



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Rasmus Bengtsson

# Införlivning av OECD:s riktlinjer för internprissättning på EU nivå.

- Ett naturligt nästa steg eller ett felsteg?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin: VT 2024

# Innehåll

Summary .....	5
Sammanfattning .....	6
Förord.....	7
Förkortningar .....	8
1 Inledning .....	9
1.1 Bakgrund .....	9
1.2 Syfte och frågeställning.....	11
1.3 Avgränsningar .....	12
1.4 Metod.....	14
1.5 Material och forskningsläge .....	15
1.6 Terminologi .....	16
1.7 Framställningens disposition .....	17
2 Allmänt om armlängdsprincipen och OECD:s modellavtal .....	19
2.1 Staternas skatteanspråk.....	19
2.2 Den internationella armlängdsprincipen.....	20
2.3 OECD:s modellavtal och riktlinjer.....	20
3 EU:s direktivförslag om internprissättningsregler.....	22
3.1 Inledning.....	22
3.2 Armlängdsprincipen .....	23
3.3 Definitionen av närstående företag.....	24
3.4 Tillämpning av armlängdsprincipen.....	25
3.5 Korresponderande justeringar av medlemsstaten.....	27
3.6 Kompenserande justeringar av företaget.....	27
3.7 Val av internprissättningsmetod.....	29
3.8 Armlängdsmässigt prisspann.....	30
4 Internprissättning i svensk intern rätt .....	31
4.1 Korrigeringsregeln.....	31
4.1.1 En kort bakgrundshistorik.....	31
4.1.2 Armlängdsprincipen i 14 kap. 19–20 § IL .....	32
4.1.2.1 Ekonomisk intressegemenskap.....	32
4.1.2.2 Avtalsförhållandet .....	32
4.1.2.3 Prisavvikelse eller resultatavvikelse? .....	33
4.1.2.4 Beviskraven .....	34
4.2 Rättssäker skatterättstolkning.....	34
4.2.1 Konstitutionella aspekter.....	34
4.2.2 Legalitetsprincipen.....	35

4.2.3	Rättskälleläran .....	37
4.2.4	Lagtolkning .....	38
4.2.5	Verklig innebörd .....	39
4.3	Riktlinjernas status i den svenska rättsordningen.....	40
4.3.1	Skatteavtalens förhållande till den svenska rättsordningen 40	
4.3.2	Tolkning av skatteavtal .....	41
4.3.3	Riktlinjernas rättskällvärde för intern rätt .....	43
4.3.3.1	Relevanta domar från HFD som format riktlinjernas rättspraxis för intern rätt .....	44
4.3.3.1.1	RÅ 1990 ref. 34 (Mobil Oil) .....	44
4.3.3.1.1.1	Omständigheterna i fallet.....	44
4.3.3.1.1.2	Domstolens bedömning .....	44
4.3.3.1.1.3	Överväganden i doktrinen i förhållande till målet .....	45
4.3.3.1.2	RÅ 1991 ref. 107 (Shell).....	45
4.3.3.1.2.1	Omständigheterna i målet .....	45
4.3.3.1.2.2	Domstolens bedömning .....	46
4.3.3.1.2.3	Beaktande av OECD:s riktlinjer .....	47
4.3.3.1.2.4	Reaktioner i doktrinen avseende rättsfallets utfall.....	47
4.3.3.2	Nobel Biocare HFD 2016 ref. 45 .....	48
4.3.3.2.1	Omständigheterna i målet .....	48
4.3.3.2.2	Domstolens bedömning.....	49
5	EU:s förhållande till skatterätten .....	50
5.1	Inledning.....	50
5.2	EU:s lagstiftningskompetens .....	51
5.2.1	Positiv integration .....	53
5.2.2	Negativ integration.....	54
5.3	Statsstödsreglerna .....	56
5.4	De grundläggande friheterna .....	57
5.4.1	Etableringsfriheten .....	58
5.4.2	Den fria rörligheten för kapital .....	59
5.5	EU-rättens förhållande till skatteavtal .....	61
5.6	EU-domstolens praxis .....	62
5.6.1	Fidium Finanz AG, C-452/04 .....	62
5.6.1.1	Omständigheterna i fallet .....	62
5.6.1.2	EU-domstolens bedömning .....	63
5.6.1.3	Reaktioner på målet.....	64
5.6.2	Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11.....	65

6	Analys .....	67
6.1	Direktivförslaget i förhållande till OECD:s modellavtal och riktlinjer67	
6.2	Riktlinjernas rättskällevärde .....	69
6.3	Eventuella effekter av övrig EU-rätt .....	70
6.4	Slutsats och avslutande ord .....	71
7	Käll- och litteraturförteckning .....	73

# Summary

According to the international arm's length principle, the pricing in cross-border transactions between related companies should reflect the pricing that would have occurred between two independent companies in a comparable situation. The purpose of the arm's length principle is to prevent multinational companies from using pricing in internal transactions to reduce their overall tax burden in their efforts to maximize profits. The arm's length principle has long been regulated in the international double taxation treaties between countries. Furthermore, the OECD has developed optional guidelines on how the arm's length principle should be applied to calculate an arm's length acceptable price in the application and interpretation of tax treaties.

In an era of increased globalization and the need for harmonized international tax law, the EU has now put forward a draft directive on European transfer pricing rules to codify the arm's length principle into EU law and establish the status of the OECD guidelines on transfer pricing in EU member states. In Swedish domestic law, the arm's length principle is regulated in Chapter 14, paragraphs 19-20 of the Income Tax Act (IL). Considering the obligations that member states have to incorporate EU law into their national legislation, this study examines both how the EU's proposed directive would affect the scope of application of national legislation, and the status of the OECD's guidelines as a legal source in Sweden, as well as how other EU law affects Sweden's application and interpretation of the OECD's guidelines.

This essay's investigation leads to the conclusion that the EU's version of the transfer pricing rules would result in several changes. Through the clarifications in the draft directive, both the timing and manner of applying the OECD guidelines would be more restricted compared to the current law. Furthermore, the presentation also highlights the advantages and disadvantages of European transfer pricing rules.

# Sammanfattning

Enligt den internationella armlängdsprincipen ska den internprissättning som sker i gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag spegla den prissättning som skulle ha skett mellan två oberoende företag i en motsvarande situation. Syftet med armlängdsprincipen är att förhindra multinationella företag, i sin iver att maximera sin vinst, använder prissättningen i interna transaktioner för att minska sin totala skattebörda. Armlängdsprincipen finns sedan länge reglerad i de internationella dubbelbeskattningsavtal som föreligger mellan länder. Vidare har OECD utvecklat valfria riktlinjer för hur armlängdsprincipen bör tillämpas för att beräkna ett armlängdsmässigt acceptabelt pris vid tillämpning och tolkning av skatteavtal.

I en tid av ökad globalisering och behov av harmoniserad internationell skatterätt har EU nu lagt fram ett direktivförslag om europeiska internprissättningsregler i syfte att kodifiera in armlängdsprincipen i EU-rätten samt fastställa statusen för OECD:s riktlinjer avseende internprissättning i EU:s medlemsstater. I den svenska interna rätten finns armlängdsprincipen reglerad i 14 kap. 19–20 §§ IL. Med hänsyn till den skyldigheter medlemsstaterna har att införliva EU-rätt i sin nationella lagsstiftning, undersöker denna framställning dels hur EU:s direktivförslag skulle komma att påverka den nationella lagstiftningens tillämpningsområde, dels den status som OECD:s riktlinjer får som rättskälla i Sverige, dels hur den övriga EU-rätten påverkar Sveriges tillämpning och tolkning av OECD:s riktlinjer.

Med hänsyn till den skyldighet medlemsstater har att införliva EU-rätt i sin nationella lagsstiftning, undersöker denna framställning dels hur direktivförslaget skulle komma att påverka den nationella lagstiftningens materiella tillämpningsområde, dels den status som OECD:s riktlinjer får som rättskälla i Sverige.

Framställningens undersökning leder till ett konstaterande om att EU:s version av internprissättningsregler skulle leda till flera förändringar. Genom direktivförslagets förtydliganden skulle både när och hur OECD:s riktlinjer kan tillämpas begränsas jämfört med idag gällande rätt. Vidare lyfter framställning de för- och nackdelar som europeiska internprissättningsregler innebär.

# Förord

Detta examensarbete markerar slutet på min tid på juristprogrammet i Lund. Så här i efterhand kan jag inget annat än att reflektera hur fort tiden kan gå, särskilt när Corona-pandemin slog till strax efter vår start och slutade först när vi var nästan halvvägs igenom studierna.

Fyra och ett halvt år har passerat sedan jag tog första klivet in på Juridicum. Jag är så tacksam över allt jag lärt mig och de vänner och bekanta jag lärt känna på vägen. Jag är fantastiskt glad av att ha träffat er alla. Likt Bilbo upplever jag att jag känner hälften av er hälften så mycket som jag skulle vilja, och mindre än hälften av er gillar jag bara hälften så mycket som ni förtjänar. Här ska ges ett särskilt tack till de tre ovärderliga kursare som jag har umgåtts med från starten av utbildningen; Gabriel, Jonathan och Victor. Tack för det kamratskap vi haft genom dels utbildningens akademiska prövningar i form av bland annat tentor, seminarier och uppsatser, dels de festliga lättsamheterna i form av öl-kvällar, pub-quiz och sittningar.

Tack även till Peter, min handledare.

Jag vill rikta ett särskilt tack till min fantastiska familj, som alltid ställer upp och stöttar oavsett vad jag fått för idéer. Utan er hade jag nog inte vågat ta steget att plötsligt, som 28-åring, byta karriär och sätta mig i skolbänken igen. Tack även för den otroligt snabba korrekturläsningen av denna framställning ni tillhandahållit. Ett speciellt särskilt tack till min kära syster för all din uppmuntran och alla de samtal vi haft när skrivångesten tagit rodret, utan dig hade detta skepp nog inte nått sin destination.

Som avslutningsord låter jag följande citat sammanfatta det livsideal som mina föräldrar har ingjutit i mig.

*“Anyone who stops learning is old, whether at twenty or eighty. Anyone who keeps learning stays young”.*

Henry Ford

Malmö i maj 2024

Rasmus Bengtsson

# Förkortningar

BEFIT	Business in Europe: Framework for Income Taxation
BEPS	Base Erosion Profit Shifting
DAC	Direktiv om administrativt samarbete
EU	Europeiska unionen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
LIBOR	London Interbank Offered Rate
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD: s modellavtal	OECD Model Tax Convention on income and on Capital
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
STIBOR	Stockholm Interbank Offered Rate
VCLT	Vienna Convention of the Law of Treaties



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Under de senaste decennierna har multinationella företags roll, inom världshandeln, ökat explosionsartat och idag uppskattas närmare 70–80% av världshandeln bestå av interna transaktioner mellan multinationella företags olika bolagsenheter.<sup>1</sup>

Normalt sett förväntas företag att agera med målet om att maximera sina egna vinster så mycket som möjligt. Det säljande företaget vill sälja sina varor eller tjänster så dyrt som möjligt, medan det köpande företaget vill betala så lite som möjligt. Man brukar då säga att krafterna på den öppna marknaden, såsom utbud och efterfrågan, bestämmer priset i transaktionen mellan företagen. Emellertid kan man inte vara lika säker på att detta är fallet när det är två närstående företag, exempelvis två helägda systerbolag inom en koncerngrupp, som handlar med varandra. Då kan moderbolaget, bolagens relationskoppling, sägas bestämma både över kostnaden och intäkten.<sup>2</sup> Därmed kan konkurrenskrafterna sättas ur spel och andra faktorer kan påverka den interna prissättningen. Vid gränsöverskridande transaktioner finns det en risk, eller möjlighet beroende på perspektivet, att multinationella företag medvetet avtalar om icke-marknadsmässiga priser i sina interna transaktioner mellan bolagsenheterna, i syfte att minska sin totala skattebörda.<sup>3</sup> Genom att sätta ett, i förhållande till marknadspriset, för högt eller för lågt pris, blir det möjligt för multinationella företag att flytta beskattningsbara inkomster mellan bolag till länder med en lägre skattesats.<sup>4</sup>

I syfte att förhindra sådan felaktig prissättning och säkerställa ett korrekt beskattningsunderlag har många länderna implementerat så kallade korrigeringsregler, vilka bygger på den internationella armlängdsprincipen.<sup>5</sup> Enligt armlängdsprincipen ska prissättningen i en transaktion mellan två närstående företag motsvara vad två oberoende företag skulle ha kommit överens om i en jämförbar situation. Med andra ord syftar principen till att få närstående företag till att agera som om de befann sig på ett armlängdsmässigt avstånd från varandra.<sup>6</sup>

Att tillämpa armlängdsprincipen och avgöra vad som utgör ett armlängdsmässigt pris kan dock ibland vara mycket svårt. OECD har, av denna anled-

---

<sup>1</sup> Se Petruzzi, Cottani, Lang (2021) s. 5. Jfr. Skatteverket - Rättslig vägledning (Vad är internprissättning?)

<sup>2</sup> Se OECD:s riktlinjer p1.2.

<sup>3</sup> Se Collier & Andrus (2017) s. 196. Jfr. Arvidsson (1990) s. 42.

<sup>4</sup> Se Dahlberg (2020) s. 165.

<sup>5</sup> Se Dahlberg (2020) s. 165.

<sup>6</sup> Se Skatteverket - Rättslig vägledning (Armlängdsprincipen).

ning, utarbetat riktlinjer<sup>7</sup> med rekommenderade värderingsmetoder, i syfte att ge dels företag, dels skattemyndigheten vägledning vid prissättning respektive kontroll av prissättningen. Då OECD är en mellanstatlig organisation som saknar makt att genomföra bindande beslut för sina medlemmar är det upp till medlemsstaterna att själva bestämma hur och i vilken grad de tillämpar OECD:s riktlinjer.<sup>8</sup> Oaktat att majoriteten<sup>9</sup> av EU:s medlemmar även är medlemmar i OECD, så förekommer det avvikelser i hur armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer har implementerats och tillämpas mellan EU:s medlemsstater.<sup>10</sup>

I nyligen avgjort rättsfall<sup>11</sup> avseende förhandsbesked, hade skattemyndigheten i Luxemburg godkänt Fiat Finance and Trade förslag om internprissättning. Förhandsbeskedet motiveras med hänvisning till att prissättningen var förenligt med armlängdsprincipen såsom den uttrycktes i Luxemburgs lagstiftning. Vid en undersökning ansåg dock EU-kommissionen (hädan efter kommissionen) att prissättningen var felaktig och utgjorde otillåtet statsstöd. Som grund för sitt påstående hade kommissionen tillämpat en värderingsmetod främst baserad på OECD:s. Enligt tribunalen kunde kommissionens tillämpning av OECD:s värderingsmetod inte kritiseras, då OECD:s riktlinjer återspeglade det internationella samförståndet kring internprissättning och därmed hade praktisk relevans vid frågor som rörde detta ämne.<sup>12</sup>

Vid överklagan av tribunalens dom erinrade EU-domstolen dock om att, vid avsaknad av EU-harmonisering på området, skulle kommissionens undersökning om otillåtet statsstöd grundas på den nationella lagstiftningen. EU-domstolen menade att undersökningen inte fick ta hänsyn till faktorer eller regler som inte var en del av det nationella skattesystem, ifall det inte explicit refererade till dem.<sup>13</sup> EU-domstolen konstaterade därefter att kommissionen hade, i sin bedömning, begränsat sig till det abstrakta uttrycket för armlängdsprincipen och inte beaktat på vilket sätt denna princip konkret hade införlivats i den nationella rätten.<sup>14</sup>

EU-domstolen ansåg därför att tribunalen hade gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning av artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) genom att godta kommissionens undersökning. EU-domstolen menade ytterligare att tribunalen därigenom hade åsidosatt fördraget om Europeiska unionens (FEU) bestämmelser om unionens befogen-

---

<sup>7</sup> Med begreppet *riktlinjer* avses *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations*.

<sup>8</sup> Se Burmeister (2016) s. 108.

<sup>9</sup> För närvarande är Bulgarien, Cypern, Malta och Rumänien inte medlemmar i OECD.

<sup>10</sup> Se COM(2023) 529 Final.

<sup>11</sup> Se de förenade målen C-885/19 P och C-898/19 P Fiat Chrysler Finance Europe.

<sup>12</sup> Se T-755/15 och T-759/15 Fiat Chrysler Finance Europe p. 146-147.

<sup>13</sup> Se de förenade målen C-885/19 P och C-898/19 P Fiat Chrysler Finance Europe p. 96.

<sup>14</sup> Se de förenade målen C-885/19 P och C-898/19 P Fiat Chrysler Finance Europe p. 91.

het att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning om direkt beskattning. Med hänvisning till tidigare praxis, bedömde EU-domstolen att medlemsstaternas autonomi i fråga om direkta skatter inte kunde vara fullt garanterade ifall statsstödsundersökningen inte enbart baserades på medlemsstaternas egna skatteregler vid avsaknad av EU harmonisering på området. EU-domstolen ogiltigförklarade därför både kommissions undersökning och tribunalens dom.<sup>15</sup>

Med hänvisning till att säkerställa den inre marknadens välfungerande har kommissionen har, under hösten 2023, nu presenterat ett direktivförslag om internprissättningsregler. Enligt kommissionen har bristen harmonisering på området resulterat i en försämrad konkurrens på den inre marknaden och skapat en ojämn spelplan för företag inom EU. Armlängdsprincipens komplexa tillämpning tillsammans med medlemsstaternas ojäma tillämpning av OECD:s riktlinjer har lett till vinstförflyttningar, skatteundandragande, skattetvister, dubbelbeskattning samt höga efterlevnadskostnader för företag.<sup>16</sup>

Genom direktivförslaget kommer den internationella armlängdsprincipen och enhetliga regler för vissa centrala frågor rörande tillämpningen av OECD:s riktlinjer införas i EU-rätten. Förslaget öppnar även upp för möjligheten till ytterligare harmonisering inom området för internprissättning.<sup>17</sup>

För svenskt vidkommande uttrycks armlängdsprincipen genom den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 § Inkomstskattelag (IL) (1999:1229) samt i artikel 9<sup>18</sup> i våra skatteavtal.<sup>19</sup> OECD:s riktlinjer inte införlivade i den svenska rättsordningen, men tillämpas som vägledande dokument av Skatteverket vid prövning av närstående företag internprissättning.<sup>20</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna framställning är därför att undersöka vilka effekter ett införande direktivförslaget skulle medföra för Sverige avseende tolkning och tillämpning av OECD:s riktlinjer.

För att uppfylla framställningens syften ställs följande frågeställningar upp:

- Hur förhåller sig EU:s direktivförslag till OECD:s modellavtal och riktlinjer?

---

<sup>15</sup> Se de förenade målen C-885/19 P och C-898/19 P Fiat Chrysler Finance Europe p. 113.

<sup>16</sup> Se COM(2023) 529 Final s. 2 f.

<sup>17</sup> Se COM(2023) 529 Final s. 4.

<sup>18</sup> Det ska påpekas att detta inte är en absolut regel. Till exempel så återfinns armlängdsprincipen i artikel 10 i avtalet mellan Sverige och Bangladesh.

<sup>19</sup> Se Dahlberg (2020) s. 168.; Jfr Burmeister (2016) s 26.

<sup>20</sup> Se Skatteverket - Rättslig vägledning (OECD:s modellavtal och riktlinjer).

- Vilken status har OECD:s riktlinjer i den svenska rättsordningen idag och hur denna ställning förändras det?
- Vilka möjliga effekter skulle den övriga EU-rätten ha på Sveriges tillämpning och tolkning av OECD:s riktlinjer?

### 1.3 Avgränsningar

Med hänsyn till framställningens ämne och den mångfacetterade problematik som ämnet omfattar, är det inte möjligt att i denna framställning göra en heltäckande redogörelse över samtliga aspekter och förändringar som direktivförslaget innebär. Framställningen har därför, med hänsyn till ämnets omfattning och examensarbetets begränsade natur, nödvändiga avgränsningar.

Först och främst behöver en del avgränsningar göras avseende direktivförslaget. Kommissionens direktivförslag består totalt av 22 artiklar, vilka är fördelade på fyra kapitel. Direktivförslaget är alltså inte särskilt omfattande i storlek, men en ren redogörelse för hela direktivet skulle inte vara meningsfullt för denna framställning. Därför kommer enbart relevanta delar i direktivförslaget för denna framställning behandlas. Då direktivet inte innehåller några explicita dokumentationsregler ännu, har undertecknad valt att inte behandla dessa eller de nuvarande svenska dokumentationsreglerna för internprissättning.

Direktivförslaget har presenterats inom ramen för EU:s initiativ ”Business in Europe: Framework for Income Taxation” (BEFIT). BEFIT syftar till att harmonisera hela företagsbeskattningen inom EU baserat på en global formelapportionment-metod. Denna framställning kommer inte att behandla övriga delar av BEFIT, eftersom de bygger på en annan metod för allokering av ett företags inkomster över olika jurisdiktioner än vad armlängdsprincipen gör.<sup>21</sup>

Denna framställning är främst baserad på det direktivförslag som presenterades under 2023. Det ska dock nämnas att under framställningens genomförande har direktivförslaget varit uppe för omröstning i Europaparlamentet under april 2024 samt gått vidare för omröstning i ministerrådet. I samband med Europaparlamentets omröstning genomgick direktivförslaget både större och mindre förändringar. Med hänvisning till arbetes tidsbegränsning har det inte varit möjligt att ta hänsyn till samtliga förändringar som skedde i samband med Europaparlamentets omröstning.

Övrig EU-rätt kommer behandlas i den utsträckning det krävs för att dels beskriva EU:s kompetens att anta åtgärder på det direkta skatteområdet dels förklara direktivförslagets effekter på Sveriges tillämpning av armlängds-

---

<sup>21</sup> Dessa allokeringmetoder förklaras i Avsnitt 2.2.

principen och OECD:s riktlinjer. Avseende praxis från EU som berör framställningens område avseende EU:s befogenhet är mängden större än vad som kan tas upp i denna framställning och därför har ett begränsat antal relevant praxis valts ut.

Avseende OECD:s modellavtal kommer denna framställning enbart att behandla artikel 9. Övriga delar av OECD:s modellavtal kommer inte att behandlas.

OECD:s riktlinjer för internprissättning är inte de enda regelverk för internprissättning som finns. Förenta nationerna (FN) har tagit fram egna riktlinjer som är snarlika OECD:s, men mer anpassade för utvecklingsländer och har ett mer praktiskt anslag. Det nyligen uppdaterade direktivförslaget innehåller bland annat en möjlighet att anta ytterligare regler på området förutsatt att de överensstämmer med de senaste internprissättningsriktlinjerna från OECD eller FN. Det ursprungliga förslaget hänvisade endast till OECD:s riktlinjer. Med hänsyn till att Sverige tillämpar OECD:s riktlinjer samt att FN:s regelverk är snarlikt OECD:s riktlinjer kommer FN:s regelverk inte att behandlas.

OECD:s riktlinjer är ett mycket omfattande dokument, med relevant information om tillämpningen av dess olika internprissättningsmetoder och faktorer som kan vara betydelsefulla vid bedömningen av ett armlängdsmässigt pris i olika transaktioner. EU:s direktivförslag är av generell karaktär och inte ämnat att innebära någon förändring i OECD:s värderingsmetoder. För framställningens syfte och omfattning har det därför inte varit relevant att behandla riktlinjerna i någon djuplodande omfattning. Riktlinjerna kommer därför enbart behandlas i den omfattning som direktivets artiklar kräver. Denna framställning utgår från 2022 års revidering av OECD:s riktlinjer. En uppdatering av OECD:s riktlinjer är planerad att ske inom kort, effekten av denna revidering kommer inte behandlas.

Då direktivet syftar till att minska antalet rättstvister genom att harmonisera tillämpningen av armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer har undertecknad valt att fokusera på tillämpningen av armlängdsprincipen dels hos företaget, dels hos skattemyndigheten. Hur en eventuell efterföljande rättstvist ska lösas kommer därför inte behandlas. Denna framställning kommer heller inte behandla de övriga icke-skatterättsliga funktioner som internprissättning kan ha för multinationella företags möjlighet att påverka de separata bolagsenheterens verksamhet eller agerande.

Det bör nämnas att på grund av OECD:s riktlinjers breda tillämpningsområde och deras återkommande förändringar, särskilt i samband med BEPS, har armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer varit föremål för en mängd studentuppsatser i närtid. Dessa uppsatser har analyserat dels riktlinjernas tillämpning på specifika transaktioner, dels riktlinjernas rättskällevärde för

svensk intern rätt. För att särskilja denna framställning från övriga uppsatser, är framställningens huvudsakliga fokus de förändringar som direktivförslaget skulle medföra för Sverige avseende tolkning och tillämpning av OECD:s riktlinjer samt EU-rättens förhållande till nationell lagstiftning.

Då framställningen enbart ämnar behandla gränsöverskridande transaktioner är den nationella lagstiftningen begränsad till korrigeringsregeln samt skatteavtalen.

Det ska poängteras att, utifrån denna korta och ofullständiga redogörelse och min egen ringa erfarenhet som student, undertecknad inte syftar till att slutgiltigt avgöra om europeiska internprissättningsregler är rätt eller fel väg att gå. Det är i stället undertecknads mening med denna framställning att analysera de effekter som skulle kunna komma av ett antagande av det direktivförslag som nu ligger till beaktan för antagande inom EU samt att lyfta de för- och nackdelar som kommer med europeiska internprissättningsregler.

## 1.4 Metod

För att besvara frågeställningarna och uppfylla framställningens syfte har dels en rättsdogmatisk metod, dels en EU-rättslig metod använts.

Som Kleineman beskriver det så saknas det en entydig och allmänt accepterad definition av vad rättsdogmatisk metod är men traditionellt brukar metodens syfte beskrivas som fastställande av gällande rätt eller att hitta lösningen på ett rättsligt problem genom tillämpning av rättsregler. Enligt Kleineman bygger metoden på analyser av, vad han kallar, de allmänt accepterade rättskällorna. Genom analys av innehållet i de allmänt accepterade rättskällorna får resultatet antas avspegla vad som utgör de lege lata.<sup>22</sup> Det råder delade meningar avseende doktrinen eller den juridiska litteraturens, som Kleineman väljer att benämna det, betydelse för lagtolkning. Kleineman argumenterar dock för att dess betydelse växer, ju mindre lagtext och andra rättskällor det finns som berör området. Kleineman menar att det framför allt är den inre logik som finns i doktrinen analysering som ger den dess tyngd. Doktrinen anses också vara hjälpsam för förståelse för området eftersom den ofta inte är lika fragmentarisk som lagtexten kan vara.<sup>23</sup>

Inom den rättsdogmatiska metoden råder delade meningar om metodens omfattning. Flera anser nämligen att den rättsdogmatiska metoden även omfattar en möjlighet till att kritiskt granska den gällande rätten. Att man bör kunna konstruktivt granska dels hur lösningen ter sig och dess konsekvenser, dels vilka alternativ som hade kunnat stå till buds, så kallat lege ferenda

---

<sup>22</sup> Se Kleineman (2018) s. 21 och 26.; Jfr. Sandgren (2021) s. 51.

<sup>23</sup> Se Kleineman (2018) s. 21 ff.

resonemang.<sup>24</sup> Det har även hävdats att rättsdogmatiken i stället bör kallas rättsanalytisk metod för att bättre beskriva den analys som görs av rättsreglerna.<sup>25</sup> Med hänsyn till att framställningen behandlar en eventuellt kommande lagstiftning delar, så delar undertecknad dessa åsikter. Därför kommer framställningens analyskapitel även innehålla ett de lege ferenda avsnitt.

Då framställningen behandlar en eventuell EU-harmonisering av nationell lagstiftning, har även en EU-rättslig metod använts. Med detta avses hur EU:s rättskällor bör tolkas och tillämpas av rättstillämpare på nationell nivå.<sup>26</sup> Som Reichel beskriver det finns det olika åsikter kring hur EU-rätten bör klassificeras, en grupp menar att EU-rätten är en del av folkrätten, medan en andra grupp anser att den utgör en del av den nationella rätten. En tredje gruppering anser att EU-rätten utgör en blandning av både folkrätten och den nationella rätten. Det har även framförts åsikter om att den interna rätten blivit en del av internationell rätt mot bakgrund av EU-rätten, eftersom EU-rättens källor påverkar den inhemska rätten. Reichel menar att det därför har funnits svårigheter att etablera en debatt på EU-nivå avseende hur rättsvetenskapen på europeisk nivå ska drivas framåt.<sup>27</sup> Enligt Reichel finns det behov av att utveckla strategier, som tar hänsyn till de särdrag som följer av EU-rätten när dess källor tillämpas och tolkas i en nationell kontext. Enligt Reichel styrks detta genom att EU i allt större mån representerar medlemsstaterna i internationella situationer.<sup>28</sup> Detta innebär att rättskällorna kan behöva tolkas i ljuset av EU-domstolens tolkningsmetod. Särskilt utmärkande för EU-domstolens metod är dess ändamålsinriktade tolkning med inslag av bokstavstrogen och autonom tolkning.<sup>29</sup> Det bör även anmärkas att den nationella rätten ska tolkas direktivkonformt.<sup>30</sup>

I framställningens tredje kapitel kommer direktivförslaget löpande jämföras med OECD:s modellavtal riktlinjer, detta görs med fördel för att tydliggöra för läsaren de skillnader som föreligger.

## 1.5 Material och forskningsläge

Till följd av framställningens rättsdogmatiska karaktär bygger framställningen på analysering av lagtext, doktrin och praxis.

Framställningens urval av doktrin har skett med hänsyn till materialets aktualitet, författarens auktoritet på området samt textens relevans i förhållande till framställningens syfte. Material har främst hämtats från större generella

---

<sup>24</sup> Se Kleineman (2018) s. 35 f.; Jfr. Jareborg (2004) s. 4.; Lambertz (2002) s. 265 f.

<sup>25</sup> Se Kleineman (2018) s. 24 ff.

<sup>26</sup> Se Reichel (2018) s. 109.

<sup>27</sup> Se Reichel (2018) s. 131.

<sup>28</sup> Se Reichel (2018) s. 110.

<sup>29</sup> Se Reichel (2018) s. 109.

<sup>30</sup> Se Reichel (2018) s. 123.

källor, såsom Bernitz & Kjellgrens *Europarättens grunder*, Mattias Dahlbergs *Internationell beskattning*, Helminens *EU tax law direct taxation* och Wattels *European tax law*.

OECD:s riktlinjer är inte införlivade i den svenska lagstiftningen, vilket gör att sedvanliga rättskällor såsom lagtext eller förarbeten inte funnits att tillgå. Härvid har praxis och doktrin varit högst relevant för denna framställning för att avgöra vilket tolkningsvärde OECD:s riktlinjer har i den svenska rättsordningen.

I den svenska rättsordningen regleras armlängdsprincipen enbart av två paragrafer i den interna lagstiftningen samt i av en artikel i våra skatteavtal. Därför har förarbeten, praxis och doktrin även varit högst relevant i detta sammanhang.

Avseende forskningsläget:

Framställningens fokuspunkt är EU:s direktivförslag om internprissättningsregler. Detta är helt nytt och är det första av dess slag, varpå tillgång till relevant material som specifikt behandlar just detta är tämligen begränsat. Vid efterforskning har enbart en kortare artikel, skriven av Ingrid Faxing och Henri Ahtiainen, hittats som översiktligt behandlar just EU:s direktivförslag om internprissättningsregler.

Avseende armlängdsprincipens och riktlinjernas tillämpning finns det mycket litteratur att tillgå. Med hänsyn till dess internationella karaktär är det främst på internationell nivå som forskningen sker. Några verk som kan nämnas här är Collier och Andrus verk *Transfer pricing and the arm's principle after BEPS* samt Petruzzi, Cottani, Langs verk *Fundamentals of Transfer Pricing - General topics and specific transactions*. På nationell nivå särskilt bör särskilt Arvidssons *Dolda vinstöverföringar från 1990* nämnas. Arvidssons avhandling förefaller fortfarande vara av stor vikt vid en studie av korrigeringsregeln. Modernare verk som också bör nämnas är Burmeisters *Internprissättning och omkaraktärisering* samt Mats Höglunds *Dokumentation av internprissättning- med inriktning på land-för-land-rapportering*.

## 1.6 Terminologi

Många juridiska termer är ofta mångtydiga och deras definitioner varierar mellan olika källor. När utländsk rätt och källor behandlas uppstår även frågan med vilket eller vilka ord ett begrepp ska översättas. Denna framställning har primärt utgått från OECD:s definition av den motsvarande engelska termen. Eftersom direktivförslaget delvis ämnar harmonisera tillämpningen av internprissättningsreglerna genom en definiering av vissa termer, är det motiverat att förtydliga framställningens användning av olika begrepp för att minimera risken för missförstånd.



*Direktivförslaget* och *direktivet* kommer konsekvent användas i denna framställning för att beskriva COM(2023) 529 Final. Begreppen används synonymt för att göra läsningen mer flytande.

*Armlängdsprincipen* är den svenska översättningen av *arm's length principle*. I denna framställning kommer armlängdsprincipen konsekvent användas.

Inom doktrinen benämns ofta lagparagraferna 14 kap. 19–20§ IL som korrigeringsregeln, justeringsregeln, felprisregeln eller internprissättningsregeln. Denna framställning kommer uteslutande använda beteckningen *korrigeringsregeln* vid hänvisning till armlängdsprincipen i svensk rätt.

Framställningen användande av termerna *OECD:s riktlinjer* och *riktlinjer* avser OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations och ska tolkas synonymt med varandra.

Transfer Pricing är den internationella termen för internprissättning och avser den prissättning som sätts i gränsöverskridande affärstransaktioner mellan bolag som ingår i en intressegemenskap, till exempel en koncern. I denna framställning används uteslutande termen *internprissättning*.

I framställningen används termen *närstående företag* som den svenska motsvarigheten av associated enterprises, vari mellan en ekonomisk intressegemenskap föreligger såsom definierat i 14 kap. 20§ IL, motsvarande definitionen i artikel 9 i OECD:s modellavtal. Med *närstående företag* avses då enskilda bolag eller företagsenheter som ingår i ett multinationellt företag.

Med *oberoende företag* avses sådana parter som inte har någon ägar- eller kontrollförbindelse med andra företag som de ingår affärstransaktioner med.

En internprissättningsmetod är en värderingsmetod som används för att fastställa det armlängdsmässiga priset vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap. I framställningen förekommer både *internprissättningsmetod* och *värderingsmetod*, orden används synonymt med varandra.

Multinationella företag och dess förkortning MNE används för att beskriva sådana företag i intressegemenskap som är etablerade i flera länder.

## 1.7 Framställningens disposition

I detta inledande kapitel har framställningens ämne samt frågeställningarna presenterats. Därefter har framställningens avgränsningar, metodologi, material samt relevant forskning på området presenterats. För att förtydliga framställningens användning av vissa termer har ett avsnitt om terminologi inkluderats.

För att kunna sätta direktivförslaget i något slags perspektiv kommer framställningens andra kapitel att behandla armlängdsprincipens uppkomst och syfte. I anslutning till detta kommer även OECD:s modellavtal och riktlinjer att behandlas, detta eftersom det är det OECD-material som direktivförslaget hänvisar till.

I framställningens tredje kapitel kommer EU:s direktivförslag att presenteras. Kapitlet med en kort sammanfattning av direktivförslaget tillsammans med små, men intressanta stycken från direktivförslagets övriga kapitel, därefter kommer det direktivets relevanta artiklar avhandlas avsnittsvis. I detta kapitel kommer en löpande jämförelse göras mot OECD:s modellavtal och OECD:s riktlinjer.

I anslutning till direktivförslagets behandling i framställningens tredje kapitel kommer den nationella rätten behandlas i det fjärde kapitlet. Kapitlet inleds med en kort bakgrund avseende korrigeringsregel, varefter korrigeringsregelns uppbyggnad kommer analyseras och förklaras. Kapitlet kommer därefter gå igenom de konstitutionella aspekter som berör skattelagstiftning och dess utformning. Vidare kommer kapitlet även att behandla domstolens tolkningsutrymme av skattelagstiftning. Avslutningsvis kommer relevant praxis presenteras och riktlinjernas tolkningsvärde avseende den interna rätten att behandlas.

Vidare i framställningens femte kapitel kommer EU-rättens förhållande till den nationella skatterätten samt praxis relevant för denna framställning att behandlas. Kapitlet inleder med en generell genomgång av EU:s kompetens att anta åtgärder som påverkar medlemsstaterna. Därefter behandlas de grundläggande friheterna. Avslutningsvis behandlas praxis relevant för denna framställning.

I framställningens sjätte kapitel kommer en sammanfattande analys av framställningens material föras utifrån de frågeställningar som ställts upp. Som avslutning på kommer det även föras en de lege ferenda diskussion med övervägningar kring för och nackdelar med direktivförslaget i sig samt europeiska internprissättningsregler.

I framställningens sjunde kapitel återfinns samtliga referenser och källor som framställningen har använt.

## 2 Allmänt om armlängdsprincipen och OECD:s modellavtal

För att ge läsaren en grundläggande förståelse av dokumenten bakom direktivförslaget, bör först armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjers internationella kontext förklaras innan framställningen går in på EU-kommissionens direktivförslag. Kapitlet behandlar även OECD:s modellavtal samt dess förhållande till de svenska skatteavtalen.

### 2.1 Staternas skatteanspråk

En grundläggande princip inom den internationella rätten är den om statssuveränitet. Enligt principen har varje suverän stat en oinskränkt rätt att, på sitt eget territorium, själv bestämma och utforma sitt rättssystem. Suveränitetsprincipen omfattar även utformningen av statens skattesystem.<sup>31</sup>

En stats skatteanspråk grundas oftast utifrån två<sup>32</sup> principer: *domicilprincipen* och *källstatsprincipen*.<sup>33</sup>

Enligt domicilprincipen har den stat, där en fysisk person anses vara bosatt eller en juridisk person anses vara etablerad, rätt att beskatta denne för alla dess inkomster oberoende av varifrån i världen dessa inkomster kommer. Domicilprincipens främsta argument är att de som är bosatta/etablerade inom landet är de som sedan drar nytta av de offentliga utgifter som staten spenderar sina skatteinkomster på.<sup>34</sup>

Enligt källstatsprincipen har i stället den stat, där inkomsten uppkommer, rätt att beskatta denna inkomst. Principen är att den stat som skapat förutsättningarna för att inkomsten ska kunna förvärfvas också har rätten att beskatta inkomsten.<sup>35</sup>

Det insågs ganska tidigt att eftersom de flesta stater tillämpar både hemvist- och källstatsprincipen kunde staternas användning av principerna kollidera med varandra.<sup>36</sup>

Till exempel: om en individ med skatterättslig hemvist i stat A har en inkomst som har sin källa i stat B, så skulle det vara möjligt för båda staterna att hävda sin rätt att beskatta inkomsten. Stat A kan hävda sin rätt genom hemvistprincipen medan stat B kan hävda sin rätt genom källstatsprincipen.

---

<sup>31</sup> Se Pelin (2011) s. 83 ff.

<sup>32</sup> En del stater, som till exempel, USA använder sig även av en tredje princip, vilken ger en stat skatteanspråk via medborgarskapet.

<sup>33</sup> Se Collier & Andrus (2017) s. 7.

<sup>34</sup> Se Lodin m.fl. (2021) s. 526.

<sup>35</sup> Se Dahlberg (2020) s. 33 f.

<sup>36</sup> Se Dahlberg (2020) s. 33 f.

Genom sin gränsöverskridande verksamhet löper multinationella företag då risk att drabbas av så kallad internationell juridisk dubbelbeskattning, alltså att samma skattesubjekt blir föremål för beskattning, i två eller fler stater, för samma inkomst under samma tidsperiod.<sup>37</sup>

## 2.2 Den internationella armlängdsprincipen

På tidigt 1920-tal började staterna samarbeta i syfte att undanröja, eller åtminstone minimera risken för internationell dubbelbeskattning. Samarbetet gick främst ut på att fastställa hur beskattningsrätten skulle fördelas mellan de berörda staterna. Resultatet blev så kallade dubbelbeskattningsavtal (skatteavtal). Det var i förhållande till det internationella samarbetet avseende vad skatteavtalen skulle omfatta och hur de skulle utformas som armlängdsprincipen utvecklades.<sup>38</sup> Idag har skatteavtalen i huvudsak två funktioner: dels förhindra eventuell internationell juridisk dubbelbeskattning, dels främja minskad internationell skatteflykt.<sup>39</sup>

Sedan 1933 har armlängdsprincipen varit en del av samtliga modeller för skatteavtal framtagna av Nationernas Förbund, USA, FN och OECD. Dessa modellavtal kan antas ha legat till grund för den stora majoriteten av de cirka 3 500 skatteavtal som finns idag.<sup>40</sup>

## 2.3 OECD:s modellavtal och riktlinjer

OECD är en internationell mellanstatlig samarbetsorganisation, vars uppgift är att främja en positiv utveckling av världsekonomin genom att upprätta och föreslå ekonomiska samt politiska policyåtgärder som främjar tillväxt, demokrati och ekonomin i stort.<sup>41</sup>

Den första versionen av OECD:s modellavtal publicerades 1963 och har sedan dess genomgått successiva revideringar. Till modellavtalets artiklar har OECD också utarbetat tillhörande tolkningskommentarer där artiklarnas innebörd preciserats.<sup>42</sup> Syftet med modellavtalet och de fördjupade kommentarerna är att skapa en mer enhetlig skatteavtalsrätt.<sup>43</sup>

Modellavtalet i sig är inte bindande för staterna, men är tillsammans med sina kommentarer ämnat att ligga till grund för de skatteavtal som staterna sedan sluter med varandra. Då många av Sveriges skatteavtal utgår ifrån, eller åtminstone överensstämmer med OECD:s modellavtal har högsta för-

---

<sup>37</sup> Se Dahlberg (2020) s. 276. Jfr. Pelin (2011) s. 88.

<sup>38</sup> Se Collier & Andrus (2017) s. 6.

<sup>39</sup> Se Dahlberg (2020) s. 281.

<sup>40</sup> Se Wittendorff (2010) s. 288.

<sup>41</sup> Se Prop. 2005/06:169. s. 88 f.

<sup>42</sup> Se Lodin m.fl. (2021) s. 571.

<sup>43</sup> Se Pelin (2011) s. 87.

valtningsdomstolen (HFD) gett modellavtalet och dess tolknings kommentarer vägledande betydelse vid tolkningen av skatteavtalen.<sup>44</sup>

I de fördjupade kommentarerna till Artikel 9 uttrycker OECD att de spenderat betydande tid och ansträngning på att undersöka förhållandena för tillämpning av artikeln och dess konsekvenser. Detta resulterade i de så kallade *riktlinjerna*<sup>45</sup>. Riktlinjerna innehåller olika värderingsmetoder för hur ett armlängdsmässigt pris ska kunna fastställas.<sup>46</sup>

Då riktlinjerna har utarbetats av medlemsstaterna under OECD:s ledning och allmänhetens medverkan, menar Burmeister att OECD:s riktlinjer närmast kan betraktas utgöra en minsta gemensam nämnare gällande hur armlängdsprincipen bör tillämpas, åtminstone för OECD:s medlemsstater.<sup>47</sup>

Den första utgåvan av OECD:s riktlinjer för internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter publicerades först 1995 i form av ett lösbladssystem. Riktlinjerna baserades på tidigare rapporter från OECD.<sup>48</sup> För att följa med i den ekonomiska utvecklingen i samhället revideras riktlinjerna med jämna mellanrum.<sup>49</sup> Under februari 2024 har den senaste rapporten om arbetet med att hantera skatteutmaningar som uppstår till följd av digitaliseringen av ekonomin publicerats. Rapporten, kallad *Belopp B*, avser att förenkla tillämpningen av armlängdsprincipen för marknadsförings- och distributionsaktiviteter i landet och förväntas vara införlivad i OECD:s riktlinjer från och med 2025.<sup>50</sup>

Som en reaktion på finanskrisen 2007–2008 och efterföljande avslöjanden om multinationella företags aggressiva skatteplanering lanserade G20-staterna tillsammans med OECD en åtgärdsplan kallad BEPS. BEPS står för "Base Erosion and Profit Shifting". Åtgärdsplanen underströk vikten av att komma till rätta med urholkningen av skattebasen och otillbörlig vinstförflyttning genom skatteflykt. Inom ramen för BEPS åtgärds punkter 8–10 sker ett större fortlöpande arbete med OECD:s riktlinjer.<sup>51</sup>

---

<sup>44</sup> Se Lodin m.fl. (2021) s. 571 som hänvisar till HFD 2012 ref. 18, HFD 2016 ref. 23 och HFD 2016 ref. 57.

<sup>45</sup> Här avses OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

<sup>46</sup> Se Kommentarer till OECD:s modellavtal (2017) s. 226.

<sup>47</sup> Se Burmeister (2016) s. 108.

<sup>48</sup> Se Fotnot 1 i Kommentarer till artikel 9 OECD:s modellavtal (2017). s. 226. Jfr. Burmeister (2016) s. 108 f.

<sup>49</sup> Se Monsenego (2015) s. 31.

<sup>50</sup> Se Rapport från OECD (2024) Pillar One - Amount B.

<sup>51</sup> OECD (2021) Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

## 3 EU:s direktivförslag om internprissättningsregler

I detta kapitel kommer EU:s direktivförslag att behandlas. Relevanta delar av OECD:s riktlinjer kommer löpande tas upp för att tydliggöra skillnader.

### 3.1 Inledning

Kommissionens direktivförslag *COM(2023) 529 Final* består totalt av 22 artiklar, vilka är fördelade på fyra kapitel.

1. Kapitel ett – Allmänna bestämmelser (artikel 1–3)
2. Kapitel två – Internprissättningsregler (artikel 4–13)
3. Kapitel tre – Organisation (art 14)
4. Kapitel fyra – Slutbestämmelser (artikel 15–22.)

Som tidigare nämnt i bakgrundsavsnittet<sup>52</sup> syftar direktivförslaget till att införa armlängdsprincipen och ytterligare regler för att harmonisera medlemsstaternas tillämpning av OECD:s riktlinjer. I direktivförslagets definieras OECD:s riktlinjer såsom den nu gällande 2022 års version av OECD:s riktlinjer.<sup>53</sup> Det föreskrivs dock även en möjlighet för att definitionen kan omfatta senare versioner av OECD:s riktlinjer som antingen medlemsstaterna har godkänt inom ramen för OECD:s kommitté för skattefrågor eller som unionen godkänt genom ett antagande av en ståndpunkt enligt artikel 218 i FEU-fördraget.<sup>54</sup>

Bestämmelserna i direktivförslaget kommer vara tillämplbart på alla skattesubjekt som är registrerade, eller skattskyldiga, i en eller flera medlemsstater, inklusive fasta driftställen i en eller flera medlemsstater.<sup>55</sup>

Vid ett antagande av direktivförslaget ska medlemsstaterna anta och offentliggöra sådana lagar och författningar, vilka är nödvändiga för en korrekt införlivning av direktivets bestämmelser senast den 31 december 2024.<sup>56</sup>

---

<sup>52</sup> Se Avsnitt 1.1.

<sup>53</sup> Se artikel 3.18 i *COM(2023) 529 Final*.

<sup>54</sup> Se Europaparlamentets förändring i Amendment 22 i T9-0219/2024. Det ska nämnas här att det ursprungliga direktivförslaget endast tillät EU att anta ytterligare förändringar av OECD:s riktlinjer. Jfr Artikel 3.18 i *COM(2023) 529 Final*.

<sup>55</sup> Se artikel 2 i *COM(2023) 529 Final*.

<sup>56</sup> Se Europaparlamentets förändring i Amendment 49 i T9-0219/2024. I det ursprungliga direktivförslaget angavs 31 december 2025.

Genom artikel 14 i direktivförslaget stadgas även ett krav om att medlemsstaterna, vid införlivning av direktivförslagets andra kapitel, ska säkerställa att den interna lagstiftningen är i enlighet med OECD:s riktlinjer. Vidare i artikelns andra punkt föreskrivs det att kommissionen ska ges befogenhet att fastställa ytterligare regler för specifika transaktioner i syfte för att öka förutsägbarheten och minska risken för dubbelbeskattning. Befogenheten gäller under förutsättning att reglerna överensstämmer med de senaste internationellt rekommenderade riktlinjer avseende internprissättning, från antingen OECD eller från FN:s regelverk.<sup>57</sup>

## 3.2 Armlängdsprincipen

Direktivförslagets andra kapitel inleds med artikel 4, vilken stadgar det grundläggande kravet att implementera armlängdsprincipen i nationell lagstiftning:

”1. Member States shall ensure that, where an enterprise engages in one or more commercial or financial cross-border transactions with an associated enterprise, such enterprise determines the amount of its taxable profits in a manner that is consistent with the arm’s length principle.

2. Member States shall ensure that, where the conditions made or imposed in commercial or financial cross-border transactions between associated enterprises are not consistent with the arm’s length principle, then any amount of profits that would have accrued to either one of the enterprises and been taxable to that enterprise in a Member State if the conditions of the transactions had been consistent with the arm’s length principle, but have not accrued to that enterprise due to the non-arm’s length conditions, are to be included in the taxable profits of that enterprise and taxed accordingly.”<sup>58</sup>

Detta kan jämföras hur armlängdsprincipen beskrivs i artikel 9 OECD:s modellavtal:

” [...] 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

---

<sup>57</sup> Se Europaparlamentets förändring i Amendment 33 i T9-0219/2024. Det ska påpekas att det ursprungliga direktivförslaget inte innehöll någon hänvisning till FN:s regelverk om internprissättning. Det ursprungliga direktivförslaget avsåg att ge denna befogenhet, om antagande av ytterligare regler, till ministerrådet under förutsättning att reglerna var baserade på förslag från kommissionens. Jfr artikel 14.2 i COM(2023) 529 Final.

<sup>58</sup> Se artikel 4 i COM(2023) 529 Final.

reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.[...]"<sup>59</sup>

Direktivförslagets artikel om armlängdsprincipens införande är alltså snarlik den definition på armlängdsprincip som artikel 9 i OECD:s modellavtal har. Dock bör ordalydelsen i direktivförslaget kunna anses vara något striktare. Detta då direktivförslaget använder sig av ”**are** to be included”, medan artikel 9 i OECD:s modellavtal stadgar ”**may** be included”.

### 3.3 Definitionen av närstående företag

Eftersom armlängdsprincipen enbart ska tillämpas på transaktioner mellan närstående företag, läggs en stor vikt på just definitionen av begreppet närstående företag. Enligt kommissionen förekommer det stora skillnader mellan hur medlemsstater, i sin interna lagstiftning, har valt att definiera närstående företag, särskilt i avseende om kontroll.<sup>60</sup>

Enligt artikel 5 i direktivförslaget ska en person anses vara närstående om ett av följande villkor uppfylls:

- a) Genom att kunna utöva väsentligt inflytande över den andra personen genom deltagande i dess ledning.
- b) Genom att ha kontroll över den andra personen med över 25 % av rösterna.
- c) Genom att äga mer än 25 % av kapitalet i den andra personen.
- d) Genom att ha rätt till 25 % eller mer av den andra personens vinster.

Om flera personer deltar på samma sätt betraktas de som närstående företag. Detta gäller även om samma personer deltar i fler än en person.

Med begreppet "person" avser direktivförslaget både juridiska och fysiska personer. Om en person agerar tillsammans med en annan person betraktas de tillsammans som ägare av alla rösträtter eller kapitalinnehav som innehas av den andra personen. Släktingar och make/maka/registrerad partner behandlas gemensamt som en enskild person. Vidare ska ett fast driftsställe automatiskt anses vara ett närstående företag till det företag som det fasta driftstället tillhör. Vid ett indirekt ägande ska andelarna multipliceras på varje nivå. En person som innehar över 50 % av rösterna ska anses inneha 100 % av rösterna.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Se artikel 9 i OECD:s modellavtal

<sup>60</sup> Se COM(2023) 529 Final s. 2.

<sup>61</sup> Se artikel 5.4-7 i COM(2023) 529 Final.



Detta kan jämföras med OECD:s definition av närstående företag i modellavtalet.

- ”[...] 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, [...]”<sup>62</sup>

Direktivförslagets definition av närstående företag skiljer sig påtagligt från OECD:s definition. Skillnaden består främst i ett förtydligande av när företag automatiskt ska anses vara närstående genom att tillföra en direkt procentgräns avseende kapitalägande, aktieägande eller rösträtt. Direktivförslagets definition bör kunna tolkas som att EU-kommissionen tagit hänsyn till de olika sätt som EU:s medlemsstater har valt att definiera närstående företag. Flera medlemsstater har nämligen valt att i sin nationella praxis använda olika tröskelvärden för att automatiskt kunna avgöra vilka fysiska och juridiska personer som anses vara närstående. Till exempel tillämpar Italien en procentgräns om 50%, (avseende ägande av kapital, rösträtt eller rätt till vinst) enligt deras Ministerial Decree från 2018. Detta kan jämföras med Grekland, som tillämpar en procentgräns om 33% (avseende aktieägande, rösträtt eller rätt till vinst av annat företag) enligt Sektion G artikel 2 i deras Income Tax Code, och Polen, som tillämpar en procentgräns om 25% (avseende ägande av kapital, rösträtt eller aktier) enligt Artikel 23m paragraf 1.4 och 2 i deras PIT act.<sup>63</sup>

### 3.4 Tillämpning av armlängdsprincipen

För en tillämpning av armlängdsprincipen är jämförelsen mellan hur närstående företag **har** agerat, gentemot hur två oberoende företag **skulle ha** agerat i en **motsvarande situation** av central betydelse.<sup>64</sup>

Enligt direktivförslaget är en närstående transaktion mellan två närstående företag.<sup>65</sup>

För att en korrekt tillämpning av armlängdsprincipen ska kunna ske måste, enligt direktivförslaget, först dels de kommersiella, dels de finansiella relationerna mellan de närstående företagen samt de faktiska transaktionerna mellan de berörda företagen identifieras och korrekt avgränsas. Först därefter är det möjligt att eftersöka jämförbara transaktioner hos oberoende företag.

---

<sup>62</sup> Se artikel 9 i OECD:s modellavtal.

<sup>63</sup> För förtydligande bör det nämnas att dessa länder inte enbart använder sig av procentgränser för sin definition av närstående.

<sup>64</sup> Se Dahlberg (2020) s. 172.

<sup>65</sup> Se artikel 3.15 i COM(2023) 529 Final.

För att bedöma jämförbarheten mellan två eller flera transaktioner ska, enligt direktivförslagets artikel 11, följande faktorer beaktas i den mån de är ekonomiskt relevanta för de sakförhållanden och omständigheter som föreligger i samband med en viss transaktion:

”[...]

- a) Avtalsvillkoren för transaktionen.
- b) De funktioner som utförs av var och en av parterna i transaktionen, med beaktande av använda tillgångar och burna risker, inbegripet hur dessa funktioner förhåller sig till den mer allmänna genereringen av värde av den multinationella koncern som parterna tillhör, omständigheterna kring transaktionen och branschpraxis.
- c) Egenskaperna hos de varor som överlåts eller de tjänster som tillhandahålls.
- d) De ekonomiska omständigheterna relaterade till de berörda parterna samt den marknaden där de är verksamma.
- e) Parternas affärsstrategier.

[...]”<sup>66</sup>

Vidare föreskriver direktivförslaget att en oberoende transaktion enbart kan anses som jämförbar med en närstående transaktion om inga betydande skillnader mellan antingen de jämförda transaktionerna eller mellan de jämförda företag som utför dem, vilka väsentligt skulle påverka priset på den öppna marknaden. Om sådana skillnader föreligger måste rimliga justeringar kunna göras för att kompensera för de väsentliga effekterna av skillnaderna, för att transaktionen ska kunna anses vara jämförbar.<sup>67</sup>

Direktivförslagets tillämpningsmetod är helt i linje med hur OECD:s riktlinjer föreskriver en jämförelseanalys ska gå till. Enligt OECD räcker det inte enbart med att se till transaktionens avtalsvillkor för att avgöra om prissättningen är armlängdsprismässig, då företagen skulle kunna ignorera vad avtalet föreskriver om det är i båda parternas intresse. Därför bör även företagens faktiska agerande också beaktas. OECD rekommenderar därför en två stegs tillämpning av armlängdsprincipen, först en identifiering och kartläggning av den faktiska transaktionen genom en omfattande analys av faktorer som industrin, företagets konkurrens, ekonomiska och reglerande förhållanden på marknaden samt andra omständigheter som påverkar den skattepliktiga. Denna analys hjälper till att förstå förhållandena i både kontrolle-

---

<sup>66</sup> Se artikel 11.2 i COM(2023) 529 Final.

<sup>67</sup> Se artikel 11.3 i COM(2023) 529 Final.

rade och okontrollerade transaktioner som ska jämföras, med särskilt fokus på de ekonomiska omständigheterna för transaktionerna.<sup>68</sup>

### 3.5 Korresponderande justeringar av medlemsstaten

Vid situationer då en stat anser att den interna prissättningen inte lever upp till armlängdsprincipens krav, har staten genom sin korrigeringsregel rätt att skattemässigt justera upp eller ner prissättningen för att motsvara vad oberoende företag skulle ha kommit överens om. Om den andra berörda staten inte skulle genomföra en korresponderande justering av sin beskattning, så leder detta antingen till en dubbel beskattning eller en dubbel icke-beskattning på delar av företagets resultat.

I artikel 6 i direktivförslaget föreskrivs vid en primär justering av internpriset är den motsatta medlemsstaten skyldig till att göra en korresponderande justering för att förhindra att skattesubjektet blir utsatt för internationell dubbelbeskattning, under förutsättning att:

”[...]

- a) Den medlemsstat som anmodas att göra en korresponderande justeringen instämmer i att den första justeringen både principiellt och i fråga om beloppet är i enlighet med armlängdsprincipen.
- b) Den första justeringen leder till beskattning av vinst i en annan jurisdiktion som det närstående företaget i den medlemsstat som anmodas att göra en korresponderande justering redan skattat för.
- c) Om det är fråga om en tredjelandsjurisdiktion finns ett gällande skattefördrag för att förhindra dubbelbeskattning.”<sup>69</sup>

Enligt artikel 6.2 har medlemsstaterna en möjlighet att bevilja korresponderande justeringar genom ömsesidiga överenskommelser, som genomförts antingen enligt gällande skatteavtal, skiljemannakonventionens eller direktivet om skattelösningsmekanismer i Europeiska unionen.<sup>70</sup> Vidare i artikel 6.3 föreskrivs en skyldighet för medlemsstater att säkerställa att en korresponderande justering kan göras på begäran av ett skattesubjekt till följd av att en första justering har gjorts i en annan jurisdiktion. Avslutningsvis föreskriver direktivförslaget att om ingen första justering har skett, får en justering nedåt enbart göras om de följer armlängdsprincipen och leder till dubbelbeskattning av vinst i en annan jurisdiktion.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> Se OECD:s riktlinjer p1.36.

<sup>69</sup> Se artikel 6.1 i COM(2023) 529 Final.

<sup>70</sup> Se artikel 6.2 i COM(2023) 529 Final.

<sup>71</sup> Se artikel 6.5 i COM(2023) 529 Final.

I OECD:s modellavtal finns det ett motsvarande stadgande i art 9.2 om korresponderande justeringar:

”2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.”<sup>72</sup>

I artikel 25 i OECD:s modellavtal finns en liknande mekanism för tvistlösning i form av ömsesidiga överenskommelser samt en möjlighet att tillämpa ett skiljeförfarande för att lösa en uppkommen tvist.<sup>73</sup>

OECD:s medlemsstater förväntas följa modellavtalet vid tillämpning av deras egna skatteavtal. Burmeister påpekar dock att eftersom modellavtalet inte är juridiskt bindande, finns det ingen verklig skyldighet att eliminera dubbelbeskattnings trots dessa rekommendationer.<sup>74</sup>

### 3.6 Kompenserande justeringar av företaget

Enligt artikel 7 i direktivförslaget ska ett företags eventuellt kompenserande justeringar accepteras under förutsättning att följande villkor är uppfyllda:”

- a) Innan skattesubjektet bokför den relevanta transaktionen eller serien av transaktioner har denne gjort rimliga ansträngningar för att uppnå ett armlängdsmässigt resultat.
- b) Skattesubjektet gör justeringen symmetriskt i bokföringen i alla berörda medlemsstater.
- c) Skattesubjektet tillämpar konsekvent samma metod över tid.
- d) Skattesubjektet gör justeringen innan skattedeklarationen lämnas in.
- e) Skattesubjektet kan förklara varför dess prognos inte motsvarade det resultat som uppnåts.”<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> Se artikel 9 i OECD:s modellavtal.

<sup>73</sup> Se artikel 25 i OECD:s modellavtal.

<sup>74</sup> Se Burmeister (2016) s. 20.

<sup>75</sup> Se artikel 7 i COM(2023) 529 Final.

OECD:s riktlinjer föreskriver inte någon direkt skyldighet för staten att godta kompenserande justeringar gjorda av företaget, men erkänner förekomsten av dem och att det ibland kan vara nödvändigt att beakta flera transaktioner vid jämförelseanalysen.<sup>76</sup>

### 3.7 Val av internprissättningsmetod

En av de viktigaste principerna i OECD:s riktlinjer är det faktum att internprissättningen ska spegla det ekonomiska värdet i de funktioner, risker och ekonomiska affärsvillkor som avtalas om mellan de närstående företagen. Det är därför nödvändigt att hitta en internprissättningsmetod som på lämpligt sätt återspeglar dessa tre villkor.<sup>77</sup>

Enligt artikel 9 i direktivförslaget ska marknadsprissmetoden, återförsäljningsmetoden, kostnadsplusmetoden, nettomarginalmetoden och vinstfördelningsmetoden kunna användas för att fastställa ett armlängdsmässigt pris. Utöver dessa metoder, ska det även vara möjligt för företag att använda någon annan värderingsmetod, förutsatt att det kan på ett tillfredsställande sätt kan bevisas att antingen ingen av de fem metoderna är lämpliga/genomförbara med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, eller att den valda värderingsmetoden är förenlig med armlängdsprincipen och ger en mer tillförlitlig beräkning av ett armlängdsmässigt pris än de fem nämnda.<sup>78</sup>

Artikel 10 i direktivförslaget anger en lämplighetsregel, enligt vilken medlemsstaterna föreläggs att säkerställa att armlängdspriset fastställs med hjälp av den internprissättningsmetod som är mest lämplig med hänsyn till omständigheterna i fallet. Artikeln anger vidare olika kriterier som ska beaktas vid bestämmandet av den mest lämpliga värderingsmetoden, dock stipuleras ingen specifik metod framför de övriga.<sup>79</sup>

OECD:s riktlinjer innehåller ingen annan metod än de som direktivförslaget nämner, dock delas värderingsmetoderna upp i vad OECD kallar traditionella transaktionsmetoder (marknadsprismetoden, återförsäljningsmetoden och kostnadsplusmetoden) och transaktionella vinstmetoder (nettomarginalmetoden och vinstfördelningsmetoden). Traditionella transaktionsbaserade metoder betraktas som mer direkta för att fastställa vad som utgör armlängdsmässiga villkor. Enligt OECD:s riktlinjer bör, med hänsyn till transaktionens omständigheter, en transaktionsbaserad värderingsmetod föredras framför en vinstbaserad metod om båda metoderna kan tillämpas med samma tillförlitlighet. Dessutom är marknadsprismetoden att föredra framför andra metoder om de kan användas lika tillförlitligt. OECD:s riktlinjer är öppen för att det är möjligt att fastställa ett armlängdsmässigt pris genom

---

<sup>76</sup> Se OECD:s riktlinjer p3.9.

<sup>77</sup> Se Radlović (2012) s. 31. Jfr. OECD:s riktlinjer p2.2.

<sup>78</sup> Se artikel 9 i COM(2023) 529 Final.

<sup>79</sup> Se artikel 10 i COM(2023) 529 Final.

andra värderingsmetoder, men förespråkar dess egna utarbetade värderingsmetoder.<sup>80</sup>

### 3.8 Armlängdsmässigt prisspann

I de fall då användningen av internprissättningsmetoderna resulterar i ett spann av värden ska interkvartilspannet från den 25:e till den 75:e percentilen av resultatspannet från oberoende jämförelseobjekt användas för att fastställa armlängdsmässigt prisspann. Om ett skattesubjekts prissättning faller inom det armlängdsmässiga spannet ska en justering av internprissättningen inte ske.<sup>81</sup>

Om resultatet faller utanför det interkvartilprisspannet ska en justering föras till medianen (50:e percentilen) av resultatspannet för marknadspris-transaktioner av samtliga värdespann. Direktivförslaget öppnar dock för möjligheten att sakförhållandena och omständigheterna i det specifika fallet kan motivera en annan position inom detta spann, en annan position ska dock bevisas.<sup>82</sup>

Trots att det, vid vissa tillfällen, finns en möjlighet att tillämpningen av en värderingsmetod kan ge ett exakt värde, så erinrar OECD om att armlängdsprincipen inte ska ses som en exakt vetenskap. OECD menar i stället att ett armlängdsmässigt pris snarare är en bedömningsfråga utifrån de relevanta jämförelsefaktorerna som går att fastställa. Detta då utfallet av ett armlängdsmässigt pris ofta bestäms utifrån tillämparens tillgång av relevant information samt tillämparens egen tolkning och värdering av omständigheterna i det enskilda fallet. Enligt OECD kan flera olika faktorer, vilka alltid inte kan bortses från, påverka fastställandet av ett armlängdsprismässigt resultatspann och därmed ge olika stora radier på ett armlängdsprismässigt spann. OECD menar att det ibland kan vara nödvändigt att minska resultatspannet genom att använda det interkvartilprisspannet eller övrig lämplig percentil.<sup>83</sup>

---

<sup>80</sup> Se OECD:s riktlinjer p2.1-2.9.

<sup>81</sup> Se artikel 12. 3 i COM(2023) 529 Final.

<sup>82</sup> Se artikel 12.4 i COM(2023) 529 Final.

<sup>83</sup> Se OECD:s riktlinjer p. 3.1–3.3 och p. A7.

## 4 Internprissättning i svensk intern rätt

I detta kapitel kommer den nationella delen avseende internprissättning, armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer att behandlas. De svenska skatteavtalen kommer även att översiktligt behandlas dels för att tydliggöra förhållandet mellan skatteavtalen och den interna rätten, dels för att en införlivning av OECD:s riktlinjer kommer aktualisera liknande tolkningsproblematik som skatteavtalen har.

### 4.1 En kort bakgrundshistorik av korrigeringsregeln

Korrigeringsregeln, eller åtminstone versioner av den, har funnits i svensk rätt sedan 1928. Enligt förarbetena till bestämmelsen syftade korrigeringsregeln främst till att förhindra oskäliga vinstförflyttningar till utlandet. Dock hade korrigeringsregeln även en funktion för rent inhemska situationer då den dåvarande bolagsskatten var reglerad på kommunal nivå och inte statlig. Det kunde då ge upphov till problem liknande de som uppstod och fortfarande förekommer på internationell nivå.<sup>84</sup> Den tidiga versionen av korrigeringsregeln var inte lika lätt tillämpbar såsom den är idag. Bestämmelsen kunde nämligen bara tillämpas om det var *uppenbart* att företagets inkomst hade blivit *avsevärt* lägre än vad den annars skulle ha blivit om någon relation mellan företagen inte förelegat.<sup>85</sup> Denna begränsade försiktighetsåtgärd har trappats ner med åren genom diverse lagändringar för att anpassa sig till de internationella förhållandena.<sup>86</sup> I senare praxis har HFD inte längre krävt något specifikt mått av försiktighet vid Skatteverkets tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>87</sup>

Det bör även nämnas här att det tidigare har förts diskussioner inom den juridiska doktrinen gällande regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och uttagsbeskattning. Genom RÅ 2004 ref. 13 fastslog Regeringsrätten (RR) att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse på det internationella området. Detta innebär att korrigeringsregeln har företräde framför allmänna regler vid beräkning av näringsverksamhetens resultat vid internationella sammanhang enligt principen *lex specialis legi generali derogat*.<sup>88</sup>

---

<sup>84</sup> Se Höglund (2021) s. 95. Jfr. Prop. 1927:102. s. 232 och 241, Von Bahr (2021) s. 774.

<sup>85</sup> Se Höglund (2021) s. 95 f.

<sup>86</sup> Se Höglund (2021) s. 96 ff.

<sup>87</sup> Se Arvidsson (1990) s. 151. Jfr. RÅ 2006 ref. 37, HFD 2016 ref. 45 och HFD 2019 not 20.

<sup>88</sup> Se Strömholm (1996) s. 464. Jfr. RÅ 2004 ref 13.

## 4.2 Armlängdsprincipen i 14 kap. 19–20 § IL

Armlängdsprincipen kommer numera till uttryck i 14 kap. 19 § IL:

”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. Detta gäller dock bara om:

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, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”<sup>89</sup>

Paragrafens ordalydelse är öppet skriven för en bred intolkning, det går dock att utläsa flera rekvisit.

### 4.2.1.1 Ekonomisk intressegemenskap

För tillämpning av 14 kap. 19§ IL definieras begreppet ekonomisk intressegemenskap i den efterföljande paragrafen, vilken anger att en ekonomisk intressegemenskap föreligger när en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i dess kapital. Detsamma gäller om samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av båda företagen eller äger del i deras kapital. Paragrafen omfattar samtliga koncernstrukturer eftersom en ekonomisk intressegemenskap också kan föreligga vid indirekt ägande, till exempel ägande via bulvaner. Trots att paragrafen öppnar upp för att ägarsambanden kan vara svaga, så kan det vara utmanande att bevisa en ekonomisk intressegemenskap eftersom paragrafen inte ställer krav på en specifik ägarandel.<sup>90</sup>

Det kan nämnas att *ekonomisk intressegemenskap* har flera olika definitioner i IL beroende på vilka företag man vill att lagbestämmelserna ska tillämpas på.<sup>91</sup>

### 4.2.1.2 Avtalsförhållandet

Av första stycket samt första punkten kan det utläsas att det ska vara fråga om ett avtalsförhållande för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig. Med hänsyn till att ett avtal endast kan ingås mellan minst två skilda rättssubjekt,

---

<sup>89</sup> Se 14 kap. 19§ IL.

<sup>90</sup> Se 14 kap. 20§ IL. Jmf Wiman (2002) s. 92.

<sup>91</sup> Se till exempel 6 a kap. 6 § IL stadgar en procentgräns om 25% av kapitalkontroll avseende undantag för skatteskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och avgift.



så utesluter detta regeln från att tillämpas på transaktioner mellan ett bolags huvudkontor och filial, eftersom de tillhör samma rättssubjekt.<sup>92</sup>

Vidare måste den, i Sverige hemmahörande, skattepliktiga parten, vars inkomst minskat genom felaktig prissättning vara en näringsidkare. Med näringsidkare avses varje fysisk och juridisk person som yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art.<sup>93</sup> Paragrafen innehåller inte något direkt krav på att den utländska parten också måste vara näringsidkare. Dock kan korrigeringsregeln enbart tillämpas om det föreligger en ekonomisk intressegemenskap, vilket definieras som ett förhållande mellan två näringsidkare i 14 kap. 20§ IL. Genom att läsa båda paragraferna tillsammans stadgas ett krav om att även den utländska parten måste vara näringsidkare.<sup>94</sup>

Enligt 14 kap. 19§ första punkt får den utländska parten heller inte vara skattskyldig i Sverige. Enligt Carneborn omfattar detta krav både de situationer då den utländska parten inte är skattskyldig enligt IL samt de situationer då parten visserligen är skattskyldig enligt IL, men ändå inte ska beskattas här då inkomsten är undantagen enligt ett skatteavtal. Sådana situationer föreligger exempelvis när den utländska parten har en filial i Sverige.<sup>95</sup>

#### 4.2.1.3 *Prisavvikelse eller resultatavvikelse?*

Enligt korrigeringsregelns ordalydelse skulle det vara möjligt för Skatteverket att tillämpa bestämmelsen ifall det på grund av avtalsvillkoren i en enskild transaktion har lett till en minskning av företagets resultat. Dock genomför närstående företag ofta flera transaktioner mellan varandra över ett resultatår. Därmed uppstår frågan ifall ett avsteg från marknadsmässiga priser i en enskild transaktion kan balanseras upp av kompensering i andra transaktioner.

Redan tidigt, år 1987, noterade Wiman denna problematik, varvid han konstaterade att något svar inte stod att finna i vare sig förarbeten, lagtext eller doktrin. I stället argumenterade han utifrån hur den svenska taxeringsprocessen var konstruerad. Den svenska taxeringsprocessen är en så kallad beloppsprocess, varvid det huvudsakliga fokuset ligger på själva taxeringen och inte ifall inkomster och kostnader är skattepliktiga respektive avdragsgilla. Wiman går vidare med att förklara att under taxeringsprocessen har den skattskyldige obegränsad rätt att komma med kvittningsyrkanden. Enligt praxisen som utvecklats har domstolen ansett att enskilda transaktioner inte bör vara avgörande vid bedömningen av ifall näringsverksamhetens

---

<sup>92</sup> Se Dahlberg (2020) s. 168. Jfr. Prop. 1955:87 s. 64.

<sup>93</sup> Se Wiman (1987) s. 78. Jmf. Arvidsson (1990) s. 122.

<sup>94</sup> Se Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 686780-15/111.

<sup>95</sup> Se Carneborn, Inkomstskattelagen, kommentar till 14 kap. 19 § (2021-06-01, Lexino), JUNO; Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, kommentar till 14 kap. 19–20 §§, (2021-09-01), Norstedts Juridik, JUNO.

resultat har blivit lägre till följd av avtalsvillkor. Därför är det viktigt att anlägga en helhetssyn på affärerna mellan det svenska och det utländska företaget, inte bara den isolerade värdeöverföringen som prövas.<sup>96</sup>

I senare praxis har RR vidare ansett att det ibland kan vara nödvändigt att även bryta mot principen om beskattningsårets slut för att säkerställa att kravet på minskad inkomst är uppfyllt. Detta undantag föreligger särskilt när närstående företag kompenserar varandra genom flera långvariga avtal. Det är dock avgörande att transaktionerna är överskådliga och tydligt specificerade när det gäller tid, värde och natur.<sup>97</sup>

#### 4.2.1.4 *Beviskraven*

Vid uppställande av rekvisit följer det naturligt att något måste bevisas uppfylla rekvisiten. Redan vid ett fastställande av att prissättningen är felaktig borde en intressegemenskap kunna presumeras, i vart fall när det är fråga om kraftiga avvikelser från marknadsmässiga priser. Felprissättningen kan dock vara godtagbar om det föreligger andra skäl till den än just intressegemenskapen. Pelin exemplifierar detta genom sådana omständigheter som lansering av en ny vara eller produkt. Det åligger därmed Skatteverket att, vid en helhetsbedömning, bevisa dels en felaktig prissättning, dels ett kausalitetsförhållande mellan felprissättningen och den ekonomiska intressegemenskapen.<sup>98</sup>

Motsvarandevis anses det åligga näringsidkaren bevisningsskyldighet att andra skäl för att felprissättning föreligger. Wiman menar att detta följer naturligt av att näringsidkaren borde vara den part som lättast kan få fram de uppgifter som behövs för att uppfylla beviskravet.<sup>99</sup>

### 4.3 Rättssäker skatterättstolkning

Begreppet rättssäkerhet innebär främst ett förbud mot godtycklig rättstillämpning. Förbudet syftar till att legitimera rättsstaten genom att upprätthålla en förutsebarhet över vad som är lagligt och olagligt i samhället.<sup>100</sup>

#### 4.3.1 Konstitutionella aspekter

Enligt Pålsson omfattar begreppet konstitutionell skatterätt, förståelsen för vem som har befogenhet att fastställa skatteregler, innehållet i dessa regler och deras inbördes förhållanden. Begreppet omfattar även de konstitutionella reglerna för tolkning och tillämpning av skattelagstiftningen. Enligt Pålsson föreligger det en skillnad mellan de båda. Pålsson tydliggör sin

---

<sup>96</sup> Se Wiman (1987) s. 81 ff. Jfr. RÅ80 1:59.

<sup>97</sup> Se RÅ 1991 ref. 107. Jfr. Avsnitt 5.2.6.1.1.

<sup>98</sup> Se Pelin (2011) s. 71. Jfr. Meltz m.fl. (2023) s. 561.

<sup>99</sup> Se Wiman (1987) s. 100. Prop. 1982/83: 73 s. 11 f.

<sup>100</sup> Se Dahlman (2014) s. 61 ff.

mening genom att dela upp det i lagstiftarens kompetens att lagstifta och rättstillämparens manöverutrymme att tolka lagstiftningen.<sup>101</sup>

Genom 1 kap 4§ Regeringsformen (1974:152) (RF) föreskrivs det att riksdagen, ”folkets främsta företrädare”, är den instans som stiftar lagar, beslutar om skatt till staten samt hur de offentliga medlen ska användas. Vidare i 8 kap 3§ RF stadgas det att medan det är möjligt för riksdagen att bemyndiga regeringen att meddela föreskrifter vilka ska meddelas genom lag, så är skatt undantaget från denna möjlighet. Detta innebär alltså att riksdagen ensamt äger rätt att besluta om bindande regler som tar sikte på uttag av skatt.<sup>102</sup>

#### 4.3.2 Legalitetsprincipen

Enligt 1 kap. 1§ RF ska ”den offentliga makten utövas under lagarna”, vilket är ett generellt uttryck för legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen är en central del av rättssäkerheten, alltså att den enskilde ska kunna skydda sig mot godtyckliga ingrepp på sin egendom från statens sida och därmed skapa en förutsägbarhet för den skattskyldige.<sup>103</sup>

Enligt Hultqvist består legalitetsprincipen av fyra komponenter: föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet, dessa kommer hanteras nedan. Inom doktrinen har det förts diskussioner om vad exakt som omfattas av legalitetsprincipen och ifall den kan anses ha konstitutionell karaktär. I vart fall menar Hultqvist att bestämdhetskravet är den enda komponenten av legalitetsprincipen som inte är reglerad, samt inte heller kan regleras, i grundlag. Hultqvist menar därför att legalitetsprincipen bör ses som praktiskt taget grundlagsreglerat.<sup>104</sup> Tjernberg tycks instämma med Hultqvists mening om att legalitetsprincipen består av flera delar genom sin notering av att kravet på föreskrift ofta felaktigt uttrycks synonymt med legalitetsprincipen. Tjernberg är av meningen att föreskriftskravets begreppsomfattning är mindre än legalitetsprincipen<sup>105</sup> Tjernberg konstaterar dock att oavsett de olika uppfattningarna, som kommit till uttryck i den skatterättsliga doktrinen, kring legalitetsprincipen och dess inverkan på skatterätten föreligger det i alla fall en konsensus om att HFD tillerkänner principen en stor betydelse i sina prejudikat.<sup>106</sup>

#### ***Föreskriftskravet***

Den mest centrala komponenten i legalitetsprincipen är föreskriftskravet. Enligt 8 kap. 2 § 2 p. RF ska föreskrifter som rör förhållandet mellan enskilda och det allmänna, och som innebär skyldigheter för enskilda eller

---

<sup>101</sup> Se Pålsson (2018) s. 20.

<sup>102</sup> Se 1 kap. 4§ RF. Jfr. 8 kap. 3§ RF.

<sup>103</sup> Se Tjernberg (2018) s. 23. Jfr. SOU 1993:62 s. 75 ff.

<sup>104</sup> Se Hultqvist (1995) s. 3 ff. Jfr. Hultqvist (2013) s. 15 och Hultqvist (2016) s. 732.

<sup>105</sup> Se Tjernberg (2018) s. 24.

<sup>106</sup> Se Tjernberg (2018) s. 27.

ingrepp i deras personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Inom skatterätten brukar det även uttryckas som ”nullum tributum sine lege”, eller översatt till svenska: ingen skatt utan lag.

Skatterättsliga regler måste alltså regleras genom lag.<sup>107</sup>

### ***Retroaktivitetsförbudet***

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det av vikt att personer inte ska kunna bli straffad i efterhand för en handling som var tillåten när handlingen begicks. Enligt 2 kap. 10§ RF föreskrivs att skatt eller statlig avgift inte får tas ut annat än vad som följer av de föreskrifter som gällde när den omständighet som utlöste skatte- respektive avgiftsskyldigheten, inträffade. Av bestämmelsen kan det även utläsas att detta bara gäller om det ligger till nackdel för den skatteskyldige medan retroaktiv skattelagstiftning som ger den skatteskyldiga fördelar är acceptabla.<sup>108</sup> Denna logiska slutsats blir tydlig vid beaktandet av att det är staten som stiftar lagen och därmed avstår från tidigare rättigheter avseende lagstiftningen.

Förbudet mot retroaktiv betungande skattelagstiftning kommer dock med en litet undantag. Enligt 2 kap. 10§ 2st. RF finns det nämligen möjlighet för riksdagen att utfärda så kallade *stoppskrivelser*, ifall riksdagen anser att det föreligger särskilda skäl. Stoppskrivelsen får dock bara användas i väntan på att skrivelsen skrivs in som lag. Främst har stoppskrivelserna nyttjats för att motverka skatteflykt och förhindra utnyttjandet av svagheter i skattelagstiftningen.<sup>109</sup>

### ***Analogiförbudet***

Inom juridiken innebär en analogi en tolkningsmetod då en annan befintlig lagbestämmelse tillämpas på ett fall där en uttrycklig lagbestämmelse saknas, för att till exempel hantera en lucka i lagstiftningen. Inom doktrinen har det framhållits att legalitetsprincipen i princip utesluter en analogi inom skatterätten, åtminstone när det är till den skatteskyldiges nackdel.<sup>110</sup> Hultqvist argumenterar för att förbudet mot analogier följer av RF:s stadgande om föreskriftskravet och därför menar Hultqvist att föreskriftskravet automatiskt utesluter analogier eftersom en analogi per definition går utöver vad som följer av föreskrift.<sup>111</sup> Pahlsson är däremot inte fullt lika övertygad då han anser att det snarare beror på om man betraktar lagbestämmelsen som exemplifierande eller uttömmande. Pahlsson menar att det går att använda

---

<sup>107</sup> Se Pahlsson (2018) s. 31 f.

<sup>108</sup> Se Hultqvist (1995) s. 100 ff.

<sup>109</sup> Se Pahlsson (2018) s. 38 ff. Jfr. Prop. 1978/79:195 s. 55.

<sup>110</sup> Se Pahlsson (2018) s. 95.

<sup>111</sup> Se Hultqvist (2016) s. 731.

båda synsätten inom skatterätten, men att vilket sätt som ska användas vid vilken bestämmelse, beror på hur språkligt öppen lagtexten är skriven.<sup>112</sup>

### **Bestämmdhetskravet**

Bestämmdhetskravet, som enligt Hultqvist alltså inte har något direkt stöd i grundlagen, innebär att en lagregel inte får vara hur otydlig som helst. Det som stadgas i lagtexten måste uttryckas med en tillräckligt hög grad av tydlighet för att kunna tillämpas. Detta innebär dock inte att lagtexten måste vara helt preciserad. Lagstiftningen formas ofta avsiktligt öppet för att lämna det åt domstolen att fastslå rättsläget utefter utvecklingen i samhället. Pålsson anser att bestämmdhetskravet därför inte ska ses som absolut utan är en vägledande princip som måste vägas mot andra intressen.<sup>113</sup> Tjernberg är av samma inställning och hänvisar till att en alltför precis lagstiftning skulle leda till att liknande men oförutsedda situationer kan falla utanför bestämmelsens tillämpningsområde. Tjernberg hänvisar till fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL som exempel på där lagstiftningen anger ytterst vaga krav.<sup>114</sup>

### 4.3.3 Rättskälleläran

Innan en uttolkning av de skatterättsliga reglerna kan göras måste det dock avgöras vad som anses vara en rättskälla. Samtidigt som dessa tolkas måste rättskällorna inordnas i en hierarkisk ordning mellan rättskällorna.

Vad som gör en regel till en rättsregel måste förklaras på något sätt som innefattar nomokrati. Harts teori utgår ifrån vad han benämner ”rule of recognition”, eller erkänningsregeln, vilken talar om vad som ska räknas som rättskällor i den aktuella rättsordningen. Erkänningsregeln går inte att utläsa någonstans i lagtext, utan är vad som betecknas som en sedvana. Med detta menas att den är produkt mellan alla jurister som deltar i utformandet och upprätthållandet av den aktuella rättsordningen.<sup>115</sup>

Enligt Peczenik går det att dela in svenska rättskällor i källor som **ska**, **bör** och **får** beaktas. Peczenik menar att lagar och föreskrifter tillhör de rättskällor som **ska** beaktas, medan prejudikat, förarbeten och internationella traktat med tillhörande förarbeten **bör** beaktas. Källor som **får** beaktas anser Peczenik vara till exempel institutionella rekommendationer, doktrin, informellt material och i vissa fall även utländsk rätt. Peczenik anser dock att förhållandet mellan olika rättskällor inte är helt absolut, utan snarare preliminärt. En rättskälla som **bör** beaktas är i princip mindre viktig än en som **ska** beaktas, men kan prioriteras ifall starka juridiska argument finns. Flera mindre viktiga rättskällor kan tillsammans ha företräde framför en viktigare källa. Ju viktigare rättskällan är, desto starkare argument krävs för att åsido-

---

<sup>112</sup> Se Pålsson (2018) s. 94 f.

<sup>113</sup> Se Pålsson (2018) s. 34.

<sup>114</sup> Se Tjernberg (2018) s. 29 f.

<sup>115</sup> Se Dahlman (2014) s. 21 f.

sätta den.<sup>116</sup> Peczeniks rättskällehierarki bör dock för denna framställning ses som något begränsad då den enbart fokuserar på intern rätt.

För skatterättens område gör Pålsson en kort regelhierarki:

- 1) Fördraget om Europeiska unionen samt Fördraget om Europeiska unionens funktion.
- 2) EU:s sekundärrätt.
- 3) Regeringsformen.
- 4) Vanlig svensk lag (inkluderat skatteavtalen)
- 5) Verkställighetsföreskrifter.
- 6) Skatteverkets allmänna råd.<sup>117</sup>

#### 4.3.4 Lagtolkning

Genom 1 kap. 9§ RF stadgas två principer; likhetsprincipen och objektivitetsprincipen. Denna paragraf kräver att domstolar, förvaltningsmyndigheter och andra som utför offentliga förvaltningsuppgifter ska behandla alla lika inför lagen och fatta beslut sakligt och opartiskt. Medan likhetsprincipen innebär att alla ska behandlas lika inför lagen, innebär objektivitetsprincipen att de beslut som tas ska vara sakliga och opartiska. Pålsson menar att kravet på saklighet och opartiskhet även innebär att lika fall ska behandlas lika, vilket gör åtskillnad mellan principerna överflödigt. Likhetsprincipen kan dock vara problematisk för myndigheter och domstolar, eftersom de måste identifiera vilka fall som är tillräckligt lika för att behandlas lika, vilket ofta kräver självständiga bedömningar. Det kan också vara svårt att behandla lika fall lika på grund av unika omständigheter i varje fall. Domstolar och myndigheter bör därför argumentera konsekvent i liknande fall.<sup>118</sup> Det bör dock poängteras att varken riksdagen eller regeringen är bunden av likhetsprincipen. Enligt Pålsson beror detta på att möjligheten att i lag eller förordning kunna gynna/missgynna olika grupper är en politisk maktbefogenhet i Sverige.<sup>119</sup>

När domstolen tolkar lagtext utifrån dess ordalydelse och tillämpar den, beskrivs detta ofta som en objektiv tolkningsmetod. Denna metod fokuserar på lagtexten för att fastställa dess juridiska innebörd. Det är dock inte alltid möjligt att uppnå en tillfredsställande tolkning enbart genom att läsa lagtext-

---

<sup>116</sup> Se Peczenik (1995) s. 148 f.

<sup>117</sup> Se Pålsson (2018) s. 119.

<sup>118</sup> Se Pålsson (2018) s. 44 ff.

<sup>119</sup> Se Pålsson(2018) s. 45.

ten. Om en lagtext är vagt formulerad kan dess tillämpning resultera i flera olika utfall som alla överensstämmer med texten.<sup>120</sup>

Vid otydlig lagtext där det inte framgår hur exakt lagbestämmelsen är tänkt att tolkas vid en viss situation, kan domstolen i stället använda en subjektiv tolkningsmetod. Den subjektiv tolkning innebär att man vänder sig till andra rättskällor, såsom förarbeten, prejudikat eller i sista hand doktrin, för att avgöra vilken av de möjliga tolkningarna som är den rätta. Anledningen till att det kallas subjektiv tolkning är för att den objektiva domstolen vänder sig till källor som själva har tolkat bestämmelsen. Detta tillvägagångssätt gör det möjligt att utesluta tolkningar som, trots att de är i linje med ordalydelsen, strider mot lagens syfte.<sup>121</sup>

Som högsta domstol fungerar HFD samtidigt som en normbildare. Genom HFD:s uttalande i sina rättsfall ges en vägledning om hur en lagbestämmelses vaga eller öppet skrivna lagtext bör tolkas. Som beskrivet i det föregående avsnitt avseende rättskällor, tillhör prejudikat de rättskällor som domstolen bör betrakta när lagtexten ger möjlighet för flera olika tolkningar.<sup>122</sup>

Då tidigare relevant praxis ofta beaktas som vägledande vid tolkning av svårbedömda fall har HFD, inom skatterätten, varit mån om att hålla en striktare tolkning bunden till lagtexten och vänt sig till förarbetena enbart i de fall lagtexten är tvetydig eller inte ger någon särskild vägledning. Detta för att inte begränsa lagbestämmelsens tillämpningsområde.<sup>123</sup> Tjernberg menar att HFD:s inställning i sin tur gjort att utgångspunkten vid skatterättslig tolkning måste vara legalistisk, och att en tydlig lagtext ska tillämpas även om den strider mot vad som anges i förarbetena, även om det skulle vara till nackdel för den skattskyldige.<sup>124</sup>

#### 4.3.5 Verklig innebörd

I nära relation till domstolens lagtolkningsutrymme ska något också sägas om domstolens möjlighet att tolka de rättshandlingar som förekommer i målen.

Inom den skatterättsliga doktrinen har skatterättens förhållande till civilrätten diskuterats. Detta då skatterättsliga bestämmelser ofta är knutna till civilrättsliga termer och begrepp. Enligt Burmeister beror detta på att civilrätten reglerar olika typer av ekonomiska händelser, till exempel försäljningar, förvärv eller lån.<sup>125</sup>

---

<sup>120</sup> Se Meltz m.fl. (2023) s. 607 f.

<sup>121</sup> Se Meltz m.fl. (2023) s. 607 f.

<sup>122</sup> Se Peczenik (1995) s. 148 f.

<sup>123</sup> Se Tjernberg (2003) s. 14. Jfr. Meltz m.fl. (2023) s. 608.

<sup>124</sup> Se Tjernberg (2016) s. 183 f.

<sup>125</sup> Se Burmeister (2016) s. 57 f.

Eftersom det är den skattepliktiges ekonomiska verksamhet som ligger till grund för beskattningen, så har det ansetts resonligt att skatterättsliga bestämmelser använder sig av civilrättsliga begrepp för att beskriva rättsfakta. En strikt tolkning av lagens ordalydelse skulle innebära att civilrätten bör ses som prejudiciell i förhållande till skatterätten. En sådan inställning innebär dock att den skattepliktige har möjlighet att påverka sin egen beskattning genom att företa rättshandlingar som baseras på sådana civilrättsliga begrepp, vilka har särskilda skatterättsliga konsekvenser. För att förhindra sådan skattemanipulering har domstolen utvecklat en princip om genomsyn, vilket också kallas för verklig innebörd.<sup>126</sup>

Med en skatterättslig genomsyn avses möjligheten att se igenom den form den skattepliktige har gett en eller flera handlingar utifrån ett ekonomiskt och affärsmässigt perspektiv och se till rättshandlingarnas verkliga innebörd. Avsikten med en skatterättslig genomsyn är att pröva de genomförda rättshandlingarna mot parternas faktiska avsikt, för att rätt beskattning ska kunna utgå. Denna möjlighet till prövning föreligger oavsett om rättshandlingarna är civilrättsligt giltiga eller ej. På så sätt kan civilrättsligt godtagbara upprättade handlingar underkännas vid beskattningen, ifall innebörden är sådan att obehöriga skatteförmåner uppkommer.<sup>127</sup>

## 4.4 Riktlinjernas status i den svenska rättsordningen

För att kunna diskutera OECD riktlinjernas nuvarande roll och status i den svenska rättsordningen måste först de svenska skatteavtalen behandlas. Detta eftersom OECD:s riktlinjer i grunden är ett dokument, hänvisat i tolkningskommentarerna till artikel 9 i OECD:s modellavtal, som inte är bindande för Sverige att tillämpa.<sup>128</sup>

### 4.4.1 Skatteavtalens förhållande till den svenska rättsordningen

Dubbelbeskattningsavtal är folkrättsliga avtal ingångna mellan stater, där staterna är kontraktsparter.<sup>129</sup> Genom dess fördelning av beskattningsrätt har skatteavtalen idag huvudsakligen två funktioner: dels att förhindra eventuell internationell dubbelbeskattning, dels att främja en minskad erodering av staternas skattebaser.<sup>130</sup>

Skatteavtalen kan antingen vara bilaterala, vilket de flesta är, eller multilaterala. Vidare kan de, i förhållande till modellavtalet, som generellt omfattar all inkomst, vara fullständiga eller partiella. Staterna väljer själva vilka inkomster som ska omfattas av avtalet.<sup>131</sup> Genom avtalen förpliktar sig sta-

<sup>126</sup> Se Burmeister (2016) s. 55 ff. Jfr. RÅ 2004 ref. 27.

<sup>127</sup> Se Gäverth & Möller (2007) s. 653 ff.

<sup>128</sup> Se Avsnitt 2.3.

<sup>129</sup> Se Hilling (2016) s. 27.

<sup>130</sup> Se Dahlberg (2020) s. 281.

<sup>131</sup> Se Pelin (2011) s.87.



terna att sätta ned sina nationella beskattningsanspråk enligt skatteavtalets bestämmelser, antingen genom underlåtelse att beskatta viss inkomst eller genom avräkning på skatten för skatt som betalats till den andra staten.<sup>132</sup>

I den internationella rätten kan skatteavtal betraktas ur två perspektiv: monistiskt eller dualistiskt. Ett monistiskt perspektiv ser skatteavtal, det vill säga folkrättsliga avtal, och intern rätt som delar av samma system. Det dualistiska perspektivet betraktar internationell rätt, inklusive skatteavtal, och intern rätt som två separata rättssystem.<sup>133</sup>

I Sverige följer vi det dualistiska synsättet, vilket innebär att skatteavtal måste införlivas i svensk rätt för att vara gällande, vanligtvis genom en särskild införlivandelag. Skatteavtalen kan därmed sägas ha en dubbel karaktär, dels folkrättslig, dels en internrättslig.<sup>134</sup> I svensk lagstiftning har de skatteavtal som har inkorporerats företräde framför tidigare intern svensk lagstiftning och, med sällsynta undantag, även framför de lagar som antas efter skatteavtalet.<sup>135</sup>

#### 4.4.2 Tolkning av skatteavtalet

I Sverige regleras alltså internationell skatterätt inte bara genom skatteavtal utan även genom svensk intern internationell skattelagstiftning. Bestämmelserna i skatteavtalen är utformade för att tillämpas tillsammans med den interna skattelagstiftningen. Detta har dock resulterat i oklarheter rörande tolkningen av skatteavtalens omfattning.<sup>136</sup>

En grundläggande regel avseende tolkning av skatteavtalen är att de inte kan utvidga den nationella rätten, utan bara begränsa den. Det innebär att en stat inte kan öka sina skatteanspråk genom ett skatteavtal om detta inte stöds av nationell lagstiftning. Denna regel kallas ofta för ”dubbelbeskattningens gyllene regel”.<sup>137</sup>

I praktiken innebär denna regel att man först måste undersöka ifall det föreligger någon beskattningsrätt enligt den interna skattelagstiftningen. Om det inte finns någon beskattningsrätt enligt intern lagstiftning, är frågan redan avgjord i det stadiet. Först därefter ska skatteavtalet granskas ifall det begränsar statens beskattningsrätt. Om avtalet inskränker beskattningsrätten, kan staten inte beskatta inkomsten enligt sin interna lagstiftning. Om avtalet inte inskränker statens beskattningsrätt, får staten beskatta inkomsten.<sup>138</sup> De

---

<sup>132</sup> Se Hilling (2016) s. 34.

<sup>133</sup> Se Sallander (2015) s. 33 ff.

<sup>134</sup> Se Dahlberg (2020) s. 281. Se även Pelin (2011) s. 89 f och Hilling (2016) s. 61.

<sup>135</sup> Se Skatteverket – Rättslig vägledning (Skatteavtals företräde framför senare lagstiftning)

<sup>136</sup> Se Lindencrona (1994) s. 23.

<sup>137</sup> Se Johansson (2021) s. 23.

<sup>138</sup> Se Pelin (2011) s. 97. Se även Dahlberg (2020) s 276 ff.

nationella lagbestämmelserna ska alltså tillämpas i enlighet med de begränsningar som skatteavtalets bestämmelser innebär.<sup>139</sup>

Denna tolkning om att ett skatteavtal endast kan inskränka intern rätt har även fått konkret fäste i den svenska skattelagstiftningen genom de införlivandelagar som finns för Sveriges skatteavtal. I svensk lagstiftning har denna princip formulerats som följande: ”Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.”<sup>140</sup>

Då skatteavtalen också är en del av folkrätten är en vanlig uppfattning att Wienkonventionen<sup>141</sup> (VCLT) är av betydelse vid tolkningen av skatteavtals bestämmelser. VCLT är vad man kan kalla en konvention om konventioner då den stadgar föreskrifter för bland annat slutande, ikraftträdande, tolkning och tillämpning av internationella avtal. Enligt VCLT ska avtalets ordalydelse tolkas enligt sin gängse mening samt mot bakgrunden av avtalets ändamål och syfte. Vidare kan den gemensamma partsviljan utrönas för ett klagörande av textens innebörd. Fokus ligger alltså vid textens ordalydelse, vilken måste ses i sitt sammanhang. I praxis har HFD fastställt att Wienkonventionens tolkningsregler även gäller skatteavtal.<sup>142</sup>

De flesta av Sveriges skatteavtal är baserade på OECD:s modellavtal.<sup>143</sup> Det är som tidigare påpekat i avsnitt 2.3, är det inte ovanligt att OECD:s dokument uppdateras och nya utgåvor och upplagor publiceras med tidens gång.<sup>144</sup> I samband med detta frågan om vilken eller vilka versioner som rättstillämparen ska beakta i det enskilda fallet uppstår. OECD har, i introduktionen till modellavtalet, själv uttryckt att kommentaren inte medföljer som en bilaga in i det enskilda skatteavtalet samtidigt som modellavtalet i sig är bindande för parterna.<sup>145</sup> Vidare har OECD, i artikel 3.2 i sitt modellavtal, även en egen tolkningsregel avseende de olika definitioner som finns i modellavtalet. I artikeln stadgas att vid tillämpningen av modellavtalet ska varje begrepp som inte definierats i konventionen ha den betydelse som termen har enligt den tillämpliga nationella skattelagstiftningen, såvida inte sammanhanget kräver annat eller om behöriga myndigheter kommer överens om en annan betydelse enligt bestämmelsen i Artikel 25 av OECD:s modellavtal (ömsesidig överenskommelse).<sup>146</sup>

---

<sup>139</sup> Se Hilling (2016) s. 39 f.

<sup>140</sup> Se Pelin (2011) s. 90. Jfr. 2 § Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

<sup>141</sup> Vienna Convention on the Law of Treaties.

<sup>142</sup> Se Sallander (2015) s. 58 ff med hänvisning till RÅ 1996 ref 84.

<sup>143</sup> Se Sallander (2015) s. 49.

<sup>144</sup> Se Avsnitt 2.3.

<sup>145</sup> Se Introduktion till modellavtalet, p. 29.

<sup>146</sup> Se Sallander (2015) s.75 ff. Jfr. artikel 3.2 i OECD:s modellavtal.

Avseende vilken version som får användas vid rättstillämpningen diskuteras två olika synsätt inom den skatterättsliga doktrinen. Rättstillämpningen kan antingen vara statisk, d.v.s. att parterna endast är bundna till den version som det enskilda avtalet baserats på och inget annat – eller ambulatorisk, vilken i stället innebär att det är den version av kommentarerna som är för handen när tolkningen ska utföras, inte när avtalet ingicks, som ska ligga till grund för tolkning.<sup>147</sup> Enligt Sallander har båda synsätten för- och nackdelar. Vid ambulatorisk tolkning anpassas dokumentet kontinuerligt efter utvecklingen inom området och hålls därigenom aktuellt. Nackdelarna är en låg förutsägbarhet och bristande legalitet. Dessa nackdelar undviks genom den statiska tolkningen samtidigt som en statisk tolkning kan resultera i att dokumentet fastnar i ett föråldrat perspektiv.<sup>148</sup>

Dahlberg har en mer konkret inställning till rättstillämpningen. Han menar att det är den faktiska innebörden av det nya kommentarsuttalandet som avgör om det kan beaktas eller inte. Om kommentaren introducerar en ny materiell innebörd anser han att det kan vara problematiskt att tillämpa den, medan ett förtydligande som inte introducerar något nytt materiellt innehåll kan tillämpas.<sup>149</sup> Bjuvberg uttrycker en liknande ståndpunkt.<sup>150</sup>

Med grund i relevant rättspraxis, angående val av synsätt, menar Sallander att den övervägande slutsatsen är att föredra ett ambulatoriskt synsätt.<sup>151</sup>

#### 4.4.3 Riktlinjernas rättskällvärde för intern rätt

Enligt Tjernberg är det oomtvistat att OECD:s riktlinjer har ett rättskällvärde när det kommer till tolkning och tillämpning av skatteavtalen. Dock anser Tjernberg att riktlinjernas tolkningsvärde för den interna rätten är mer osäker. Enligt ett konstitutionellt korrekt synsätt kan OECD:s riktlinjer inte ha något tolkningsvärde vid tillämpning av intern rätt eftersom riktlinjerna inte är införlivade genom lagtext eller omnämns i den interna rättens förarbeten. HFD har dock valt att beakta riktlinjerna i sin praxis, varmed riktlinjernas rättskällvärde för den interna rätten har getts tyngd, vilket ökat i takt med efterföljande praxis som fastslår tillämpningen av OECD:s riktlinjer vid tolkning av korrigeringsreglen. Tjernberg menar därför att riktlinjernas rättskällvärde inte kan avfärdas på rent formella anledningar.<sup>152</sup>

---

<sup>147</sup> Se Sallander (2015) s. 68.

<sup>148</sup> Se Sallander, (2015) s. 68 f.

<sup>149</sup> Se Dahlberg (2020) s. 254 och Dahlberg (2000) s. 95 ff.

<sup>150</sup> Se Bjuvberg (2015) s. 440.

<sup>151</sup> Se Sallander (2017) s. 689.

<sup>152</sup> Se Tjernberg (2018) s. 144 ff.

#### 4.4.4 Relevanta domar från HFD som format riktlinjernas rättspraxis för intern rätt

Nedanstående praxis har valts ut för att dels förklara hur riktlinjerna har fått ett rättskällevärde för den interna rätten, dels förklara till vilken grad som riktlinjerna anses ha rättskällevärde inom den interna rätten.

##### 4.4.4.1 RÅ 1990 ref. 34 (*Mobil Oil*)

Rättsfallet är intressant med hänsyn till principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd. I rättsfallet gällde frågan om korrigeringsregeln erbjuder en möjlighet att omkaraktisera vid fall av underkapitalisering.

##### 4.4.4.1.1 *Omständigheterna i fallet*

I rättsfallet hade ett svenskt dotterbolag erhållit ett stort lån från sitt amerikanska moderbolag. Dotterbolagets egna kapital var mycket lågt i förhållande till dess skulder. Lånet upptogs 1975 men på grund av betalningssvårigheter betalades ränta på lånet först 4 år senare under 1979.

Skatteverket ansåg att med hänsyn till bolagets underkapitalisering skulle ett liknande lån inte ha kunnat erhållas från ett oberoende företag och ville därför vägra avdrag för räntan på lånet. Skatteverket ansåg att lånet i själva verket var en investering, varpå dotterbolagets räntebetalning i stället skulle omkaraktiseras som en icke avdragsgill utdelning enligt korrigeringsregeln. Skatteverket framhöll att syftet med korrigeringsregeln var att skydda det svenska beskattningsunderlaget genom att förhindra icke marknadsmässiga transaktioner.

##### 4.4.4.1.2 *Domstolens bedömning*

Baserat på handlingarna i fallet konstaterade HFD att det inte fanns någon grund för att betrakta det aktuella beloppet som annat än en skuld till moderbolaget. Som stöd för sin slutsats anförde domstolen att dotterbolagets underkapitalisering kunde hänföras till tidigare ackumulerade varuskulder. Efter medgivande från Riksbanken omvandlades hälften av skulderna till ett lån hos moderbolaget. Vidare hade lånet bokförts hos dotterbolaget som en skuld och räntebetalningen kostnadsförts då de betalades. Därmed ansågs det vara parternas faktiska avsikt att låneavtalet var ett låneavtal. HFD påpekade dessutom att enbart omständigheten att det faktum att bolagets egna kapital var litet i förhållande till dess skulder saknade betydelse, eftersom Sverige saknade regler om underkapitalisering.

Med hänsyn till att räntorna var 1 procentenhet över kvartalsräntan för LIBOR<sup>153</sup> ansågs de vara marknadsmässiga och att Sverige saknade underkapitaliseringsregler, ansåg HFD att bolagens förfarande inte kunde ifrågasättas.

---

<sup>153</sup> LIBOR (London Interbank Offered Rate) var en referensränta som används av banker i London.

I domen gjorde HFD följande uttalande avseende omkarakterisering av låneavtalet som aktietillskott: ”Finansiering mellan näringsidkare som är oberoende av varandra sker inte genom riskkapital utan genom lån på marknadsmässiga villkor. En jämförelse med vad som skulle ha gällt om bolagets verksamhet i stället finansierats av ett utomstående företag kan därför inte leda till att man med stöd av korrigeringsregeln skatterättsligt behandlar det avtalade lånet som någon form av aktieägartillskott”

#### 4.4.4.1.3 Överväganden i doktrinen i förhållande till målet

Med utgångspunkt i den förändring av jämförelseanalysens helhetsperspektiv<sup>154</sup> som skett genom BEPS-projektet, ansåg Burmeister att riktlinjerna öppnade för en större möjlighet till genomsyn och omkarakterisering av rättshandlingar än vad den nationella principen om genomsyn tillät. Burmeister undersökte huruvida det var möjligt att även tillämpa OECD:s riktlinjer för genomsyn i den svenska rätten.<sup>155</sup> Med hänvisning till HFD:s uttalande, i Mobil Oil-fallet, ansåg Burmeister att det i vart fall inte var möjligt att, vid en underkapitaliseringssituation, att tillämpa korrigeringsregeln om att omkarakterisera ett lån som aktietillskott. Något som var ett uttryckligt exempel på när en omkarakterisering skulle göras enligt OECD:s riktlinjer.<sup>156</sup>

Medan Tjernberg visserligen höll med Burmeisters tolkning om att möjligheten till omkarakterisering genom riktlinjernas jämförelseanalys gick längre än den nationella principen om genomsyn, menade Tjernberg att Burmeister hade dragit för långa slutsatser av HFD:s uttalande i Mobil Oil-fallet. Tjernberg pekade i stället på HFD:s ansåg att **enbart** underkapitaliseringen inte hade räckt som omständighet för att en omkarakterisering. Tjernberg menade att det inte av HFD:s uttalande där av, gick att utesluta möjligheten för en omkarakterisering skulle komma på tal ifall även andra omständigheter talade för att lånets verkliga innebörd egentligen var eget kapital.<sup>157</sup>

#### 4.4.4.2 RÅ 1991 ref. 107 (Shell)

Ett av de viktigaste och mest omfattande rättsfall som berör tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln samt hur OECD:s riktlinjer ska beaktas i den svenska rätten är det så kallade Shellmålet. Målet är väldigt omfattande och komplext, därför kommer enbart de delar som är relevanta för framställningen beröras.

##### 4.4.4.2.1 Omständigheterna i målet

I målet prövade RR frågan om huruvida korrigeringsregeln skulle tillämpas för att justera det svenska företaget Shells inkomst av näringsverksamhet för

---

<sup>154</sup> Se Avsnitt 3.4. Jfr. Avsnitt 2.3.

<sup>155</sup> Se Burmeister (2016) s.17.

<sup>156</sup> Se Burmeister (2016) s. 174.

<sup>157</sup> Se Tjernberg (2017a) s. 285 ff.

beskattningsåren 1977–1982 på grund av för höga avdrag avseende kostnader för inköp och transport av råolja. Den närstående parten, SIPC, var ett bolag beläget i Storbritannien.<sup>158</sup>

Något som försvårade fastställandet av ett armlängdsmässigt pris var att vid tillfället dominerades oljemarknaden av sju internationella koncerner. Dessa var vertikalt integrerade och därmed verksamma i alla led inom oljehandeln, från upptagningen av råoljan till försäljning till slutkund. Av de fraktfartyg som användes för att transportera de stora mängderna olja tillhörde en tredjedel de stora oljekoncernerna. Av de övriga fristående rederiernas fartyg var en stor andel långtidsförhyrda av oljekoncernerna. Jämförbarheten med transaktioner mellan oberoende parter var inte fullt självklar eftersom de stora koncernernas storlek och ställning på marknaden påverkade deras prisättning.

#### 4.4.4.2 *Domstolens bedömning*

Inledningsvis noterade RR att varken lagtexten eller förarbetena gav någon vägledning angående hur ett armlängdsmässigt pris borde fastställas. Trots att lagtexten kan tolkas så att kraven anses uppfyllda så snart en avvikande transaktion mellan två företag i intressegemenskap har ägt rum, förkastade RR denna tolkning med hänvisning till lagstiftningens syfte.

I målet uttalade sig RR om hur avvikelsekravet i korrigeringsregeln skulle tolkas. RR ansåg att kravet inte kunde anses vara uppfyllt direkt när det konstaterades att transaktionspriset avvek från marknadspriset, eftersom en sådan snäv tolkning inte hade stöd i förarbeten eller är lagstiftningens syfte, nämligen att motverka oriktiga vinstöverföringar till ett annat land. I stället menade RR att det var mer relevant att bedömningen skulle göras utifrån de långsiktiga effekterna av den tillämpade prissättningen för att korrelera med korrigeringsregeln syfte. Härvid menade RR att diverse över- och underpriser som förekommit mellan de närstående parterna under ett beskattningsår skulle kunna kvittas mot varandra, vilket innebar att det i många fall var nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det närstående utländska företagens transaktioner med varandra.

RR konstaterade då att principen om beskattningsårets slutenhet bör kunna frångås i vissa fall när det gäller tillämpning av korrigeringsregeln. En internprissättningsmodell kan anses vara armlängdsmässig ifall man ser det utifrån 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 RR 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 RR ingen korrigering av inkomsten för det tredje

---

<sup>158</sup> RÅ 1991 ref. 107. Det kan vara värt att notera att prövningen gjordes utefter den dåvarande korrigeringsregeln i 43 § kommunalskattelagen.

beskattningsåret med beaktande av underdebiteringarna från föregående beskattningsår.

I rättsfallet framgår det att RR utgått från lagtextens lydelse och därefter sökt vägledning i förarbetena. Då ingen vägledning fanns att tillgå i vare sig lagtexten eller förarbetena genomförde de en prövning av ordalydelsen mot lagstiftningens syfte.

#### *4.4.4.2.3 Beaktande av OECD:s riktlinjer*

I rättsfallet konstaterade RR att den inkomstkorrigering som kunde göras med stöd av korrigeringsregeln var en internationellt sett vedertagen beskattningsåtgärd, i syfte att säkerställa korrekt beskattning. Detta återspeglades i det förhållande att liknande korrigeringsregler stod att finna i OECD:s modellavtal samt de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra stater.

Därefter gick RR vidare till att behandla den rapport, avseende internprissättning, som OECD lagt fram 1979.<sup>159</sup> Det kan sägas att RR sökte viss vägledning i OECD-rapportens riktlinjer, om än inte i så stor omfattning. Inledningsvis konstaterades det att rapporten främst rekommenderade en marknadsprismetod, vilket också låg i linje med de argument som RR anfört tidigare. RR gav rapporten ett visst tolkningsvärde genom att konstatera att "[...] de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande."<sup>160</sup>

RR menade alltså att det inte förelåg någon bundenhet gällande OECD:s rapporter vad gäller den svenska korrigeringsregeln, men att Riktlinjerna i detta fall belyste den problematik avseende korrigeringsregeln tillämpning som RR stod inför, varför de kunde fungera som vägledning.

#### *4.4.4.2.4 Reaktionen i doktrinen avseende rättsfallets utfall*

Mattsson var tidigt med att konstatera Shell-målets betydelse för framtida rättsfall avseende gränsöverskridande internprissättningar där korrigeringsregeln kunde tillämpas. Mattssons uttalande var dock främst med hänsyn till att lagtexten var så allmänt skriven att den inte berörde hur armlängdsprincipen skulle tillämpas samt att det saknats praxis som kunde vägleda rätts-tillämparen i tolkningen av korrigeringsregeln. Mattsson noterade bland annat att domstolens uttalanden kring helhetsbedömningen samt möjligheten till att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet skulle få stor

---

<sup>159</sup> OECD Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises.

<sup>160</sup> Se RÅ 1991 ref. 107.

betydelse för tillämpningen av armlängdsprincipen.<sup>161</sup> Enligt Mattsson var anledningen till att HFD valde att ge riktlinjerna betydelse var för att författarna till rapporten hade haft i uppgift finna överväganden, som var internationellt acceptabla i syfte att skapa ett enhetligt system där dubbelbeskattning kan undvikas.<sup>162</sup>

Enligt Burmeister skulle HFD:s uttalande, om att relevanta delar i riktlinjerna från OECD kunde tjäna som vägledning för korrigeringsregeln, tolkas tillsammans med uttalandet om att OECD:s riktlinjer inte var bindande. Burmeister menade då att riktlinjernas rättskällevärde kunde likställas vid doktrin, där riktlinjernas betydelse var styrd av de styrkan i de argument som lagts fram i det enskilda rättsfallet.<sup>163</sup>

#### 4.4.4.3 *Nobel Biocare HFD 2016 ref. 45*

Genom detta rättsfall, tillsammans med Shellmålet, har riktlinjerna fått ett allmänt rättskällevärde för tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>164</sup>

##### 4.4.4.3.1 *Omständigheterna i målet*

Rättsfallet rörde frågan huruvida korrigeringsregeln kunde tillämpas när ett avtal med vissa villkor ersattes av ett annat avtal med sämre, men fortfarande marknadsmässiga, villkor. Bolaget Nobel Biocare Holding AB ingick 2003 tre olika låneavtal med sitt moderbolag, det schweiziska Nobel Biocare Holding AG. Låneprioden för de tre lånen löpte på 15, 25 respektive 30 år med amorteringsvillkor med en rörlig ränta motsvarande STIBOR<sup>165</sup> plus en räntemarginal på 1,75 % för det ena lånet och 1,5 % för de övriga två.

Under 2008 ändrade man på låneavtalen, där varken föreskrifter om dess löptid eller amortering angavs. Även räntesatsen ändrades till att följa Nobelkoncerens månadsvinst som angiven internränta. Biocare Holding AB fortsatte att betala av på lånen såsom avtalat 2003. Den enda faktiska förändringen som det nya avtalet innebar var att räntan för lånen ökade med 2,5%.

Skatteverket ansåg att höjningen av räntemarginalen med anledning av det nya avtalet stred mot armlängdsprincipen, då de menade att en oberoende låntagare inte skulle ha accepterat en räntehöjning på 2,5 % utan någon sorts kompensation. Skatteverket menade därför att avtalsvillkoren i 2008 års avtal avvek från vad som skulle ha avtalats mellan två oberoende företag. Till följd vägrade Skatteverket medge bolaget ränteavdrag motsvarande

---

<sup>161</sup> Se Mattsson (1991) s. 767.

<sup>162</sup> Se Mattsson (1991) s. 761.

<sup>163</sup> Se Burmeister (2016) s. 192 ff.

<sup>164</sup> Se Skatteverket – Skatterättslig vägledning (OECD:s modellavtal och riktlinjer).

<sup>165</sup> STIBOR (Stockholm Interbank Offered Rate) en referensränta som beräknas och publiceras av Riksbanken.



skillnaden mellan räntenivåerna i de två avtalen, vilket medförde att bolaget upptaxerades med 76, 241 respektive 168 miljoner kronor under beskattningens åren 2009–2011.

#### 4.4.4.3.2 *Domstolens bedömning*

Med hänvisning det tidigare Shell-målet<sup>166</sup> samt 2006 års proposition om effektivare skattekontroll konstaterade HFD inledningsvis att OECD:s riktlinjer om internprissättning kunde ge vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln.

Frågan som HFD hade att ta ställning till var huruvida en prövning enligt korrigeringsregeln var begränsad till att enbart beakta räntevillkoren i det nya avtalet från 2008 eller om det fanns skäl att även beakta förekomsten av och innehållet i de avtal som tidigare löpt mellan parterna.

Enligt HFD skulle bedömningen i detta fall inte enbart utgå från den räntesats som avtalades 2008, utan samtliga villkor som parterna hade kommit överens om i båda avtalen skulle tas i beaktan. HFD lade då stor vikt vid att Nobel Biocare accepterade räntehöjningen 2008 utan någon som helst kompensation, trots att en sådan skyldighet inte förelåg för bolaget enligt 2003 års avtal. HFD instämde därför i kammarrättens bedömning om att en oberoende part inte hade agerat på sådant sätt.

Bedömningen i detta fall skulle enligt HFD inte enbart utgå från den räntesats som avtalades 2008 utan samtliga villkor som parterna kommit överens om i dessa två avtal borde vägas in. Det faktum att bolaget utan någon kompensation accepterade en räntehöjning 2008 trots att en sådan skyldighet inte förelåg för bolaget i 2003 års avtal, är av särskild betydelse för frågan. Därmed instämde HFD i kammarrättens bedömning om att en oberoende part inte hade agerat på detta sätt. HFD fastslog därför att korrigeringsregeln kunde tillämpas i situationer där ett avtal med fördelaktiga villkor ersätts med ett avtal med sämre villkor, även om avtalen i sig fortfarande kan anses vara marknadsmässiga.

En sådan tolkning menade HFD hade stöd i, och var förenlig med OECD:s riktlinjer.<sup>167</sup>

---

<sup>166</sup> RÅ 1991 ref. 107.

<sup>167</sup> Se HFD 2016 ref. 45.

## 5 EU:s förhållande till skatterätten

I detta kapitel kommer EU-rättens förhållande till den nationella lagstiftningen att behandlas. Detta görs för att möjliggöra en vidare analys av de konsekvenser som direktivförslaget medför för Sverige.

### 5.1 Inledning

När Sverige gick med i Europeiska unionen 1995 införlivades EU-rätten med svensk rätt genom lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Genom sitt inträde fick Sverige acceptera och bli en del av den rättsordning som EU byggt upp.<sup>168</sup>

Dagens europeiska union kan ses som ett gigantiskt samarbetsprojekt och har sitt ursprung på 1950-talet då man ville förhindra ytterligare upprepningar av de stora krigerna i Europa.<sup>169</sup> Det grundläggande målet var att skapa ”en allt fastare sammanslutning mellan de europeiska folken”<sup>170</sup> samt främja freden, unionens grundläggande värden och folkens välfärd.<sup>171</sup>

För att samarbetet ska nå målen, krävs att det föreligger en ömsesidig respekt mellan unionsrätten och medlemsstaterna. Denna princip om lojalt samarbete innebär att medlemsstaterna och unionen ska bistå varandra vid fullgörandet av uppgifter enligt fördraget. Lojaliteten innefattar både en positiv och negativ förpliktelse. Den positiva förpliktelsen tar sikte på att vidta lämpliga åtgärder i syfte att garantera att skyldigheterna som följer av fördraget eller av sekundärrätten fullgörs. Den negativa förpliktelsen innefattar en skyldighet för staten att avstå från åtgärder som kan äventyra unionens mål.<sup>172</sup> Principen om subsidiaritet innebär att EU får enbart agera i den mån medlemsstaterna inte är i stånd att uppnå målen för en planerad åtgärd i tillräcklig utsträckning och när åtgärder på EU-nivå kan tillföra ett mervärde. I enlighet med principen om proportionalitet får EU:s åtgärder inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i fördragen.<sup>173</sup>

EU-samarbetet avseende skattefrågor har främst gällt den indirekta beskattningens område men under de senaste 30 åren har ett ökat samarbete skett även inom den direkta beskattningens område, vilket enligt Dahlberg kanske inte stod helt klart vid Sveriges inträde 1995.<sup>174</sup> Detta då även om skattesamordningen har för avsikt att skydda medlemsstaternas skattebaser ingriper de samtidigt i medlemsstaternas möjlighet att bedriva självständig skattepolitik, eftersom medlemsstaterna måste även förhålla sig till EU:s regel-

---

<sup>168</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 107.

<sup>169</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 20.

<sup>170</sup> Se artikel 1.2 i FEU.

<sup>171</sup> Se artikel 1-3 i FEU.

<sup>172</sup> Se Reichel (2018) s. 112 f. Jfr. artikel 4.3 i FEU.

<sup>173</sup> Se Helminen (2018) s. 3 och 14. Jfr. artikel 5 i FEU.

<sup>174</sup> Se Dahlberg (2020) s. 372.

verk. Att samordna skattepolitiken på EU-nivå har sina fördelar, men innebär alltså samtidigt en begränsning av medlemsstaternas suveränitet och autonomi på skatteområdet.<sup>175</sup>

## 5.2 EU:s lagstiftningskompetens

Ett av EU:s främsta verktyg för att förena Europa och uppnå dess mål är inrättandet och upprätthållandet av en gemensam inre marknad. Den inre marknaden sträcker sig i huvudsak över medlemsstaternas territorium och syftar till att skapa ett område utan inre gränser med rättvis konkurrens där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital ska gälla. EU och dess inre marknad ska verka för en hållbar utveckling i Europa, vilket grundar sig på en balanserad ekonomisk tillväxt och en social marknadsekonomi med hög konkurrenskraft.<sup>176</sup>

Inom EU anses beskattning vara en nationell angelägenhet och varje enskilt land har bestämmanderätt över sina skatter och vad skatteintäkterna ska användas till. För att kunna garantera den inre marknadens funktion övervakar EU dock nationella bestämmelser på vissa områden. Med hänsyn till detta etablerar EU-fördragen en självständig rättsordning där medlemsstaterna avstår viss lagstiftningskompetens till förmån för en gemensam och integrerad rättsutveckling inom EU.<sup>177</sup>

Principen om unionsrättens företräde kodifierades först i Lissabonfördraget 2007. Principen var dock redan gällande långt före denna kodifiering genom EU-domstolens praxis.<sup>178</sup> I mål 26/62 *Van Gend en Loos* anförde EU-domstolen att, vid Romfördragets ikraftträdande enligt vilken medlemsstaterna har inskränkt sin suveränitet, utgjorde unionen en egen rättsordning som är en del av medlemsstaternas rättsordningar och vars regler de nationella domstolarna är skyldiga att tillämpa. Enligt EU-domstolen gällde suveränitetsinskränkningen både i förhållande till medlemsstaterna och medborgarna själva.<sup>179</sup>

I mål 6/64 *Costa mot ENEL* upprepade EU-domstolen senare sina argument genom att framhålla att medlemsstaterna, om så på begränsade områden, inskränkt sina suveräna rättigheter. Av den anledningen anförde domstolen även att, med hänsyn till fördragens mål, EU-rätten inte kan variera från stat till stat. Därmed ansågs det inte vara möjligt att tillåta att en senare ensidigt vidtagen nationell åtgärd skulle ha företräde framför den europeiska rättsordningen.<sup>180</sup> Genom mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* har EU-domstolen förtydligat sitt tidigare uttalande och fastslog då att EU-

---

<sup>175</sup> Se Hansson (2019) s. 2.

<sup>176</sup> Se artikel 3 i FEU och artikel 26 i FUEF. Jfr. Bernitz & Kjellgren s. (2022) s. 296 f.

<sup>177</sup> Se Hansson (2019) s. 5.

<sup>178</sup> Se Bernitz och Kjellgren (2022) s. 100.

<sup>179</sup> Se van Gend en Loos Mål 26/62.

<sup>180</sup> Se Costa mot ENEL Mål 6/64.

rättens företrädare gäller framför alla former av nationell rätt, inklusive författningar och grundlagar.<sup>181</sup>

Integrationen av den inre marknaden sker främst genom EU:s skriftliga rättsakter, vilka kan delas in i primära och sekundära rättskällor. De primära rättskällorna, den så kallade primärrätten, består av Fördraget om Europeiska unionen (FEU), Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF), rättighetsstadgan samt EU:s allmänna rättsprinciper. De sekundära rättskällorna, även kallad sekundärrätten, utgörs av de rättsakter, såsom förordningar, direktiv och beslut, vilka med stöd i primärrätten utfärdas av EU:s olika institutioner.<sup>182</sup>

Omfattningen av EU:s beslutande makt varierar väsentligt mellan de olika områdena och på många områden saknar EU i huvudsak egen maktbefogenhet. Enligt principen om tilldelade befogenheter har EU endast de kompetenser som medlemsstaterna har tilldelat EU genom fördragen. Inom vissa områden gäller fullharmonisering och en exklusiv kompetens för EU att lagstifta, exempelvis tullunionen och EU:s konkurrensregler (inbegripet statsstödsreglerna). Inom andra områden gäller i stället en begränsad harmoniseringsambition med större utrymme för medlemsstaterna att själva lagstifta, exempelvis den inre marknaden. Det finns även områden där EU helt saknar kompetens. När det inte finns någon sådan ambition om integration av medlemsstaternas lagstiftning, står det fritt för medlemsstaterna att införa nationella regler för aktörer på den inre marknaden, under förutsättning att det inte hämmar den gemensamma marknaden där dessa aktörer verkar.<sup>183</sup> Detta har vidare konstaterats i praxis från EU-domstolen.<sup>184</sup>

Medan de primära rättsakterna reglerar några av de principiella, konstitutionella och funktionella frågorna för den inre marknaden, möjliggör de sekundära rättsakterna en närmare och mer detaljerad harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning.<sup>185</sup>

Inom den juridiska doktrinen talas det ofta om relationen mellan den lagstiftningsdrivna och den domstolsdrivna rättsutvecklingen på den inre marknaden i termer av positiv och negativ integration.<sup>186</sup> Medan den negativa integrationen främst är ett resultat av EU-domstolens domar innebär

---

<sup>181</sup> Se Internationale Handelsgesellschaft Mål 11/70.

<sup>182</sup> Se Ståhl m.fl. (2011) s. 21.

<sup>183</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 37 f. Jfr. Reichel (2018) s. 112 f och artikel 5.2 i FEU.

<sup>184</sup> Se exempelvis C-270/83 Avoir Fiscal p. 24. och C-35/98 Verkooijen p. 32.

<sup>185</sup> Se Helminen (2018) s. 10.

<sup>186</sup> Se Reichel (2018) s. 119 f. Jfr. Helminen (2018) s. 10. Se även Bernitz & Kjellgren (2022) s. 299. Bernitz & Kjellgren benämner dock fenomenet som positiv och negativ harmonisering.

den positiva integrationen en skyldighet för medlemsstaterna att införliva EU:s sekundära rättsakter i den nationella lagstiftningen.<sup>187</sup>

### 5.2.1 Positiv integration

Som tidigare nämnt varierar graden av harmonisering beroende på den integrationsambition EU har avseende vissa områden, vilket ytterst regleras i primärrätten. EU:s befogenhet att lagstifta på områden där de har delad kompetens med medlemsstaterna begränsas ytterligare av de tidigare nämnda primärrättsliga principerna om subsidiaritet och proportionalitet.<sup>188</sup>

Av särskild vikt för denna framställning är de bestämmelser som berör direkta skatter. I kontrast till den långtgående harmonisering som skett för att etablera en tullunion är EU:s möjlighet att introducera nya och gemensamma regler på det direkta skatteområdet, starkt begränsad. Fördragen erbjuder nämligen enbart en snäv rörelsefrihet för EU genom artikel 115 FEUF via artikel 114 FEUF, vilken anger EU:s befogenhet till att besluta om åtgärder för upprättandet och funktionen av den inre marknaden.<sup>189</sup> För närvarande finns det fem direktiv på det direkta skatteområdet: moder-/dotterbolagsdirektivet, fusionsdirektivet, ränte- och royaltydirektivet, skatteflyktsdirektivet samt det senaste direktivet om säkerställande av en global minimiskattenivå.

I artikel 115 FEUF stadgas:

”utan att det påverkar tillämpningen av artikel 114 ska rådet i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande enhälligt och efter att ha hört Europaparlamentet samt Ekonomiska och sociala kommittén utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion.”<sup>190</sup>

Det är då endast genom ett enhälligt godkännande från rådet som funktionsfördraget medger en tillnärmning på det direkta beskattningsområdet, förutsatt att det bidrar till den inre marknads upprättande och funktion som EU kan anta rättsakter som berör den direkta beskattningen. Medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta kan alltså bara begränsas genom antaganden av direktiv. Direktiv innebär därför en viktig möjlighet till att harmonisera och gemensamt reglera frågor som berör direkta skatter. Samtidigt skyddas medlemsstaternas beskattningsrätt av vetorätten.<sup>191</sup>

Det största skälet till EU:s begränsade möjlighet till positiv integration på det direkta skatteområdet kan kopplas till frågan om nationell suveränitet.

---

<sup>187</sup> Se Helminen (2018) s. 10.

<sup>188</sup> Se Helminen (2018) s. 3 och 14. Jfr. artikel 5 i FEU och avsnitt 5.1.

<sup>189</sup> Se Pelin (2011) s. 132.

<sup>190</sup> Se artikel 115 FEUF.

<sup>191</sup> Se Dahlberg (2020) s. 445.

Medlemsstaterna vill behålla sin rätt att självständigt fastställa omfattningen av sin beskattningsrätt och utformningen av sina skatteanspråk. Enligt Terra och Wattel har utvecklingen, på det direkta beskattningsområdet, varit betydligt långsammare än på det indirekta beskattningsområdet, då såsom de beskriver det: "Member states defend their individual direct-tax sovereignty as if it was their virginity".<sup>192</sup>

EU:s direktiv riktar sig till medlemsstaterna och inte de enskilda medborgarna. Enligt artikel 288 FEUF är direktiven enbart bindande avseende det resultat eller mål som direktivet ämnar uppnå och inte den rent faktiska ordalydelsen. Varje medlemsstat är skyldig att förverkliga direktivet inom föreskriven tid i det egna landet inom ramen för sin nationella rättsordning. Införlivningens utformning samt metoden för genomförandet av resultatet, överläts tills medlemsstatens bestämmande. Under förutsättning att direktivet bidrar till att etablera och säkerställa den inre marknaden finns det inga begränsningar för vad ett direktiv kan reglera när det gäller det direkta beskattningsområdet. Det kan alltså handla om allt från rena procedurfrågor kring informationsutbyten till materiella internprissättningsregler.<sup>193</sup>

Med stöd av lojalitetspliktens krav på EU-rättens effektiva genomslag, har EU-domstolen tillerkänt direktiv så kallad direkt effekt i de fall direktivet inte korrekt införlivats inom ramen för angiven tidsfrist. Det innebär att de rättigheter och skyldigheter, som uttrycks i direktivet, kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar och myndigheter även om direktivet inte införts i den nationella lagstiftningen. För att ett direktiv ska kunna ges direkt effekt måste dock de aktuella bestämmelserna vara tillräckligt precisa och ovillkorliga.<sup>194</sup>

För att säkerställa att medlemsstaterna faktiskt inför direktivförslagen korrekt och i tid har EU-kommissionen en viktig övervakningsuppgift. Genom artikel 258.2 har kommissionen möjlighet att föra talan om fördragsbrott mot medlemsstaterna inför EU-domstolen. De medlemsstater som inte fullgör sina skyldigheter och inför ett direktiv i den nationella lagstiftning riskerar då att dömas till att betala stora bötesbelopp till EU.<sup>195</sup>

### 5.2.2 Negativ integration

EU-domstolens huvudsakliga uppgift är att garantera efterlevnaden av lagar och regler vid tolkningen och tillämpningen av fördragen. En viktig del av detta är att granska lagenligheten av antagna rättssaker. Genom sin uppgift har EU-domstolen etablerats som den främsta uttolkaren av EU-rätten.<sup>196</sup>

---

<sup>192</sup> Se Terra & Wattel (2005) s. 249.

<sup>193</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 57. Jfr. artikel 288 i FEUF

<sup>194</sup> Se Pelin (2011) s. 129. Jfr. Van Gend en Loos mål 26/62.

<sup>195</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 58.

<sup>196</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 60 f. Jfr. artikel 17.1 i FEU, artikel 19.1 i FEU och artikel 263.1 i FEUF.

Medlemsstaternas möjlighet att påverka den inre marknadens funktion genom direkt beskattning har föranlett EU-domstolen att ingripa mot sådana nationella regler som direkt eller indirekt resulterat i otillåtna restriktioner för den fria rörligheten eller riktade stöd. Med grund i fördragets förbud mot olika former av handelshinder och begränsningar av den fria konkurrensen har EU-domstolen helt eller delvis underkänt medlemsstaternas nationella skatteregler som ansetts stå i strid med EU-rätten.<sup>197</sup>

Artikel 263 förtydligar att EU-domstolens tolkningsrätt gäller rättsakter som antas av rådet, kommissionen och centralbanken, samt sådana som antas av Europaparlamentet och Europeiska rådet och som har rättsverkan gentemot tredje part. Artikel 263 ger EU-domstolen befogenhet att pröva talan som väcks av Europaparlamentet, kommissionen, rådet och medlemsstaterna. Talan kan röra bristande behörighet, överträdelse av fördragen eller någon rättsregel som gäller deras tillämpning eller maktmissbruk, samt överträdelse av väsentliga formföreskrifter.

Enligt artikel 267 FEUF har EU-domstolen även befogenhet att utfärda förhandsavgöranden angående tolkningen av fördragen samt giltigheten och tolkningen av rättsakter som antas av unionens organ, byråer eller institutioner. Artikel 267 ger även nationella domstolar rätt att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen.<sup>198</sup>

Det är dock viktigt att notera att EU-domstolen inte har makt att bedöma om den nationella lagstiftningen överensstämmer med EU-rätten eller de grundläggande friheterna. Dess befogenhet sträcker sig endast till tolkningen av EU-rätten. Det är därefter den nationella domstolens ansvar att avgöra om den nationella lagstiftningen är förenlig med EU-rätten eller inte.<sup>199</sup>

Något kort bör även nämnas kring EU-rättens utveckling, vilket enligt Reichel har påverkat domstolens roll. Reichel menar efterhand som EU-rätten utvecklats har flera olika typer av verktyg tillkommit för att se till att EU-rätten får ett effektivt och korrekt genomslag i medlemsstaterna. Reichel anser vidare att EU och medlemsstaterna har gått från att ha verkat i två relativt separata delar till att utveckla en mer eller mindre sammanhängande förvaltningsorganisation som agerar i sammanlänkade beslut och genomförande processer. Enligt Reichel har EU-domstolens roll som motor i EU-rättens genomförande kompletterats av förvaltningsorganisationens olika

---

<sup>197</sup> Se bland annat underkännandet av de svenska underprisöverlåtelsereglernas krav på inhemskt bolag i X & Y (mål C-436/00) och underkännandet av de svenska uppskovsreglernas krav på inhemsk ersättningsbostad i Kommissionen mot Sverige (mål C-104/06) m.fl.

<sup>198</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 250 f.

<sup>199</sup> Se Dahlberg (2020) s. 387 f.

delar. I detta sammanhang noterar Reichel att rättsutvecklingen inom EU har gått från *judicial activism* till *administrative activism*.<sup>200</sup>

Utmärkande för denna förvaltningsorganisation är att den har vuxit relativt ostrukturerat, där olika policyområden utvecklats för att svara mot de behov som finns inom det specifika området, utifrån de förutsättningar som finns. Enligt Reichel är en bidragande orsak till förvaltningsorganisationens framväxt är EU:s begränsade kompetens att vidta åtgärder inom områden för medlemsstaternas interna organisation.<sup>201</sup>

### 5.3 Statsstödsreglerna

För att återkoppla till rättsfallet i framställningens inledning, så regleras bestämmelserna om statsstöd i artiklarna 107–109 FEUF. Enligt artikel 107 FEUF är statligt stöd, vilket snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenlig med den inre marknadens funktion i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Statsstödsreglerna är alltså en del av EU:s konkurrensrätt och utgör således ett kraftfullt verktyg för EU att kontrollera statliga åtgärder som riskerar att påverka konkurrensen på den inre marknaden.<sup>202</sup>

Enligt Arhold brukar EU-domstolen dela upp bestämmelsen i artikel 107 FEUF i fem kriterier vilka ska bedömas separat:<sup>203</sup>

- 1) Stödet ska avse statliga medel
- 2) vara en ekonomisk fördel
- 3) enbart ges till vissa företag eller viss produktion
- 4) hotar att snedvrیدا konkurrensen
- 5) samt riskerar att påverka handeln mellan medlemsstaterna.

Som huvudregel är statsstöd förbjudet oavsett i vilken form det utges, vilket även omfattar skattesystemet. Ett avstående från att beskatta anses därför också omfattat av förbudet. Den del av skatten som staten avstår från anses vara ett indirekt stöd, trots att dessa medel ännu inte fysiskt kommit i dess besittning.<sup>204</sup> Det finns dock vissa statsstöd som anses vara tillåtna. Dessa anges i andra punkten av artikel 107 FEUF och omfattar till exempel stöd av social karaktär.<sup>205</sup> I första hand ankommer det på kommissionen att avgöra

---

<sup>200</sup> Se Reichel (2018) s. 121.

<sup>201</sup> Se Reichel (2018) s. 127 ff.

<sup>202</sup> Se artikel 107 i FEUF.

<sup>203</sup> Se Arhold, Christoph (2016) s. 83

<sup>204</sup> Se Ståhl m.fl. (2011) s. 324. Jfr. Bernitz & Kjellgren (2020) s. 450 ff.

<sup>205</sup> Se artikel 107.2 i FEUF.



om det statliga stödets berättigande. Enligt artikel 108.3 är det otillåtet för en medlemsstat att genomföra en stödåtgärd som inte har anmälts korrekt eller godkänts av kommissionen.<sup>206</sup> Det var alltså genom dessa regler som kommissionen angrep den luxemburgiska skattemyndighetens godkännande av Fiat Chrysler Finance and Trade's prissättningsbesked.<sup>207</sup>

## 5.4 De grundläggande friheterna

Inom EU råder en grundläggande princip om likabehandling, eller icke-diskrimineringsprincip. Medborgare i andra medlemsstater ska mot bakgrund av denna regel behandlas som egna medborgare oavsett om diskrimineringen är kopplad indirekt eller direkt till nationalitet. Principen anses vara en kärnpunkt för den inre marknadens uppbyggnad och funktion.<sup>208</sup> I artikel 18 FEU finns ett allmänt diskrimineringsförbud som innebär att all diskriminering på grund av nationalitet är förbjuden, vilket inkluderar både öppen och dold diskriminering. Det grundläggande diskrimineringsförbudet i artikel 18 FEU kompletteras av ytterligare artiklar med mer precist utformade diskrimineringsförbud mot nationalitet inom särskilda områden. Öppen diskriminering tar sikte på lagstiftning som uttryckligen diskriminerar andra medborgares nationalitet medan dold diskriminering tar sikte på lagstiftning med neutrala villkor som till synes inte diskriminerar andra medborgare men som ändå innebär diskriminering. Pelin ger som exempel på dold diskriminering situationen där en arbetstagare endast får tillgång till vissa förmåner om han är bosatt på en specifik plats. I sin bedömning tar domstolarna oftast ställning till förhållandet mellan diskrimineringsförbudet och de förbud mot restriktioner som stadgas beträffande de grundläggande friheterna i FEUF.<sup>209</sup>

De fyra grundläggande friheterna inom EU är, som tidigare nämnts, fri rörlighet för varor<sup>210</sup>, fri rörlighet för personer<sup>211</sup> (vilken ofta delas upp i fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfrihet), fri rörlighet för tjänster<sup>212</sup> och fri rörlighet för kapital<sup>213</sup>.<sup>214</sup> De fyra friheterna är en del av EU:s primärrätten och en betydande del av EU:s rättspraxis gäller friheternas materiella tillämpningsområde. Detta område syftar till att upphäva eller be-

---

<sup>206</sup> Se artikel 108.3 i FEUF.

<sup>207</sup> Se Avsnitt 1.1

<sup>208</sup> Se Pelin (2011) s. 133 med hänvisning till Royal Bank of Scotland (C-311/97) och Asscher (C-104/97).

<sup>209</sup> Se Pelin (2011) s. 133 och Bernitz & Kjellgren (2022) s. 166 ff. Båda hänvisar till Cowan (mål C-186/87) för exempel.

<sup>210</sup> Se artikel 23 och 29 i FEUF.

<sup>211</sup> Se artikel 45–55 i FEUF.

<sup>212</sup> Se artikel 56–62 i FEUF.

<sup>213</sup> Se artikel 56–66 i FEUF.

<sup>214</sup> Se Pelin (2011) s. 134. Se även Bernitz & Kjellgren (2022) s. 299.

gränsa nationella bestämmelser som Europeiska unionens domstol anser strida mot fördraget.<sup>215</sup>

Även om EU-domstolen finner att en nationell lagstiftning är i strid med EU-rätten, så kan den vara acceptabel ifall den kan rättfärdigas samt är proportionerlig. En skatteregel som strider mot fördragsfriheten kan rättfärdigas enligt den så kallade rule of reason-doktrinen som utarbetades i Gebhard-målet.<sup>216</sup> I rättsfallet föreskrev EU-domstolen att en inskränkande regel kan rättfärdigas ifall den uppfyller fyra förutsättningar:<sup>217</sup>

1. Åtgärden ska ha ett legitimt syfte som är i överensstämmelse med fördraget.
2. Kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänintresset.
3. Ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättningen som eftersträvas.
4. Åtgärden ska även vara proportionell och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det tilltänkta resultatet.

För denna framställning är främst den fria rörligheten för kapital samt etableringsfriheten av relevans, varpå dessa kommer behandlas mer utförligt nedan.

#### 5.4.1 Etableringsfriheten

I artikel 49 FEUF regleras innebörden av etableringsfriheten. I den första meningen framgår det att medborgare i en medlemsstat ska ha rätt att fritt etablera sig i en annan medlemsstats territorium. Artikelns föreskrifter förbjuder vidare inskränkningar mot denna rätt. I artikel 49.2 specificeras att etableringsfriheten innebär rätten för medborgare att starta och bedriva verksamhet som egenföretagare samt att bilda och driva företag i andra medlemsstater. Det innebär både möjligheten att etablera en primär verksamhet genom att skapa ett nytt företag på annat territorium och möjligheten att starta sekundära etableringar såsom filialer och kontor.<sup>218</sup> För att åtnjuta rätten till primär etablering måste man vara EU-medborgare, medan sekundär etablering, förutom kravet på unionsmedborgarskap, kräver ett faktiskt och varaktigt engagemang i ekonomin i en medlemsstat.<sup>219</sup>

---

<sup>215</sup> Se Pelin (2011) s. 134. Jfr. Dahlberg (2020) s. 395 och Bernitz & Kjellgren (2022) s. 299.

<sup>216</sup> Se Gebhard C-55/94 p. 39.

<sup>217</sup> Se Dahlberg (2020) s. 404 med hänvisning till Gebhard C-55/94. Jfr. Bernitz & Kjellgren (2022) s. 362.

<sup>218</sup> Se Terra & Wattel (2012) s. 68. Jfr. artikel 49 i FEUF.

<sup>219</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 355.

Enligt artikel 54 FEUF omfattar rätten även företag som har bildats enligt den nationella lagstiftningen i en medlemsstat och har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet inom Europeiska unionen.<sup>220</sup>

Det innebär att etableringsfriheten gäller både för fysiska unionsmedborgare och registrerade juridiska personer inom unionen.<sup>221</sup> Definitionen av en etablering har fastställts av EU-domstolen. En etablering definieras som det faktiska utövandet av en ekonomisk verksamhet genom en fast inrättning i ett annat medlemsland under en obestämd tidsperiod.<sup>222</sup> För juridiska personer gäller ett hemvistkrav. Kravet uppfylls när de juridiska personerna har en varaktig och faktisk koppling till ekonomin i en medlemsstat, oberoende av exempelvis styrelseledamöternas eller aktieägarnas hemvist. Både primär och sekundär etablering ger rätt till fri rörlighet och skydd mot diskriminering. Europeiska unionens domstol har fastställt att alla åtgärder som försvårar eller minskar attraktiviteten för utövandet av etableringsfriheten är otillåtna, även om de inte är diskriminerande.<sup>223</sup>

Genom SGI-fallet prövades den belgiska korrigeringsregeln. I fallet hade den belgiska skattemyndigheten höjt ett belgiskt bolags inkomster. Frågan i rättsfallet var om en sådan korrigering var förenlig med den EU-rättsliga etableringsfriheten. I fallet ansåg EU-domstolen att regeln förvisso utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten, men att den kunde rättfärdigas på grund av att regeln fanns till för att upprätthålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att motverka skatteflykt.<sup>224</sup>

EU-domstolen har även prövat den tyska korrigeringsregeln i mål C-382/16106. I målet hade Hornbach-Baumarkt utfärdat garantier och ställt säkerheter till en bank för lån upptagna av utländska koncernbolag. Den tyska skattemyndigheten ansåg att detta inte var förenligt med armlängdsprincipen och ville justera upp resultatet eftersom de menade att oberoende parter inte skulle utfärda sådana garantier eller säkerheter utan vederlag. Hornbach-Baumarkt hävdade att denna justering påverkade den fria rörligheten inom EU negativt.<sup>225</sup> EU-domstolen ansåg att en sådan korrigeringsregel innebar en mindre förmånlig skattemässig behandling jämfört med en rent intern nationell situation, vilket utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten.<sup>226</sup> Likt SGI-fallet ansåg EU-domstolen att reglerna kunde rättfärdigas för att bevara den välavvägda fördelningen utav beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att motverka skatteflykt. För att en korrigeringsregel inte ska strida mot etableringsfriheten måste den dock inte bara kunna rätt-

---

<sup>220</sup> Se artikel 54 i FEUF.

<sup>221</sup> Se Terra & Wattel (2012) s. 68. Jfr. artikel 49 och artikel 54 i FEUF.

<sup>222</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 354 och 355 med hänvisning till mål C-221/89 Factortame p. 20.

<sup>223</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 355 samt C-55/94 Gebhard p. 32 f.

<sup>224</sup> Se Mål C311/08 SGI. Jfr. Parland (2010) s. 580 ff.

<sup>225</sup> Se Mål C-382/16 Hornbach-Baumarkt AG p. 4-13.

<sup>226</sup> Se Mål C-382/16 Hornbach-Baumarkt AG p. 32-34.

färdigas, utan också vara proportionerlig.<sup>227</sup> I detta fall ansågs reglerna vara proportionerliga i den mån den skattskyldige kunde motivera att det fanns affärsmässiga skäl till "felprissättningen" och att dessa skäl kunde bero på personens ägarställning i bolaget med hemvist utanför landet.<sup>228</sup>

#### 5.4.2 Den fria rörligheten för kapital

I artikel 63 FEUF föreskrivs det att alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar ska vara förbjudna. Förbudet gäller dels mellan medlemsstaterna likt de andra fria rörligheterna, dels mot tredje land. Med kapitalrörelser räknas bland annat kapitalöverföringar till ett annat land för investeringar i företag, placeringar i värdepapper, på konton i banker eller andra kreditinstitut liksom finansiella lån och säkerheter, men det omfattar även personliga kapitalöverföringar såsom gåvor och arv. Med betalningar avses framför allt likvider vid köp av varor och tjänster över gränserna samt löner, räntor, hyror och liknande.<sup>229</sup>

Den fria kapitalrörligheten sträcker alltså sig längre än de andra rörligheterna genom att den också gäller till förmån för företag och privatpersoner från icke EU/ESS-länder (tredje land) som vill föra kapital till EU. Detta konstaterades av EU-domstolen i rättspraxis.<sup>230</sup> Detta har även konstaterats av EU-domstolen i ett senare rättsfall avseende utdelning på aktier från tredjeland där EU-domstolen fastslog att den fria rörligheten för kapital även gällde i förhållande till tredje land avseende den interna skattelagstiftning som berör det direkta skatteområdet.<sup>231</sup>

I primärrätten finns dock vissa begränsningar avseende den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land. Enligt artikel 64.1 FEUF är restriktioner som är i kraft före den 1 januari 1994 enligt nationell lagstiftning eller unionsrätten tillåtna. Sådana restriktionerna som omfattas är kapitalrörelser både till och från tredje land avseende direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emissioner samt introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.<sup>232</sup>

Genom artikel 65 FEUF anges det att restriktionsförbudet i artikel 63 FEUF inte ska påverka medlemsstaternas rätt i två avseenden. För det första ska medlemsstaterna ha rätt till att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan sådana skattebetalare som har olika bostadsort och sådana som har investerat kapital på olika orter. För det andra ska medlemsstaterna ha rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar. Särskilt i fråga om be-

<sup>227</sup> Se Mål C-382/16 Hornbach-Baumarkt AG p. 41-47.

<sup>228</sup> Se Mål C-382/16 Hornbach-Baumarkt AG p. 34-35, 47, 59.

<sup>229</sup> Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 370 f.

<sup>230</sup> Se de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 Sanz de Lera och andra p. 37-39.

<sup>231</sup> Se C-157/05 Holböck p. 37.

<sup>232</sup> Se artikel 64.1 i FEUF.

skattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser.<sup>233</sup>

## 5.5 EU-rättens förhållande till skatteavtal

I det tidigare EG-fördraget fanns artikel 293 vilken föreskrev att i syfte att säkerställa avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen skulle medlemsstaterna ingå förhandlingar. Denna regel har sedermera tagits bort. Dahlberg gör gällande att detta troligtvis har tagits bort då undanröjande av internationell juridisk dubbelbeskattning är ett generellt mål för funktionen av den inre marknaden, även om detta inte numera uttryckligen framkommer i EU-rätten.<sup>234</sup>

En annan viktig artikel i detta sammanhang är artikel 351 FEUF som beskriver relationen mellan EU och medlemsstaternas ingångna avtal med andra stater, både inom unionen och i förhållande till tredje land. Enligt artikel 351.1 ska avtal som ingåtts av medlemsstaterna före 1 januari 1958 eller före tidpunkten då medlemsstaten anslöt sig till EU inte påverkas av bestämmelserna i fördragen.<sup>235</sup> Dock gäller inte detta villkorslöst, i artikelns andra stycke anges att medlemsstaterna ska ”vidta alla lämpliga åtgärder för att undanröja det som är oförenligt med fördragen” samt ”vid behov bistå varandra i detta syfte och i förekommande fall inta en gemensam hållning”.<sup>236</sup>

Som tidigare beskrivits avseende förhandsavgöranden<sup>237</sup> är det EU-domstolens uppgift att tolka EU-rätten och inte att pröva den nationella lagstiftningens förenlighet med EU-rätten, då frågan ligger utanför unionsrätten. Denna begränsning omfattar även medlemsstaternas skatteavtal.<sup>238</sup> Inte heller medför artikel 267 FEUF någon sådan behörighet. Det ligger därför utanför EU-domstolens behörighet att pröva ifall bestämmelserna i ett skatteavtal är förenligt med medlemsstatens nationella rätt. Trots detta har EU-domstolen ansett att det inte hindrar domstolen att beakta skatteavtalets bestämmelser och den interna rätten när den gör en tolkning av EU-rätten som är användbart för den nationella domstolen. Domstolen har dragit slutsatsen att åtaganden i ett skatteavtal inte får strida mot de fria rörligheterna och principen om likabehandling enligt EU-rätten. Med andra ord får EU-domstolen inte bedöma skatteavtalens förenlighet med nationell rätt, men

---

<sup>233</sup> Se Dahlberg (2020) s. 433.

<sup>234</sup> Se Dahlberg (2020) s. 359.

<sup>235</sup> Se artikel 351.1 i FEUF.

<sup>236</sup> Se artikel 351.2 i FEUF.

<sup>237</sup> Se Avsnitt 4.2.2.

<sup>238</sup> Se C-298/05 Columbus Container p. 47.

skatteavtal får inte heller bryta mot principen om likabehandling enligt EU-lagstiftningen.<sup>239</sup>

Dock har förhållandet mellan skatteavtalen och EU-rätten behandlats. I mål C-336/96 Gilly konstaterade EU-domstolen att medlemsstaterna hade suveränitet att själva bestämma kriterier för skatteskyldighet. Vidare fann domstolen även att det inte kunde anses oskäligt för medlemsstaterna att, vid fördelning av beskattningsrätten, ta intryck av den internationella praxis som uttryckts i OECD:s modellavtal.<sup>240</sup>

## 5.6 EU-domstolens praxis

I detta avsnitt förekommer relevanta avgöranden från EU-domstolen gällande dels förhållandet mellan de fyra friheterna, dels förhållandet mellan den fria rörligheten för kapital och tredje land.

### 5.6.1 Fidium Finanz AG, C-452/04

Målet berör inte någon skatterättslig fråga men har fått stor betydelse för i vilken omfattning den fria rörligheten för kapital är tillämplig när det föreligger konkurrens med en annan frihet och avgörandet om vilken frihet som är tillämplig i ett rättsfall.

#### 5.6.1.1 *Omständigheterna i fallet*

Fidium Finanz AG var ett schweiziskt bolag, som gav krediter till utländska kunder, där ca 90% av kunderna som utnyttjade bankens tjänster var bosatta i Tyskland. Verksamheten tillhandahölls via nätet samt genom viss förmedling i Tyskland via kreditförmedlare, vilka enligt den nationella domstolen varken utgjorde representanter eller ombud för det schweiziska bolaget. Bolagets verksamhet bedömdes vara yrkesmässig, varpå det enligt den tyska rätten krävdes tillstånd för att bedriva bankrörelse och tillhandahålla finansiella tjänster i Tyskland, vilket bolaget inte hade. Bolagets verksamhet i Schweiz var underkastad den schweiziska lagstiftningen om konsumentkrediter. Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna tillämpades emellertid inte kravet på tillstånd enligt den schweiziska lagstiftningen på schweiziska företag som uteslutande beviljade kredit i utlandet. Tyskland förbjöd därför bolaget att bedriva sin verksamhet i Tyskland eftersom bolaget ansågs utöva verksamhet inom landet. Bolaget menade å andra sidan att verksamheten utövades snarare mot Tyskland än faktiskt inom Tyskland, varpå ett krav på tillstånd inte var förenligt med EU-rätten samt inskränkte den fria rörligheten för kapital.

---

<sup>239</sup> Se Dahlberg (2020) s. 362. Jmf C-602/17 Benoit Sauvage och Kristel Lejeune mot Etat Belge p. 24.

<sup>240</sup> Se C-336/96 Gilly p. 23–24, 31 samt 35.

Den tyska domstolen fann att tvistens utgång var beroende av tolkningen av fördragsbestämmelserna och beslöt därför begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

### 5.6.1.2 *EU-domstolens bedömning*

Inledningsvis konstaterade EU-domstolen att i motsats till artiklarna om den fria rörligheten för kapital, innehöll artiklarna om den fria rörligheten för tjänster ingen bestämmelse om den fria rörligheten för tjänster var tillämplig på sådan medborgare i tredje land som tillhåller tjänster och är etablerade utanför Europeiska unionen.<sup>241</sup>

Vidare konstaterade EU-domstolen att avtalet, mellan EU samt dess medlemsstater och Schweiz, avseende fri rörlighet för personer vilket även syftade till att underlätta tillhandahållandet av tjänster på de avtalslutande parternas territorium inte hade trätt i kraft, vid tillfället för de faktiska omständigheterna i nationella domstolen.<sup>242</sup>

Därmed var den första frågan som EU-domstolen hade att bedöma vilken grundläggande frihet som var aktuell i målet, den fria rörligheten för tjänster eller den fria rörligheten för kapital.

Med hänvisning till lydelsen i de olika bestämmelserna och dess placering i två olika kapitel i fördraget slog EU-domstolen fast att bestämmelserna, även om de är nära knutna till varandra, är avsedda att reglera olika situationer och att de vardera har ett eget tillämpningsområde. Denna omständighet, menade EU-domstolen, fann stöd i artikel 51.2 (nuvarande artikel 58.2 FEUF) i vilken det gjordes skillnad mellan tjänster som var förbundna med kapitalrörelser och den fria rörligheten för kapital.<sup>243</sup>

Bolaget argumenterade för att med beaktande av lydelsen i artikel 50.1 (nuvarande artikel 57.1 FEUF) skulle bestämmelserna om frihet för tillhandahållandet av tjänster enbart tillämpas ifall bestämmelserna om fri rörlighet för kapital inte anses tillämpliga.<sup>244</sup> Domstolen godtog dock inte detta argument då bestämmelsen enbart rörde definitionen av begreppet tjänst och inte ska tolkas som ett fastställande av prioriteringsordning. Syftet med ordalydelsen i artikel 50.1 var i stället att ingen ekonomisk verksamhet skulle falla utanför tillämpningsområdet för de grundläggande friheterna.<sup>245</sup>

Därefter konstaterade EU-domstolen med hänvisning till tidigare rättsfall att ifall en nationell bestämmelse kan knytas till flera friheter ska det prövas i vilken utsträckning den nationella bestämmelsen påverkar utövandet av

---

<sup>241</sup> Se Mål C-452/04 p. 25.

<sup>242</sup> Se Mål C-452/04 p. 26.

<sup>243</sup> Se Mål C-452/04 p. 28-29. Jfr. artikel 58.2 i FEUF.

<sup>244</sup> Se Mål C-452/04 p. 31. Jfr. Art 57.1 i FEUF.

<sup>245</sup> Se Mål C-452/04 p. 32.

dessa grundläggande friheter och huruvida, enligt omständigheterna i det enskilda fallet, någon av dessa friheter dominerar över den andra.<sup>246</sup>

De aktuella nationella bestämmelserna var hänförliga till den nationella lagstiftningen om kontroll av företag som bedrev bankrörelse och tillhandahöll finansiella tjänster. Det bakomliggande syftet med bestämmelserna var också att kontrollera tillhandahållandet av sådana tjänster samt att enbart företag som kan garantera att dess verksamhet bedrivs på ett korrekt sätt ska kunna få tillhandahålla sådana tjänster.<sup>247</sup>

EU-domstolen noterade att den nationella bestämmelsens begränsande inverkan på den fria rörligheten för kapital snarare var en oundviklig konsekvens av inskränkningen av den fria rörligheten för tjänster. EU-domstolen fann därmed att enligt omständigheterna i målet, dominerade den fria rörligheten för tjänster över den fria rörligheten för kapital.<sup>248</sup>

EU-domstolen fann alltså att de nationella bestämmelserna innebar en begränsning av den fria rörligheten för tjänster, dock har inte bolag, med säte i tredje land, rätt att åberopa denna fria rörlighet. Något rättfärdigande av den nationella bestämmelsen var därför inte nödvändigt.<sup>249</sup>

### 5.6.1.3 *Reaktioner på målet*

Idag finns den inledande bestämmelsen för den fria rörelsen för kapital i artikel 63 FEUF. I artikeln anges att ”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna”<sup>250</sup>. Ståhl menar att *Fidium Finanz*-målet har starkt begränsat omfattningen av artikelns tillämpningsområde för att attackera nationella regler som hindrar sådan rörlighet.<sup>251</sup> Avseende EU-domstolens prövningsmetod av friheterna anser Dahlberg att den fria rörligheten för kapital var tillämplig eftersom tillhandahållandet av lånekapital faller inom dess materiella tillämpningsområde, Dahlberg menar att även EU-domstolen, tycks komma till denna slutsats. Dahlberg ställer sig därför kritisk till att EU-domstolen överhuvudtaget prövar tillhandahållandet av kapital i förhållande till den fria rörligheten tjänster, eftersom EU-domstolen inleder sin bedömning med att konstatera att denna frihet inte var tillämplig i förhållande till tredje land.<sup>252</sup>

---

<sup>246</sup> Se Mål C-452/04 p. 34.

<sup>247</sup> Se Mål C-452/04 p. 45.

<sup>248</sup> Se Mål C-452/04 p. 49.

<sup>249</sup> Se Mål C-452/04 p. 51–52.

<sup>250</sup> Se artikel 63 FEUF.

<sup>251</sup> Se Ståhl (2006) s. 714.

<sup>252</sup> Se Dahlberg (2020) s. 441 f.



Det kan dock konstateras att EU-domstolen har valt att upprätthålla denna tolkning även i senare rättsfall mot övriga friheter.<sup>253</sup> Till exempel i rättsfallet Skatteverket mot A och B C-102/05, som gällde ett förhandsavgörande avseende begränsning av den fria rörligheten för kapital.

Således måste det, vid alla situationer då en kapitalrörelse kan inordnas under en annan fördragsfrihet, fastställas vilken av friheterna som kan anses vara överordnad den andra även om den dominerade friheten inte är tillämplig mot tredje land.

### 5.6.2 Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11

Målet rörde ett förtydligande av en tidigare dom från EU-domstolen. Detta blev nödvändigt eftersom det uppstod tolkningsproblem under den fortsatta behandlingen på nationell nivå, särskilt i situationer som liknade de ursprungliga men inte var exakt samma.<sup>254</sup>

En av de hänskjutna frågorna i det aktuella målet var ifall kapitalets fria rörlighet kunde tillämpas på situationer där ett bolag mottagit utdelning från ett dotterbolag i ett tredjeland, över vilket bolaget hade ett bestämmande inflytande.<sup>255</sup>

EU-domstolen inledde sin bedömning med att konstatera att även etableringsfriheten behövde bedömas i relation till den ovan beskrivna frågan. Liksom i de tidigare presenterade målen var lagstiftningens syfte avgörande.<sup>256</sup> EU-domstolen klargjorde därefter att reglerna om etableringsfrihet ska tillämpas när ett innehav ger inflytande över bolaget, medan reglerna om kapitalets fria rörlighet ska tillämpas när innehavet endast är avsett som en investering utan avsikt att utöva inflytande.<sup>257</sup> Vidare noterade EU-domstolen att de nationella reglerna i fråga kunde tillämpas på både situationer där ägandet gav och inte gav inflytande, varmed det inte var möjligt att enbart tillämpa en av friheterna. EU-domstolen menade då att hänsyn skulle tas till de specifika omständigheterna i rättsfallet för att avgöra om den situation som tvisten i det nationella målet avser omfattas av artikel 49 eller artikel 63.<sup>258</sup>

Därefter fastslog EU-domstolen att om den nationella bestämmelsen kunde tillämpas på förhållanden, vilket inte krävde inflytande, skulle bedömningen göras med avseende på kapitalets fria rörlighet. Om den nationella lagstiftningens syfte visade sig vara att reglera situationer där ägandet innebar in-

---

<sup>253</sup> Se till exempel Skatteverket mot A och B Mål C-102/05. Jfr. Thin Cap Group Litigation Mål C-524/04 och Lasertex Mål C-492/04.

<sup>254</sup> Se Mål C-35/11 p. 21–34.

<sup>255</sup> Se Mål C-35/11 p. 35.

<sup>256</sup> Se Mål C-35/11 p. 89–90.

<sup>257</sup> Se Mål C-35/11 p. 91–92.

<sup>258</sup> Se Mål C-35/11 p. 93–94.

flytande över bolaget, menade EU-domstolen att ingen av friheterna kan tillämpas.<sup>259</sup>

---

<sup>259</sup> Se Mål C-35/11 p. 95–100.

## 6 Analys

### 6.1 Direktivförslaget i förhållande till OECD:s modellavtal och riktlinjer och hur påverkar det Sverige.

Som framgått av i uppsatsen förekommer det flera avvikelser mellan direktivförslagets bestämmelser och OECD:s riktlinjer.

Den förtydligande definitionen av närstående företag skulle vid implementering av direktivförslaget ge en ökad förutsägbarhet avseende på vilka företag som korrigeringsregeln kan tillämpas på, både för Skatteverket och det multinationella företaget. Samtidigt skulle ett sådant förtydligande möjligtvis kunna medföra en förändring i hur multinationella företag väljer att strukturera sitt ägandeskap i de enskilda bolagsenheterna för att placera sig på den ena eller andra sidan om tröskelvärdet. Genom att öppna upp för möjligheten att även företag som ligger under gränsen om 25% kan anses vara närstående, verkar direktivförslaget redan ha tagit höjd för detta. Möjligheten kommer dock med förbehållet om väsentligt inflytande måste föreligga. Enligt den nuvarande korrigeringsregeln krävs det endast sannolika skäl för att bevisa att en intressegemenskap föreligger. Det högre bevisningskravet skulle innebära ett hinder från att staterna tillämpar en striktare procentgräns. Samtidigt definieras inte hur ett väsentligt inflytande ska se ut, vilket också öppnar möjligheten för att tillämpa korrigeringsregeln vid situationer där inflytandet inte stammar från de parametrar som listas i direktivförslaget. Det är därmed fortfarande lite oklart om det finns någon faktisk gräns och var denna gräns i så fall är tänkt att gå. Dock har detta problem även förelegat i Sverige tidigare trots lättare bevisningskrav. Men över lag kommer definieringen underlätta bedömningen ifall korrigeringsregeln kan tillämpas. Direktivförslaget definierar en närstående transaktion som en transaktion mellan närstående företag, vilket är samma tolkning som Skatteverket har gjort av de nuvarande korrigeringsreglerna, alltså att båda parterna måste vara näringsidkare.

Någon större skillnad mellan direktivförslaget och OECD:s riktlinjer föreligger inte utifrån formuleringarna i förslaget. Således skulle ett genomförande av direktivförslaget medföra att en ökad möjlighet till genomsyn skulle införas i lagstiftningen och domstolen skulle ha ett ökat stöd för genomsyn eller omkaraktisering, då rättskällevärdet i ett infört direktiv skulle vara större än de nuvarande riktlinjerna.

Avseende korresponderande justeringar bör det påpekas att denna möjlighet sakna att trots OECD:s modellavtal innehåller förelägger att korresponderande justeringar bör ske, så saknas denna möjlighet till nedjustering sin motsvarighet i den svenska korrigeringsregeln. Detta kan dock ses som naturligt eftersom ett införande av en lagstadgad möjlighet till nedjustering i den svenska korrigeringsreglen, skulle kunna skapa ytterligare incitament för multinationella företag att medvetet sätta felaktiga priser, dessutom skulle det ge andra stater möjlighet att göra skönsmässiga korrigeringar till nackdel för Sverige. En automatisk lagstadgad rätt till nedjustering skulle visserligen minska risken för dubbelbeskattning och företagen skulle inte drabbas lika hårt av en korrigering. Direktivförslagets skrivning avseende korresponderande justeringar liknar den som finns i OECD:s riktlinjer, men kommer med en del reservationer. Den stat som blir skyldig till att göra en korresponderande justering har möjlighet att underkänna den andra statens prisberäkning om den anser att den första statens beräkning av armlängdspriset är felaktig. Därmed finns det ett visst skydd mot skönsmässiga korrigeringar samt ett starkare skydd för företagen avseende risken för dubbelbeskattning.

Direktivförslagets förhållningsregler om när en kompenserande justering kan accepteras är tydligare specificerat än i OECD:s riktlinjer. Med hänsyn till att direktivförslaget kräver att kompenserande justeringar ska ha skett innan skattedeklarationen lämnats in, bör kunna tolkas som att möjligheten om att frånga principen om beskattningsårets slutenhet, vilket fastställdes i Shell-målet, skulle bli utdaterad.

I direktivförslaget anges specifikt de fem värderingsmetoderna utan någon hierarkisk ordning. Vidare anges även en regel om den mest lämpliga metoden. Detta bör kunna betraktas som att direktivförslaget ser samtliga värderingsmetoder som likvärdiga. Detta skiljer sig från OECD:s rekommendation av de traditionella transaktionsmetoderna och särskilt marknadsprismetoden. Effekten av detta bör dock inte medföra någon praktisk förändring då någon skyldighet, för skattemyndigheterna att tillämpa samma värderingsmetod som företaget, har inte förelegat tidigare heller.

En mer markant skillnad som kan anses vara mer av en ren begränsning, till skillnad från de tidigare förtydliganden, är direktivförslagets fastställande av armlängdsmässigt prisspann. Kravet på användandet av interkvartilspannet mellan 25:e och 75:e percentilen som ram för utfall av acceptabla prissättningar samt bestämmelsen om en tvingade justering till medianen, ifall resultatet faller utanför interkvartilspannet, syftar troligtvis till att begränsa alltför stora radier på armlängdsprismässiga prisspann. Detta skiljer sig åt från OECD:s riktlinjer som anger att hela spannet kan vara armlängdsprismässigt. Begränsningen syftar troligtvis till att minska medlemsstaternas möjlighet till flexibilitet vid dess kontroller av företagets prisspann. Det är möjligt att denna begränsning syftar till att minska den skattekonkurrens

mellan medlemsstaterna som annars kan föreligga vid en sådan situation. Förändringen kan även ses som ett förtydligande för företagen genom att minska ner spannet för vad som kan anses vara en acceptabel prissättning och därmed minska osäkerheten.

Med hänsyn till att direktivförslaget definierar OECD:s riktlinjer i artikel 3.18 skulle det innebära att den ambulatoriska tolkningsmetod, som Sverige tidigare har kommit att tillämpa avseende OECD:s revideringar av modellavtal och riktlinjer, är svår att berättiga. Den förändring av direktivförslaget som skett i samband med omröstningen i Europaparlamentet indikerar dock på att en viss möjlighet för en ambulatorisk tolkningsmetod skulle kunna vara möjlig. Genom förändringen förskrivs det att definitionen kan omfatta senare versioner av OECD:s riktlinjer som godtagits av medlemsstaterna.

Sammanfattningsvis kan det alltså sägas att direktivförslaget följer OECD:s tolkning av armlängdsprincipen samt dess riktlinjer om internprissättningar, men genom dess förtydligande begränsar direktivförslaget tolkningsmöjligheterna av OECD:s riktlinjer.

Likt Burmeister uttalande om att riktlinjerna kan anses utgöra minsta gemensam nämnare för OECD:s medlemsstater, bör dessa förändringar från Riktlinjerna kunna ses som att kommissionen har försökt att hitta den minsta gemensamma nämnaren för just EU:s medlemsstater.

## 6.2 Riktlinjernas rättskällevärde

Som tidigare beskrivits i framställningen är OECD:s modellavtal och dess kommentarer inte bindande för staterna, de utgör alltså inte faktiskt del av del skatteavtal som Sverige har ingått. Men då Sverige och dess motsvarande traktatspartners, vid upprättande av skatteavtal, har utgått från OECD:s modellavtal, har det aktuella skatteavtalet varit uppbyggt på likande principer som modellavtalets artiklar. Ur ett rättskälleperspektiv, har de svenska domstolarna därför inte varit tvungna att beakta modellavtalet tillhörande kommentarer vid tolkning av motsvarande lagtext. Genom HFD:s praxis har modellavtalets kommentarer getts ett visst tolkningsvärde vid tillämpning av skatteavtalens artiklar.

I kommentarerna till artikel 9 i OECD:s modellavtal förekommer en hänvisning till det separata dokument som är OECD:s riktlinjer för internprissättning. Riktlinjernas väg in till den interna rätten skulle därför betraktas som relativt lång. HFD:s beaktan av OECD:s rapport i Shell-målet gjorde att OECD:s riktlinjer närmast kunde betraktas som doktrin, en källa som **får** beaktas i vart fall i relevanta delar, genom efterföljande praxis har riktlinjernas rättskällevärde vuxit till en källa som närmast **bör** beaktas.

Med hänsyn till principen om EU-rättens företräde även gäller framför grundlag, skulle OECD:s riktlinjer ges en legitimitet som OECD-riktlinjer

saknat vid tolkningen av intern svensk rätt tidigare. Vid ett genomförande av direktivförslaget skulle det inte vara möjligt att ifrågasätta var OECD:s riktlinjer står i den svenska skatterättsliga rätthierarkin. Samtidigt skulle riktlinjernas tillämplighet begränsas av de snävare ramar som direktivförslaget ställer upp jämfört med OECD:s riktlinjer.

Vad som framstår som klarlagt då är att rättskällevärdet skulle öka vid genomförande av direktivförslaget och att metoden för tillämpning av armlängdsprincipen och domstolens möjligheten till genomsyn och omkaraktärisering skulle få ett större genomslag inom den interna rätten. Detta då rättskällevärdet går från **får** beaktas till **måste** beaktas. Hur detta kommer inverka på domstolens möjlighet till genomsyn vid tillämpning av övrig intern rätt är dock svår att avgöra och lämnas åt framtidens utfall.

### 6.3 Eventuella effekter av övrig EU-rätt

Genom ett antagande av direktivförslaget har EU-kommissionen möjlighet att angripa vad de anser vara felaktiga armlängdspriset och genom artikel 258.2 är medlemsstaterna öppna för fördragstalan. Tidigare nationell praxis som avviker allt för mycket från direktivförslagets bestämmelser, skulle anses vara utdaterad. Med hänsyn till direktivförslagets bestämmelse om korrigerande justeringar, är det osäkert om det fortsatt skulle vara möjligt att vid tillämpning av korrigeringsregeln kunna frångå principen om beskattningsårets slutenhet.

Med beaktan av Fiat Chrysler Finance Europe-fallet och artikel 107 i FEUF om statsstödsregler skulle EU-kommissionen även få en större möjlighet att kontrollera de förhandsprissättningsbesked som företag kan ansöka om hos medlemsstaterna.

Med stöd av kravet på lojalitet gentemot EU-rättens effektiva genomslag har EU-domstolen tilldelat direktiv så kallad direkt effekt när de inte har införlivats inom den givna tidsramen. Detta innebär att bestämmelserna i EU-rätten kan ge upphov till rättigheter och skyldigheter som enskilda kan åberopa inför nationella domstolar och myndigheter, även om de ännu inte har inkorporerats i den nationella lagstiftningen. För att ett direktivs rättigheter ska kunna ges direkt effekt krävs att den relevanta bestämmelsen är tillräckligt tydlig och ovillkorlig. Om exempelvis Sverige aldrig implementerar direktivet, är för sent med att implementera direktivet eller implementerar direktivet felaktigt, riskerar Sverige att dras inför EU-domstolen för fördragsbrott. Vid ett antagande av direktivförslaget är det i dagsläget i angivet att medlemsstaterna ska stifta och anta tillräckliga regler för att säkerställa efterlevnad av direktivet senast den 31 december 2024, vilket vid skrivandets stund är mindre än 8 månader.

Samtidigt bör påpekas att enligt artikel 288 i FEUF, är direktiv enbart bindande för medlemsstater i förhållande till det syfte som direktivet ämnar

uppfylla. Därav bör inte en ren bokstavstolkning göras av direktivförslagets bestämmelser vid en nationell införlivning av direktivet. Det är upp till varje medlemsstat att själv välja vilken form som direktivförslaget bäst efterlevs inom medlemsstatens jurisdiktion.

Då internprissättningen är ett globalt problem uppstår frågan i vilken utsträckning medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa EU:s version av korrigeringsreglerna mot tredje land. Enligt artikel 63 om den fria rörligheten för kapital sträcker sig denna frihet till tredje land. Med hänsyn till EU-domstolens uttalande i C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*<sup>260</sup>, avseende nationell lagstiftning som enbart är tillämplig på de med bestämmandeinflytande, kan inte den fria rörligheten av kapital anses vara tillämplig vid situationer som berör tredje land, var med det skulle stå fritt för medlemsstaterna att stifta hindrande lagbestämmelser i sina korrigeringsreglerna, då de enbart är tillämpliga på personer med bestämmandeinflytande.

Det som åtminstone kan konstateras i denna framställning är att genom direktivförslaget signalerar EU nu att de har skärpt sin position avseende de avvikelser som finns mellan medlemsstaternas tillämpning av armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer, vilket medför en betydande förändring i EU:s syn på internprissättning och armlängdsprincipen.

## 6.4 Slutsats och avslutande ord

Det kan konstateras att EU:s direktivförslag avseende internprissättning inte avsevärt skiljer sig från OECD:s riktlinjer och modellavtal även om det finns vissa mindre avgörande skillnader och begränsningar. Det märks tydligt att kommissionen i sitt förslag har försökt att ta hänsyn till de olika medlemsstaternas praxis avseende internprissättning och försökt finna en minsta gemensam nämnare för att implementera ett direktiv med syfte att säkerställa den fria rörligheten av kapital. Direktivförslagets begränsande bestämmelser är huvudsakligen i form av förtydliganden i syfte att minska ner möjligheten till avvikande tolkning, vilket förväntas kunna ge en ökad förutsägbarhet för både företag och skattemyndigheterna. Eftersom svensk praxis till stor del bygger på domar där OECD:s riktlinjer och modellavtal beaktats skulle genomförandet av direktivet kunna anses medföra relativt små förändringar på svensk rätt avseende internprissättningsregler.

En implementering av direktivet skulle dock kunna få relativt stor praktisk inverkan på svensk praxis, då rättskällevärdet av ett implementerat direktiv skulle vara avsevärt mycket högre än det rättskällevärde som OECD:s riktlinjer har idag. Genomförandet av direktivet skulle i praktiken medföra att OECD:s riktlinjer och modellavtal blir lagstiftad i svensk rätt med undantag för de justeringar som gjorts av riktlinjerna i direktivförslaget.

---

<sup>260</sup> Se avsnitt 4.6.2

De mer långtgående effekterna av införandet av direktivförslaget är att EU skulle komma att lagstifta inom områden som tidigare har varit förbehållen nationell rätt. Huruvida detta skulle kunna komma att få ytterligare implikationer för nationell skattelagstiftning är i dagsläget svårt att bedöma och kommer sannolikt inte avgöras förrän det finns prejudicerande domar från EU-domstolen där rättsläget och förhållandet mellan den nationella och den EU-rättsliga lagstiftning fastslås.

Genom Fiat Chrysler Finance-fallet var det nära att en unionsrättslig arm-längdsprincip infördes på ett icke-legitimt sätt. Genom direktivförslaget ges medlemsstaterna nu i stället en legal och korrekt möjlighet att själva kunna avgöra ifall de vill släppa sin kontroll över internprissättningen och överlämna ytterligare kompetensförmåga på det direkta skatteområdet till EU.

Avslutningsvis anser undertecknad med hänsyn till det förutsägbarhetskrav som föreskrivs genom legalitetsprincipen, att direktivförslaget innehåller flera positiva förtydliganden som Sverige bör införliva oavsett om direktivförslaget blir antaget eller inte. Däremot är undertecknad skeptisk till att inskränka den nationella suveräniteten genom att EU ges mer maktbefogenheten avseende det direkta skatteområdet, eftersom detta påverka våra nationella skatteinkomster. En långtgående konsekvens skulle vara att Sverige får mindre möjlighet att skapa det välfärdssamhälle som de svenska medborgarna önskar. Det bör även kunna ifrågasättas om de primärrättsliga principerna om subsidiaritet och proportionalitet sätter krav på att andra, mindre direkt påverkande, harmoniseringsåtgärder bör undersökas.



## 7 Käll- och litteraturförteckning

### Källor

#### *Tryckta källor*

Offentligt tryck

#### Författningar

Kungörelse (1947:152) om beslutad ny regeringsform.

Inkomstskattelagen (1999:1229).

#### Propositioner och regeringsskrivelser

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

Prop. 2016/17:19 Utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöver-  
skridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning

Prop. 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m. m.

Prop. 1982/83:73 Om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetal-  
ningar m.m.

Prop. 1955:87 med förslag till lag om rätt för utländska bolag och föreningar  
att idka näring här i riket, m. m.

Prop. 1927:102. Kungl. Maj:ts proposition Nr 102.

Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan  
företag i intressegemenskap SKVFS 2007:1.

#### Utredningsbetänkande

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.

Skatteverkets ställningstagande 2016-01-04, dnr 131 686780-15/111, *In-  
ternprissättning – den utländska parten måste vara näringsidkare för att  
korrigeringsregeln ska vara tillämplig.*

## *Europeiska unionen*

### Europeiska kommissionen

COM(2001) 582 Final, Communication from the commission to the council, the European parliament and the economic and social committee.

EU-kommissionens pressmeddelande IP/05/1403.

COM(2005) 543, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU  
Proposal for a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU.

JTPS rapport - En samordnad strategi för kontroll av internprissättning inom EU. JTPF/013/2018/EN.

COM(2023), 529 Final Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on transfer pricing.

### Europa Parlamentet

Europaparlamentets lagstiftningsresolution av den 10 april 2024 om förslaget till rådets direktiv om internprissättning T9-0219/2024 (COM(2023)0529 – C9-0339/2023 – 2023/0322(CNS)).

### Övriga tryckta källor

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris.

OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

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

OECD (2024), Pillar One - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

## Litteratur

### Böcker

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

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

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders (2022), *Europarättens grunder*, 7 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm.

Burmeister, Jari. (2016), *Internprissättning och omkarakterisering: en studie av möjligheten att omkarakterisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*, 1. Uppl. Iustus Förlag AB. Uppsala.

Collier, Richard och Andrus, Joseph (2017), *Transfer pricing and the arm's principle after BEPS*. Oxford University Press. Oxford.

Dahlberg, Mattias (2000), *Svensk Skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*. Iustus Förlag AB, Uppsala.

Dahlberg, Mattias (2020), *Internationell beskattning*, 5 uppl. Studentlitteratur AB, Lund.

Dahlman, Christian (2014), *Rätt och rättfärdigande – en tematisk introduktion i allmän rättslära*, upplaga 2:4. Studentlitteratur AB, Lund.

Helminen, Marjaana. (2018), *EU Tax Law – Direct Taxation*. IBFD, Amsterdam.

Hilling, Maria (2016), *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv*. Wolters Kluwer Sverige AB, Stockholm.

Hultqvist, Anders (1995), *Legalitetsprincipen – vid inkomstbeskattning*. Juristförlaget JF AB, Stockholm.

Höglund, Mats (2021), *Dokumentation av internprissättning – med inriktning på land-för-land-rapportering*. Jure förlag AB, Stockholm.

Johansson, Alexandra (2021), *Förhållandet mellan intern skattelagstiftning och skatteavtal – särskilt om företräde för interna skatteregler*. Jure förlag AB, Stockholm.

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro. (red.), *Juridisk metodlära*. Studentlitteratur, Lund.

Lindencrona, Gustaf (1994), *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*. Juristförlaget JF AB, Stockholm.

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer – Simon-Almendal, Teresa och Persson Östman, Roger (2021), *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*. 18 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Melz, Peter – Silfverberg, Christer – Simon-Almendal, Teresa och Persson Östman, Roger. (2023), *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*. 19 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Monsenego, Jérôme. (2015), *Introduction to Transfer Pricing*. 1 uppl., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

Petruzzi, Raffaele – Cottani, Giammarco och Lang, Michael (2021), *Fundamentals of Transfer Pricing: General Topics and Specific Transactions*. Wolter Kluwer International.

Peczenik, Aleksander (1995), *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Nordstedts Juridik, Stockholm.

Pelin, Lars (2011), *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*. 5 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Påhlsson (2018), *Konstitutionella Skatterätt*. 4 uppl., Iustus förlag, Uppsala.

Radolovic, Jasminka. (2012), *Transfer Pricing Model Based on Multiple-Factor Transfer Pricing Model using the Transactional Net Margin Method*. Vol. 25:1.

Reichel, Jane (2018), 'EU-rättslig metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro. (red.), *Juridisk metodlära*. Studentlitteratur, Lund.

Sandgren, Claes (2021), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod och argument*. Nordstedts Juridik. Stockholm.

Sallander, Ann-Sophie (2015), *Skatteavtal – om tolkning och tillämpning*. Liber. Stockholm.

Strömholm, Stig (1996), *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*. Uppl. 5, Nordstedts Juridik, Stockholm.

Ståhl, Kristina – Persson Österman, Roger – Hilling, Maria och Öberg, Jesper (2011), *EU - skatterätt*, 3 uppl., Iustus förlag, Uppsala.

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

Terra, Ben och Wattel, Peter, (2005), *European Tax Law*, 5 uppl. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

Terra, Ben och Wattel, Peter (2012), *European Tax Law*. 6 uppl., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning*. Iustus förlag, Uppsala.

Wiman, Bertil (1987), *Prissättning inom multinationella koncerner*. Iustus förlag, Uppsala.

Wiman, Bertil (2002), *Beskattning av företagsgrupper*. Nordstedts juridik Stockholm.

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

### Artiklar

Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, kommentar till 14 kap. 19–20 §§, (2021-09-01, Nordstedts Juridik), JUNO.

Bergström, Sture (2003), *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003 s. 2–13.

Bjuvberg, Jan (2015), *Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – några typfall*, Svensk Skattetidning [2015:5] s. 111–130.

Carneborn, Inkomstskattelagen, kommentar till 14 kap. 19 § (2021-06-01, Lexino), JUNO.

Croneberg, Richard (2023), *EU-domstolens domar*. Skattenytt 2023 s. 280–283.

Gäverth, Leif och Möller, Lars (2007), *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* s.652–662.

- Hansson, Åsa (2019), *Skattepolitik på EU-nivå – samordna eller konkurrera?*. September 2019:10epa SIEPS.
- Jareborg, Nils (2004), *Rättsdogmatik som vetenskap*. Svensk Juristtidning. s. 1–10.
- Lambertz, Göran (2002), *Nyttig och onyttig rättsvetenskap*. Svensk Juristtidning. s. 265–266.
- Mattsson Nils (1991), *Shellmålet avgjort*. Skattenytt s. 757–767.
- Parland, Emilie (2010), *Internprissättning och EU-rätten – reflektioner kring SGI-domen*. Skattenytt s. 578-583.
- Radolović, Jasminka (2012), *Transfer Pricing Model Based on Multiple-Factor Transfer Pricing Model using the Transactional Net Margin Method*. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 25 (1), s. 30–42.  
<https://doi.org/10.1080/1331677X.2012.11517492>
- Rick, Johan (2016), *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?*, Svensk Skattetidning [2016:8] s. 541–551.
- Sallander, Ann-Sophie (2017), *Om valet av version av OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning av skatteavtal – en analys av HFD:s praxis under 30 år*, Skattenytt s. 689–719.
- Ståhl, Kristina (2006), *Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land - EG-domstolen begränsar bestämmelsernas tillämpningsområde*. Skattenytt s.714-719.
- Tjernberg, Mats, (2003), *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt, s. 14 – 22.
- Tjernberg, Mats, (2016), *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) fel-formuleringar*, Skattenytt, nr 4, s. 167 – 184.
- Tjernberg, Mats (2017a), *Anmälan av Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering - en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsoverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, Uppsala 2016*. Skattenytt s. 276–287.
- Tjernberg (2017b), *OECD:s document, tolkningsvärdet för ren intern rätt* Svensk Skattetidning [2017:2] s.118-129.

Von Bahr, Stig (2021), *Anmälan av Mats Höglund, Dokumentation av internprissättning - med inriktning på land-för-land-rapportering*, Jure Förlag AB 2021 (292 sidor). Skattnytt s. 770-778.

Von Koch, Nils (2006), *EU TPD – Hjälp eller börda för näringslivet*, Svensk Skattetidning [2006:2] s. 152–159.

Wiman, Bertil (1997), *Utvecklingen på internprissättningsområdet*, SkatteNytt, s. 500–523.

Lambertz, Göran (2002), *Nyttig och onyttig rättsvetenskap*, Svensk Juristtidning s. 265–266.

### Elektroniska källor

Skatteverket – Rättslig vägledning (Rättshandlingars verkliga innebörd).  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/339269.html>  
(Besökt 2024-05-18).

Skatteverket - Rättslig vägledning (Vad är internprissättning?).  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/331393.html>  
(Besökt 2024-05-18).

Skatteverket - Rättslig vägledning (Armlängdsprincipen).  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/347291.html>  
(Besökt 2024-05-18).

Skatteverket - Rättslig vägledning (OECD:s modellavtal och riktlinjer).  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.2/331396.html>  
(Besökt 2024-05-18).

### Rättsfallförteckning

#### Svenska domstolar

RA 1990 ref. 34.

RA 1991 ref. 107.

RA 2004 ref. 13.

RA 2004 ref. 27.

RA 2006 ref. 37.

HFD 2016 ref. 23.

HFD 2016 ref. 45.

HFD 2019 not 20.

HFD 2019 not 20.

EU-domstolen och Tribu

Mål 26/62 Van Gend en Loos, EU:C:1963:1.

Mål 6/64 Costa mot E.N.E.L., EU:C:1964:66.

Mål 11/70 Internationale Handelsgesellschaft, EU:C:1970:114.

C-270/83 Avoir Fiscal, EU:C:1985:413.

C-55/94 Gebhard, EU:C:1995:411.

De förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 Sanz de Lera och andra, EU:C:1995:451.

C-336/96 Gilly, EU:C:1998:221.

C-35/98 Verkooijen, EU:C:2000:294.

C-436/00 X & Y, EU:C:2002:704.

C-452/04 Fidium Finanz AG, EU:C:2006:631.

C-492/04 Lasertex, EU:C:2007:273.

C-524/04 Thin Cap Group Litigation, EU:C:2007:161.

C-102/05 Skatteverket mot A och B, EU:C:2007:275.

C-157/05 Holböck, EU:C:2007:297.

C-298/05 Columbus Container, EU:C:2007:754.

C-104/06 Kommissionen mot Sverige, EU:C:2007:40.

C-311/08 SGI, EU:C:2010:26

C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707.



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

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

C-602/17 Benoit Sauvage och Kristel Lejeune mot Etat Belge, EU:C:2018:856.

De förenade målen C-885/19 P och C-898/19 P Fiat Chrysler Finance Europe och Irland mot Europeiska kommissionen, EU:C:2022:859.