbördan göras vid tillämpning av korrigeringsregeln, eftersom det skulle rubba bevisbördan som gäller i svensk rätt och innebär att man i sådana fall sätter vad som står i TP Guidelines framför den svenska skattelagstiftningen. Därutöver åsidosätts även HFD:s rättspraxis gällande bevisbördan. En sådan ändring vore därmed tämligen rättsosäker och kan rimligtvis inte anses vara möjlig i det rättsläge som föreligger i skrivande stund. För att TP Guidelines ska kunna tjäna som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln måste riktlinjerna vara förenliga med de svenska bevisreglerna, vilket som redovisat inte är fallet här.

Vidare är det så att reglerna om HTVI baserar sig på att det inte finns några jämförbara transaktioner för att kunna avgöra om transaktionen varit armlängdsmässig eller ej. Alltså utgår förfarandet ifrån en hypotetisk föreställning om vad oberoende företag hade avtalat om. OECD:s teoretiska

uppfattning om hur oberoende företag hade agerat behöver inte de facto innebära att oberoende företag hade agerat på föreskrivet vis. Det kan därmed uppkomma situationer då ex post-regeln innebär ett avsteg från armlängdsprincipen och därmed från avvikelsekravet i den svenska korrigeringsregeln. Detta leder i denna kontext till slutsatsen att det torde enbart vara möjligt att beakta HTVI-avsnittet vid tillämpning av korrigeringsregeln om det är förenligt med armlängdsprincipen.

Ser man till legalitetsprincipen, främst föreskriftkravet däri, är det även tvivelaktigt om man kan anse att HTVI-avsnittet anses ha lagstöd genom korrigeringsregeln, både sett till ordalydelse och vid en eventuell tolkning. Enligt legalitetsprincipen ska en tolkning av skattelag vara tydligt objektiv och godtagbar. Visserligen har TP Guidelines i sin helhet tillskrivits ett visst rättsligt värde i och med HFD:s rättspraxis. Det är dock ett helt annat landskap som den internationella skatterätten rör sig i nu än vad det var när Shellmålet avgjordes 1991. OECD har särskilt på senare år spelat en allt större roll i vilken riktning ländernas skattelagstiftning om internprissättning rör sig. Med det sagt borde ny skattelagstiftning även vara aktuell för svenskt vidkommande gällande bland annat HTVI men även internprissättning i sin helhet, för att på ett tydligare och mer rättssäkert vis både leva upp till BEPS-projektet och för att leva upp till de inhemska krav som ställs på den svenska skattelagstiftningen. Den gällande rätt som ligger fast just nu ger enligt min uppfattning inget tydligt godtagbart stöd för att HTVI-vägledningen ska kunna användas vid tillämpning av korrigeringsregeln.

Att klamra sig fast vid uppfattningen om att TP Guidelines i sin helhet kan rättfärdigas i svensk rätt genom Shellmålet samt efterföljande praxis och korrigeringsregeln i sin nuvarande utformning blir alltmer förlegat ju längre fram OECD kommer i sitt arbete att harmonisera internprissättningsfrågor. utan att specifika tydliggöranden kommer från lagstiftaren eller HFD. Det bör därför vara angeläget från lagstiftarhåll att fånga in OECD:s andemening i skarpare och tydlig lagstiftning. Ett första steg som nog vore välkommet ur ett praktikers perspektiv är att Skatteverket faktiskt tar ställning till frågan om

HTVI, och landar i samma slutsats som denna uppsats, nämligen att HTVI-avsnittet i TP Guidelines inte kan användas vid tillämpning av den nuvarande korrigeringsregeln i svensk rätt. Det är således upp till rättstillämpare, och till syvende och sist lagstiftaren, att agera för att få en angelägen uppdatering av rättsläget som tydliggör vad som gäller för korrigeringsregelns samband med TP Guidelines.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1965:126 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

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

Skatteverket, Rättslig vägledning 2022, Internprissättning.

Litteratur

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – en kommentar, Del I*, 22. uppl., Stockholm, Norstedts Juridik, 2021.

Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar – en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Stockholm, Juristförlaget, 1990.

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

Burmeister, Jari, 'OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla', SvSkT 2016:6-7, s. 433-450.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 5. uppl., Lund, Studentlitteratur 2021.

Hultqvist, Anders, 'Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet', Skattenytt 2013 s. 10-21.

Hultqvist, Anders, 'Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen', *Skattenytt* 2016 s. 730-748.

Hultqvist, Anders, 'Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning', *SvSkT* 2007:6, s. 404-411.

Johansson, Åsa, 'Skatteverkets arbete med enhetlig rättstillämpning och Rättslig vägledning', *Skattenytt* 2017 s. 535-538.

Lang, Michael, Cottani, Giammarco, Petruzzi, Raffaele & Strock, Alfred, *Fundamentals of transfer pricing: a practical guide*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2019.

Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala, 1947.

Lodin, Sven, *Koncernbeskattning i USA*, Stockholm, Norstedts Juridik, 1973.

Lodin, Sven, Melz, Peter, Simon-Almendal, Terese, Lindencrona, Gustaf, Silfverberg, Christer & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt*, 18. uppl., Lund, Studentlitteratur, 2021.

Lohi, Petter & Waller, Olle, 'Internprissättning av svårvärderade immateriella tillgångar', *SvSkT* 2017:8, s. 518-526.

Mattsson, Nils, 'Shellmålet avgjort', *Skattenytt* 1991 s. 757-767.

Monsenego, Jérôme, *Introduction to transfer pricing*, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2015.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 4. uppl., Uppsala, Iustus Förlag, 2018.

Påhlsson, Robert, 'Utrymmet för Skatteverkets allmänna råd – kommentar till Claes Norbergs artikel i SN nr 1-2 2013', *Skattenytt* 2013 s. 220-223.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 5. uppl., Stockholm, Norstedts Juridik, 2021.

Tjernberg, Mats, 'OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt', *SvSkT* 2017:2, s. 118-129.

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

Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner*, Uppsala, Iustus Förlag, 1987.

Övrigt

OECD, *BEPS Project Explanatory Statement: Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD Publishing, Paris 2017.

OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris 2022.

United Nations, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York 2021.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2016 ref. 45.

RÅ 79 1:40.

RÅ 79 1:98.

RÅ 84 1:16.

RÅ 1991 ref. 107.

RÅ 1994 ref. 31.

RÅ 1998 ref. 27.

RÅ 1999 ref. 62.

RÅ 2001 ref. 22.

RÅ 2004 ref. 13.

RÅ 2006 ref. 37.