



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Erik Svantesson

Omvärdering av koncerninterna tjänster när det saknas jämförbara tjänster på marknaden

En analys av omvärderingsregeln och beskattningsunderlaget i
mervärdesskattelagen utifrån neutralitetsprincipen

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin: VT24

Innehåll

Summary	4
Sammanfattning	6
Förord.....	8
Förkortningar.....	9
1 Inledning	10
1.1 Bakgrund	10
1.2 Syfte och frågeställning.....	12
1.3 Metod.....	13
1.4 Material.....	14
1.5 Avgränsningar	16
1.6 Forskningsläget.....	18
1.7 Disposition.....	19
2 Omvärderingsregeln i mervärdesskatterätten	20
2.1 Inledning.....	20
2.2 Mervärdesskattesystemet.....	20
2.3 Neutralitetsprincipen	21
2.4 Omvärderingsregeln	23
2.5 Avdragsregler	28
3 Korrigeringsregeln i inkomstskatterätten	33
3.1 Inledning.....	33
3.2 Korrigeringsregeln.....	34
3.2.1 HFD:s tillämpning av korrigeringsregeln och OECD:s inverkan på tolkningen.....	36
4 Interaktioner mellan mervärdesskatterätten och inkomstskatterätten	38
4.1 Inledning.....	38
4.2 Interaktioner i svensk rätt	38
4.3 Interaktioner i EU-rätten.....	40
5 Värdering av beskattningsunderlaget	43
5.1 Inledning.....	43
5.2 Armlängdsprincipen enligt OECD	44
5.2.1 Metoder för att fastställa armlängdspriset.....	45
5.3 Vilka kostnader är hänförliga till tjänster enligt OECD:s riktlinjer?.....	48
5.4 Vilka kostnader är hänförliga till en tjänst vid tillämpningen av omvärderingsregeln?.....	50
5.4.1 HFD 2014 ref. 40	51

5.4.2	HFD Mål nr. 3217–21	52
5.5	Kommentarer på kostnadsberäkningen vid tillämpningen av omvärderingsregeln	53
5.6	Kommentarer på omvärderingsregelns förenlighet med neutralitetsprincipen	56
6	Analys och slutsats	60
7	Egna reflektioner	66
	Källförteckning	67

Summary

The reevaluation rule, which is a VAT-related rule, was introduced into Swedish law in 2008 to counteract tax evasion and tax avoidance in transactions when incorrect compensation between connected persons are made. The situation identified as most common is that transactions occur for too low compensation when the provider has full deduction rights for VAT and the purchaser wholly or partially lacks deduction rights.

In the Supreme Administrative Court case no. 3217-21, a request for a preliminary ruling has been made to the EU Court of Justice. The case involves a parent company whose sole economic activity is to provide services to its subsidiaries. One of the questions is whether, in a reevaluation of the tax base, all costs that a provider has, including capital and acquisition costs, can be included.

The purpose of the thesis is to examine how the cost of a service is calculated when applying the reevaluation rule. Furthermore, the purpose is to examine the interaction between VAT and income tax rules and guidelines to see if the income tax rules can be used for cost calculation when applying the reevaluation rule. Additionally, the purpose is to examine the principle of neutrality and how the reevaluation rule relates to it.

There are no clear guidelines for which costs can be attributed to a service when the reevaluation rule is to be applied. In the absence of clear guidelines on how intra-group services should be priced, the company in the current case has used the OECD guidelines for pricing. Capital and acquisition costs are costs that should not be included in the pricing of intra-group transactions for income tax purposes. However, the use of OECD guidelines has been rejected by the Swedish authorities in the VAT area.

There have been and are interactions between the pricing rules of the two tax areas. In my conclusion, I consider that the OECD guidelines are not directly

applicable to situations where a parent company's sole activity is to provide services to subsidiaries. It might however be possible to design rules in the VAT area based on OECD guidelines to apply the reevaluation rule more in line with the principle of neutrality.

My conclusion is also that the interpretation and application of the reevaluation rule made in the Supreme Administrative Court case no. 3217-21 deviates from the principle of neutrality to an excessive degree. Clearer rules and guidelines are needed for how the reevaluation rule should be applied.

Sammanfattning

Omvärderingsregeln, som är en mervärdesskatterättslig regel, infördes i svensk rätt 2008 för att motverka skatteundandragande och skatteflykt vid tillhandahållanden mot felaktig ersättning mellan personer som är förbundna med varandra. Den situation som identifierats som vanligast är att tillhandahållanden sker mot en för låg ersättning när tillhandahållaren har full avdragsrätt för mervärdesskatt och förvärvaren helt eller delvis saknar avdragsrätt.

I HFD mål nr. 3217–21 har det gjorts en begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen. Fallet rör ett moderbolag vars enda ekonomiska verksamhet är att tillhandahålla tjänster till sina dotterbolag. En av frågorna är om det vid en omvärdering av beskattningsunderlaget kan inkluderas samtliga kostnader som en tillhandahållare har, inklusive kapital- och anskaffningskostnader.

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur kostnaden för en tjänst beräknas vid tillämpningen av omvärderingsregeln. Syftet är vidare att undersöka interaktionen mellan mervärdesskatterättsliga och inkomstskatterättsliga regler och riktlinjer för att se om de inkomstskatterättsliga reglerna kan användas för beräkning av kostnader vid tillämpningen av omvärderingsregeln. Syftet är vidare att undersöka neutralitetsprincipen och hur omvärderingsregeln förhåller sig till den.

Det finns inga tydliga riktlinjer för vilka kostnader som kan anses belöpa på en tjänst när omvärderingsregeln ska tillämpas. I brist på tydliga riktlinjer för hur koncerninterna tjänster ska prissättas har bolaget i det aktuella fallet använt sig av OECD:s riktlinjer för prissättning. Kapital- och anskaffningskostnader är kostnader som inkomstskatterättslig inte ska inkluderas vid prissättning av koncerninterna transaktioner. Användandet av OECD:s riktlinjer har dock underkänts av de svenska myndigheterna på det mervärdesskatterättsliga området.

Det finns och har funnits interaktioner mellan de två skatteområdenas prissättningsregler. I min slutsats anser jag att OECD:s riktlinjer inte är direkt

tillämpningsbara på situationer där ett moderbolag enda verksamhet är att tillhandahålla tjänster till dotterbolag. Det skulle möjligtvis kunna utformas regler på det mervärdesskatterättsliga området som utgår från OECD:s riktlinjer för att kunna tillämpa omvärderingsregeln mer i linje med neutralitetsprincipen.

Min slutsats är även att den tolkning och tillämpning av omvärderingsregeln som gjorts i HFD mål nr. 3217–21 frångår neutralitetsprincipen i allt för stor grad. Det behövs tydligare regler och riktlinjer för hur omvärderingsregeln ska tillämpas.

Förord

”Intra-group services are generally not the most exciting part of transfer pricing. In the transfer pricing world (...) intra-group services can be the kind of thing you just can’t avoid – like attending the wedding celebrations of a cousin whom you hardly ever see and don’t actually like very much. It is your duty, as a good family member, to make the effort”- John Henshall

Jag vill rikta ett stort tack till alla i studentlivet som jag träffat under mina år som engagerad. Speciellt ni på Helsingkrona, Akademiska Föreningen och AF-borgen som jag haft ynnesten att vara kollega till.

Ett stort tack till min handledare Richard Croneberg som gjort ett fenomenalt jobb som handledare och underlättat mitt skrivande.

Tack till alla på KPMG i Malmö för att ni tog in mig på uppsatspraktik och stöttade mig i uppsatsarbetet.

Tack till min familj och mina vänner för stöttning och glada tillrop.

Slutligen ett stort tack till Anna som uppmuntrat och motiverat mig under uppsatsskrivandet. Det hade inte gått utan dig.

Erik Svantesson

Lund

2024-05-22

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstkattelagen
KL	Kommunalskattelagen
ML	Mervärdesskattelagen
MVD	Mervärdesskattedirektivet
OECD	Organization for Economic Co-Operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I ett aktuellt mål har HFD den 3 januari 2024 begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen i en fråga gällande omvärdering av beskattningsunderlag. Målet behandlar frågan om omvärdering av beskattningsunderlaget hos ett moderbolag i en koncern och om Skatteverkets och kammarrättens tolkning av bestämmelserna är förenliga med art. 72 och 80 i mervärdesskattedirektivet. Moderbolagets enda verksamhet är att tillhandahålla tjänster till sina dotterbolag och bolaget har gjort avdrag för all ingående mervärdesskatt hänförliga till sina förvärv. Första frågan till EU-domstolen är om sådana tjänster som tillhandahålls i målet alltid utgör unika tillhandahållanden och därför inte kan bestämmas genom en sådan jämförelse som föreskrivs i art. 72 mervärdesskattedirektivet. Den andra frågan är om det vid en omvärdering av beskattningsunderlaget kan inkluderas hela moderbolagets kostnads massa, inklusive kapital- och anskaffningskostnader, om den enda verksamheten som moderbolaget bedriver är att tillhandahålla tjänster till dotterbolag.¹

Omvärderingsregeln syftar till att motverka fördelaktig prissättning i en intressegemenskap som kan leda till skatteundandragande eller skatteflykt.² Regeln infördes i svensk rätt 2008. Tidigare träffades tillhandahållanden till underpris av reglerna om uttagsbeskattning i mervärdesskattelagen. Att uttagsbeskatta tillhandahållanden där det faktiskt utgått ersättning underkändes dock av EU-domstolen, vilket ledde till att omvärderingsregeln infördes.³ Omvärderingsregeln är baserad på motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

¹ HFD mål nr 3217–21.

² Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor & Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 8 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2023, s. 55–56.

³ Holmlund, Mats & Mattsson, Fredrik, *Omvärdering av beskattningsunderlaget för moms – krav på skatteundandragande?*, Svensk Skattetidning, 2009, nr. 4, s. 351–352.

När det gäller tillämpningen av omvärderingsregeln är rättsläget oklart kring hur kostnaden för att tillhandahålla en tjänst ska beräknas. På det inkomstskatterättsliga internprissättningsområdet finns dock utarbetade och accepterade metoder från OECD för att beräkna kostnaden för tillhandahållanden och för att prissätta koncerninterna tjänster när det saknas jämförbara tjänster på marknaden. I brist på riktlinjer för hur kostnader ska beräknas mervärdesskatterättslig har bolaget i det aktuella målet använt sig av OECD:s metoder för att prissätta koncerninterna transaktioner.⁴ Skatteverket och Kammarrätten anser att bolagets metod för att prissätta tjänsterna, som baseras på OECD:s riktlinjer för internprissättning, inte är tillämplig. Skatteverket och Kammarrätten anser istället att samtliga kostnader i ett moderbolag ska utgöra kostnaden för tjänsterna de tillhandahåller sina dotterbolag när den enda verksamheten som bedrivs i moderbolaget är tillhandahållande av tjänster till dotterbolagen. Bolaget menar att Skatteverket och Kammarrättens tolkning och tillämpning av regeln bryter mot neutralitetsprincipen i mervärdesskattesystemet.⁵

Att använda sig av OECD:s riktlinjer för internprissättning på det inkomstskatterättsliga området för att beräkna det mervärdesskatterättsliga priset på en transaktion kan te sig märkligt. Det har dock i svensk rätt historiskt funnits interaktioner mellan de två skattesystemens beräkning av värdet på koncerninterna transaktioner. Den här uppsatsen undersöker de interaktionerna och för en diskussion kring möjligheten och lämpligheten att använda sig av de inkomstskatterättsliga internprissättningsreglerna i mervärdesskatterätten.

⁴ Vid det aktuella beskattningsåret hade SkV ej publicerat något ställningstagande angående koncerninterna transaktioner som behandlade situationen där ett moderbolags enda verksamhet bestod av att tillhandahålla tjänster till dotterbolag.

⁵ HFD mål nr 3217–21.

1.2 Syfte och frågeställning

Det övergripande syftet med uppsatsen är att undersöka och redogöra för omvärderingsregeln i mervärdesskattelagen (SFS 2023:200) och hur beskattningsunderlaget beräknas när det inte finns jämförbara tillhandahållanden av tjänster på marknaden. Fokus läggs på hur svenska myndigheter tolkar regeln och om tolkningen stämmer överens med neutralitetsprincipen. Vidare är syftet att undersöka det inkomstskatterättsliga området rörande internprissättning samt om det finns några interaktioner mellan omvärderingsregeln och inkomstskatterättsliga internprissättningsregler. Undersökningen har också som syfte att redogöra för möjliga förändringar vid beräkningen av beskattningsunderlaget vid en tillämpning av omvärderingsregeln när det inte finns jämförbara tillhandahållanden av tjänster.

För att uppnå syftet avser jag att besvara följande frågeställningar:

- Vad är gällande rätt för prissättning av koncerninterna tjänster enligt mervärdesskattelagen?
- Hur förhåller sig omvärderingsregeln i ML och mervärdesskattedirektivet till de inkomstskatterättsliga internprissättningsreglerna vid beräkning av marknadsvärdet?
- Hur kan kostnaden för tillhandahållande av tjänster beräknas vid en omvärdering när det inte finns jämförbara tjänster?
- Hur förhåller sig omvärderingsregeln i mervärdesskattelagen till neutralitetsprincipen?
- Är det förenligt med neutralitetsprincipen att samtliga kostnader i ett moderbolag, vars enda verksamhet består av att tillhandahålla tjänster till dotterbolag, schablonmässigt utgör beskattningsunderlaget vid en omvärdering?

- Kan de inkomstskatterättsliga reglerna om internprissättning tillämpas på mervärdesskatterättsliga problem för att uppnå neutralitet vid en omvärdering av beskattningsunderlaget?

1.3 Metod

I undersökningen så har jag använt mig av den rättsdogmatiska metoden. Utgångspunkten för metoden är att studera de allmänt accepterade rättskällorna för att undersöka gällande rätt, *de lege lata*.⁶ Med rättskällor avses normalt sett lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. De nämnda rättskällorna rangordnas oftast i den nämnda ordningen som tillsammans utgör rättskällehierarkin. Då mervärdesskatten är harmoniserad inom EU är dock rättskällehierarkin något mer komplex när det gäller mervärdesskatterättsliga frågor. Frågan om ML eller mervärdesskattedirektivet står överst i rättskällehierarkin besvaras enligt Hiort af Ornäs och Kristoffersson med ”det beror på”.⁷ Förhållandet mellan de EU-rättsliga rättskällorna och de svenska rättskällorna kan kortfattat beskrivas som att EU-rätten har företräde framför svensk rätt. Om svensk rätt är mer fördelaktig för den enskilde så går den före EU-rätten.⁸

I undersökningen anlägger jag ett kritiskt perspektiv för att analysera om rättsläget är otillfredsställande samt om det kan eller bör göras några förändringar, *de lege ferenda*. Även ett kritiskt perspektiv är en del av den rättsdogmatiska metoden enligt Kleineman.⁹ Uppsatsen analyserar, utifrån gällande rätt, internprissättningsreglerna i mervärdesskattesystemet och inkomstskattesystemet samt om det föreligger någon form av interaktion mellan reglerna. När gällande rätt är rekonstruerad följer en diskussion om Skatteverket och domstolarnas tolkning av omvärderingsregeln kan kritiserats. En diskussion *de lege ferenda* om beräkningen av kostnaden för ett

⁶ Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018, s. 21.

⁷ Hiort af Ornäs, Lena & Kristoffersson, Eleonor, *Moms i praktisk tillämpning*, Liber, Malmö, 2012, s. 18.

⁸ Kleerup et al. (2023) s. 27.

⁹ Kleineman (2018) s. 35–36 och 40.

tillhandahållande enligt mervärdesskatterättsliga regler kan utformas utifrån de regler och riktlinjer som finns på det inkomstskatterättsliga området avslutar den rättsdogmatiska undersökningen.

Då uppsatsen behandlar EU-rätt har den EU-rättsliga metoden *European legal method* undersökts. Metoden skiljer sig enligt Egholm Elgaard inte nämnvärt från den rättsdogmatiska metoden. Den behandlar samma rättskällor som den rättsdogmatiska för att undersöka *de lege laga*. Den rättsdogmatiska metoden kan därför användas även för att analysera EU-rätten på de för undersökningen relevanta rättsområdena.¹⁰

Medlemsstaterna har en lojalitetsplikt till unionsrätten vilket innebär att medlemsstaterna har förbundit sig att verka för EU:s syfte och mål. Det innebär att medlemsstaterna ska införa unionslagstiftning samt att den nationella lagstiftningen anpassas och tillämpas i enlighet med unionslagstiftningen. Den praxis som skapas i EU-domstolen ska också följas av medlemsstaternas myndigheter.¹¹

1.4 Material

Utöver de allmänt accepterade rättskällorna används även annat material relevant för undersökningen.

Inom EU-rätten har rättsprinciper en stark ställning som rättskällor.¹² Inom doktrinen har en diskussion förts kring neutralitetsprincipens status som rättskälla på det mervärdesskatterättsliga området. Enligt Sonnerby och Egholm Elgaard har neutralitetsprincipen en väldigt stor inverkan på hur EU-domstolen tolkar mervärdesskatterätten men kan inte ses som en del av primärrätten.¹³ Neutralitetsprincipen utgör dock enligt Egholm Elgaard ett

¹⁰ Egholm Elgaard, Karina Kim, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2016, s. 37–38.

¹¹ Kleerup et al. (2023) s. 29.

¹² Sonnerby, Mikaela, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2010, s. 38.

¹³ Sonnerby (2010) s. 47 och Egholm Elgaard (2016) s. 149.

viktigt bidrag när mervärdesskatterätten ska analyseras enligt den rättsdogmatiska metoden.¹⁴

En rättskälla som inte hör till de allmänt accepterade är de icke-bindande publikationerna från Skatteverket. Det inkluderar bland annat Skatteverkets ställningstagande och rättsliga vägledning. Publikationerna behandlas sällan av domstolar eller Skatterättsnämnden som en stark rättskälla. En av anledningarna till det är att Skatteverket uppträder som part i skatterättsliga processer. Det hade kunnat framstå som partiskt om en domstol använde sig av den ena partens uppfattning om gällande rätt för att själv fastställa gällande rätt. Publikationerna från Skatteverket har dock en stor betydelse då de visar Skatteverkets tolkning av gällande rätt. Publikationerna skapar även en förutsägbarhet för den enskilde som kan anpassa sina transaktioner till hur Skatteverket bedriver sin beskattningsverksamhet.¹⁵

Material från OECD är inte bindande gällande intern rätt. Det material som OECD publicerat på internprissättningsområdet har dock fått genomslag hos både Skatteverket och i domstolarna vid rättstillämpningen. Tjernberg menar att OECD:s material kan tillskrivas visst rättskällevärde som ”soft law”. Samtidigt menar han att det kan diskuteras om det är OECD:s material som kan anses vara en rättskälla eller om det är prejudikaten som bygger på materialet som är rättskällorna.¹⁶ Dahlberg anser att HFD genom sin prejudikatbildning tillerkänner OECD:s riktlinjer ett visst rättskällevärde.¹⁷

I uppsatsen utgår jag från lagtext i svensk rätt samt mervärdesskattedirektivet för att presentera den gällande rätt som är relevant. För att sätta rättsreglerna i en kontext och ge en tydligare bild av dem behandlas även förarbeten. Då varken lagtext eller förarbeten ger en klar definition för hur kostnaden för ett tillhandahållande ska beräknas vid en omvärdering presenteras relevant praxis i frågan. Viss praxis som rör korrigeringsregeln är också inkluderad. Även doktrin i form av litteratur samt artiklar publicerade i skatterättsliga

¹⁴ Egholm Elgaard (2016) s. 150.

¹⁵ Hiort af Ornäs & Kristoffersson (2012) s. 25 och Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Iustus, Uppsala, 2018, s. 112.

¹⁶ Tjernberg (2018) s. 114–116, 118 och 121.

¹⁷ Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 5 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2020, s. 170.

tidskrifter används för att kunna föra en diskussion kring omvärderingsregeln och korrigeringsregeln. Icke-bindande publikationer från Skatteverket används för att visa hur de har tolkat rättsläget angående internprissättning i mervärdesskattesystemet. Material från OECD på internprissättningsområdet används för att visa olika metoder för att analysera kostnader och transaktioner. Då omvärderingsregeln inte behandlats utförligt i doktrinen när det rör sig om holdingbolag vars enda verksamhet är att tillhandahålla tjänster till sina dotterbolag så används även kommentarer från yrkesverksamma skattejurister för diskussionen i uppsatsen.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen tar sin utgångspunkt i att läsaren har en generell förståelse för de mervärdesskatterättsliga och inkomstskatterättsliga områdena. Huvuddragen på områdena presenteras kort för att sedan gå in mer specifikt och uttömmande på det för undersökningen relevanta materialet.

Syftet med uppsatsen är att utreda och analysera omvärderingsregeln och beräkningen av beskattningsunderlaget specifikt i situationer där ett moderbolag med avdragsrätt för ingående mervärdesskatt endast bedriver ekonomisk verksamhet bestående av tillhandahållande av tjänster till dotterbolag som saknar avdragsrätt. Begreppet marknadsmässigt betingad ersättning undersöks inte närmre då begreppet inte är av intresse förrän marknadsvärdet är fastställt. Vidare så diskuteras endast situationer där ersättningen anses vara lägre än marknadsvärdet. Då uppsatsen avser att analysera tillhandahållanden av tjänster görs inte heller en närmre undersökning av prissättning på varor. Undersökningen utgår från att en underprissättning av koncerninterna tjänster innebär ett skatteundandragande alternativt skatteflykt.

Undersökningen utgår även från att koncerninterna tillhandahållanden av tjänster är av sådan natur att det inte finns jämförbara tjänster på marknaden. Den första frågan från HFD till EU-domstolen behandlas därför inte närmre.

En ny mervärdesskattelag har införts 2023. De ändringar som gjorts angående omvärderingsregeln och andra för regeln relevanta paragrafer är framför allt språkliga. Någon ändring i sak för omvärderingsregeln är inte avsedd.¹⁸ Då praxis och litteratur som refereras i arbetet angående omvärderingsregeln utgår från den tidigare mervärdesskattelagen används lydelsen i de lagrum som gällde då. Den nya mervärdesskattelagen kommenteras ej utförligare än att det refereras till var bestämmelserna finns nu.

Inkomstskatt är en direkt skatt och faller därför i huvudsak utanför EU:s kompetensområde. Det är medlemsstaterna förbehållna rätt att besluta om inkomstskatt.¹⁹ Det finns dock situationer där EU-domstolen behandlat frågor kring internprissättning. De målen har framför allt handlat om korrigeringar i beskattningsunderlaget vid transaktioner inom intressegemenskaper och om sådana korrigeringar är förenliga med etableringsfriheten.²⁰ Gällande EU-rätt och praxis från EU-domstolen på det inkomstskatterättsliga området är därför ej av relevans för undersökningen.

EU-kommissionen har 2023 lagt fram ett förslag för ett nytt direktiv som behandlar internprissättning inom EU. Förslagets bestämmelser grundas på de regler och riktlinjer som publicerats av OECD. En av anledningarna till att förslaget lagts fram är att även om de flesta EU-länder är medlemmar i OECD så tolkas och tillämpas OECD:s modellavtal och riktlinjer olika i medlemsstaterna. En harmonisering på området hade enligt kommissionen varit fördelaktig.²¹ Om direktivet införs innebär det att armlängdsprincipen så som den är definierad enligt OECD blir en del av EU-rätten.²² Den här uppsatsen undersöker dock inte möjliga verkningar av ett sådant direktiv.

¹⁸ Prop. 2022/23:46 s. 198 och 406–409 samt SkV:s ställningstagande, *Omvärdering när ett moderbolag tillhandahåller koncerngemensamma tjänster till dotterbolag*.

¹⁹ Se C-246/89 *Kommissionen mot Förenade kungariket* p.12 och C-279/93 *Schumacker* p. 21.

²⁰ Se C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, C-311/08 *SIG* och C-382/16 *Hornbach-Baumarkt*.

²¹ European Commission, *Proposal for a Council Directive on transfer pricing* COM (2023) 529 Final, Strasbourg, 2023, s. 1-2.

²² Faxing, Ingrid & Ahtiainen, Henri, *EU:s direktivförslag på företagsskatteområdet, med särskilt fokus på internprissättning – Förväntad reform eller en Hail Mary pass?*, Svensk Skattetidning, 2024, nr. 1, s. 23.

Både mervärdesskatterättsligt och inkomstskatterättsligt finns flera viktiga principer som lagstiftare och myndigheter behöver ta hänsyn till. Exempelvis legalitetsprincipen och likabehandlingsprincipen. Den här uppsatsen fokuserar dock endast på neutralitetsprincipen.

1.6 Forskningsläget

På det mervärdesskatterättsliga området har Melzs *Mervärdesskatten – Rättsliga grunder och problem* undersökt mervärdesskattens syfte och uppbyggnad.

Sonnerbys *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet* är en avhandling som på djupet behandlar neutralitetsprincipens inverkan på mervärdesskatterätten.

För interaktionen mellan inkomstskatterätten och mervärdesskatterätten är det värt att lyfta fram Egholm Elgaards avhandling *Interaktionen mellan momsretten og indkomstskatteretten*. Den utgår från dansk rätt men är av stor relevans då den även behandlar EU-rätten som är harmoniserad på mervärdesskatteområdet.

I *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences* har flera författare undersökt kopplingen mellan de inkomstskatterättsliga prissättningsreglerna och omvärderingsregeln. De berör även neutralitetsprincipen i mervärdesskattesystemet och omvärderingsregeln förhållande till den.

För förståelsen av de inkomstskatterättsliga prissättningsreglerna är Arvidssons *Dolda vinstöverföringar* fortfarande av stor vikt, trots att avhandlingen publicerades 1990.

Det saknas dock forskning på omvärderingsregeln i svensk rätt och hur beskattningsunderlaget ska beräknas när det inte finns jämförbara transaktioner.

1.7 Disposition

Inledningsvis i kapitel två presenteras mervärdesskattesystemets grunder. Därefter följer redogörelser för neutralitetsprincipen, omvärderingsregeln och avdragsregler. Syftet med de avsnitten är att ge en bakgrund till mervärdesskattesystemets uppbyggnad och varför det finns ett behov av att omvärdera beskattningsunderlaget vid koncerninterna transaktioner.

I kapitel tre presenteras en översiktlig redogörelse för korrigeringsregeln i svensk rätt och hur den förhåller sig till OECD:s riktlinjer.

Kapitel fyra har som syfte att ge en överblick av hur prissättningsregler i mervärdesskatterätten och inkomstskatterätten interagerar eller har interagerat med varandra.

I kapitel fem undersöks hur beskattningsunderlaget kan bestämmas för koncerninterna tjänster enligt riktlinjerna publicerade av OECD. Det inkluderar även en undersökning av vilka kostnader som kan anses hänförliga till tjänster. Kapitlet avslutas med kommentarer på hur omvärderingsregeln tillämpas i svensk rätt utifrån kostnadsberäkningen och neutralitetsprincipen.

Kapitel sex innehåller min analys och slutsats där jag belyser de problem som uppstår vid den tolkning och tillämpning som gjorts i praxis sett utifrån neutralitetsprincipen. Jag analyserar möjligheten att använda OECD:s riktlinjer för att prissätta koncerninterna tjänster ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv. Jag ger även min syn på hur omvärderingsregeln kan tolkas och tillämpas för att bättre stämma överens med neutralitetsprincipen.

2 Omvärderingsregeln i mervärdesskatterätten

2.1 Inledning

Det här avsnittet inleds med en kort introduktion till mervärdesskattesystemet och hur den svenska rätten förhåller sig till EU-rätten. Därefter avhandlas grunderna för neutralitetsprincipen som är en av de viktigaste principerna vid lagstiftning och tolkning av mervärdesskatterätten. Neutralitetsprincipen kan i vissa fall vara en del av *de lege laga*. Principen kan även utgöra en del av diskussionen kring *de lege ferenda*.²³ I det här kapitlet behandlas *de lege laga*.

Vidare går avsnittet igenom omvärderingsregeln i ML och mervärdesskattedirektivet. Avslutningsvis analyseras avdragsreglerna för att påvisa neutralitetsprincipens starka inverkan på EU-domstolens tolkning av mervärdesskattedirektivet. I avsnittet om avdragsreglerna undersöks vad som anses vara kostnadskomponenter i en beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet samt vilken koppling som behövs mellan ingående och utgående transaktioner. EU-domstolens praxis på avdragsområdet är av relevans för analysen av vad som ska utgöra kostnaden vid tillämpningen av omvärderingsregeln senare i undersökningen.

2.2 Mervärdesskattesystemet

Mervärdesskatten är i grunden en skatt på konsumtion. Det är dock inte konsumenten som betalar in skatten till staten, det är i stället de som producerar och distribuerar skattepliktiga varor och tjänster som gör det.²⁴ Det ger mervärdesskatten en kluven karaktär då skattesubjekt (producent) och skattebärare (konsument) inte är samma person.²⁵ Mervärdesskatten kallas

²³ Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus, Uppsala, 2001, s. 23.

²⁴ Kleerup et al. (2023) s. 17.

²⁵ Melz, Peter, *Mervärdesskatten – Rättsliga grunder och problem*, Juristförlaget, Stockholm, 1990, s. 37.

därför för en indirekt skatt. För att näringsidkarna som producerar och distribuerar varor och tjänster inte ska belastas av mervärdesskatten ökar de priset på det de tillhandahåller motsvarande skattepålägget.²⁶ I mervärdesskattesystemet så är det själva transaktionen som är skatteobjektet.²⁷ Tillhandahållande av tjänster definieras mervärdesskatterättsligt som samtliga transaktioner som ej utgör leverans av varor.²⁸

I samband med att Sverige blev medlem i EU utarbetades mervärdesskattelagen (1994:200) för att de svenska reglerna skulle anpassas till det då gällande mervärdesskattedirektivet.²⁹ Sverige som medlemsstat har en skyldighet att införa unionslagstiftning samt anpassa och tillämpa nationell lagstiftning i enlighet med unionslagstiftning för att verka enligt EU:s syften. Då mervärdesskatten inom EU är harmoniserad måste EU-rättsliga källor beaktas både vid lagstiftande och tillämpning av lag på området. Den EU-rättsliga källor med störst betydelse på mervärdesskatteområdet är direktiv *2006/112/EU den 28 november 2006 – om ett gemensamt system för mervärdesskatt* (mervärdesskattedirektivet) och EU-domstolens praxis.³⁰ En ny mervärdesskattelag (2023:200) trädde i kraft 1 juli 2023 där förändringar gjorts så att lagen fått en ny struktur och ett moderniserat språk. Den har även anpassats för att överensstämja med mervärdesskattedirektivets begrepp, struktur och systematik.³¹

2.3 Neutralitetsprincipen

Den viktigaste grundprincipen i mervärdesskattesystemet är neutralitetsprincipen som har en central roll för utformning och tolkning av mervärdesskatteregler.³² I ingressen till mervärdesskattedirektivet föreskrivs

²⁶ Kleerup et al. (2023) s. 18–19.

²⁷ Egholm Elgaard, (2016) s.141–142.

²⁸ Se ML 1 kap. 6 §

²⁹ Se prop. 1994/95:57 s. 1–2.

³⁰ Kleerup et al. (2023) s. 29.

³¹ Prop. 2022/23:46 s. 1.

³² Egholm Elgaard (2016) s. 144, Sonnerby (2010) s. 40 och van Doesum, Ad, van Kesteren, Herman, Cornielje, Simon & Nellen, Frank, *Fundamentals of EU VAT Law*, 2 uppl., Kluwer Law International B. V., Storbritannien, 2020, s. 40.

att ett mervärdesskattesystem uppnår den högsta graden av neutralitet när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när tillämpningsområdet täcker alla led av tillhandahållanden av tjänster.³³ Det föreskrivs även att mervärdesskattesystemet bör vara konkurrensneutralt genom att liknande tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstat.³⁴ Någon specifik definition av neutralitet eller konkurrensneutralitet finns dock inte i mervärdesskattedirektivet.³⁵ Ledning får istället hämtas ur doktrin och praxis.

All beskattning kan ha en inverkan på hur företaget väljer att bedriva sin verksamhet och vilka affärsmässiga beslut de tar för att minska sin skattebörda.³⁶ Vid bristande produktionsneutralitet kan producenters kostnader öka för att tillhandahålla tjänster då de väljer de mest optimala alternativen för att producera tjänster sett utifrån beskattning i stället för det mest optimala företagsekonomiska alternativet. Totalt sett leder dock det skattemässigt gynnsamma alternativet till en ekonomisk fördel då skatteminskningen är större än kostnadsökningen.³⁷ Att producenter gör val baserat på beskattning i stället för effektivitet kan få negativa samhällsekonomiska effekter. Vid bristande produktionsneutralitet kan produktionen bli mindre rationell och staten förlorar mervärdesskatteintäkter.³⁸ Därför är neutralitetsprincipen viktig på mervärdesskatteområdet så att de val som framstår som mest fördelaktiga innan skatten tas i beaktning även ses som mest fördelaktiga efter att skatten tas i beaktning.³⁹ Mervärdesskatten ska sett utifrån neutralitetsprincipen inte påverka bolags affärsmässiga dispositioner.⁴⁰

Konkurrensneutralitet innebär att två producenter som på något sätt konkurrerar med varandra ska behandlas lika vid mervärdesbeskattningen. Neutralitet uppnås genom att olika producenter inte drabbas av en hårdare

³³ Ingress p. 5 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

³⁴ Ingress p. 7 Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

³⁵ Van Doesum et al. (2020) s. 40.

³⁶ Kleerup et al. (2023) s. 24.

³⁷ Melz (1990) s. 69.

³⁸ Melz (1990) s. 74.

³⁹ Kleerup et al. (2023) s. 24.

⁴⁰ Egholm Elgaard (2016) s. 145.

beskattning på vissa transaktionstyper. Konkurrensneutralitet och konsumtionsneutralitet har ofta ett samband då snedvriden konkurrens påverkar övervälringsgraden av mervärdesskatten. Belastas en producent av en högre beskattning än en annan producent kan inte all mervärdesskatt övervältras på konsumenten då konsumenten skulle välja bort det dyrare alternativet. I stället kommer producenten få bära kostnaden.⁴¹

Neutralitetsprincipen har en mycket stor betydelse för hur EU-domstolen tolkar EU-rätten. Neutralitetsprincipen är dock inte en allmänrättslig princip och har därför inte samma rättsliga ställning som primärrätt. Ibland sträcker sig dock domstolens tolkning så långt att neutralitetsprincipen gränsar till att ges företräde framför en direktivbestämmelse.⁴² Neutralitetsprincipen används ofta av EU-domstolen med syftet att klarlägga och fastställa avdragsrättens omfattning. EU-domstolen har även angående skattesatser använt sig av neutralitetsprincipen i syfte att förhindra medlemsstater från att tillämpa olika skattesatser på produkter som konkurrerar med varandra.⁴³

2.4 Omvärderingsregeln

Innan omvärderingsregeln infördes i svensk rätt så träffades tillhandahållanden till underpris av reglerna om uttagsbeskattning. Omvärderingsregeln i 7 kap. 3 a § ML (1994:200) som träffar situationer där ersättningen är för låg och förvärvaren inte har full avdragsrätt infördes 2008. Numera finns bestämmelsen i 8 kap. 17 § ML (2023:200). Bakgrunden till att regeln infördes i svensk rätt var att EU-domstolen i mål C-412/03 *Scandic Gåsabäck* underkänt uttagsbeskattning enligt dåvarande 2 kap. 2 och 5 §§ ML.⁴⁴ I målet hade Scandic begärt förhandsbesked av Skatteverket om deras tillhandahållanden av personalmåltider för en ersättning som understeg kostnaden för måltiderna träffades av uttagsbeskattning. Skatterättsnämnden ansåg att en sådan underprissättning träffades av uttagsbeskattning och

⁴¹ Melz (1990) s. 73–74.

⁴² Sonnerby (2010) s. 46–47.

⁴³ Hiort af Ornäs & Kristoffersson (2012) s. 20–21.

⁴⁴ Se prop. 2007/08:25 s. 99.

refererade till prop. 1994/95:57 s. 112 och s. 117 där lagstiftaren skriver att även om det inte finns direkt stöd i EG-bestämmelserna för att uttagsbeskatta tjänster där faktisk ersättning lämnats, så är en sådan beskattning i linje med bestämmelsernas syfte.⁴⁵ EU-domstolen ansåg dock att den svenska lagstiftningen stred mot EG-bestämmelserna i dåvarande art. 11 A.1 a sjätte direktivet och att när ersättning lämnats, oavsett om det skett till över- eller underpris, utgjorde ersättningen beskattningsunderlaget enligt tidigare praxis.⁴⁶ Avgörandet i EU-domstolen innebär att det inte fanns stöd i svensk lag för att omvärdera en ersättning som erlagts för ett tillhandahållande av en tjänst, oavsett hur liten ersättningen var.

Förändringar i den svenska lagstiftningen behövdes därför för att vara förenliga med EG-rätten. I samband med att ett nytt direktiv om mervärdesskatt kom 2006 utarbetades nya regler i ML. Reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. 2 och 5 §§ ML ändrades så att de endast träffade situationer där ingen ersättning lämnats.⁴⁷ För att kunna motverka undandragande av skatt vid omsättning genom underprissättning på transaktioner föreslogs därför ett antal nya bestämmelser.⁴⁸ För omsättning och förvärv som anges i 7 kap. 3 och 4 §§ ska beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 2 § beräknas med utgångspunkt i värdet som de paragraferna anger. Värdet vid annan omsättning än uttag som utgjorde beskattningsunderlag ska som huvudregel enligt 7 kap. 3 § 1 p. utgöras av ersättningen. Undantaget som infördes i den nya 7 kap. 3 a § fick följande lydelse:

I sådana fall som avses i 3 § 1 och 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet respektive marknadsvärdet och punktskatt som köparen påförts i ett annat EU-land, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,

⁴⁵ RÅ 2005 not. 51.

⁴⁶ Se C-412/03 *Scandic Gåsabäck* p. 28–30.

⁴⁷ Prop. 2007/08:25 s. 99–101.

⁴⁸ Prop. 2007/08:25 s. 123.

2. *köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§,*
3. *säljaren och köparen är förbundna med varandra,*
4. *och den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.⁴⁹*

Rekvisiten för när säljaren och köparen ansågs förbundna reglerades i 7 kap. 3 d § ML och fick följande lydelse:

Säljare och köpare ska anses förbundna med varandra enligt 3 a och 3 b §§, om det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av medlemskap, band på grund av anställning eller andra juridiska band. Som band på grund av anställning ska även anses band mellan arbetsgivare och en arbetstagares familj eller andra personer som står arbetstagaren nära.⁵⁰

Omvärderingsregeln har införts med stöd av art. 80 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) som infördes 2006. I art. 80 1-1a p. föreskrivs att medlemsländer har möjligheten att vidta åtgärder för att motverka skatteundandragande och skatteflykt genom att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet i vissa fall. I de fall parter som tillhandahåller tjänster eller varor är förbundna med mottagaren enligt medlemsstatens definition och ersättningen understiger marknadsvärdet samt mottagaren saknar full avdragsrätt för mervärdesskatten kan medlemsstaten sätta beskattningsunderlaget till marknadsvärdet. Enligt art. 73 är den faktiska ersättningen som huvudregel grunden för beskattningsunderlaget. Eftersom en omvärdering tillmäter en transaktion ett objektivet värde utgör det ett undantag från huvudregeln att det är det subjektiva värdet på en transaktion som ska utgöra beskattningsunderlaget.

⁴⁹ Prop. 2007/08:25 s. 24 och s. 122.

⁵⁰ Prop. 2007/08:25 s. 25.

Således ska omvärderingsregeln enligt EU-domstolen tolkas och tillämpas restriktivt.⁵¹

Reglerna om omvärdering innebär att medlemsstaterna har möjligheten att fastställa ett objektiva marknadsvärde som beskattningsunderlag när tillhandahållanden av tjänster sker mellan förbundna personer. Definitionen av marknadsvärdet i mervärdesskattedirektivet är dock något oklart och i brist på internationella och EU-rättsliga riktlinjer för hur beräkningen ska göras finns en osäkerhet i hur regeln ska tillämpas.⁵²

Syftet med omvärderingsregeln är att motverka skatteundandragande och skatteflykt av statens mervärdesskatteintäkter vid oriktig prissättning mellan närstående verksamheter.⁵³ Att det just är skatteundandragande och skatteflykt som ska motverkas framgår av EU-rätten.⁵⁴ Ett typiskt sätt att undvika mervärdesskatt är att en tillhandahållare som är förbunden med en förvärvare tar ut ett underpris för att tillhandahålla en tjänst när köparen saknar full avdragsrätt för den ingående moms.⁵⁵ En skillnad mellan direktivet och de svenska reglerna är att det inte står uttryckligen i de svenska reglerna att de ska motverka skatteundandragande eller skatteflykt. I förarbetena står dock att reglerna inte får ha ett annat syfte än just det.⁵⁶

Marknadsvärdet är definierat i art. 72 mervärdesskattedirektivet som hela det belopp en förvärvare skulle betala för en tjänst, i samma försäljningsled där tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens till en oberoende

⁵¹ C-63/96 *Skripalle* p.24 och Förenade Målen C-621/10 *Balkan and Sea Properties* och *Prodainvest* p. 43–45.

⁵² Lucas Mas, Mayra O., *Value Added Tax*, i: Bakker, Anuschka & Obuoforibo, Belema (red.), *Transfer Pricing and Customs Valuation: Two worlds to tax as one*, IBFD, Amsterdam, 2009, s. 190.

⁵³ Prop. 2007/08:25 s.118–120.

⁵⁴ C-63/96 *Skripalle* p.24, Rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser s. 6 och Yttrande från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser KOM (2005) 89 slutlig s. 2.

⁵⁵ Prop. 2007/08:25 s. 123–124.

⁵⁶ Prop. 2007/08:25 s. 120.

tjänsteleverantör i medlemsstaten där transaktionen beskattas. Om det inte finns något jämförbart tillhandahållande av tjänster ska marknadsvärdet enligt art. 72 2 p. sättas till ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten. I 1 kap. 9 § ML, nuvarande 2 kap. 14–15 §§ ML, definieras marknadsvärdet ordagrant i enlighet med art. 72. Det med anledning av att direktivbestämmelsen är tvingande.⁵⁷ Enligt 7 kap. 3 c § 3 st. ska kostnaden i 7 kap. 3 § 1 p. för att tillhandahålla en tjänst utgöras av den del av de fasta och löpande kostnaderna i verksamheten som belöper på tjänsten. Marknadsvärdet ska även vid omvärdering av beskattningsunderlaget baserat på bolagets kostnader förstås på samma sätt som vid uttagsbeskattning.⁵⁸ Den enda egentliga skillnaden i situationerna där uttagsbeskattning och omvärdering blir aktuellt är att det vid omvärdering erhållits någon typ av ersättning.

Vid framtagandet av prissättningsreglerna i mervärdesskattedirektivet diskuterades om omvärdering skulle ske till marknadsvärdet av eller kostnaden för att tillhandahålla en tjänst. Kommissionens slutsats var att om en omvärdering endast gjordes till kostnaden skulle medlemsstaterna endast neutralisera den förlorade skatteintäkten vid en transaktion till underpris. Genom att istället omvärdera till marknadsvärde eller minst kostnaden så har medlemsstaterna möjlighet att få en högre skatteintäkt som reflekterar skatteintäkten vid okontrollerade transaktioner.⁵⁹

Värt att notera är att i den engelska och franska versionen av direktivet så refererar art. 72 direkt till armlängdsprincipen för att beräkna marknadsvärdet, något som den svenska översättningen alltså inte gör. Den engelska versionen har följande lydelse:

For the purposes of this Directive, 'open market value' shall mean the full amount that, in order to obtain the goods or services in question at that time,

⁵⁷ Prop. 2007/08:25 s. 115-116.

⁵⁸ Prop. 2007/08:25 s. 248 och HFD 2014 ref 40.

⁵⁹ Rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser s. 6.

a customer at the same marketing stage at which the supply of goods or services takes place, would have to pay, under conditions of fair competition, to a supplier at arm's length within the territory of the Member State in which the supply is subject to tax.

Where no comparable supply of goods or services can be ascertained, 'open market value' shall mean the following:

(...)

(2) in respect of services, an amount that is not less than the full cost to the taxable person of providing the service.

Något som är värt att poängtera är att omvärdering egentligen inte görs av beskattningsunderlaget. Omvärderingen görs av det värde som sedan ligger till grund för beskattningsunderlaget.⁶⁰ I undersökningen kommer beskattningsunderlaget och marknadsvärdet användas synonymt.

2.5 Avdragsregler

Avdragsreglerna för ingående skatt finns i 13 kap. ML. I mervärdesskattedirektivet regleras avdragsrätten i art. 167–183. Enligt 13 kap. 6 § p. 1 ML har en beskattningsbar person rätt att dra av ingående skatt för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits om de är hänförliga till den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 2 § den som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet. Enligt samma lagrum avses varje verksamhet som en tjänsteleverantör bedriver som ekonomisk verksamhet. Särskilt utnyttjandet av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter av dem ska betraktas som ekonomisk verksamhet. Motsvarande bestämmelse finns i art. 9.1 mervärdesskattedirektivet.

⁶⁰ Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin & Hansson, Ulrika, *Mervärdesskatt – En kommentar. Del II*, 3:1 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2022, s. 7:121.

I mervärdesskattesystemet är som tidigare nämnt neutralitetsprincipen av stor vikt. Avdragsreglernas syfte är att säkerställa en neutralitet genom att tillåta en skattskyldig förvärvare dra av den ingående momsen som betalats till tillhandahållaren. På så sätt belastas inte den verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver med mervärdesskatt.⁶¹

Enligt EU-rättens praxis så innebär neutralitetsprincipen i mervärdesskatten att det EU-rättsliga mervärdesskattesystemet ska säkerställa att fullständig neutralitet ska gälla den skattemässiga belastningen avseende all ekonomisk verksamhet oavsett vilket syfte eller resultat denna har. Den enda förutsättningen som krävs är att den ekonomiska verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig.⁶² Det innebär att den ekonomiska aktiviteten inte behöver ha som syfte att generera vinst och resultatet av aktiviteten kan vara en förlust så länge aktiviteten går ut på att generera en inkomst på kontinuerlig basis.⁶³ Avdragssystemet har som syfte att helt befria den beskattningsbara personen från den börda avseende mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats inom ramen för all den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.⁶⁴ EU-domstolen kopplar därmed art. 9.1 i mervärdesskattedirektivet till neutralitetsprincipen.

Ingående skatt avseende tjänster ska enligt 13 kap. 4 § 2 p. utgöras av beloppet som har betalats eller ska betalas och hänför sig till ersättningen för varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas av en beskattningsbar person, om den beskattningsgrundande händelsen för tillhandahållandet har inträffat. Som huvudregel får en beskattningsbar person enligt 13 kap. 6 § 1 p. dra av den ingående mervärdesskatten från den utgående mervärdesskatten om de förvärvade varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. För att den ingående mervärdesskatten ska vara avdragsgill har det i praxis från EU-

⁶¹ Kleerup et al. (2023) s. 57.

⁶² Se bl.a. C-50/87 *Kommissionen mot Frankrike* p. 15, C-4/94 *BLP* p. 26 och C-37/95 *Ghent Coal Terminal* p. 15.

⁶³ Kristoffersson, Eleonor & Rendahl, Pernilla, *Textbook on EU VAT*, 3 uppl., Iustus, Uppsala, 2020, s. 42.

⁶⁴ Se bl.a. C-50/87 *Kommissionen mot Frankrike* p. 15, C-37/95 *Ghent Coal Terminal* p. 15 och C-16/00 *Cibo* p. 27.

domstolen fastställts att det krävs ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade varorna och tjänsterna och den beskattningsbara personens utgående transaktioner. Det innebär att den ingående momsen ska vara direkt hänförlig till kostnadskomponenter i de tillhandahållanden som görs eller att den ingående momsen är en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader.⁶⁵ EU-domstolen har angående vad som utgör ett direkt och omedelbart samband uttalat att på grund utav den mångfald och komplexitet i alla kommersiella och professionella transaktioner som företas kan de inte ge ett svar på hur det kriteriet ska fastställas. Det är i stället den nationella domstolen som måste tillämpa kriteriet och i varje mål beakta samtliga omständigheter för de i målet aktuella transaktionerna.⁶⁶ Vägledning kan dock tas från den praxis som skapats på området.

EU-domstolen har i ett antal fall tagit upp frågan om vad som kan anses utgöra kostnadskomponenter i de utgående transaktionerna. I C-16/00 *Cibo* var frågan om kostnader för tjänster som erhållits av ett holdingbolag för förvärv av andelar i ett annat bolag var avdragsgilla. En av förutsättningarna var att holdingbolaget tillhandahöll tjänster som mervärdesbeskattades då de annars inte bedrev ekonomisk verksamhet. Domstolen konstaterade att den ingående mervärdesskatten vid förvärvet av sådana tjänster inte kunde anses vara direkt hänförliga till kostnadskomponenter i holdingbolagets utgående transaktioner. Kostnaden kunde dock ses som en del av holdingbolagets allmänna omkostnader och på så sätt utgöra en del av kostnadskomponenterna för de utgående transaktionerna. Tjänster för förvärv av bolag har således ett direkt och omedelbart samband med hela den beskattningsbara personens verksamhet om förvärvet följs av att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga transaktioner till det förvärvade bolagen.⁶⁷ I C-4/94 *BLP* fastställde domstolen att kostnader för rådgivningstjänster som erhållits inför att ta upp ett lån kunde vara avdragsgilla. Domstolen ansåg att om ett lån hade som syfte att möjliggöra utgående transaktioner som var mervärdesskattepliktiga kunde sådana kostnader ses som allmänna omkostnader och på så sätt

⁶⁵ Kleerup et al. (2023) s. 58–60.

⁶⁶ C-98/98 *Midland Bank* p. 25.

⁶⁷ C-16/00 *Cibo* p. 24 och 32–33.

kostnadskomponenter i de utgående transaktionerna.⁶⁸ Enligt domstolen i mål C-320/17 *Marle Participations* räknas även uthyrning av fastigheter från ett holdingbolag till dotterbolag som tillhandahållande av en tjänst och därmed ekonomisk verksamhet.⁶⁹ Domstolen påpekar även att de i praxis angivna förhållandena som ansetts utgöra deltagande i förvaltning av dotterbolag inte är uttömmande och att samtliga transaktioner som enligt mervärdesskattedirektivet anses vara ekonomisk verksamhet även ska förstås som deltagande i förvaltningen.⁷⁰

Även HFD har prövat frågan om avdragsrätt flertalet gånger. Ett speciellt relevant fall för undersökningen är HFD 2023 ref. 41. I målet var frågan om ett moderbolag vars enda ekonomiska verksamhet bestod i att tillhandahålla tjänster till dotterbolag hade avdragsrätt för konsultkostnader som uppkommit i samband med avyttringen av ett av dotterbolagen. HFD har i frågan om sådana konsultkostnader tidigare medgett avdragsrätt om kostnaderna ansetts haft ett direkt eller omedelbart samband med bolagets ekonomiska verksamhet.⁷¹ I det aktuella målet ansåg dock Skatteverket att situationen inte var jämförbar med de tidigare avgöranden då de bolagen inte endast förvaltade dotterbolag utan även bedrev annan rörelse.⁷² HFD ansåg dock att det inte fanns något stöd i praxis från EU-domstolen att det skulle göras någon skillnad på vilken typ av ekonomisk verksamhet ett bolag bedrev i avdragshänseende. Bolaget hade uppgett att syftet med avyttringen var att effektivisera och öka avsättningen till den kvarvarande verksamheten samt tillföra kapital till koncernen. Vinsten från försäljningen hade även tillförts huvudkontorsfunktionen i bolaget. Då det i målet var ostridigt att konsultkostnaderna inte kunnat övervältras på köparna av dotterbolaget ansåg HFD att det fick antas att de kostnaderna ingått i priset på tjänsterna som tillhandahållits till dotterbolagen.⁷³

⁶⁸ C-4/94 *BLP* p. 25.

⁶⁹ C-320/17 *Marle Participations* p. 45.

⁷⁰ C-320/17 *Marle Participations* p. 31-32.

⁷¹ Se RÅ 2010 ref. 56 och HFD 2017 ref. 20.

⁷² HFD 2023 ref. 41 p. 19.

⁷³ HFD 2023 ref. 41 p. 20–21.

I flera avgöranden från EU domstolen har det även fastställts att skattepliktiga utgående transaktioner inte behöver äga rum för att avdragsrätt ska föreligga. Det är tillräckligt att den ekonomiska verksamheten planerats. Då har avdragsrätt förelegat för de förberedande handlingar som utförts då de ansetts vara ekonomisk verksamhet. Att göra skillnad på investeringsutgifter som uppkommer innan en verksamhet inleds och investeringsutgifter som uppkommer efter att verksamheten inleds stred mot neutralitetsprincipen.⁷⁴ Det räcker alltså med att en ekonomisk verksamhet är planerad för att avdrag ska kunna göras.

Endast förvärv eller innehav av andelar i bolag räknas dock inte som ekonomisk verksamhet. Tillgången som förvärvas eller innehas måste vara ägnade att nyttjas för att fortlöpande ge mervärdesskattepliktiga intäkter kopplade till tillhandahållanden. Även om utdelning från dotterbolag kan ses som en fortlöpande intäkt så är den intäkten ett resultat av ägandet och inte några tillhandahållanden.⁷⁵

⁷⁴ Se bl.a. Mål 268/83 *Rompelman* p. 22, C-110/94 *INZO* p. 16 och C-110/98 *Gabalfrisa* p. 45.

⁷⁵ C-108/14 *Larentia + Minerva* p.19 och C-320/17 *Marle Participations* p. 28.

3 Korrigeringsregeln i inkomstskatterätten

3.1 Inledning

Internprissättning har i takt med globaliseringen och framväxten av allt fler multi-nationella företagskoncerner blivit allt större. Möjligheten för företagen att skatteplanera genom att prissätta transaktioner fördelaktigt inom en intressegemenskap över statsgränser är något som stater konstant arbetar med för att minimera.⁷⁶ Armlängdsprincipen har tillämpats i stor utsträckning internationellt i nästan hundra år.⁷⁷ I svensk rätt tillämpas principen sedan 1928 då den infördes i kommunalskattelagen (1928:370).⁷⁸ Idag tillämpas principen genom korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (SFS 1999:1229).⁷⁹ Tidigare kunde regeln även tillämpas i situationer där skattesubjekten varit skattskyldiga i olika kommuner inom Sverige för att motverka inkomstförflyttning genom oriktig prissättning. Numera träffas inte inomstatliga transaktioner då statlig skatt tas ut oberoende var i landet näringsverksamheten befinner sig.⁸⁰

OECD har sedan 1979 behandlat frågor kring internprissättning och 1995 tog OECD fram riktlinjer för internprissättning. Riktlinjerna har uppdaterats flertalet gånger och den senaste versionen släpptes 2022.⁸¹

Företag i en intressegemenskap som verkar i olika stater kan genom internprissättning förflytta värden som utgör beskattningsunderlag. Exempelvis kan ett moderföretag i en högskattestat sälja en tjänst till ett dotterbolag i en lågskattestat till underpris. Beskattningsunderlaget för

⁷⁶ Monsenego, Jérôme, *Introduction to Transfer Pricing*, 2 uppl., Kluwer Law International, Nederländerna, 2023, s. 1.

⁷⁷ Monsenego (2023) s. 6.

⁷⁸ Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Juristförlaget, Stockholm, 1990, s. 92.

⁷⁹ Dahlberg (2020) s. 165.

⁸⁰ Arvidsson (1990) s. 117.

⁸¹ Monsenego (2023) s. 42.

moderföretaget blir då lägre och beskattningsunderlaget för dotterbolaget blir högre än om det varit en transaktion mellan oberoende parter där priset varit marknadsmässigt. För att prissättningen mellan företag i en intressegemenskap ska spegla marknadspriset har armlängdsprincipen utvecklats för att kontrollera att internprissättningen är korrekt och överensstämmer med hur oberoende parter skulle ha prissatt en transaktion.⁸² Vid tillämpningen av korrigeringsregeln så är det själva inkomstförvärvet som är skatteobjektet.⁸³

3.2 Korrigeringsregeln

Korrigeringsregeln finns som tidigare nämnt i 14 kap. 19–20 §§ IL. För att korrigera beskattningsunderlaget ska följande rekvisit vara uppfyllda enligt 19 §:

14 kap. 19 §

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,*
- 3. och det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.*

⁸² Dahlberg (2020) s. 165.

⁸³ Egholm Elgaard (2016) s. 142.

Vad som menas med ekonomisk intressegemenskap definieras i 14 kap. 20 §:

Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller

- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

För att regeln ska kunna tillämpas krävs alltså att en skattskyldig person i Sverige ska ha fått ett lägre resultat på grund utav prissättningen och den som får ett högre resultat ska inte vara skattskyldig i Sverige. Prissättningen måste också bero på att det föreligger en intressegemenskap. En underprissättning på grund utav exempelvis nyetablering i ett annat land träffas därför inte alltid av korrigeringsregeln då det kan finnas andra skäl för en underprissättning än den ekonomiska intressegemenskapen.⁸⁴

OECD har tagit fram modellavtal och publicerat riktlinjer för internprissättning vilka är riktade både till multinationella intressegemenskaper och staters skattemyndigheter. Korrigeringsregeln har en lydelse som motsvarar formulering i art. 9 OECD:s modellavtal för beskattning av inkomst och kapital som lyder:

Where

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

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

⁸⁴ Dahlberg (2020) s. 168-169.

*and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.*⁸⁵

I kommentarerna till art. 9 tydliggörs att syftet med regleringen är att möjliggöra korrigeringsreglering av vinster eller förluster som uppstått på grund utav prissättningar inom en intressegemenskap som inte följer armlängdsprincipen.⁸⁶

3.2.1 HFD:s tillämpning av korrigeringsregeln och OECD:s inverkan på tolkningen

Ett av de viktigaste och mest omfattande målet rörande korrigeringsregeln är RÅ 1991 ref. 107, även kallat *Shellmålet*.⁸⁷ HFD konstaterade i målet att riktlinjerna som tagits fram av OECD på internprissättningsområdet i sig inte är bindande i svensk rätt. Dock så behandlar riktlinjerna den problematik som kan uppstå vid tillämpningen av korrigeringsregeln. De kan därför vara vägledande, särskilt vid tillämpningen av armlängdsprincipen.⁸⁸

I målet diskuterade HFD även principen om beskattningsårets slutenhet. De konstaterade att det generellt sett inte går att kvitta en överdebitering ett år mot en underdebitering ett annat. Dock ansåg HFD att i ett prissättningsystem så är det inte uteslutet att utifrån armlängdsprincipen kan det vara godtagbart att ålägga ett längre perspektiv där över- och underdebitering under olika år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare skede. Vid tillämpningen av korrigeringsregeln ansåg

⁸⁵ OECD, *Model Tax Convention on income and capital* (2017) s. 34-35

⁸⁶ OECD, *Model Tax Convention on income and capital* (2017) s. 226.

⁸⁷ Dahlberg (2020) s. 169 och Arvidsson (1990) s. 255.

⁸⁸ RÅ 1991 ref. 107 p. 5.3–5.4.

därför HFD att principen om beskattningsårets slutenhet i vissa fall kan brytas. Det behöver dock avgöras från fall till fall.⁸⁹

⁸⁹ RÅ 1991 ref 107 p. 5.2.

4 Interaktioner mellan mervärdesskatterätten och inkomstskatterätten

4.1 Inledning

Innan Sverige blev medlem i EU fanns det vid omvärdering av beskattningsunderlag i mervärdesskattelagen hänvisningar till inkomstskatterättsliga regler och definitioner för marknadsvärdet. I EU:s mervärdesskattedirektiv finns i bestämmelsen som definierar marknadsvärdet en hänvisning till armlängdsprincipen. I det här kapitlet undersöks de interaktioner som förekommit och förekommer mellan mervärdesskatterätten och inkomstskatterätten relaterat till omvärdering och korrigerings av beskattningsunderlag.

4.2 Interaktioner i svensk rätt

I den tidigare lagen om mervärdesskatt (1968:430) fanns direkta hänvisningar till regler och begrepp i kommunalskattelagen (1928:370). De reglerna finns nu i IL. I 42 § KL användes uttrycket *ortens pris* länge för att beskriva armlängdsprincipen och i förarbetena förtydligades det att det var marknadsvärdet som utgjorde armlängdspriset. *Ortens pris* ersattes senare av *marknadsvärde* i lagtexten, vilket var en språklig förändring vars syfte var att tydliggöra att det var just marknadsvärdet som tillämpas vid en korrigerings av prissättningen.⁹⁰ Exempelvis skulle saluvärde enligt anvisningar till vad som ska utgöra beskattningsunderlag vid uttag i 14 § ML förstås på samma sätt som marknadsvärde i KL.⁹¹ Hänvisningen var inte till någon specifik regel i KL utan endast att begreppet skulle tolkas på samma sätt. Med marknadsvärde avsågs det pris som skulle betalas vid en försäljning under

⁹⁰ Prop. 1989/90:110 s. 320 & 655.

⁹¹ Melz (1990) s. 361.

jämförbara förhållanden.⁹² Enligt Melz kan en sådan koppling endast förstås som att de regler och rättskällor som fanns i KL även skulle ligga till grund för klargörande och bedömningar av regler i ML.⁹³ Det är något som enligt mig talar för att armlängdsprincipen tidigare tolkades på samma sätt både mervärdesskatterättsligt och inkomstskatterättsligt.

Hänvisningen till marknadsvärde i KL fanns fram till mitten av 90-talet.⁹⁴ Vid Sveriges inträde i EU behövde dock mervärdesskattelagen anpassas för att överensstämma med de unionsrättsliga regelverken. I prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG* fanns inte längre hänvisningar till den svenska inkomstskatterättsliga definitionen av marknadsvärde.⁹⁵ Förändringar gjordes även till att uttagsbeskattning för tjänster inte längre baserade beskattningsunderlaget på marknadsvärdet utan i stället på kostnaden för tjänsten. Anledningen till att förändringen gjordes var att uttagsbeskattning inte ska träffa situationer där ett tillhandahållande av tjänster sker till underpris jämfört med marknadsvärdet men ersättningen täcker kostnaderna för tillhandahållandet. Motiveringen för förändringen var att den svenska lagen ska vara EU-konformativ och att beskattning inte ska ske på förlorad vinst.⁹⁶

Genom lagförändringen togs marknadsvärdet bort som grund för beskattningsunderlaget i uttagsbeskattningsreglerna i mervärdesskattelagen och med det även hänvisningen till de inkomstskatterättsliga reglerna.

Efter att uttagsbeskattning av tillhandahållanden till underpris underkänts av EU-domstolen i *Scandic Gåsabäck* återintroducerades begreppet marknadsvärde i reglerna om omvärdering av beskattningsunderlag vid situationer där tillhandahållaren och förvärvaren är förbundna med varandra.

⁹² Se Anvisningar till 14 § i lag om mervärdesskatt (1968:430).

⁹³ Melz (1990) s. 362.

⁹⁴ Prop. 1993/94:99 s. 272.

⁹⁵ Se även SOU 1994:88.

⁹⁶ Prop. 1994/95:57 s. 113, 117 & 205.

För definitionen av marknadsvärde hänvisade förarbetena nu till art. 72 i mervärdesskattedirektivet och definitionen i direktivet infördes även i ML.⁹⁷

4.3 Interaktioner i EU-rätten

Marknadsvärdet i mervärdesskattedirektivet art. 72 ska enligt huvudregeln reflektera armlängdspriset vid en omvärdering när det finns jämförbara tjänster. Regeln har stora likheter med armlängdsprincipen i art. 9(1) i OECD:s modellavtal. Syftet med omvärdering till marknadsvärde eller armlängdspris är även detsamma. Nämligen att fastställa ett objektivt värde på tillhandahållanden som reflekterar priset vid en transaktion mellan oberoende parter. Den alternativa regeln i art. 72 p. 2 för omvärdering av tjänster när det inte finns några jämförbara transaktioner baseras endast på kostnaden för att tillhandahålla tjänsten. Det skiljer sig från de inkomstskatterättsliga prissättningsreglerna som baseras på kostnaden plus en vinstmarginal. Ordalydelsen i art. 72 p. 1 är dock att beloppet som utgör marknadsvärdet i en sådan situation ”inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten”. Det öppnar för medlemsstaterna att i de nationella reglerna även vid omvärdering av beskattningsunderlaget i mervärdesskatterätten lägga till ett vinstpåslag. Därför skulle även den alternativa metoden för omvärdering kunna tillämpas på samma sätt som armlängdsprincipen definierad av OECD.⁹⁸

Enligt Kolozs finns det från ett neutralitetsperspektiv ingen direkt skillnad mellan inkomstskatterätt och mervärdesskatterätt. I båda skattesystemen har neutralitetsprincipen som syfte att skapa ett skattesystem som inte styr den skattskyldiges agerande i någon riktning.⁹⁹ Egholm Elgaard anser dock i stort att neutralitet i de olika skattesystemen har olika betydelse. Hon instämmer dock i att neutralitetsprincipen vid både inkomstbeskattning och

⁹⁷ Prop. 2007/08:25 s. 115.

⁹⁸ Ramsdahl Jensen, Dennis, *Transfer Pricing Principles VAT/GST v. Direct Taxation*, i: Lang, Michael, Melz, Peter & Kristoffersson, Eleonor (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009, s. 890-892.

⁹⁹ Kolozs, Borbála, *Neutrality in VAT*, i: Lang, Michael, Melz, Peter & Kristoffersson, Eleonor (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009, s. 201.

mervärdesbeskattning har som syfte att skapa konkurrensneutralitet och att det ska föreligga en neutralitet mellan hur personer väljer att driva sin verksamhet. Hon påpekar även att det vid gränsöverskridande transaktioner finns likheter i systemen för att upprätthålla neutralitet.¹⁰⁰ Neutralitetsprincipen har dock en ytterligare aspekt i mervärdesskattesystemet, nämligen att skatten inte ska belasta någon i en transaktionskedja förrän en vara eller tjänst konsumeras.¹⁰¹

Egholm Elgaard lyfter problemet med att vid lagstiftning låta mervärdesskatterättsliga och inkomstskatterättsliga regler påverka varandra. Mervärdesskatteregler är i hög grad baserad på EU-rättslig reglering medan inkomstskatteregler i huvudsak lämnas till medlemsstaternas interna reglering.¹⁰²

Vid en jämförelse av definitionerna av det mervärdesskatterättsliga marknadsvärdet och det inkomstskatterättsliga armlängdspriset framkommer likheter enligt Charlet & Koulouri. Både marknadsvärde och armlängdspris tillämpas för att bestämma ett objektiva värde med syfte att motverka skatteundandragande eller skatteflykt och båda kräver att en jämförelse görs med jämförbara tillhandahållanden. När det inte finns jämförbara förhållanden ska både marknadsvärde och armlängdspris baseras på kostnaden för att tillhandahålla en tjänst. Reglerna ska även spegla hur oberoende parter agerat för att ett korrekt beskattningsunderlag ska kunna fastställas.¹⁰³

I målet C-210/04 *FCE Bank* behandlade EU-domstolen frågan om en medlemsstat med stöd i OECD-avtalet kunde ta ut mervärdesskatt på transaktioner mellan ett bolag och en filial enligt armlängdprincipen. Domstolen ansåg att det inte var möjligt då OECD-avtalet rör direkt skatt och

¹⁰⁰ Egholm Elgaard (2016) s. 161–162.

¹⁰¹ Se avsnitt 2.3.

¹⁰² Egholm Elgaard (2016) s. 19-20.

¹⁰³ Charlet, Alain & Koulouri, Dimitri, *Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation: The Two Faces of Janus*, i: Lang, Michael, Melz, Peter & Kristoffersson, Eleonor (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009, s. 731-732.

därför inte är relevant vid tillämpningen av mervärdesskatterättsliga frågor.¹⁰⁴ Utgången i målet kan ligga till grund för argumentet att inkomstskatterättsliga prissättningsregler inte har någon signifikant relevans för beräkningen av det mervärdesskatterättsliga marknadsvärdet.¹⁰⁵

Det kan dock enligt mig diskuteras om EU-domstolens förhandsavgörande grundar sig på skyddet för den enskildes rättigheter mot staten. En medlemsstat hindras inte från att stifta och tillämpa lagar inom mervärdesskatt baserat på andra skatterättsliga regler och principer förutsatt att de inte står i strid med EU-rätt. Det är också värt att notera att vid avgörandet refererade inte de EU-rättsliga reglerna om mervärdesskatt till armlängdsprincipen, något som de gör nu i art. 72.

¹⁰⁴ C-210/04 FCE Bank p. 20 och p. 39.

¹⁰⁵ Charlet & Koulouri (2009) s. 733.

5 Värdering av beskattningsunderlaget

5.1 Inledning

Det inkomstskatterättsliga internprissättningsområdet har avhandlats utförligt i doktrin och det finns tydliga riktlinjer från OECD om hur priset ska fastställas på transaktioner inom en intressegemenskap. Liknande riktlinjer finns dock inte utarbetade inom mervärdesskattesystemet.¹⁰⁶

I mervärdesskatterättens och inkomstskatterättens värderingsregler för transaktioner finns en del skillnader. Mervärdesskatten är generell och tas ut vid transaktioner medan inkomstskatten är inriktad på vinsten. Armlängdspriset är baserat på ett objektiva värde som uppkommer genom jämförelser med jämförbara tjänster. När det inte finns jämförbara tjänster kan armlängdspriset i stället baseras på andra faktorer som exempelvis kostnaden för tillhandahållandet av en tjänst. För att få fram det objektiva värdet finns utarbetade metoder i OECD:s riktlinjer. I mervärdesskatten är huvudregeln i stället att det är ett subjektivt värde, nämligen ersättningen som betalats, som ska utgöra beskattningsunderlaget. Endast i undantagsfall ska det objektiva värdet, marknadsvärdet, utgöra beskattningsunderlaget. Mervärdesskatterättsligt finns det dock inga tydliga riktlinjer för hur det objektiva värdet ska beräknas.¹⁰⁷ Två av anledningarna till att det saknas tydliga riktlinjer och regler är att en omvärdering av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt går emot den grundläggande neutralitetsprincipen i mervärdesskatten samt att tillhandahållanden mellan förbundna personer inte setts som ett stort problem. Transaktioner mellan förbundna personer har dock fått större uppmärksamhet sedan början på 2000-talet, vilket är en av anledningarna till att det införts regler om omvärdering i mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Charlet & Koulouri (2009) s. 730.

¹⁰⁷ Charlet & Koulouri (2009) s. 728–731.

¹⁰⁸ Ramsdahl Jensen (2009) s. 878–879.

Att tjänster tillhandahålls mellan företag i en intressegemenskap är en vanlig företeelse. Tjänsterna kan röra allt från juridisk rådgivning, ekonomisk förvaltning, IT-tjänster, HR-tjänster, etc.¹⁰⁹ Tjänster kan kategoriseras som kommersiella eller administrativa. Kommersiella tjänster är tjänster som vanligtvis inte bara tillhandahålls till företag inom intressegemenskapen, utan även till oberoende parter. Administrativa tjänster är tjänster som endast tillhandahålls inom intressegemenskapen för dess egna behov. Det vanligaste upplägget är att moderbolaget i en koncern utför tjänster till dotterbolagen.¹¹⁰

I det här avsnittet behandlas först de riktlinjer som finns för internprissättning på det inkomstskatterättsliga området för att visa hur beräkningen för kostnaden av en tjänst kan göras. Därefter följer praxis för hur omvärderingsregeln tillämpats i svensk rätt. Avslutningsvis följer kommentarer på hur beräkningen av kostnaden för tjänster görs och hur omvärderingsregeln tillämpas utifrån neutralitetsprincipen.

5.2 Armlängdsprincipen enligt OECD

Armlängdsprincipens syfte är att möjliggöra justeringar av prissättningar inom multinationella intressegemenskaper för att prissättningen och vinstallokeringen ska stämma bättre överens med hur det hade sett ut om två oberoende parter genomfört en jämförbar transaktion i en jämförbar situation.¹¹¹ Principen kan vid en första anblick ses som klar och tydlig men det har visat sig att den varit svår att tillämpa i praktiken. För att kunna fastställa vad priset på en transaktion enligt armlängdsprincipen ska vara krävs en grundlig analys av transaktionen i sig och av transaktioner som skulle kunna vara jämförbara.¹¹²

Monsenego påpekar att det finns flera svårigheter när det kommer till att bedöma tjänster utifrån ett interprissättningsperspektiv. Först måste det

¹⁰⁹ Monsenego (2023) s. 106.

¹¹⁰ Arvidsson (1990) s. 377.

¹¹¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) s. 31.

¹¹² Monsenego (2023) s. 24-25.

konstateras om en tjänst faktiskt tillhandahållits eller inte. Därefter måste en bedömning göras angående om det kan krävas en ersättning för tjänsten. Om ersättning kan krävas måste en bedömning göras av vilken metod för hur ersättning ska tas ut. Det sista steget är sedan att fastställa vilken metod för att fastställa priset som ska användas.¹¹³ För undersökningen är det relevanta att undersöka vilka aktiviteter i ett bolag som kan kopplas till tillhandahållandet av en tjänst och vilken metod för att fastställa priset som är tillämplig.

5.2.1 Metoder för att fastställa armlängdspriset

För att kunna prissätta en koncernintern transaktion korrekt enligt armlängdsprincipen måste transaktionen först kunna sättas i en kontext och definieras genom en jämförbarhetsanalys.¹¹⁴

En undersökning av marknaden bolagen är verksamma på behövs, med fokus på de faktorer som påverkar priset på tjänster. Funktionerna som utförs av de olika aktörerna, vilken risk de bär och vilka tillgångar som används i transaktionen är de tre områden som i huvudsak behöver undersökas enligt riktlinjerna från OECD.¹¹⁵ Monsenego framhåller att det är funktionerna utförda av bolagen samt deras bidrag till transaktionen som är lättast att identifiera av de tre områdena. Att fastställa vilka risker som finns vid en transaktion och vilken part som bär risken är ofta komplext. Även tillgångar kan vara svåra att identifiera, lokalisera och värdera i relation till transaktionen. Vid en analys ges därför bolagens funktioner en större tyngd.¹¹⁶

En funktionsanalys ger en bild av vad de olika bolagen spelar för roll i en koncernintern transaktion. När bilden är klar går det att utreda i vilken utsträckning som de olika bolagen bidrar till vinsterna inom hela koncernen. Utifrån den informationen kan transaktionen definieras och ersättningen som

¹¹³ Monsenego (2023) s. 106.

¹¹⁴ Dahlberg (2020) s. 173-174.

¹¹⁵ Monsenego (2023) s. 27-28.

¹¹⁶ Monsenego (2023) s. 30.

de olika bolagen ska få för sina insatser fastställas. Efter att en analys har gjorts har tjänsten definierats och fått en kontext. Det är då möjligt att söka efter jämförbara tjänster på marknaden mellan oberoende aktörer i liknande situationer.¹¹⁷

Prissättning vid tjänster inom en intressegemenskap sker i huvudsak genom fem metoder som finns i OECD:s riktlinjer. Tre av dem kallas *traditionella transaktionsbaserade metoder* och de två andra för *transaktionsbaserade vinstmetoder*.¹¹⁸

Den första traditionella transaktionsbaserade metoden är *comparable uncontrolled price method* (CUP), på svenska *marknadsprismetoden*. Enligt OECD är CUP den mest direkta och tillförlitliga metoden för att fastställa armlängdspriset och när den kan tillämpas ska den tillämpas före andra metoder.¹¹⁹ Metoden är tvåsidig då den jämför priset på en kontrollerad transaktion med priset på en jämförbar okontrollerad transaktion.¹²⁰ Metoden är särskilt träffsäker när tillhandahållaren av tjänster genomför både kontrollerade och okontrollerade transaktioner.¹²¹ Utgångspunkten för CUP är marknadspriset vid okontrollerade transaktioner. I många fall är dock den kontrollerade transaktionen inte direkt jämförbar med den okontrollerade transaktionen. I de fallen kan justeringar i jämförelsen av den okontrollerbara situationen göras för att stämma bättre överens med den kontrollerade.¹²² Nackdelen med metoden är att det behöver göras en jämförelse, vilket inte alltid är möjligt. Även om det går att justera de parametrar som används för att kunna jämföra en kontrollerad och okontrollerad transaktion innebär större justeringar även större osäkerhet i jämförelsen.¹²³

¹¹⁷ Monsenego (2023) s. 30-31.

¹¹⁸ Se Arnold, Brian J., *International Tax Primer*, 4 uppl., Kluwer Law International, Nederländerna, 2019, s. 95 och SkV:s rättsliga vägledning, *Fem prismetoder i OECD:s riktlinjer (kapitel II)*.

¹¹⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) p. 7.31.

¹²⁰ Monsenego (2023) s. 54.

¹²¹ Monsenego (2023) s. 108.

¹²² Dahlberg (2020) s. 178.

¹²³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) p. 2.16-2.17.

Den andra traditionella transaktionsbaserade metoden är *resale price method* (RPM), på svenska återförsäljningsmetoden. RPM utgår från det pris som tas ut när en produkt som köpts i en kontrollerad situation säljs vidare i en okontrollerad situation.¹²⁴ Metoden är inte tillämpningsbar om det inte finns i princip exakt jämförbara transaktioner, varför den nästan bara kan användas vid transaktioner av varor som inte förbättrats eller förändrats på något sätt.¹²⁵

Den tredje traditionella transaktionsbaserade metoden är *cost-plus*, på svenska *kostnadsplusmetoden*. Det är en ensidig metod som utgår från den som tillhandahåller en vara eller tjänst. Metoden är baserad på transaktionen i sig.¹²⁶ Utgångspunkten för prissättningen är kostnaden för att producera eller tillhandahålla tjänsten. Till den kostnaden ska sedan ett marknadsmässigt vinstpåslag läggas till. Metoden är särskilt lämplig vid internprissättning av tjänster där det saknas jämförbara okontrollerade transaktioner.¹²⁷ Svårigheten med metoden är att fastställa vilka kostnader som ska beaktas och inkluderas i underlaget för beräkningen av armlängdspriset.¹²⁸ Tillhandahållaren av tjänsten måste därför kunna urskilja vilka kostnader som kan kopplas till den specifika transaktionen och vilka kostnader som ingår i driftkostnaderna. Driftkostnader är de löpande kostnader som krävs för att kunna tillhandahålla en tjänst, exempelvis lön, lokalhyra och förbrukningsmaterial. Tanken med metoden är att vinstpåslaget täcker hela eller delar av driftkostnaden. Det är dock inte ett krav att internprissättningen leder till en nettovinst hos tillhandahållaren.¹²⁹

De två transaktionsbaserade vinstmetoderna är *transactional net margin method* (TNMM) och *profit-split method* (PSM), på svenska *nettomarginalmetoden* och *vinstdelningsmetoden*. Båda metoderna utgår från hur vinsten allokeras vid en kontrollerad transaktion. Metoderna leder i

¹²⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) p. 2.27.

¹²⁵ Dahlberg (2020) s. 178-179.

¹²⁶ Monsenego (2023) s. 61.

¹²⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) p. 2.45.

¹²⁸ Dahlberg (2020) s. 179.

¹²⁹ Monsenego (2023) s. 61-62.

huvudsak till att vinsten fördelas korrekt.¹³⁰ TNMM utgår från faktorer som tillgångar, försäljning och kostnader för att fördela vinsten. PSM är framför allt användbar när varje bolag i en kontrollerad transaktion bidrar med något till transaktionen.¹³¹

Då omvärderingsregeln utgår från kostnaden när det inte finns jämförbara transaktioner och vinstallokering inte är av intresse mervärdesskatterättsligt kommer de transaktionsbaserade vinstmetoderna inte undersökas närmre. CUP-metoden och RPM kräver jämförbara okontrollerade transaktioner och kommer därför inte undersökas vidare. Cost-plus har likheter med hur kostnaden ska bestämmas vid tillämpningen av omvärderingsregeln. Båda metoderna är även ensidiga där det är tillhandahållarens kostnader som är underlag för prissättningsanalysen. Cost-plus metoden kommer därför att användas i undersökningen för analysera om den kan ligga till grund för hur omvärdering i mervärdesskattesystemet kan tillämpas.

5.3 Vilka kostnader är hänförliga till tjänster enligt OECD:s riktlinjer?

OECD anser i sina riktlinjer att aktieägarkostnader (*shareholder activities*) inte ska anses utgöra en tjänst inom en intressegemenskap. Kostnaden ska belasta aktieägaren och inte något annat bolag.¹³² Aktieägartjänster är tjänster som oftast utförs i ett moderbolags verksamhet med syftet att skydda och förvalta bolagets investeringar.¹³³ I riktlinjerna finns en icke-uttömmande lista på vad för kostnader som anses vara aktieägarkostnader. Exempel på aktieägarkostnader är sådana som är hänförliga till moderbolagets juridiska struktur. Det inbegriper bland annat kostnader för styrelsearvoden, aktieägarmöten och börsnotering av moderbolaget. Även kostnader hänförliga till rapporteringskrav för moderbolaget och efterlevnad av relevant

¹³⁰ Charlet & Koulouri (2009) s. 730 och Arnold (2019) s. 95.

¹³¹ Dahlberg (2020) s. 179.

¹³² OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) p. 7.9.

¹³³ Arvidsson (1990) s. 391.

skattelagstiftning ska anses vara aktieägarkostnader.¹³⁴ Utöver aktieägarkostnader kan även ett så kallat *benefits test* göras där en bedömning om en oberoende part hade betalat för eller om den utfört motsvarande aktivitet i det undersökta bolaget själv. Är svaret nekande kan det inte anses vara en utförd tjänst inom intressegemenskapen och någon ersättning ska inte betalas till moderbolaget från något av dotterbolagen.¹³⁵ I riktlinjerna finns inga exempel på vilken sorts aktivitet som inte anses vara en tjänst utan en grundlig analys behövs i varje unik situation.¹³⁶

Tjänster som har en stöttande funktion, inte är en del av en intressegemenskaps kärnverksamhet, inte kräver användandet av unika och värdefulla immateriella tillgångar samt saknar risktagande eller riskskapande definieras enligt OECD som *low value-adding intra-group services*. En icke uttömmande lista från OECD ger exempel på vad sådana tjänster kan vara. Det är exempelvis juridisk rådgivning, revision, bokföring, HR eller allmänna administrativa tjänster. Vid prissättningen av *low value-adding intra-group services* görs ett prispåslag motsvarande 5 % av de relevanta kostnaderna för tjänsterna. Metoden ska endast användas när tjänster endast tillhandahålls inom en intressegemenskap och det därför saknas jämförbara tjänster till utomstående parter.¹³⁷

Om det då som i det aktuella fallet rör sig om ett moderbolag vars enda verksamhet är att tillhandahålla tjänster till sina dotterbolag exkluderas samtliga aktieägarkostnader vid beräkningen av kostnaden för de tillhandahållna tjänsterna vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Även de aktiviteter i moderbolaget som inte anses vara tjänster enligt ett *benefits test* exkluderas.

¹³⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) p. 7.10.

¹³⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) p. 7.6.

¹³⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) p. 7.7.

¹³⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2022) p. 7.44-7.46 och 7.61.

5.4 Vilka kostnader är hänförliga till en tjänst vid tillämpningen av omvärderingsregeln?

I motiveringen för införandet av omvärderingsregeln i mervärdesskattedirektivet skriver Kommissionen att de vid omvärdering valde mellan marknadsvärdet och kostnaden som grund för beskattningsunderlaget. Deras motivering till varför de valde marknadsvärdet framför kostnaden var att vid en omvärdering baserat på kostnaden skulle endast förlusten av skatteintäkter neutraliseras. Att omvärdera till marknadsvärdet säkerställer däremot att medlemsstaterna kan skydda en del av skatten på det mervärde som produceras och de kan kräva in skatt som motsvarar skatten vid okontrollerade transaktioner.¹³⁸ Utifrån deras formulering tolkar jag det som att de menar att kostnaden för ett tillhandahållande endast inkluderar de kostnader som det gjorts avdrag för. Om en omvärdering sker endast baserat på avdragsgilla kostnader blir ingående och utgående skatt lika stor. Marknadsvärdet borde således inkludera kostnader utöver de kostnader som det gjorts avdrag för. Frågan är hur stor del av de kostnaderna.

I brist på tydliga riktlinjer för vilka kostnader som ska anses hänförliga till en tjänst vid tillämpningen av omvärderingsregeln får ledning tas från den praxis som finns på området. I praxis har beräkningen av kostnaden för en tjänst som tillhandahållits koncerninternt inte prövats i stor utsträckning. Nedan presenteras det avgörande från HFD som är av relevans för undersökning. Även omständigheterna och Kammarrättens åsikt presenteras närmre i den begäran av förhandsavgörande som HFD gjort.

¹³⁸ European Commission, *Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations*, COM (2005) 89 final, Bryssel, 2005, s. 6.

5.4.1 HFD 2014 ref. 40

Moderbolaget i en fastighetsförvaltande koncern bedrev verksamhet som bestod av kapitalförvaltning samt tillhandahållanden av förvaltningstjänster till dotterbolagen. Endast tillhandahållandet av tjänster medförde skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen. Moderbolaget hade inte gjort avdrag för all ingående mervärdesskatt. Dotterbolagen saknade eller hade en mycket begränsad avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten.

Målet behandlade i huvudsak bevisfrågor vid tillämpningen av omvärderingsregeln men HFD uttalade sig även om hur marknadsvärdet på koncerninterna tjänster bestäms. Huvudregeln i 1 kap. 9 § ML är att marknadsvärdet är hela det belopp som en förvärvare hade betalt i en jämförbar okontrollerad transaktion. Om det inte finns en jämförbar situation ska marknadsvärdet för tjänster utgöras av ett belopp som inte understiger kostnaderna för att utföra tjänsten. HFD konstaterar att syftet med regeln är att motverka skatteundandragande genom oriktig prissättning på interna transaktioner. De går dock ett steg längre och fastslår att syftet även kan uttryckas som att regeln ska motverka ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten.

HFD diskuterade om Skatteverket var tvunget att visa att det inte fanns någon jämförbar transaktion eller om det räckte att visa att ersättningen för tjänsten understeg kostnaderna för att tillhandahålla tjänsten. HFD ansåg i sin bedömning att koncerninterna transaktioner är av sådan art att prissättningen kan påverkas av faktorer som vid en okontrollerad jämförbar transaktion inte är relevanta. Koncernintern prissättning på transaktioner kan därför avvika från vad som hade avtalats om bolaget i stället tillhandahållit tjänster till en extern part. HFD fastslog därför att Skatteverket kan inrikta sig på att visa att kostnaderna i det tillhandahållande bolaget överstiger den ersättning som erhålls vid tillämpandet av omvärderingsregeln.

Ett intressant uttalande av HFD i målet är att när marknadsvärdet för tjänster ska beräknas bör det göras på samma sätt som vid uttagsbeskattning. När beskattningsunderlaget för uttag av tjänst ska bestämmas ska kostnaderna för tjänsten inkludera både fasta och löpande kostnader som belöper på tjänsten.

Vid beräkningen av kostnaderna som kunde hänföras till de tjänster som moderbolaget tillhandahöll dotterbolagen inkluderade Skatteverket inte de kostnader som belöpte på moderbolagets kapitalförvaltning eller aktiviteter som utförts i egenskap av aktieägare i dotterbolagen. Skatteverket utgick i all väsentlighet från den fördelning som gjorts i moderbolaget mellan dess verksamheter vid bestämmande av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Dock hänfördes vissa lönekostnader samt samtliga revisions- och konsulttjänsters kostnader till kapitalförvaltning och aktieäggande. Det trots att de översteg den fördelningsgrund som var underlag för beräkningen. Samtliga kostnader som det gjorts avdrag för ingående mervärdesskatt inkluderades alltså inte i kostnaden för de tjänster som moderbolaget tillhandahöll.

HFD diskuterar inte varför kapitalförvaltnings och aktieägarkostnader inte ska räknas in i beskattningsunderlaget utan godtar rakt av Skatteverkets beräkning. Det kan tolkas på så sätt att det inte krävs ett beloppsmässigt samband mellan den ingående och utgående mervärdesskatten.¹³⁹ Att HFD fastslår att beräkningen av beskattningsunderlaget vid omvärdering ska göras på samma sätt som vid uttagsbeskattning innebär även enligt mig att de diskussioner som förts kring uttagsbeskattning kan appliceras på omvärderingsregeln.

5.4.2 HFD Mål nr. 3217–21

I det här fallet har moderbolaget tillämpat cost-plus metoden vilket innebär att kostnaderna som är hänförliga till tjänsten plus ett vinstpåslag har fakturerats. Moderbolaget hade helt exkluderat aktieägarkostnader från beräkningen. Det var kostnader för revision, bokslut och bolagstämma. Även kostnaderna för kapitalanskaffning samt en planerad nyemission och

¹³⁹ Thuresson, Maria & van der Gronden, Jennifer, *Moms och omvärdering*, Svensk Skattetidning, 2020, nr. 8, s. 501.

börsnotering exkluderades i bolagets beräkning. Under beskattningsåret hade moderbolaget egna kostnader som uppgick till 28 miljoner. Av kostnaderna var ungefär hälften belagda med mervärdesskatt vilket bolaget gjort avdrag på. De resterande kostnaderna utgjordes av förvärv som var undantagna mervärdesskatt samt mervärdesskattefria kostnader som lön till anställda.¹⁴⁰

Skatteverket framhöll i sitt yrkande att när moderbolaget gjort avdrag för samtliga förvärv som var mervärdesskattepliktiga och inte inkluderat samtliga kostnader i priset på sina tillhandahållanden uppstår ett fördelaktigt förhållande i koncernen jämfört med om dotterbolagen som saknar avdragsrätt hade gjort förvärven själva.¹⁴¹

Kammarrätten fastställde Skatteverkets beslut om upptaxering. De ansåg att då bolaget yrkat avdrag på samtliga mervärdesskattepliktiga förvärv talade det för att samtliga kostnader för förvärven hörde till den ekonomiska verksamheten. Kammarrätten ansåg att då moderbolagets enda verksamhet var att tillhandahålla tjänster till sina dotterbolag kunde avdrag inte göras för ingående mervärdesskatt med motiveringen att kostnaden ansågs vara en allmän omkostnad samtidigt som kostnaden inte ansågs vara kopplad till de utgående skattepliktiga transaktionerna. Samtliga kostnader i moderbolaget ansågs således utgöra kostnadskomponenter för de tillhandahållanden som utgjorde förvaltning av dotterbolagen när marknadsvärdet fastställdes för de koncerninterna tjänsterna.¹⁴²

5.5 Kommentarer på kostnadsberäkningen vid tillämpningen av omvärderingsregeln

Thuresson och van der Gronden, vilka är ombud i det aktuella fallet, anser att Skatteverkets tolkning att sambandet i avdragsrätten mellan ingående och utgående transaktioner även ska tolkas som ett beloppsmässigt samband mellan transaktionerna är felaktig. Något krav på att det ska finnas en

¹⁴⁰ HFD Mål nr. 3217–21 p. 12–13.

¹⁴¹ Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-03 i mål 3386–19.

¹⁴² HFD Mål nr. 3217–21 p. 17 och Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-03 i mål 3386–19.

beloppsmässig täckning för ingående transaktioner som den beskattningsbara personen haft finns inte, vilket fastslagits i praxis¹⁴³ från EU-domstolen.¹⁴⁴

Avdragsrätten omfattar kostnader i ett bolag som både har ett direkt och omedelbart samband med tillhandahållanden samt kostnader som utgör allmänna omkostnader. De allmänna omkostnaderna är inte direkt kopplade till några tillhandahållanden utan utgör en kostnad för bolagets verksamhet i stort och utgör där nödvändiga kostnader för att kunna bedriva verksamheten. Den presenterade praxis ovan visar att avdragsrätten är långtgående.¹⁴⁵ Enligt Mattsson och Borg bör samma uppdelning mellan de kostnader som är direkt hänförliga till ett tillhandahållande och de kostnader som utgör en allmän omkostnad göras när det rör sig om aktiva holdingbolag.¹⁴⁶ I det aktuella målet har kammarrätten i sitt resonemang anfört att för att det ska anses föreligga allmänna omkostnader i ett holdingbolag måste samtliga kostnader faktureras vidare i de tillhandahållna tjänsterna då de utgör kostnadskomponenter i tillhandahållandet.¹⁴⁷ Mattsson och Borg menar att det blir ett cirkelresonemang då kostnaderna i så fall inte skulle utgöra allmänna omkostnader utan i stället skulle utgöra direkta kostnader för tillhandahållandet. Att samtliga kostnader ska utgöra beskattningsunderlaget leder även till att kostnader som är undantagna från mervärdesskatt vid förvärvet ska inkluderas. Om både allmänna omkostnader och kostnader som är undantagna mervärdesskatt inkluderas uppstår större momskostnader vid tillhandahållande av koncerninterna tjänster jämfört med bolag som tillhandahåller tjänster till oberoende parter.¹⁴⁸ Allmänna omkostnader behöver enligt praxis inte ingå som kostnadskomponenter i en tillhandahållen tjänst för att avdrag ska kunna göras för den ingående mervärdesskatten, de behöver endast vara hänförliga till sådana kostnadskomponenter. Bolag har

¹⁴³ Se avsnitt 2.5.

¹⁴⁴ Thuresson & van der Gronden (2020) s. 501.

¹⁴⁵ Se avsnitt 2.5.

¹⁴⁶ Mattsson, Fredrik & Borg, Thomas, *Omvärdering av beskattningsunderlaget avseende management fee*, <https://skeppsbronskatt.se/2021/03/22/omvardering-av-beskattningsunderlaget-avseende-management-fee/> (Senast besökt 2024-05-18).

¹⁴⁷ Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-03 i mål 3386–19.

¹⁴⁸ Mattsson & Borg *Omvärdering av beskattningsunderlaget avseende management fee* (Senast besökt 2024-05-18).

således tillåtits avdrag för allmänna omkostnader utan att det faktiskt skett några tillhandahållanden.¹⁴⁹

I Skatteverkets yttrande i målet anser de att allmänna omkostnader som uppgår till stora belopp och är av engångskaraktär ska inkluderas i beräkningen av marknadsvärdet för de tillhandahållna tjänsterna under samma beskattningsår. Det kan dock anses vara marknadsmässigt betingat att fördela en sådan kostnad över ett antal år. De påpekar dock att i det aktuella fallet har samtliga kostnader för ingående mervärdesskatt dragits av direkt och att det inte finns något som tyder på att bolaget fördelat kostnaderna på flera år.¹⁵⁰ Mattsson och Borg ställer sig undrande till Skatteverkets uttalande om att samtliga kostnader dragits av direkt. Det finns nämligen ingen möjlighet att periodisera avdrag för ingående mervärdesskatt, varför det inte är relevant vid bedömningen.¹⁵¹ Skatteverkets inställning innebär även att även om det skulle vara möjligt att periodisera kostnaden så måste det finnas en full täckning för samtliga avdrag som gjorts, även om täckningen sker senare beskattningsår.

När en omvärdering av beskattningsunderlaget i ett moderbolag som endast tillhandahåller tjänster till dotterbolag ska göras och samtliga kostnader i bolaget ska inkluderas kan en märklig situation uppstå. Om bolaget som tillhandahåller tjänster exempelvis gör ett förvärv av ett nytt bolag måste kostnaderna för förvärvet räknas in i kostnaderna för de tillhandahållna tjänsterna. Det innebär att ett uppköpt bolag som kommer tillhandahålla tjänster enligt Skatteverkets tolkning behöver betala för uppköpet av sig själv.¹⁵² Skatteverkets ställningstagande kan också innebära att om den skattskyldiga skulle vilja driva sitt ärende vidare och hamna i en domstolsprocess hade även kostnaderna för det lagts på priset för de tjänster som tillhandahålls.¹⁵³

¹⁴⁹ Se avsnitt 2.5.

¹⁵⁰ Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-03 i mål 3386–19.

¹⁵¹ Mattsson & Borg *Omvärdering av beskattningsunderlaget avseende management fee* (Senast besökt 2024-05-18).

¹⁵² Frennberg et al. (2022) s. 7:133.

¹⁵³ Thuresson & van der Gronden (2020) s. 504–505.

I sitt ställningstagande har Skatteverket, som nämnts ovan, gett sin syn på om kostnaderna kan periodiseras på något sätt och där ansett att det kan anses marknadsmässigt betingat att under en period av upp till fem år dela upp kostnaden vid faktureringen av ett holdingbolags tjänster till dotterbolagen.¹⁵⁴ Thuresson och van der Gronden anser att det i ställningstagandet inte framgår något rättsligt stöd för en tidsfrist kopplat till uppdelningen av större kostnader.¹⁵⁵ I mervärdesskattedirektivet finns det ingen tidsgräns för uppdelning av kostnader på beskattningsår eller någon bestämmelse som innebär att det måste finnas kostnadstäckning samma beskattningsår som avdragen gjorts. Marknadsvärdet hade teoretiskt sett kunna vara lägre än kostnaderna ett beskattningsår och sedan högre än kostnaderna följande år.

5.6 Kommentarer på omvärderingsregelns förenlighet med neutralitetsprincipen

Omvärderingsregeln har precis som uttagsbeskattning funktionen att undanröja neutralitetsbrister när ett tillhandahållande av en tjänst till underpris sker till en person som saknar avdragsrätt. Att omvärdera beskattningsunderlaget till marknadsvärdet leder till att mervärdesskatt inte läcker ut ur systemet.¹⁵⁶ HFD har även fastslagit att beräkning av beskattningsunderlag vid omvärdering ska ske på samma sätt som vid uttagsbeskattning. Kommentarer på uttagsbeskattningens förenlighet med neutralitetsprincipen är därför relevant för undersökningen.

Uttagsbeskattning har som ett av sina syften att återföra tidigare gjorda avdrag, varför samtliga avdrag som gjorts hos tillhandahållaren bör ligga till grund för beskattningsunderlaget.¹⁵⁷ När det rör sig om uttag av tjänster i form av arbete kan det dock bli en svår bedömning gällande vad som ska inkluderas i kostnaden. Det görs exempelvis inte avdrag för lönekostnader samtidigt som det kan ha gjorts avdrag för exempelvis datorer de anställda använder.¹⁵⁸

¹⁵⁴ SkV:s ställningstagande, *Omvärdering när ett moderbolag tillhandahåller koncerngemensamma tjänster till dotterbolag*.

¹⁵⁵ Thuresson & van der Gronden (2020) s. 502.

¹⁵⁶ Sonnerby (2010) s. 212.

¹⁵⁷ Sonnerby (2010) s. 261.

¹⁵⁸ Sonnerby (2010) s. 262.

Sonnerby lyfter i sin avhandling fram Öbergs och Alhagers syn på vilka kostnader som ska inkluderas. Enligt Öberg skulle inkluderandet av kostnader som inte är avdragsgilla i beskattningsunderlaget, exempelvis lönekostnader, innebära att det blir en större återföring än avdragen som gjorts. Är återföringen större än avdragen uppstår en kumulativ effekt i beskattningen vilket strider mot neutralitetsprincipen.¹⁵⁹ Alhager instämmer delvis i Öbergs resonemang. Den beskattningsbara personen gör ofta avdrag för kringkostnader som inte är direkt hänförliga till tjänsten utan i stället är relaterade till verksamheten i stort. Exempel på sådana kostnader är konsulttjänster till bolaget och inköp av kontorsmaterial. Sådana kostnader är inte direkt hänförliga till tjänsten. Dessutom består ofta kostnaderna av arbetsinsatser som är mervärdesskattefria. De arbetsinsatserna tar tillhandahållaren betalt för när en tjänst säljs till en oberoende part varpå den mervärdesbeskattas. Alhager anser därför att det delvis är berättigat att inkludera samtliga kostnader i beskattningsunderlaget.¹⁶⁰ De avdragsgilla allmänna kostnaderna tillsammans med kostnader som inte medfört avdragsrätt kan medföra att det i praktiken blir svårt att avgöra hur stor del av kostnaderna för en tjänst varit berättigade till avdrag.¹⁶¹ Sonnerby anser att för att uppnå neutralitet i beskattningen av tjänster bör endast den del av ett uttag som motsvaras av ett tidigare avdrag beskattas. I de fall där det inte förelegat avdragsrätt i tidigare led riskeras inte att mervärdesskatt undandras om uttagsbeskattning inte sker.¹⁶² EU-domstolen har i målet *Gerhard Mohsche* angående uttagsbeskattning ansett att det inte är möjligt att inkludera kostnader som ej varit avdragsgilla vid beskattning av privat bruk av varor.¹⁶³ Privat bruk av varor som ingår i en rörelses tillgångar anses utgöra tillhandahållande av tjänster och beskattningsunderlaget ska utgöras av den

¹⁵⁹ Öberg, Jesper, *Mervärdesskattning vid obestånd*, 2 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, (2001) s. 248.

¹⁶⁰ Alhager (2001) s. 343–344.

¹⁶¹ Alhager (2001) s. 299–300.

¹⁶² Sonnerby (2010) s. 243.

¹⁶³ C-193/91 *Gerhard Mohsche* p. 14–15.

totala kostnaden för att tillhandahålla tjänsten enligt mervärdesskattedirektivet art. 75.¹⁶⁴

För att upprätthålla en neutralitet i mervärdesskattesystemet vid beskattning av tjänster måste beräkningen av beskattningsunderlaget göras exakt enligt de kostnader som kan hänföras till tjänsten. Om större kostnader används som beskattningsunderlag sker en överkompensation till mervärdesskattesystemet vilket innebär att neutraliteten i systemet inte upprätthålls. Sonnerby menar att i ett perfekt mervärdesskattesystem hade det varit möjligt att avgöra exakt vilka kostnader som hänför sig till en tjänst. Som beskattningen fungerar nu kan vissa avdragsgilla kostnader exkluderas vid beräkningen av beskattningsunderlaget. Samtidigt kan kostnader som inte medfört avdragsrätt räknas med. Slutsatsen är att det i slutändan inte blir en stor differens i de kostnader som är direkt hänförliga till en tjänst och de kostnader som läggs till grund för beskattningsunderlaget. Därför bör det inte uppstå några neutralitetsbrister i någon betydande omfattning.¹⁶⁵

I flera fall har EU-domstolen fastslagit att avdragssystemets syfte är att den mervärdesskatt som betalas av den beskattningsbara personen inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta personen själv. Mervärdesskattesystemet ska garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat under den förutsättningen att verksamheten som bedrivs, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig.¹⁶⁶ Neutralitetsprincipen borde enligt Thuresson och van der Gronden således innebära att även företag inom en intressegemenskap ska kunna gå med förlust ett beskattningsår utan att belastas av mervärdesskatt på grund utav en omvärdering för att kostnader inte täckts fullt ut samma år.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Vid målets avgörande fanns samma bestämmelse i Rådets sjätte direktiv art. 6.2 och art 11.1c.

¹⁶⁵ Sonnerby (2010) s. 263.

¹⁶⁶ C-268/83 *Rompelman* p. 19, C-527/11 *Ablessio* p. 24, C-126/14 *Sveda* p. 17, C-249/17 *Ryanair* p. 23 och C-42/19 *Sonaecom* p. 38.

¹⁶⁷ Thuresson & van der Gronden (2020) s. 496–497.

Omvärderingsregeln är inte förenlig med neutralitetsprincipen i mervärdesskattesystemet som principen kommit till uttryck i avdragssystemet. En omvärdering innebär att tillhandahållaren belastas med mervärdesskatt i stället för konsumenten. Det är därför av stor vikt att neutralitetsprincipen frångås i så liten mån som möjligt vid en omvärdering.¹⁶⁸

¹⁶⁸ Kolozs (2009) s. 210 och Ramsdahl Jensen (2009) s. 896.

6 Analys och slutsats

Som framgår av undersökningen finns det mycket som behöver klargöras och definieras när det kommer till omvärderingsregeln. Hur omvärderingsregeln ska tolkas är fortfarande oklart i väntan på ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Även hur beräkningen av kostnader för ett tillhandahållande är oklart och det råder delade meningar inom doktrinen vilka kostnader som är hänförliga till ett tillhandahållande. Med grund i undersökningen så kommer jag analysera hur omvärderingsregeln tolkas och tillämpas och om det är förenligt med neutralitetsprincipen.

Som framgått i undersökningen av avdragsrätten så finns det avdragsgilla kostnader som utgör allmänna omkostnader och kostnader som är direkt hänförliga till kostnadskomponenter i ett tillhandahållande. Allmänna omkostnader inkluderar kostnader som möjliggör eller är ägnade att möjliggöra framtida mervärdesskattepliktiga transaktioner. Som det fastställts i praxis från EU-domstolen så krävs ingen direkt koppling mellan allmänna omkostnader och utgående transaktioner. Det behövs inte ens bedrivs någon ekonomisk verksamhet för att de kostnaderna ska vara avdragsgilla. Kan de allmänna omkostnaderna alltid räknas in i kostnader för tillhandahållanden vid en omvärdering? Om den allmänna omkostnaden uppkommit för att ett bolag planerat en ny verksamhet som sedan av olika anledningar aldrig påbörjades, ska de kostnaderna verkligen då belasta de andra tillhandahållanden som bolaget utför trots att kostnaderna inte är hänförliga till de transaktionerna? Anledningen till att de här frågorna uppkommer är att HFD fastslagit att vid en omvärdering så behöver Skatteverket endast visa att ett bolags totala kostnader är större än intäkterna från sina tillhandahållanden när deras enda verksamhet är att tillhandahålla koncerninterna tjänster. Då behöver Skatteverket inte utreda vilka kostnader som är hänförliga till tillhandahållandena utan de inkluderar samtliga kostnader.

Det kan även enligt mig ifrågasättas om aktieägarkostnader ska inkluderas sett utifrån mervärdesskattens syfte att beskatta konsumtion och det mervärde

som produceras. Aktieägarkostnader skapar i sig inget värde för de tjänster som tillhandahålls och det föreligger ingen konsumtion i senare led. Aktieägarkostnader kan dock ses som allmänna kostnader då de möjliggör den ekonomiska verksamheten och kan leda till tillhandahållanden. Jag anser inte att aktieägarkostnader kan ses som kostnader direkt hänförliga till en utgående transaktion. Mattsson och Borg framhåller också hur begreppet allmänna omkostnader förlorar sin betydelse om det inte görs en distinktion mellan de kostnaderna och kostnader som är direkt hänförliga till transaktioner. Att vid en omvärdering inkludera allmänna omkostnader innebär också att konkurrensneutraliteten bryts då de bolag som inte endast tillhandahåller koncerninterna tjänster inte behöver täcka de kostnaderna varje beskattningsår.

Vid en teoretisk jämförelse mellan två olika moderbolag som endast tillhandahåller tjänster till dotterbolag kan det enligt mig visas ganska tydligt hur det inte är förenligt med neutralitetsprincipen att schablonmässigt inkludera samtliga kostnader i beskattningsunderlaget. Exempel: Två bolag har kostnader på 100 miljoner ett beskattningsår och båda bolagen har gjort avdrag för samtliga mervärdesskattepliktiga förvärv. Det ena bolaget har gjort avdrag för 1 miljon och det andra bolaget har gjort avdrag för 80 miljoner då de kostnaderna är hänförliga till utgående tillhandahållanden, de övriga kostnaderna är inte mervärdesskattepliktiga eller ligger utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Båda bolagen har erhållit ersättning som motsvarar kostnaderna avdragen gjorts för men inget utöver det. Varken en över- eller underkompensation har då förekommit i mervärdesskattesystemet. Om omvärderingsregeln tillämpas som i det aktuella fallet¹⁶⁹ skulle beskattningsunderlaget för den utgående mervärdesskatten i båda fallen bli 100 miljoner. De två bolagen belastas olika stort då ingen distinktion görs av alla de kostnader som finns i bolagen. Istället presumeras att om avdrag gjorts för samtliga kostnader som det går att göra avdrag för så är även de icke avdragsgilla kostnaderna hänförliga till tillhandahållanden.

¹⁶⁹ Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-03 i mål 3386–19.

Thuresson och van der Gronden lyfter även fram den märkliga situationen som kan uppstå när samtliga kostnader ska räknas med vid en omvärdering. En domstolsprocess angående omvärdering kan enligt mig inte anses utgöra en kostnad för exempelvis bokföringstjänster. En sådan domstolsprocess är enligt OECD:s riktlinjer aktieägarkostnader och hade inkomstskatterättsligt inte ansetts vara en kostnad för ett tillhandahållande.

I det aktuella rättsfallet¹⁷⁰ anser kammarrätten att OECD:s riktlinjer inte kan användas av bolaget för internprissättning. Det blir enligt kammarrätten fördelaktigt för koncernen jämfört med andra bolag om moderbolaget kan dra av all mervärdesskatt på förvärv samtidigt som de kostnaderna inte faktureras ut. Enligt mig blir det ofördelaktigt åt andra hållet att lägga samtliga kostnader som grund för beskattningsunderlaget jämfört med att utföra samma aktiviteter direkt i dotterbolagen. Alhager resonerar att vid uttagsbeskattning så kan det vara svårt att skilja på vilka kostnader som det gjorts avdrag för och vilka kostnader det inte gjorts avdrag för som är hänförliga till ett tillhandahållande. Därför kan det vara berättigat att inkludera samtliga kostnader i beskattningsunderlaget vid uttag då vissa avdragsgilla kostnader inte kommer räknas med samtidigt som vissa icke-avdragsgilla kostnader inkluderas. Det resonemanget kan dock inte appliceras på situationen när ett moderbolags enda verksamhet är att tillhandahålla tjänster och samtliga kostnader inkluderas i beskattningsunderlaget. Då kompenseras de avdragsgilla kostnaderna som inte inkluderas inte av de andra kostnaderna som inte varit avdragsgilla.

Om hela moderbolagets kostnad ska utgöra grunden för beskattningsunderlaget är det skattemässigt fördelaktigt för ett moderbolag att vara passivt i förhållande till sina dotterbolag om moderbolaget har stora interna kostnader för aktieägarkostnader som styrelsearvoden och förvärv. Ett nytt dotterbolag skulle då kunna startas i koncernen endast med syftet att tillhandahålla tjänster till de andra bolagen. Alternativt skulle dotterbolagen i stället köpa in externa tjänster eller anställa egen personal att utföra uppgifterna som moderbolaget annars tillhandahöll tjänster för. Den

¹⁷⁰ Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-03 i mål 3386–19.

skatteminskning som uppstår genom att vidta de åtgärderna kontra den förlorade effektiviteten av att ha ett centraliserat tillhandahållande av tjänster från moderbolaget skulle kunna vara fördelaktig och på så sätt påverka hur företag bedriver sin verksamhet.

I HFD 2014 ref. 40 där det var en tydligare uppdelning av kostnader då moderbolaget inte gjort avdrag för alla mervärdesskattepliktiga förvärv så gav domstolen enligt mig intrycket av att aktieägarkostnader, som de kommer till uttryck i OECD:s riktlinjer, inte skulle räknas med vid en omvärdering. Det då även en del kostnader som det faktiskt gjorts avdrag för exkluderades vid omvärderingen.

Mervärdesskatterättsligt och inkomstskatterättsligt finns det liknande syfte bakom internprissättningsregler. Det grundläggande syftet är att motverka skatteundandragande och skatteflykt genom att applicera ett objektiva värde på en transaktion. Båda skattesystemen strävar även efter konkurrensneutralitet. I undersökningen har det även visats att de två skattesystemen har haft och har interaktioner mellan varandra gällande prissättningsregler. Eftersom det saknas riktlinjer för hur omvärderingsregeln ska tillämpas, kan då de riktlinjer som OECD publicerat appliceras vid en prissättning när det rör mervärdesskatt för att uppnå neutralitet?

För att beräkna armlängdspriset för tjänster när det saknas jämförbara tjänster är *kostnadsplusmetoden* den metod som enligt OECD är att föredra. Det är även den metoden jag i undersökningen kommit fram till är mest lämplig för en situation som i det aktuella rättsfallet. Utgångspunkten är då kostnaden för tjänsten och om ett moderbolags verksamhet endast består av att tillhandahålla tjänster till dotterbolag inkluderar det samtliga kostnader som inte är aktieägarkostnader eller kostnader för aktiviteter som inte klarar *benefits test*.

Om *kostnadsplusmetoden* tillämpas på det sättet så ser jag direkt problematik utifrån ett mervärdesskatterättsligt neutralitetsperspektiv. När aktieägarkostnader eller kostnader som inte klarar *benefits test* som det gjorts avdrag för inte tas med som kostnad kan det leda till en underkompensation i

mervärdesskattesystemet. Samtidigt kan en överkompensation ske om kostnader som inte är mervärdesskattepliktiga eller ligger utanför mervärdesskattesystemet tas med. Det är något som beror på hur stora de olika kostnaderna är. *Kostnadsplusmetoden* kan enligt mig därför inte schablonmässigt appliceras på omvärdering av koncerninterna tjänster på samma sätt som OECD:s riktlinjer föreskriver.

Öberg och Sonnerby anser att vid uttagsbeskattning ska endast de kostnader som det gjorts avdrag för utgöra beskattningsunderlaget. Då uppnås neutralitet eftersom det varken sker en överkompensation eller en underkompensation i mervärdesskattesystemet. I *Gerhard Mohsche* var EU-domstolen av samma åsikt då de ansåg att uttagsbeskattning av tjänst endast kunde inkludera de avdragsgilla kostnaderna. Det innebär enligt mig att uttagsbeskattning och omvärderingsregeln inte kan tillämpas på samma sätt, vilket HFD ansett.

Kommissionen anser nämligen att omvärderingsregeln inte endast ska neutralisera ingående och utgående skatt. Ett förfarande liknande det vid *low-value adding services* i OECD:s riktlinjer skulle enligt mig kunna vara en lösning. En skillnad skulle vara att endast kostnader som det gjorts avdrag för inkluderas i kostnaden för tillhandahållandet. Det skulle dock även inkludera aktieägarkostnader och de kostnader som inte klarat *benefits test* om det gjorts avdrag för de kostnaderna. Om endast de kostnader som är kopplade till avdrag läggs till grund för beskattningsunderlaget och ett tillägg på 5% läggs på så sker inte en underkompensation i mervärdesskattesystemet. Tillägget kan representera det mervärde som moderbolaget tillför tjänsterna och neutralitetsprincipen i fråga om belastning av mervärdesskatt frångås endast i viss mån.

Problemet med det förslaget är att då inkluderas även allmänna omkostnader som egentligen uppkommit hos bolaget för att de exempelvis planerat någon form av ny ekonomisk verksamhet som inte blivit av. Då kommer bolaget behöva inkludera de kostnaderna i ersättningen för sina tjänster, vilket bolag som tillhandahåller tjänster till utomstående inte behöver göra.

Omvärderingsregeln i sig är enligt Kolozs och Ramsdahl Jensen oförenlig med neutralitetsprincipen, men den kan tillämpas på ett sätt som gör att neutralitetsprincipen frångås så lite som möjligt. Omvärderingsregeln är en direktivbestämmelse och neutralitetsprincipen är inte en rättsprincip som tillhör primärrätten. Omvärderingsregeln har således företräde framför upprätthållandet av neutralitetsprincipen.

När samtliga kostnader, både avdragsgilla och icke-avdragsgilla, anses utgöra marknadsvärdet vid ett tillhandahållande riskerar det enligt mig en överkompensation i mervärdesskattesystemet. Enligt mig kan inte en sådan schablonmässig beräkning av beskattningsunderlaget göras. Om det görs innebär det att neutralitetsprincipen i mervärdesskattesystemet frångås i allt för stor grad. Det innebär också att kostnader som faktiskt inte är hänförliga till ett tillhandahållande inkluderas i beskattningsunderlaget vid en omvärdering. Den enda definitionen på kostnaden som finns i ML och mervärdesskattedirektivet är att den utgörs av samtliga kostnader som belöper på tjänsten. Det finns ingen definition av vad för kostnader som belöper på en tjänst. Det behövs därför tydligare regler och riktlinjer för definitionen och beräkningen av kostnader hänförliga till en tjänst vid en omvärdering.

Förhoppningsvis kommer EU-domstolen förtydliga hur omvärderingsregeln tillämpas.

7 Egna reflektioner

Då utgångspunkten i undersökningen var att Skatteverkets åsikt om att koncerninterna tjänster alltid är av sådan natur att det inte fanns jämförbara tjänster diskuterades inte den frågan. Om koncerninterna tjänster kunnat analyseras var för sig för att se om det finns jämförbara tjänster på marknaden hade neutralitetsprincipen möjligtvis kunnat upprätthållas i fler fall.

I undersökningen har jag också utgått från att om ett moderbolag som endast tillhandahåller tjänster till dotterbolag inte har täckning för sina kostnader så innebär det automatiskt att det rör sig om skatteundandragande och skatteflykt och omvärderingsregeln blir tillämplig. Då EU-domstolen uttalat att omvärderingsregeln ska tillämpas restriktivt så ställer jag mig frågande till om det är en korrekt tolkning av svenska myndigheter. HFD har inte ställt den frågan till EU-domstolen och verkar därför vara av åsikten att det är en godtagbar tolkning.

Utifrån de reflektionerna finns möjlighet till framtida forskning.

Källförteckning

Tryckta källor

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG: Slutbetänkande.

Propositioner

Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Proposition 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag.

Proposition 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG.

Proposition 2007/08:25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor.

Proposition 2022/23:46 Ny mervärdesskattelag.

Europeiska kommissionen

European Commission, *Proposal for a Council Directive on transfer pricing* COM (2023) 529 Final, Strasbourg, 2023.

Rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser KOM (2005) 89 slutlig, Bryssel, 2005.

Övrigt

Rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser.

Yttrande från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser KOM (2005) 89 slutlig.

Litteratur

Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus, Uppsala, 2001.

Arnold, Brian J., *International Tax Primer*, 4 uppl., Kluwer Law International, Nederländerna, 2019.

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

Charlet, Alain & Koulouri, Dimitri, *Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation: The Two Faces of Janus*, i: Lang, Michael, Melz, Peter & Kristoffersson, Eleonor (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009.

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

Egholm Elgaard, Karina Kim, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2016.

Faxing, Ingrid & Ahtiainen, Henri, *EU:s direktivförslag på företagskatteområdet, med särskilt fokus på internprissättning – Förväntad reform eller en Hail Mary pass?*, Svensk Skattetidning 2024 nr. 1, s. 22–34.

Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin & Hansson, Ulrika, *Mervärdesskatt – En kommentar. Del II*, 3:1 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2022.

Henshall, John, *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*, 2 uppl., Bloomsbury Professional Ltd, Förenade kungariket, 2013.

Hiort af Ornäs, Lena & Kristoffersson, Eleonor, *Moms i praktisk tillämpning*, Liber, Malmö, 2012.

Holmlund, Mats & Mattsson, Fredrik, *Omvärdering av beskattningsunderlaget för moms – krav på skatteundandragande?*, Svensk Skattetidning, 2009, nr. 4, s. 351–365.

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor & Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 8 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2023.

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018.

Kolozs, Borbála, *Neutrality in VAT*, i: Lang, Michael, Melz, Peter & Kristoffersson, Eleonor (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009.

Kristoffersson, Eleonor & Rendahl, Pernilla, *Textbook on EU VAT*, 3 uppl., Iustus, Uppsala, 2020.

Lucas Mas, Mayra O., *Value Added Tax*, i: Bakker, Anuschka & Obuoforibo, Belema (red.), *Transfer Pricing and Customs Valuation: Two worlds to tax as one*, IBFD, Amsterdam, 2009.

Melz, Peter, *Mervärdesskatten – Rättsliga grunder och problem*, Juristförlaget, Stockholm, 1990.

Monsenego, Jérôme, *Introduction to Transfer Pricing*, 2 uppl., Kluwer Law International, Nederländerna, 2023.

Ramsdahl Jensen, Dennis, *Transfer Pricing Principles VAT/GST v. Direct Taxation*, i: Lang, Michael, Melz, Peter & Kristoffersson, Eleonor (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009.

Sonnerby, Mikaela, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2010.

Thuresson, Maria & van der Gronden, Jennifer, *Moms och omvärdering*, Svensk Skattetidning, 2020, nr. 8, s. 489–505.

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Iustus, Uppsala, 2018.

van Doesum, Ad, van Kesteren, Herman, Cornielje, Simon & Nellen, Frank, *Fundamentals of EU VAT Law*, 2 uppl., Kluwer Law International B. V., Storbritannien, 2020.

Öberg, Jesper, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2001.

Övriga källor

Mattsson, Fredrik & Borg, Thomas, *Omvärdering av beskattningsunderlaget avseende management fee*,

<https://skeppsbronskatt.se/2021/03/22/omvardering-av-beskattningsunderlaget-avseende-management-fee/> (Senast besökt 2024-05-18)

OECD, *Model Tax Convention on income and capital*, OECD, 2017.

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

Skatteverket, *Omvärdering när ett moderbolag tillhandahåller koncerngemensamma tjänster till dotterbolag, mervärdesskatt*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/376848.html> (Senast besökt 2024-05-18)

Skatteverket, *Fem prismetoder i OECD:s riktlinjer (kapitel II)*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/339209.html> (Senast besökt 2024-05-18)

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RA 1991 ref. 107.

RA 2005 not 51.

RA 2010 ref. 56.

HFD 2014 ref. 40.

HFD 2017 ref. 20.

HFD 2023 ref. 41.

HFD Mål nr. 3217–21.

Övriga svenska domstolar

Kammarrätten i Göteborg, dom 2021-03-03 i mål 3386–19.

EU-domstolen

Mål 268/83 *Rompelman*.

C-50/87 *Kommissionen mot Frankrike*.

C-246/89 *Kommissionen mot Förenade kungariket*.

C-193/91 *Gerhard Mobsche*.

C-279/93 *Schumacker*.

C-4/94 *BLP*.

C-110/94 *INZO*.

C-37/95 *Ghent Coal Terminal*.

C-63/96 *Skripalle*.

C-98/98 *Midland Bank*.

C-110/98 *Gabalfrisa*.

C-16/00 *Cibo*.

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

C-412/03 *Scandic Gåsabäck*.

C-210/04 *FCE Bank*.

C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

C-311/08 *SIG*.

C-621/10 *Balkan and Sea Properties och Prodainvest*.

C-527/11 *Ablesio*.

C-108/14 *Larentia + Minerva*.

C-126/14 *Sveda*.

C-382/16 *Hornbach-Baumarkt*.

C-249/17 *Ryanair*.

C-320/17 *Marle Participations*.

C-42/19 *Sonaecom*.