



UPPSALA  
UNIVERSITET

Juridiska institutionen  
Höstterminen 2016

Examensarbete i skatterätt  
30 högskolepoäng

## Eftersyn vid internprissättning av svårvärderade immateriella tillgångar

Kan OECD:s riktlinjer för internprissättning vara vägledande  
för korrigeringsregeln?

Författare: Olle Waller

Handledare: Professor Bertil Wiman





# Innehållsförteckning

<b>VISSA FÖRKORTNINGAR .....</b>	<b>I</b>
<b>1 INLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1 BAKGRUND .....	1
1.2 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR .....	3
1.3 AVGRÄNSNINGAR.....	3
1.4 METOD OCH MATERIAL .....	4
1.5 DISPOSITION .....	5
1.6 VISSA BEGREPP.....	6
<b>2 OECD:S RIKTLINJER FÖR INTERNPRISSÄTTNING.....</b>	<b>7</b>
2.1 INLEDNING.....	7
2.2 ARMLÄNGDSPRINCIPEN .....	8
2.2.1 <i>Inledning</i> .....	8
2.2.2 <i>Allmänt om tillämpning av armlängdsprincipen</i> .....	8
2.2.3 <i>Särskilt om immateriella tillgångar</i> .....	10
2.3 SVÅRVÄRDERADE IMMATERIELLA TILLGÅNGAR I 2010 ÅRS RIKTLINJER.....	11
2.3.1 <i>Inledning</i> .....	11
2.3.2 <i>Armlängdspris när värdet är högst osäkert vid transaktionstidpunkten</i> .....	12
2.4 SVÅRVÄRDERADE IMMATERIELLA TILLGÅNGAR I DE REVIDERADE RIKTLINJERNA ..	13
2.4.1 <i>Inledning och bakgrund</i> .....	13
2.4.2 <i>Definition av svårvärderade immateriella tillgångar</i> .....	15
2.4.3 <i>Fastställande av armlängdspris – ex post-regeln</i> .....	17
2.4.4 <i>Ex post-regelns förenlighet med armlängdsprincipen</i> .....	18
2.4.5 <i>Undantag från ex post-regeln</i> .....	21
2.4.6 <i>Särskilt om den amerikanska ”commensurate-with-income standard”</i> .....	24
2.5 SAMMANFATTNING.....	24
<b>3 INTERNPRISSÄTTNING I SVENSK RÄTT.....</b>	<b>26</b>
3.1 INLEDNING.....	26
3.2 KORRIGERINGSREGELN .....	26
3.2.1 <i>Bakgrund</i> .....	26
3.2.2 <i>Förutsättningar för tillämpning av korrigeringsregeln</i> .....	27
3.2.3 <i>Särskilt om immateriella tillgångar</i> .....	29
3.2.4 <i>Rättsföljd – åsättande av marknadspris</i> .....	30
3.3 OECD:S RIKTLINJER FÖR INTERNPRISSÄTTNING I INTERN RÄTT.....	31
3.4 DET KONSTITUTIONELLA RAMVERKET.....	35
3.4.1 <i>Legalitetsprincipen</i> .....	35
3.4.2 <i>Gyllene regeln</i> .....	37
3.5 EFTERSYN .....	39
3.5.1 <i>Inledning</i> .....	39
3.5.2 <i>Utrymmet för eftersyn inom korrigeringsregelns ordalydelse</i> .....	39
3.5.3 <i>Beskattningsårets slutenhet, omprövning och efterbeskattning</i> .....	43
3.5.4 <i>Förutsebarhet</i> .....	47

3.6	BEVISFRÅGOR.....	48
3.6.1	<i>Inledning</i> .....	48
3.6.2	<i>Allmänt om bevisning svensk skatterätt</i> .....	49
3.6.3	<i>Bevisbörda vid tillämpning av korrigeringsregeln</i> .....	50
3.6.4	<i>Beviskrav och bevisvärdering vid tillämpning av korrigeringsregeln</i> .....	52
3.7	SAMMANFATTNING.....	54
<b>4</b>	<b>SÄRSKILDA TILLÄMPNINGSFRÅGOR.....</b>	<b>56</b>
4.1	INLEDNING.....	56
4.2	RÄTT BESKATTNINGSÅR .....	56
4.3	KORRIGERINGAR TILL SKATTEMÄSSIG FÖRDEL FÖR DEN SKATTSKYLDIGE.....	57
4.4	RISKEN FÖR EKONOMISK DUBBELBESKATTNING .....	58
<b>5</b>	<b>SAMMANFATTNING OCH AVSLUTANDE KOMMENTARER .....</b>	<b>59</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING .....</b>	<b>61</b>

# Vissa förkortningar

2010 års riktlinjer	OECD Transfer Pricing Guidelines (2010)
a.a.	anfört arbete
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
De reviderade riktlinjerna	OECD BEPS Actions 8–10 Final Reports, Aligning Transfer Pricing with Value Creation (2015)
ET	European Taxation
EU	Europeiska unionen
f., ff.	följande sida, följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ITPJ	International Transfer Pricing Journal
m.nr.	marginalnummer
not.	notismål
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
p.	punkt, punkterna
Prop.	Proposition
ref.	referatmål
RF	Kungörelse (1974:162) om beslutad ny regeringsform (Regeringsformen)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sidan, sidorna
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning
WTJ	World Tax Journal



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Allt fler länder deltar i internationell handel och globalt ekonomiskt utbyte.<sup>1</sup> I denna globalisering uppskattar Skatteverket att cirka 60–70 procent av all världshandel sker inom koncerner.<sup>2</sup> Internprissättning är ett ämne som mot bakgrund av denna utveckling har rönt stor uppmärksamhet i den internationella skattedebatten under senare år.<sup>3</sup> Med internprissättning avses de priser som avtalas mellan närstående företag vid gränsöverskridande transaktioner.<sup>4</sup> Internpriser har stor betydelse för såväl företag som skattemyndigheter eftersom de påverkar företagets intäkter och kostnader och därmed det beskattningsbara resultatet i de stater där verksamheten bedrivs.<sup>5</sup>

Den internationellt vedertagna principen för internprissättning är *armlängdsprincipen*. Principen kommer till uttryck i Artikel 9 i OECD:s modellavtal och innebär att de villkor och priser som avtalas mellan närstående företag ska överensstämma med vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.<sup>6</sup> Till hjälp vid tolkningen av Artikel 9 har OECD utarbetat särskilda riktlinjer för internprissättning (”OECD:s riktlinjer” eller ”riktlinjerna”).<sup>7</sup>

Den 23 maj 2016 antog OECD:s Council reviderade riktlinjer för internprissättning. Riktlinjerna utarbetades inom ramen för det så kallade BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting).<sup>8</sup> I BEPS-projektet konstaterade OECD att multinationella bolag har haft möjlighet att använda eller missbruka internprissättningsregler genom dolda vinstförflyttningar från de stater där ekonomiskt värdeskapande sker till lågskattejurisdiktioner, vilket framförallt skett genom transaktioner av immateriella tillgångar.<sup>9</sup>

---

<sup>1</sup> Sjöholm, *Globaliseringen och företagen*, s. 457 ff.

<sup>2</sup> Skatteverket, *Internprissättning*, tillgänglig via <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html> (hämtad 2016-11-05) och Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 1427.

<sup>3</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 1427.

<sup>4</sup> Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, s. 3.

<sup>5</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 1427.

<sup>6</sup> OECD, *Commentary on Article 9 Concerning the Taxation of Associated Enterprises*, p. 1.

<sup>7</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines.

<sup>8</sup> Se <http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm> (hämtad 2016-11-03).

<sup>9</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 19 f.

I syfte att motverka dolda vinstförflyttningar genom transaktioner av immateriella tillgångar innefattar de reviderade riktlinjerna nya<sup>10</sup> riktlinjer för så kallade *svårvärderade immateriella tillgångar*. Svårvärderade immateriella tillgångar är immateriella tillgångar som överförs i ett tidigt utvecklingsstadium för vilka marknadsvärdet vid transaktionstidpunkten till stor del grundar sig på antaganden om framtida händelser och utvecklingsmönster som påverkar tillgångarnas nuvärde. Vid transaktioner av dessa tillgångar saknar skattemyndigheterna ofta den kunskap och insikt som krävs för att fastställa eller kontrollera att en prissättning vid transaktionstidpunkten är förenlig med armlängdsprincipen. Myndigheterna är därför i hög grad beroende av den information som de skattskyldiga tillhandahåller dem. På grund av denna informationsasymmetri mellan skattskyldiga och skattemyndigheter ger de reviderade riktlinjerna en möjlighet för skattemyndigheterna att, under vissa förutsättningar, ifrågasätta en prissättning på grundval av en transaktions faktiska ekonomiska utfall, en så kallad *ex post-värdering* eller *eftersyn*.

I svensk rätt finns regler om internprissättning i 14 kap. 19–20 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ("IL"). Bestämmelserna ger uttryck för armlängdsprincipen och innebär att Skatteverket får korrigera prissättningar av gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag som inte följer principen. Regeln går härav ofta under benämningen *korrigeringsregeln*.<sup>11</sup> Korrigeringsregeln innehåller dock endast en övergripande reglering av internprissättning och ger inte mycket vägledning avseende hur ett armlängdspris ska fastställas.<sup>12</sup> Enligt såväl praxis som förarbeten kan OECD:s riktlinjer härvid vara vägledande för regeln i viss utsträckning.<sup>13</sup> Villkoret är, enligt den skatterättsliga legalitetsprincipen, att riktlinjerna inte går utöver vad som följer av korrigeringsregelns ordalydelse och i övrigt är förenliga med svensk skattelag, till exempel vad gäller bevisbördans placering och andra beviskrav.<sup>14</sup> I doktrin har framförts att det finns en inte obetydlig risk för att de reviderade riktlinjerna i vissa avseenden går utöver vad som följer av svensk rätt.<sup>15</sup> Vilka delar av riktlinjerna som åsyftas framgår dock inte.

---

<sup>10</sup> Även om riktlinjerna i denna del utgörs av ett helt nytt kapitel väljer jag av stilistiska skäl att kalla dem "reviderade" inom ramen för denna uppsats.

<sup>11</sup> Se t.ex. prop. 2005/06:169, s. 90.

<sup>12</sup> Jfr Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 1427.

<sup>13</sup> Se särskilt RÅ 1991 ref. 107, HFD 2016 ref. 45 och prop. 2005/06:169, s. 89.

<sup>14</sup> Hultqvist & Wiman, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT 2015:4, s. 321 f.

<sup>15</sup> Hultqvist & Wiman, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT 2015:4, s. 321 f. Jfr Hall m.fl., *BEPS och internprissättning – särskilt fokus på risk, kapital och immateriella tillgångar*, SvSkT 2015:4, s. 360.



## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att utreda om de reviderade riktlinjerna om svårvärderade immateriella tillgångar kan vara vägledande för korrigeringsregeln. Utredningen kommer att företas utifrån hur korrigeringsregeln är utformad idag och legalitetsprincipens krav på att uttag av skatt måste ha stöd i lag. Syftet är också att översiktligt belysa och besvara de särskilda tillämpningsfrågor som uppkommer till följd av de analyser och slutsatser som görs i uppsatsen.

Utöver de metodfrågor som kommer att diskuteras i avsnitt 1.4 nedan måste vissa underliggande frågeställningar utredas och besvaras för att uppnå uppsatsens huvudsakliga syfte. Dessa frågor är i korthet följande. Eftersom såväl Artikel 9 i OECD:s modellavtal som korrigeringsregeln endast tillåter priskorrigeringar av transaktioner som avviker från armlängdsprincipen är en viktig fråga att utreda om de reviderade riktlinjerna är förenliga med armlängdsprincipen. Vidare måste utredas om korrigeringsregeln och de principer som gäller vid tillämpning av regeln ger utrymme för ex post-värderingar (efter-syn). Slutligen måste utredas om de ställningstaganden som görs avseende vissa bevisfrågor i de reviderade riktlinjerna är förenliga med hur dessa bevisfrågor regleras i svensk rätt.

## 1.3 Avgränsningar

De reviderade riktlinjerna väcker många intressanta frågor vilka inte alla kan behandlas i denna uppsats. Av utrymmesskäl har jag valt att avgränsa mig mot följande områden. I den internationella skattedebatten diskuteras ständigt om armlängdsprincipen bör överges och ersättas med någon annan princip.<sup>16</sup> Jag utgår i det följande från att armlängdsprincipen är den alltjämt rådande principen för internprissättning. Vidare kan det, på goda grunder, hävdas att en ex post-värdering i vissa fall innebär detsamma som en omkaraktisering av ett avtal.<sup>17</sup> Utrymmet för sådan omkaraktisering är enligt såväl OECD:s riktlinjer som korrigeringsregeln begränsat och kan därför påverka möjligheten till ex post-värderingar.<sup>18</sup> Denna fråga behandlas inte i uppsatsen. Till internprissättningsområdet hör även frågor om dokumentationsskyldighet, tolkning av skatteavtal och möjligheten att söka prissättningsbesked.<sup>19</sup> Dessa frågor utelämnas i princip helt.

---

<sup>16</sup> Härvid brukar särskilt diskuteras om armlängdsprincipen ska överges för den s.k. ”global formulary apportionment”. Se härom OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.16–1.32.

<sup>17</sup> Se t.ex. Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm’s Length Principle in International Tax Law*, s. 690.

<sup>18</sup> Se t.ex. OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.64–1.69, RÅ 1991 ref. 107 samt Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*.

<sup>19</sup> Se Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 1428.

En intressant och kontroversiell fråga är från vilken tidpunkt de reviderade riktlinjerna kan tillämpas. Skatteverket anser att revideringarna av riktlinjerna utgör förtydliganden av armlängdsprincipen och att de därför inte endast kan tillämpas framåt i tiden, utan även retroaktivt på transaktioner som företagits innan riktlinjerna antogs. Frågan behandlas, trots dess allmänna karaktär, inte inom ramen för denna uppsats. Anledningen är att jag inte anser att detta skulle bidra till att besvara uppsatsens huvudsakliga frågeställning.

Uppsatsen innehåller heller inga djupgående komparativa inslag. Den amerikanska internprissättningsregeln ”commensurate-with-income standard” behandlas till viss del eftersom regeln i stora delar legat till grund för de reviderade riktlinjerna.

Ytterligare avgränsningar kan komma att göras i uppsatsens respektive avsnitt.

## 1.4 Metod och material

I denna uppsats används en rättsdogmatisk metod. De traditionella juridiska rättskällorna i form av lagtext, praxis, förarbeten och doktrin kommer således att analyseras och systematiseras för att fastställa gällande rätt för de i uppsatsen relevanta frågeställningarna.<sup>20</sup> Med hänsyn till att korrigeringsregeln bygger på den internationellt vedertagna armlängdsprincipen används även internationell doktrin på området vid analysen av intern rätt i detta avseende.

Eftersom uppsatsen behandlar en fråga inom internprissättning måste även den internationella dimensionen av skatterätten beaktas. En för uppsatsen central metodfråga är vilket rättskällevärde OECD:s riktlinjer har vid tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>21</sup> I praxis, förarbeten och doktrin har framhållits att OECD:s riktlinjer i vissa fall kan vara vägledande för korrigeringsregeln, utan att det närmare angivits i vilka fall så är möjligt. För att kunna besvara denna fråga utreds två underliggande metodfrågor, vilka är hur den skatterättsliga legalitetsprincipen och den så kallade ”gyllene regeln” påverkar möjligheten att använda OECD:s riktlinjer i svensk rätt. Dessa metodfrågor analyseras ingående i avsnitt 3.3 och 3.4.

Att fastställa ett internpris kräver vidare en förståelse för hur oberoende parter i praktiken agerar i en jämförbar transaktion. Inom ramen för rättsutredningen i denna uppsats har det inte vidtagits någon empirisk undersökning avseende denna fråga. Av denna anledning får kommentarerna till 2015 års utkast om svårvärderade immateriella tillgångar viss betydelse i analyserna. Kommentarerna är skrivna av ett stort antal aktörer

---

<sup>20</sup> Kleineman, *Rättsdogmatisk metod*, i Korling & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 21.

<sup>21</sup> Jfr Burmeister, *OECDs Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, SvSKT 2016:6-7, s. 433.

såsom företag, universitet och intresseorganisationer och belyser särskilt frågan hur arm-längdsarrangemang ser ut i praktiken. Kommentarer används aldrig som primär rättskälla för att fastställa vad som *de facto* avtalas mellan oberoende parter, utan tjänar enbart som underlag för att stödja och belysa mina och andras argument i frågan.

## 1.5 Disposition

I uppsatsens inledande *kapitel 1* presenteras uppsatsens bakgrund, syfte och frågeställningar, avgränsningar, material och metod, disposition och vissa centrala begrepp.

I *kapitel 2* presenteras och analyseras OECD:s riktlinjer för internprissättning. Kapitlet behandlar samtliga delar av riktlinjerna som är av relevans för syftet och den fortsatta framställningen. Detta innefattar särskilt riktlinjerna om svårvärderade immateriella tillgångar. Anledningen till att OECD:s riktlinjer behandlas före svensk rätt är för att det enligt min mening blir enklare för läsaren att förstå relevansen av de delar av svensk rätt som behandlas i uppsatsens tredje kapitel. Med den valda dispositionen blir det logiskt varför vissa delar av svensk rätt behandlas, medan andra inte.

*Kapitel 3* behandlar internprissättning i svensk rätt. I fem avsnitt analyseras djupgående relationen mellan OECD:s riktlinjer och svensk rätt. Avsnitten berör frågor om OECD:s riktlinjers rättskällevärde i svensk rätt, utrymmet för eftersyn vid tillämpning av korrigeringsregeln och bevisfrågor. En närmare redogörelse för avsnittens innehåll ges i kapitlets och avsnittens inledande delar.

I *kapitel 4* redogörs för de särskilda tillämpningsfrågor som uppstår i uppsatsen till följd av analyser och slutsatser som görs i föregående kapitel. Dessa frågor är vilket år som är rätt beskattningsår för en priskorrigerings, om det inom ramen för korrigeringsregeln finns möjlighet till skattemässiga korrigeringar till den skattskyldiges fördel och risken för ekonomisk dubbelbeskattning. Eftersom dessa frågor inte i samma utsträckning som övriga frågor tar sikte på uppsatsens huvudsakliga syfte ges de inte samma utrymme i uppsatsen som övriga frågeställningar. Detta återspeglar sig bland annat i kapitlets kortare analyser.

I uppsatsens avslutande *kapitel 5* sammanfattas uppsatsen och några avslutande kommentarer ges avseende vad som framkommit.

## 1.6 Vissa begrepp

I syfte att underlätta den fortsatta läsningen ska vissa centrala begrepp som genomgående används i uppsatsen definieras här. Med *eftersyn* avses i denna uppsats detsamma som *ex post-värdering* såsom dess innebörd kommer till uttryck i de reviderade riktlinjerna. Begreppen *avtals-*, *överlåtelse-*, *upplåtelse-* och *transaktionstidpunkt* används synonymt. Detsamma gäller för begreppen *ex post-resultat* och *ex post-värde*. Begreppsanvändningen varierar beroende på i vilket sammanhang begreppen förekommer. Någon materiell skillnad mellan begreppen är således inte åsyftad.

## 2 OECD:s riktlinjer för internprissättning

### 2.1 Inledning

OECD är en ekonomisk samarbetsorganisation som bland annat har tagit fram ett modellavtal för att underlätta medlemsstaternas arbete med att ingå skatteavtal.<sup>22</sup> Modellavtalet består av artiklar som syftar till att fördela beskattningsrätten mellan stater och undanröja internationell dubbelbeskattning.<sup>23</sup> Till varje artikel i modellavtalet ger OECD ut särskilda kommentarer vilka tolkar och förklarar artiklarna.<sup>24</sup>

Internprissättning regleras i Artikel 9. OECD:s riktlinjer för internprissättning är en del av kommentaren till Artikel 9 och syftar till att ge vägledning för företag och myndigheter avseende hur artikeln ska tolkas och tillämpas. Riktlinjerna är en produkt av förslag från OECD som bearbetats av organisationens medlemmar och andra. Arbetssättet vid framtagandet av riktlinjerna förutsätter och ger upphov till olika former av kompromisser. Detta medför att riktlinjerna kan sägas vara en minsta gemensam nämnare för OECD:s medlemsstater.<sup>25</sup> Riktlinjerna utgör dock endast *rekommendationer* för hur Artikel 9 ska tolkas. De är därmed inte bindande för medlemsstaterna, utan kan närmast jämföras med så kallad ”soft law”.<sup>26</sup> Till den del en medlemsstat inte reserverat sig mot rekommendationerna förväntas medlemsstaten däremot att följa dessa.<sup>27</sup>

I uppsatsens följande avsnitt redogörs inledningsvis för armlängdsprincipen i avsnitt 2.2. I avsnitt 2.3 redogörs översiktligt för hur svårvärderade immateriella tillgångar regleras i 2010 års riktlinjer. Kapitlets kärnavsnitt är avsnitt 2.4, inom vilket de reviderade riktlinjerna om svårvärderade immateriella tillgångar djupgående analyseras. Avsnittet ligger i stora delar till grund för analysen som företas i kapitel 3. I avsnitt 2.5 ges avslutningsvis en sammanfattning av vad som framkommit i kapitlet.

---

<sup>22</sup> Punkt 2 och 3 i introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal. Notera att ”skatteavtal” är ett vidare begrepp än ”dubbelbeskattningsavtal”. Det förra begreppet åsyftar alla folkrättsliga traktat om skatt. Av språkliga och stilistiska skäl kommer dock ”skatteavtal” att användas som synonym för ”dubbelbeskattningsavtal” i denna uppsats.

<sup>23</sup> På senare tid har även syftena att motverka internationell skatteflykt och dubbel icke-beskattning kommit att bli en del av målen med modellavtalet.

<sup>24</sup> Punkt 28 i introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal.

<sup>25</sup> Burmeister, *OECDs Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, SvSkT 2016:6-7, s. 435. Jfr Calderón, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law*, Intertax 2007, vol. 35, issue 1, s. 9.

<sup>26</sup> Se Calderón, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law*, Intertax 2007, vol. 35, issue 1, s. 9 och OECD, *Rules of Procedure of the Organisation*, Artikel 5(b) och 18(b). Se även Bonucci, *The Legal Status of an OECD Act and the Procedure for its Adoption*, s. 1 och Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Artikel 9, m.nr. 24.

<sup>27</sup> Pichhadze, *Exposing Unaddressed Issues in the OECD's BEPS Project*, WTJ February 2015, s. 113 f.

## 2.2 Armlängdsprincipen

### 2.2.1 Inledning

Armlängdsprincipen är den internationellt vedertagna internprisrättsliga principen för att konstruera ett korrekt marknadspris mellan närstående parter.<sup>28</sup> Principens auktoritet härstammar från Artikel 9(1) i OECD:s modellavtal av vilken följer att:

“[W]here conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would have been made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”<sup>29</sup>

Syftet med principen är att transaktioner mellan närstående företag ska prissättas och beskattas på samma villkor som om transaktionerna hade vidtagits mellan oberoende företag.<sup>30</sup> När oberoende företag ingår transaktioner med varandra bestäms avtalsvillkoren generellt utifrån externa marknadsfaktorer. När närstående parter ingår transaktioner med varandra finns det en risk att deras kommersiella eller finansiella relationer inte influeras lika kraftigt av sådana faktorer.<sup>31</sup> I de fall villkoren mellan närstående bolag inte återspeglar vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag kan skattebördan för de närstående bolagen och skatteintäkterna för de inblandade staterna snedvridas. Mot denna bakgrund har OECD:s medlemsstater kommit överens om att intäkter hos bolag i intressegemenskap får justeras till den del de avviker från armlängdsprincipen.<sup>32</sup> Hur ett armlängdspris ska fastställas framgår inte av Artikel 9. Som inledningsvis framgått finns det däremot en hänvisning till OECD:s riktlinjer i kommentaren till Artikel 9 vilka ska tjäna som tolkningsunderlag för artikeln.<sup>33</sup>

### 2.2.2 Allmänt om tillämpning av armlängdsprincipen

När armlängdsprincipen ska tillämpas på transaktioner mellan närstående bolag ska de närstående bolagen behandlas som två separata rättssubjekt snarare än som en ekonomisk enhet, det vill säga som om de befann sig på armlängds avstånd (“the separate entity approach”).<sup>34</sup> Det ska sedermera jämföras om de villkor som avtalats mellan de närståen-

<sup>28</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.1.

<sup>29</sup> Jfr OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.6. Artikeln har haft samma lydelse sedan OECD:s första modellavtal 1963. Artikel 9(2) tillkom först i 1977 års modellavtal. Se härom Burmeister, *Internpris-sättning och omkaraktisering*, s. 26 och 27 fotnot 31.

<sup>30</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.3 och 1.6. Jfr Cruz Martínez, *The Arm’s Length Standard vs the Commensurate With Income Standard*, U.P.R. Business Law Journal 2010, s. 306.

<sup>31</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.2.

<sup>32</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.5.

<sup>33</sup> OECD, *Commentary on Article 9 Concerning the Taxation of Associated Enterprises*, p. 1.

<sup>34</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.6.

de parterna motsvarar de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter i en ekonomiskt jämförbar situation. Härvid ska en så kallad *jämförbarhetsanalys* företas för att fastställa om det finns externa eller interna transaktioner som är jämförbara. Det är endast om de ekonomiskt relevanta omständigheterna för två transaktioner är tillräckligt jämförbara som en transaktion kan tjäna som jämförelsetransaktion.<sup>35</sup> När en ersättning ska avtalas mellan oberoende parter bestäms ersättningen normalt utifrån de funktioner och risker som respektive part fullgör och åtar sig. Av central betydelse för att fastställa om två transaktioner är jämförbara är därför funktions- respektive riskanalysen. I dessa analyser kartläggs vem av parterna som utför de centrala funktionerna och åtar sig de relevanta riskerna för vilka ersättning ska utgå.<sup>36</sup>

När jämförbara transaktioner har (eller inte har) identifierats ska i ett sista steg armlängdspriset bestämmas. För detta har OECD huvudsakligen utarbetat fem olika prissättningsmetoder. Till att börja med finns det tre transaktionsbaserade metoder. Den första av dessa metoder är *marknadsprismetoden*, vilken utgår från marknadspriset på jämförbara produkter och tjänster.<sup>37</sup> Den andra metoden, *återförsäljningsprismetoden*, är en indirekt metod som utgår från det slutliga priset till en oberoende part. Detta pris reduceras med en bruttovinst vilken ska täcka en återförsäljares kostnader och ett armlängdsmässigt vinstpålägg.<sup>38</sup> Den tredje metoden är *kostnadsplusmetoden* som också är en indirekt metod. Denna utgår från kostnaden för att tillverka en produkt till vilken det läggs till ett marknadsmässigt vinstpåslag.<sup>39</sup> Vidare har OECD utarbetat två transaktionsbaserade vinstmetoder. Dessa är nettomarginalmetoden och vinstdelningsmetoden. *Nettomarginalmetoden* innebär att ett företags resultat fördelas mellan bolagen utifrån en armlängdsmässig bas, till exempel kostnader, tillgångar eller omsättning.<sup>40</sup> *Vinstdelningsmetoden* innebär att vinster som uppstår inom en koncern fördelas mellan koncernföretagen efter välgrundade ekonomiska överväganden.<sup>41</sup> De transaktionsbaserade metoderna rekommenderas framför de transaktionsbaserade vinstmetoderna i de fall de kan tillämpas.<sup>42</sup> Riktlinjerna öppnar även upp för en möjlighet att tillämpa flera metoder sam-

---

<sup>35</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.33–1.63. Med tillräcklig jämförbarhet avses att ingen av de skillnader som eventuellt finns mellan transaktionerna ska kunna ha en påtaglig inverkan på avtalsvillkoren, eller att tillräckligt säkra justeringar kan göras för att eliminera skillnaderna (a.a., p. 1.33).

<sup>36</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.42.

<sup>37</sup> Se OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 2.13–2.20.

<sup>38</sup> Se OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 2.21–2.38.

<sup>39</sup> Se OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 2.39–2.55.

<sup>40</sup> Se OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 2.58–2.107.

<sup>41</sup> Se OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 2.108–2.145.

<sup>42</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 2.3.

tidigt för de fall en metod inte ensam ger ett tillförlitligt resultat.<sup>43</sup> Företagen får även fastställa ett armlängdspris utifrån en annan metod än de i riktlinjerna angivna om en sådan metod ger ett tillförlitligt pris och OECD:s metoder anses ofullständiga eller svåra att tillämpa i det enskilda fallet.<sup>44</sup>

Ingen av de beskrivna metoderna torde ensam eller gemensamt kunna ge något entydigt svar på vilket pris som är ett korrekt armlängdspris. I riktlinjerna framhålls att internprissättning inte är någon exakt vetenskap, utan innebär i varje enskilt fall att en kvalificerad bedömning av en stor mängd data måste göras av såväl skattskyldiga som skattemyndigheter.<sup>45</sup> Många gånger torde det därför vara så att det finns ett intervall av ett flertal olika priser vilka alla framstår som lika tillförlitliga, varför OECD accepterar ett pris som sätts till ett värde inom detta intervall.<sup>46</sup>

### 2.2.3 Särskilt om immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar är inom många företag de mest värdefulla och lätttröliga tillgångarna. Internprissättning av immateriella tillgångar har därför åtnjutit större fokus från OECD under senare år.<sup>47</sup>

Frågan om *vad* som konstituerar en immateriell tillgång har länge varit en vanligt förekommande fråga inom internprissättning.<sup>48</sup> Enligt OECD kan svårigheter att identifiera en immateriell tillgång uppkomma om definitionen av immateriella tillgångar antingen är för bred eller för avgränsad. Om en för avgränsad definition används kan skattskyldiga eller skattemyndigheter argumentera för att en tillgång faller utanför definitionen och därmed kan överlätas eller upplätas utan någon armlängdsmässig ersättning, även om sådan ersättning hade utgått i en transaktion mellan oberoende parter. Om en för bred definition används kan den omvända situationen uppkomma, nämligen att skattskyldiga eller skattemyndigheter argumenterar för att armlängdsersättning ska utgå där sådan ersättning inte

---

<sup>43</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 2.11.

<sup>44</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 2.9.

<sup>45</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.13. Jfr a.a., p. 8.3.

<sup>46</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 3.55 och 4.7.

<sup>47</sup> Miyatake, *Transfer Pricing and Intangibles*, IFA Cahiers 2007, vol. 92A, s. 19. Jfr Good, *Riktlinjer om immateriella tillgångar från ett internprissättningsperspektiv*, SvSkT 2014:10, s. 782 och Lagarden, *Intangibles in a Transfer Pricing Context: Where Does the Road Lead?*, ITPJ September/October 2014, s. 331.

<sup>48</sup> Bronson m.fl., *Overview/Best Practices*, i Ceteris, *Guide to International Transfer Pricing*, s. 16. Det kan noteras att det första steget i en internprissättningsanalys är just att identifiera potentiella immateriella tillgångar för vilka armlängdsersättning ska utgå. Identifieringsprocessen är skild från själva prissättningsfrågan. Se härom OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 1.33, 1.35 och 6.10 och Monsenego, *Introduction to Transfer Pricing*, s. 66 f.



hade utgått i en transaktion mellan oberoende parter.<sup>49</sup> Mot bakgrund härav definierar OECD en immateriell tillgång som en tillgång som (i) varken är fysisk eller finansiell, (ii) som kan ägas eller kontrolleras och (iii) vars användning hade gett upphov till kompensation i en jämförbar transaktion mellan oberoende parter.<sup>50</sup>

Vad avser prissättningen av immateriella tillgångar är dessa vanligtvis de svåraste tillgångarna att värdera.<sup>51</sup> De prissättningsmetoder som OECD har utarbetat bygger huvudsakligen på armlängdsprincipen.<sup>52</sup> En tillämpning av armlängdsprincipen kan vålla svårigheter vid prissättningen av immateriella tillgångar eftersom principen förutsätter att det finns ett marknadspris på alla produkter, vilket ofta inte är fallet för immateriella tillgångar då de multinationella företagen ofta är ensamma med att inneha de unika tillgångarna.<sup>53</sup> För vissa immateriella tillgångar har armlängdsprincipen visat sig särskilt svårtillämplig. Dessa är immateriella tillgångar vars marknadsvärde är högst osäkert och svårbedömt vid transaktionstidpunkten. I såväl 2010 års riktlinjer som de reviderade riktlinjerna har OECD därför utarbetat särskilda metoder för att fastställa armlängdspriset för dessa tillgångar, så kallade ”svärvärderade immateriella tillgångar”.

## 2.3 Svärvärderade immateriella tillgångar i 2010 års riktlinjer

### 2.3.1 Inledning

I detta avsnitt redogörs för hur OECD reglerar svärvärderade immateriella tillgångar i 2010 års riktlinjer. Avsnittet syftar till att ge en bakgrund till avsnitt 2.4 om de reviderade riktlinjerna och att ligga till grund för diskussionen om de reviderade riktlinjerna innebär en förändring eller avvikelse från armlängdsprincipen. När det här skrivs ”2010 års riktlinjer” ska det framhållas att dessa riktlinjer även finns kvar i de reviderade riktlinjerna. 2010 års riktlinjer var dock de enda riktlinjer som fanns att tillgå för internprissättning av svärvärderade immateriella tillgångar innan riktlinjerna reviderades. Jag har därför valt att benämna riktlinjerna 2010 års riktlinjer i denna framställning.<sup>54</sup> Eftersom detta avsnitt

---

<sup>49</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.5.

<sup>50</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.6.

<sup>51</sup> Cruz Martínez, *The Arm's Length Standard vs the Commensurate With Income Standard*, U.P.R. Business Law Journal 2010, s. 303.

<sup>52</sup> Vinstdelningsmetoden tillämpas dock vanligtvis för immateriella tillgångar eftersom metoden till viss del kan ta hänsyn till specifika och unika omständigheter. Inkomstbaserade värderingstekniker brukar också användas. Dessa bygger på en beräkning av det diskonterade värdet av framtida inkomstströmmar eller kassaflöden.

<sup>53</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt*, s. 657.

<sup>54</sup> Tillgångarna benämns visserligen inte ”svärvärderade immateriella tillgångar”, utan ”tillgångar vars värde är högst osäkert vid transaktionstidpunkten” (se OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, kapitel VI avsnitt C.4: ”Arm's length pricing when valuation is highly uncertain at the time of the transaction”).

endast syftar till att ge en bakgrund till analysen av de reviderade riktlinjerna ges inga djupgående analytiska kommentarer i avsnittet.

### **2.3.2 Armlängdspris när värdet är högst osäkert vid transaktionstidpunkten**

Det första steget i en internprissättningsanalys är att identifiera potentiella transaktioner mellan närstående parter vilka måste prissättas. Ovan har utretts vad som enligt OECD konstituerar en immateriell tillgång i internprissättnings-sammanhang. 2010 års riktlinjer avser att ge vägledning för prissättning av immateriella tillgångar vars värde är högst osäkert vid transaktionstidpunkten. Vad som utgör en *högst osäker* immateriell tillgång definieras dock inte i riktlinjerna. Av riktlinjerna framgår endast att det är tillgångens särskilda karaktärsdrag som ska göra det svårt ("difficult") att bestämma ett värde vid transaktionstidpunkten. Vilka karaktärsdrag en sådan tillgång uppvisar eller hur svårt det ska vara att bestämma ett värde anges inte. Det är således inte tydligt vilka immateriella tillgångar som riktlinjerna är avsedda att tillämpas på. I bilagan till riktlinjerna ges visserligen exempel på när riktlinjerna kan vara aktuella att tillämpa. Exempelen är dock endast avsedda att *illustrera* riktlinjernas tillämplighet i de angivna exemplen.

Priset vid transaktioner av högst osäkra immateriella tillgångar ska enligt riktlinjerna fastställas, både av skattskyldiga och skattemyndigheter, med hänvisning till vad oberoende parter hade gjort under liknande omständigheter för att ta hänsyn till de osäkerhetsfaktorer som gör det svårt att värdera tillgången.<sup>55</sup> Beroende på fakta och omständigheter kan osäkerhetsfaktorerna beaktas på olika sätt.<sup>56</sup> Riktlinjerna ger en rad exempel på hur detta kan komma till uttryck i ett avtal mellan oberoende parter.

Ett möjligt sätt att hantera osäkerheten är att parterna tar hänsyn till förväntade fördelar och utvecklingsmöjligheter (med beaktande av alla relevanta ekonomiska faktorer) för att fastställa ett pris redan vid transaktionstidpunkten. När parterna söker kartlägga de förväntade framtida fördelarna och utvecklingsmöjligheterna ska parterna ta hänsyn till i vilken utsträckning dessa är förutsebara. I de fall prognoserna är tillräckligt pålitliga vid transaktionstidpunkten kan parterna bestämma ett pris vid denna tidpunkt, utan att inta någon prisjusteringsmekanism i avtalet.<sup>57</sup>

I fall parterna inte anser att ett pris fastställt utifrån förväntade fördelar innebär ett tillräckligt skydd mot de risker som osäkerheten i värderingen innebär kan parterna i stället välja att ingå ett korttidsavtal eller att inkludera en prisjusteringsklausul i avtalet. På detta

---

<sup>55</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 6.28 och 6.32.

<sup>56</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 6.29.

<sup>57</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 6.29.

sätt skyddar sig parterna mot oförutsebara värdeutvecklingar efter avtalets ingående. Vid en licensiering av en tillgång skulle detta exempelvis kunna komma till uttryck genom att parterna avtalar om att royaltyn ska variera i förhållande till licenstagarens försäljning eller omsättning.<sup>58</sup>

Parterna kan också besluta att bära riskerna av en oförutsebar utveckling till en viss nivå. I ett sådant avtal skulle det dock enligt OECD vara underförstått mellan parterna att oförutsebara utvecklingsmönster som kraftigt förändrar de antaganden på vilka priset fastställdes ska leda till en ömsesidig omförhandling av avtalet. Detta skulle exempelvis kunna ske vid en licensiering av en tillgång där värdet av tillgången kraftigt sjunker efter upplåtelsen på grund av en oförutsebar lansering av en alternativ lågkostnadsprodukt. En för hög royaltysättning skulle i sådant fall underminera incitamenten för licenstagaren att sälja produkten. Avtalet skulle härmed omförhandlas eftersom det även ligger i licensgivarens intresse att licenstagarens incitament är höga.<sup>59</sup>

I 2010 års riktlinjer ges ingen preferens till något av de beskrivna sätten att hantera osäkerheten vid transaktionstidpunkten. OECD framhåller att det många gånger kan vara svårt för skattemyndigheterna att påvisa vilka händelser och utvecklingsmöjligheter som kunnat förutses vid transaktionstidpunkten. Alltjämt understryker dock OECD att en in-ternprissättningsanalys ska företas för att utvärdera hur oberoende parter hade hanterat osäkerheten i en jämförbar transaktion. En prisjustering måste enligt riktlinjerna därför *alltid* vara förenlig med armlängdsprincipen.<sup>60</sup>

## 2.4 Svårvärderade immateriella tillgångar i de reviderade riktlinjerna

### 2.4.1 Inledning och bakgrund

I avsnitt 2.3 har redogjorts för hur svårvärderade immateriella tillgångar regleras i 2010 års riktlinjer. I följande avsnitt redogörs för de reviderade riktlinjerna som har tillkommit för svårvärderade immateriella tillgångar genom OECD:s arbete med BEPS-projektet. Inledningsvis ges här först en kort bakgrund till de reviderade riktlinjerna.

När ett marknadsvärde ska fastställas för en immateriell tillgång mellan oberoende parter tar parterna hänsyn till alla framtida händelser och utvecklingsmönster som kan

---

<sup>58</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 6.30. För exempel, se OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, bilagan till kapitel VI.

<sup>59</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 6.31.

<sup>60</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 6.32–6.34.

påverka tillgångens nuvärde och som rimligen kan förutses vid transaktionstidpunkten.<sup>61</sup> Svårvärderade immateriella tillgångar kännetecknas av att de överläts i ett tidigt utvecklingsstadium. Marknadsvärderingar vid transaktionstidpunkten görs därför ofta utifrån spekulativa prognoser om tillgångarnas framtida marknadsvärde.<sup>62</sup> De framtida förväntade händelserna eller utvecklingsmönstren som tas i beaktande vid en sådan värdering är i de flesta fall starkt knutna till den företagsmiljö och bransch inom vilken tillgången utvecklas eller exploateras. En bedömning avseende vilka framtida händelser eller utvecklingsmönster som rimligtvis kan förutses vid transaktionstidpunkten kräver därför specialkunskap, expertis eller insikt i den särskilda företagsmiljön och branschen.<sup>63</sup>

Enligt OECD saknar skattemyndigheter ofta den kunskap och insikt som krävs för att bestämma ett armlängdspris vid transaktionstidpunkten. Myndigheterna är därför i hög grad beroende av den information som skattskyldiga tillhandahåller dem.<sup>64</sup> I de fall det faktiska ekonomiska utfallet av en transaktion (ex post-värdet) mellan närstående parter skiljer sig från den uppskattning om marknadsvärdet som gjorts vid transaktionstidpunkten (ex ante-värdet) kan det därför vara svårt för skattemyndigheterna att kontrollera eller fastställa att skillnaderna beror på av parterna icke förutsebara utvecklingsmönster eller händelser, det vill säga att prissättningen ex ante var marknadsmässig.<sup>65</sup> Bolagen kan å sin sida hävda att skillnaderna beror på för bolagen oförutsebara utvecklingsmönster eller händelser. Denna *informationsasymmetri* mellan skattskyldiga och skattemyndigheter leder enligt OECD till risker för att transaktioner av svårvärderade immateriella tillgångar inte prissätts marknadsmässigt.<sup>66</sup>

De reviderade riktlinjerna löser den beskrivna problematiken med informationsasymmetri genom att skattemyndigheterna under vissa förutsättningar tillåts ifrågasätta ett transferpris baserat på det faktiska ekonomiska utfallet av en överlåtelse eller upplåtelse, en så kallad *ex post-värdering* eller *eftersyn*.<sup>67</sup>

Möjligheten att genom en ex post-värdering ifrågasätta ett transferpris utvecklas och diskuteras i avsnitt 2.4.3–2.4.5 nedan. I avsnitt 2.4.6 görs en jämförelse mellan riktlinjerna och den amerikanska internprissättningsbestämmelsen ”commensurate-with-

---

<sup>61</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.186–6.187.

<sup>62</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.189. Svårvärderade immateriella tillgångar definieras i avsnitt 2.4.2 nedan.

<sup>63</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.186.

<sup>64</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.186 och 6.191.

<sup>65</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.186.

<sup>66</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.186 och 6.191.

<sup>67</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.188. Jfr Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 129.

income standard”. I avsnitt 2.4.2 ska dock först redogöras för vad som anses utgöra svårvärderade immateriella tillgångar på vilka de reviderade riktlinjerna ska tillämpas.

## 2.4.2 Definition av svårvärderade immateriella tillgångar

Till skillnad från 2010 års riktlinjer innehåller de reviderade riktlinjerna en definition av vad som utgör svårvärderade immateriella tillgångar. Svårvärderade immateriella tillgångar definieras som:

”[i]ntangibles or rights in intangibles for which, at the time of their transfer between associated enterprises, (i) no reliable comparables exist, and (ii) at the time the transaction was entered into, the projections or future cash flows or income expected to be derived from the transferred intangible, or the assumptions used in valuing the intangible are highly uncertain, making it difficult to predict the level of ultimate success of the intangible at the time of the transfer.”<sup>68</sup>

Frågan är vilka tillgångar som ryms inom ramen för definitionen. Enligt min mening är definitionen vid en första anblick bred och inrymmer många vaga uttryck och kriterier som karaktäriserar flertalet immateriella tillgångar.<sup>69</sup> I det följande företas därför en kortare analys av definitionens olika delmoment för att utröna vilka tillgångar som avses omfattas av definitionen.

I definitionens första punkt framgår att en svårvärderad immateriell tillgång ska sakna ”reliable comparables”. Vad som avses med att en transaktion är en ”reliable comparable” framgår inte av riktlinjerna. Viss vägledning kan erhållas genom en jämförelse med definitionen i diskussionsutkastet till de reviderade riktlinjerna. I diskussionsutkastet angavs att det inte skulle finnas några ”sufficiently reliable comparables” (kurs. här).<sup>70</sup> Definitionen kritiserades för att det var oklart och en subjektiv bedömning vad som avsågs med att en transaktion skulle vara *tillräckligt* (”sufficiently”) jämförbar.<sup>71</sup> Dessutom framhölls att definitionen innefattade ett krav på hög jämförbarhet mellan transaktionerna och att många immateriella tillgångar därmed skulle komma att omfattas av definitionen, vilket inte kan vara syftet med riktlinjerna.<sup>72</sup> Kravet på tillräcklig jämförbarhet togs därför bort. Genom borttagandet av ”sufficiently” får antas att definitionen i nuvarande lydelse tar

---

<sup>68</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.189. Jfr definitionen av ”unique and valuable intangibles” i a.a., p. 6.17.

<sup>69</sup> Jfr t.ex. Business Europe i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 37.

<sup>70</sup> OECD, *BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles, Public Discussion Draft 4 June 2015 – 18 June 2015*, p. 9.

<sup>71</sup> Se t.ex. BDI, Business Europe och EY i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 22, 37 och 77.

<sup>72</sup> Se t.ex. International Alliance for Principled Taxation i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 111. Jfr diskussionen i avsnitt 2.2 ovan om arm-längdsprincipens tillämpning på immateriella tillgångar. Där har tydligt framhållits att det många gånger kan vara svårt att tillämpa prissättningsmetoder som fordrar jämförbara transaktioner eftersom det ligger i den immateriella tillgångens natur att den är unik.

sikte på tillgångar där det objektivt sett i princip helt saknas jämförbara transaktioner för att fastställa ett marknadsvärde vid tidpunkten för transaktionen. Någon tydlig ”definition av definitionen” kan dock inte ges.

Av den andra punkten i definitionen följer att prognoser om det framtida kassaflödet, inkomster från den immateriella tillgången eller de antaganden som görs avseende värdet på den immateriella tillgången ska vara högst osäkra (”highly uncertain”) vid transaktionstidpunkten. Det ska härav vara svårt (”difficult”) för parterna att vid denna tidpunkt förutse om tillgången kommer att bli värdefull.<sup>73</sup> Vad som avses med ”highly uncertain” och ”difficult” framgår dock inte heller här. I ett försök att förtydliga vad som kännetecknar en svårvärderad immateriell tillgång ges i riktlinjerna exempel på de karaktärsdrag som en svårvärderad immateriell tillgång kan uppvisa:<sup>74</sup>

- Den immateriella tillgången är endast delvis utvecklad vid transaktionstidpunkten.
- Den immateriella tillgången förväntas inte exploateras kommersiellt förrän om flera år.
- Den immateriella tillgången faller inte inom definitionen av svårvärderade immateriella tillgångar, men är en integrerad del i utvecklingen och förbättringen av andra immateriella tillgångar som faller inom definitionen.
- Den immateriella tillgången förväntas exploateras på ett nytt sätt vid transaktionstidpunkten och avsaknaden av historisk data och erfarenhet om utveckling eller exploatering av liknande immateriella gör framtidsprognoserna högst osäkra.
- Den immateriella tillgången, som faller under definitionen för att vara en svårvärderad immateriell tillgång, har överförts till ett närstående bolag mot en engångssumma.
- Den immateriella tillgången används eller utnyttjas inom ramen för ett kostnadsfördelningsavtal.

Av de exempel som ges framgår att riktlinjerna främst är avsedda att tillämpas på tillgångar som överläts i ett tidigt utvecklings- eller mognadsstadium. Det framgår även att de är avsedda att tillämpas på tillgångar som är så pass unika att i princip all relevant data saknas för att kunna fastställa ett tillförlitligt armlängdspris vid transaktionstidpunkten. Kännetecknande för samtliga dessa tillgångar är att de prognoser som görs vid transaktionstidpunkten präglas av ett stort mått av osäkerhet eftersom marknadsacceptansen

---

<sup>73</sup> Jfr Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 276 f.

<sup>74</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.190.

av tillgångarna inte är kända vid denna tidpunkt. Det är enligt min mening viktigt att tolkningen av definitionen görs snävt på här framfört sätt. I annat fall föreligger en risk för att transaktioner som inte innebär otillåtna vinstförflyttningar ("BEPS-transaktioner") träffas av definitionen, vilket inte kan vara syftet med riktlinjerna.

### 2.4.3 Fastställande av armlängdspris – ex post-regeln

De reviderade riktlinjerna tar, som ovan framgått, sikte på immateriella tillgångar som är svårvärderade vid *transaktionstidpunkten*. Om det faktiska ekonomiska utfallet (ex post-värdet) för en överlåtelse eller upplåtelse avviker från det uppskattade värdet vid transaktionstidpunkten (ex ante-värdet), kan ex post-värdet enligt OECD vara en indikation på att parterna inte tagit hänsyn till samtliga relevanta förutsebara händelser eller utvecklingsmönster vid transaktionstidpunkten och att överlåtelse- eller upplåtelseavtalet därmed inte är marknadsmässigt.<sup>75</sup> På grund av den informationsasymmetri som enligt OECD föreligger mellan skattskyldiga och skattemyndigheter tillåts skattemyndigheterna i dessa fall att använda skillnaden mellan ex ante-värdet och ex post-värdet som *presumtivt bevis* ("presumptive evidence") för att avvikelser beror på förutsebara händelser och utvecklingsmönster och att parterna därför borde ha intagit någon slags prisjusteringsmekanism i avtalet.<sup>76</sup> I det följande benämns denna värderingsmetod "ex post-regeln".

Ex post-regeln kan illustreras med följande exempel. Antag att två närstående bolag använder ett tänkt avkastningskrav på 10 procent för en svårvärderad immateriell tillgång. Om de årliga intäkterna uppgår till 10 är kapitalbeloppet, det vill säga marknadsvärdet, 100. Om de årliga intäkterna efter transaktionstidpunkten (ex post) i stället uppgår till 20 borde marknadsvärdet vid transaktionstidpunkten (ex ante) rätteligen ha uppskattats till 200 med samma avkastningskrav. I detta exempel innebär ex post-regeln att skattemyndigheterna får använda ex post-resultatet 200 som presumtivt bevis för att de överstigande 100 beror på händelser som parterna rimligen borde ha förutsett vid avtalstidpunkten och därför borde ha inkluderat en prisjusteringsmekanism i avtalet (alternativt satt priset till 200 redan vid transaktionstidpunkten).

Antag dock att de årliga intäkterna ex post uppgår till 5 i stället för de prognostiserade 10. Med hänsyn till ex post-resultatet borde marknadsvärdet vid transaktionstidpunkten med samma avkastningskrav ha fastställts till 50. Frågan om den skattskyldige (i detta

---

<sup>75</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.187. Jfr Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 321.

<sup>76</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.188 och 6.192.

exempel upplåtaren eller överlåtaren) har en möjlighet att använda ex post-resultatet till sin skattemässiga fördel<sup>77</sup> är en fråga som inte uttryckligen behandlas i riktlinjerna. Enligt min mening innebär en sådan möjlighet att internttransaktioner av svårvärderade immateriella tillgångar behandlas symmetriskt.<sup>78</sup> De reviderade riktlinjerna är dock uppenbart utformade utifrån ett fiskalt intresse och på det sätt riktlinjerna har formulerats verkar någon sådan möjlighet, åtminstone uttryckligen, inte finnas.<sup>79</sup>

Det ska avslutningsvis framhållas att ex post-resultat endast får läggas till grund för att ifrågasätta parternas avtalade prissättning om sådana resultat är nödvändiga som bevisning för att utvärdera tillförlitligheten av den information som har legat till grund för prissättningen ex ante. Om skattemyndigheterna kan prissätta transaktionen utan att använda ex post-resultat ska sådan information inte användas.<sup>80</sup>

#### 2.4.4 Ex post-regelns förenlighet med armlängdsprincipen

En central fråga för uppsatsens syfte är om ex post-regeln är förenlig med armlängdsprincipen.<sup>81</sup> OECD intar ståndpunkten att de reviderade riktlinjerna är förtydliganden av armlängdsprincipen och att regeln därmed är förenlig med principen.<sup>82</sup> Skatteverket är av samma uppfattning.<sup>83</sup> På flera håll har det emellertid framhållits att ex post-regeln riskerar att medföra priskorrigeringar som avviker från principen.<sup>84</sup> Jérôme Monsenego anser till exempel att ex post-regeln kan avvika från armlängdsprincipen då oberoende parter inte nödvändigtvis avtalar om att ett pris ska kunna justeras i efterhand beroende på framtida

---

<sup>77</sup> Detta leder ju till minskade intäkter för överlåtaren eller upplåtaren vilket minskar det beskattningsbara resultatet. För förvärvaren eller licenstagaren skulle denna fråga vara aktuell om värdet av den immateriella tillgången ökar efter överlåtelsen eller upplåtelsen eftersom denne i sådana fall borde ha betalat ett högre pris. Detta leder ju till ökade kostnader för förvärvaren eller licenstagaren vilket minskar det beskattningsbara resultatet.

<sup>78</sup> Jfr Tax Executives Institute i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 214.

<sup>79</sup> En sådan möjlighet synes också saknas i den amerikanska internprissättningsregeln ”commensurate-with-income standard” (se vidare om denna regel nedan avsnitt 2.4.6). Se t.ex. Levey & Ruchelman, *Section 482 – The Super Royalty Provisions Adopt the Commensurate Standard*, *Tax Lawyer*, vol. 41, no. 3, s. 636. Författarna anser att den amerikanska regeln är en ”one-way street”.

<sup>80</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.192.

<sup>81</sup> Se avseende den svenska korrigeringsregeln och den skatterättsliga legalitetsprincipen avsnitt 3.2, 3.4.1 och 3.5.2 nedan. Jfr OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 2.6: ”Methods that are based on profit can be accepted only insofar they are compatible with Article 9 of the OECD Model Tax Convention”. Se även avsnitt 4.4 nedan om risken för ekonomisk dubbelbeskattning.

<sup>82</sup> Se OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, Executive Summary, s. 9. Jfr a.a., p. 6.188: ”[t]his section contains an approach consistent with the arm’s length principle” (kurs. här).

<sup>83</sup> Skatteverket, *BEPS – Åtgärds punkterna*, under ”Actions 8–10”, tillgänglig via <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/bepsetterbeteinomoecd/bepsatgardspunkterna.4.3810a01c150939e893f7643.html> (hämtad 2016-11-22).

<sup>84</sup> Se t.ex. Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT 2015:10, s. 845 och Fedusiv, *Transactions with Hard-to-Value Intangibles: Is BEPS Action 8 Based on the Arm’s Length Principle?*, ITPJ November/December 2016.



händelser.<sup>85</sup> Denna uppfattning delas även av bland annat Andreas Bullen och ett flertal aktörer i kommentarerna till utkastet av de reviderade riktlinjerna.<sup>86</sup> Jag instämmer med den generella kritiken som har framförts mot ex post-regeln i detta avseende. Om det mellan oberoende parter är ovanligt att framtida händelser beaktas vid fastställande av transaktionspriset bör det betraktas som en avvikelse från armlängdsprincipen. Enligt min mening måste däremot frågan om en ex post-värdering är förenlig med armlängdsprincipen göras utifrån omständigheterna i varje enskilt fall. Härvid bör en distinktion göras mellan en upplåtelse och en överlåtelse av en immateriell tillgång.

Vid en *upplåtelse* av en immateriell tillgång kan en ex post-värdering jämföras med en årlig omförhandling av royalty, vilket i relativ stor utsträckning torde förekomma vid upplåtelser mellan oberoende parter.<sup>87</sup> I dessa fall skulle upplåtaren sannolikt i en transaktion med ett oberoende företag åtminstone delvis basera royaltyn på dess värde för användaren eller ha kortare avtalsperioder.<sup>88</sup> Till den del riktlinjerna tillämpas på detta sätt kan ex post-regeln vara förenlig med armlängdsprincipen.<sup>89</sup>

En rätt att omförhandla royalty årligen föreligger dock inte i alla avtal mellan oberoende parter. I avsaknad av en prisjusteringsklausul kan det starkt ifrågasättas om en ex post-värdering är förenlig med armlängdsprincipen. Det alternativ som står parterna till buds vid avsaknad av en sådan klausul är en ömsesidig omförhandling av avtalet på det sätt som beskrivs i 2010 års riktlinjer. Det kan visserligen inte uteslutas att en sådan omförhandling i vissa fall kan äga rum mellan oberoende parter, men möjligheten till sådan omförhandling torde vara ytterst begränsad av den avtalsrättsliga principen *pacta sunt servanda* ("avtal ska hållas"), enligt vilken parterna är skyldiga att fullgöra vad som följer av avtalet.<sup>90</sup> En sådan omförhandling torde därför endast äga rum när den avtalade ersättningen på grund av senare inträffade händelser kraftigt underminerar *båda* parternas

---

<sup>85</sup> Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT 2015:10, s. 840.

<sup>86</sup> Se Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 325 med vidare hänvisning och t.ex. Federazione Nazionale Imprese Elettroniche ed Elettroniche och Confederation of Swedish Enterprise i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 11 och 54. Se även Ericson & Grive, *Transfer Pricing and Intangibles*, IFA Cahiers 2007, vol. 92A, s. 579 fotnot 49.

<sup>87</sup> Clark, *Transfer Pricing, Section 482 and International Tax Conflict*, s. 1184.

<sup>88</sup> Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 276.

<sup>89</sup> Denna uppfattning är även förenlig med den svenska skatterättsliga definitionen av royalty som har utvecklats i förarbeten och praxis (definitionen kommer inte direkt till uttryck i svensk skattelag). I korthet brukar royalty, ungefärligen, definieras som en periodisk ersättning som erläggs för rätten att utnyttja en tillgång som ägs av en annan person och vars storlek varierar till exempelvis utnyttjandegraden eller den ekonomiska nyttan för licenstagaren (se bl.a. prop. 1981/82:10, s. 59, prop. 2005/06:169, s. 105, SOU 1999:79, s. 194, RÅ 1947 ref. 34 och RÅ 1958 ref. 48).

<sup>90</sup> Se Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, s. 321. Jfr HFD 2016 ref. 45.

incitament att fullgöra avtalet. Vid avsaknad av en prisjusteringsklausul är min uppfattning därför att ex post-regeln endast i undantagsfall är förenlig med armlängdsprincipen.

Vid en *överlåtelse* av en immateriell tillgång är det svårare att se hur ex post-regeln är förenlig med armlängdsprincipen.<sup>91</sup> Prognoser och antaganden är alltid förenade med ett visst mått av osäkerhet, även vid transaktioner mellan oberoende väletablerade företag.<sup>92</sup> Trots detta inkluderas inte prisjusteringsmekanismer i vartenda överlåtelseavtal mellan oberoende parter. Mot de risker som en osäker värdering innebär står också möjligheter till framtida vinster.<sup>93</sup> För att ett avtal ska ingås torde således krävas att parterna åtar sig vissa risker, men också att de har (och ser) möjligheter att komma i åtnjutande av de fördelar som transaktionen potentiellt kan generera. De risker som är förenade med transaktioner av svårvärderade immateriella tillgångar bör således, åtminstone till en viss nivå, anses ligga inom ramen för vad som är vanliga affärsrisker.<sup>94</sup> Denna ståndpunkt har stöd i det stora antal misslyckade affärer mellan oberoende parter i praktiken, där endera part i efterhand fått konstatera att denne genomfört en dålig affär, utan att denna part för den sakens skull haft möjlighet att justera transaktionspriset. Mot denna bakgrund är det av vikt att skattemyndigheter inte mekaniskt tolkar in prisjusteringsmekanismer vid alla överlåtelser av svårvärderade immateriella tillgångar. I de fall priset på en immateriell tillgång är för högt eller lågt på grund av att endera part har gjort en dålig affär är det enligt min mening inte förenligt med armlängdsprincipen att tillämpa ex post-regeln.<sup>95</sup> I de fall det visas att en prisjusteringsklausul däremot skulle ha intagits i ett avtal mellan oberoende parter kan ex post-regeln dock vara förenlig med principen.<sup>96</sup> Frågan måste således besvaras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.

---

<sup>91</sup> Jfr Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 276.

<sup>92</sup> Jfr Investors in People i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 41. Se även OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.2: "There may be genuine difficulty in accurately determining market prices in the absence of market forces or when adopting a particular commercial strategy".

<sup>93</sup> Jfr Gazprom i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 92.

<sup>94</sup> Jfr Grant Thornton i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 94 f. Enligt Grant Thornton är det oftast förvärvaren eller licenstagaren som åtar sig riskerna i en högrisktransaktion. En liknande uppfattning framförs av Confederation of Swedish Enterprise i a.a., s. 54: "[t]here seem to be no recognition of the fact that the buyer is acquiring the ownership, including the risks attached to the intangible" (kurs. här).

<sup>95</sup> Jfr EY och Fidal i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 75 och 81 samt Confederation of Swedish Enterprise i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)*, s. 230. Jfr också Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, s. 306 f. och prop. 1998/99:15, s. 292.

<sup>96</sup> Jfr Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 277 och det tredje respektive fjärde undantaget från ex post-regeln i avsnitt 2.4.5 nedan.

Det kan mot bakgrund av det anförda konstateras att det finns en överhängande risk för att en tillämpning av ex post-regeln avviker från armlängdsprincipen. Det grundläggande problemet med regeln är att den inte lämnar något tydligt utrymme för varken armlängdsmässigt risktagande eller dåliga affärer. Vid en översikt av OECD:s övriga riktlinjer framkommer också att ex post-regeln avviker från den värderingstidpunkt ex ante som annars följer av riktlinjerna.<sup>97</sup> Ex post-regeln kan härav inte heller anses utgöra ett förtydligande av armlängdsprincipen på det sätt som OECD och Skatteverket anser.

#### 2.4.5 Undantag från ex post-regeln

I de reviderade riktlinjerna finns fyra undantag när ex post-regeln inte får tillämpas. Enligt det *första* undantaget ska den skattskyldige tillhandahålla skattemyndigheten detaljerad information om de prognoser som vid transaktionstidpunkten (ex ante) beaktades för att fastställa avtalsvillkoren för prissättningen. Informationen ska bland annat visa hur risker togs i beaktande vid prissättningen (exempelvis genom en sannolikhetsavvägning) och hur den skattskyldige tog i beaktande rimligen förutsebara händelser och andra risker samt sannolikheten för att dessa händelser och risker skulle kunna komma att inträffa.<sup>98</sup> Den skattskyldige måste vidare tillhandahålla skattemyndigheten tillförlitlig bevisning om att en väsentlig avvikelse<sup>99</sup> mellan ex ante-värdet och ex post-värdet antingen beror på i) utvecklingsmönster eller händelser som inträffat efter tidpunkten för fastställandet av transferpriset och som inte kunde ha förutsetts av parterna vid tidpunkten för transaktionen, eller ii) förutsebara utvecklingsmönster och händelser vid transaktionstidpunkten, men vilka framstått som osannolika vid denna tidpunkt och att denna sannolikhetsbedömning inte gjorts utifrån över- eller underskattade antaganden. Undantagsregeln är en konsekvens av att ex post-värden utgör *presumptiva* bevis för icke marknadsmässiga prissättningar ex ante. Bevisbördan kan härmed sägas vara förskjuten till den skattskyldige.<sup>100</sup>

---

<sup>97</sup> Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 309 ff. Andreas Bullen anser att en värderingstidpunkt ex ante visserligen inte kommer direkt till uttryck i riktlinjerna, men att den följer av ett flertal punkter i riktlinjerna. Bullen anser att det inte finns någon anledning att anta att en värderingstidpunkt ex ante endast skulle gälla för de fall det uttryckligen framgår av riktlinjerna, utan detta bör gälla generellt. Anledningen till att en värderingstidpunkt ex ante i vissa fall kommer direkt till uttryck i riktlinjerna beror på att skattemyndigheterna i dessa fall kan vara mer benägna än annars att använda sig av en ex post-värdering. Risken är därvid att justeringar görs som inte är förenliga med armlängdsprincipen, varför OECD *understryker* att eftersyn ska undvikas i dessa fall.

<sup>98</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.193.i).1.

<sup>99</sup> Med "väsentlig avvikelse" torde avses en avvikelse överstigande 20 procent. Se tredje undantaget nedan.

<sup>100</sup> Att bevisbördan är "förskjuten" förutsätter givetvis att bevisbördan initialt ligger på skattemyndigheten. Med hänsyn till att skattemyndigheterna i de flesta länder har bevisbördan i internprissättningsmål väljer jag att använda mig av termen "förskjuten". Att bevisbördan i de flesta länder ligger på skattemyndigheterna

Ett genomgående problem i de reviderade riktlinjerna är avsaknaden av definitioner av centrala begrepp. Detsamma gäller för ifrågavarande undantagsregel. I ett försök att definiera vad som utgör ”oförutsebara utvecklingsmönster eller händelser” anger OECD som exempel ”en högre efterfrågan på en produkt på grund av en naturkatastrof eller andra händelser som uppenbarligen<sup>101</sup> inte kunnat förutses vid tidpunkten för transaktionen”.<sup>102</sup> Någon ytterligare vägledning ges inte. Enligt min mening ger undantagsregeln, utifrån de exempel som ges på oförutsebara händelser, uttryck för att höga beviskrav ställs på den skattskyldige.<sup>103</sup> Exempelen innebär också att undantagsregeln inte tillåter prisavvikelser i andra fall än i extrema fall såsom vid naturkatastrofer, vilket enligt min mening inte ger uttryck för de prisavvikelser som accepteras mellan oberoende parter.<sup>104</sup> Riktlinjerna är därför oförenliga med armlängdsprincipen i detta avseende.

Frågan är dock om undantagsregeln medför att *ex post-regeln* är förenlig med armlängdsprincipen. Om den skattskyldige lyckas bevisa att vad som påverkat *ex post*-värdet inte kunnat förutses kommer någon priskorrigeringsregel inte att äga rum. Enligt min mening fråntar detta dock inte det faktum att OECD:s rekommendation om *ex post*-värden som presumtiva bevis innebär att startpunkten i en internprissättningsprocess i huvudfallet är ett icke marknadsmässigt värde (*ex post*-värdet). Det är sedermera upp till den skattskyldige att motbevisa att avtalet *in te* är icke marknadsmässigt.<sup>105</sup> Om den skattskyldige inte uppfyller sin bevisbörda kommer *ex post*-värdet att ersätta parternas avtalade pris. Undantagsregeln medför därför inte att *ex post*-regeln är förenlig med armlängdsprincipen.

---

framgår av OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, Preface, p. 18. Oleh Fedusiv anför i en artikel i *International Transfer Pricing Journal* att skattemyndigheterna vid en *ex post*-värdering även måste beakta om de händelser eller utvecklingsmönster som har påverkat *ex post*-värdet var eller rimligen borde ha varit kända för den skattskyldige vid transaktionstidpunkten och därmed beaktats vid prissättningen (se Fedusiv, *Transactions with Hard-to-Value Intangibles: Is BEPS Action 8 Based on the Arm's Length Principle?*, ITPJ November/December 2016, s. 485). Fedusiv stödjer sin uppfattning på att det i riktlinjerna skrivs att: "[t]his situation (*ex post*-värderingen, min anm.) should be distinguished from the situation in which hindsight is used by taking *ex post* results for tax assessment purposes without considering whether the information on which the *ex post* results are based could or should have been known by the associated enterprises at the time the transaction was entered into". Jag delar inte Fedusivs uppfattning. Min tolkning av riktlinjerna är att OECD försöker framhålla att *ex post*-regeln inte innebär att *ex post*-värden som sådana ska läggas till grund för marknadsvärden *ex ante*. En sådan regel torde nämligen vara ytterst kategorisk och därmed svårförenlig med armlängdsprincipen. Riktlinjerna tar i denna del inte ställning till någon bevisbörda. Bevisbördan följer av den presumptionsverkan *ex post*-resultat har enligt riktlinjerna. Min uppfattning är därför att det är skattskyldiga som har bevisbördan för dessa omständigheter, inte skattemyndigheterna.

<sup>101</sup> Eng: "clearly".

<sup>102</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.194.

<sup>103</sup> Jfr PwC i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 185.

<sup>104</sup> Jfr Astra Zeneca i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 19 och vad jag i avsnitt 2.4.4 ovan anför om transaktioners natur.

<sup>105</sup> Det blir således en slags omvänd internprissättningsprocess.

Den skattskyldige kan undgå de beviskrav som uppställs i första undantagsregeln om något av de övriga tre undantagen är för handen. Enligt det *andra* undantaget ska en priskorrigerings inte äga rum om transaktionen omfattas av ett bilateralt eller multilateralt prissättningsbesked (*advance pricing arrangement*) mellan de inblandade staterna.<sup>106</sup>

Enligt det *tredje* undantaget ska en priskorrigerings vidare inte äga rum om avvikelser mellan marknadsvärdet ex ante och ex post inte överstiger 20 procent.<sup>107</sup> Antag att en tillgång överläts med ett beräknat marknadsvärde på 100. Om ex post-värdet uppgår till mellan 80 och 120 ska någon priskorrigerings inte ske. Ett avvikelserintervall på 80–120 procent i förhållande till marknadsvärdet ex ante accepteras således.<sup>108</sup>

I det *fyjärde* och sista undantaget har OECD infört en tidsbegränsning för när en priskorrigerings får äga rum. Enligt detta undantag ska en prissättning inte korrigeras om det har förflutit fem år sedan tillgången började exploateras kommersiellt.<sup>109</sup> Denna tidsbegränsning torde vara viktig utifrån ett förutsebarhetsperspektiv, eftersom det skulle innebära en stor osäkerhet för de närstående parterna om en prissättning kunde utmanas i all framtid.<sup>110</sup>

Det viktigaste undantaget av dessa fyra undantag torde vara det första, det vill säga den skattskyldiges bevisbörda. Om den skattskyldige inte omfattas av ett prissättningsbesked kan det vid transaktionstidpunkten inte förutses om en eventuell avvikelse mellan värdet ex ante och ex post kommer att överstiga 20 procent inom fem år från exploaterings-tidpunkten. Dokumentation och bevissäkring kommer därför alltid att behöva förberedas av de närstående företagen vid transaktionstidpunkten, åtminstone om parterna inte intar en prisjusteringsklausul i avtalet.<sup>111</sup> Detta torde innebära en ökning av en redan tung administrativ börda för multinationella företag.<sup>112</sup> En möjlig konsekvens av undantagsreglerna kan därför bli en ökning av antalet prissättningsbesked, vilket kan vara både dyrt och tidskrävande.

---

<sup>106</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.193.ii). Med de inblandade staterna avses säljarens/upplåtarens land och förvärvarens/licenstagarens land. För svenskt vidkommande, se lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

<sup>107</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.193.iii).

<sup>108</sup> Motsvarande undantagsregel förekommer i amerikansk lagstiftning och kallas där ”80/120-rule”.

<sup>109</sup> Jfr 26 C.F.R. § 1.482-4(f)(2)(i)(E).

<sup>110</sup> Se vidare avsnitt 3.5.4 nedan.

<sup>111</sup> Se härom Shapiro & Wrappe, *IRS Comments on Periodic Adjustments for Intangibles: Looking for the Silver Lining*, Tax Analysts Doc 2005-6378, s. 3.

<sup>112</sup> Jfr Lowell & Herrington, *Planning for Multilateral Tax Controversy in the Post-BEPS World*, ITPJ September/October 2015, s. 287.

## 2.4.6 Särskilt om den amerikanska ”commensurate-with-income standard”

Liknande ståndpunkter som ovan framförts om ex post-regelns förenlighet med armlängdsprincipen har framförts avseende den amerikanska internprissättningsbestämmelsen ”commensurate-with-income standard”.<sup>113</sup> Bestämmelsen påminner i stora delar om ex post-regeln och har med all sannolikhet tjänat som inspirationsunderlag vid utformandet av regeln.<sup>114</sup> I korthet innebär bestämmelsen att inkomster från en överlåtelse eller upplåtelse av en immateriell tillgång mellan närstående företag ska vara ”commensurate with the income attributable to the intangible”. Den marknadsmässiga ersättningen för upplåtelsen eller överlåtelsen ska således relateras till den inkomst den immateriella tillgången inbringar åt användaren av tillgången. Om inkomsten ökar för användaren ska denne också betala en högre ersättning till upplåtaren eller överlåtaren.<sup>115</sup> De närstående företagen måste således beakta de faktiska inkomsterna som är hänförliga till tillgången.<sup>116</sup> Kritiken mot bestämmelsen har i huvuddrag varit att oberoende parter inte tillåter efterhandsjusteringar på grund av det framtida ekonomiska utfallet av en transaktion.<sup>117</sup> Det amerikanska skatteverket och finansministeriet är dock av motsatt uppfattning och anser att regeln är i linje med armlängdsprincipen.<sup>118</sup>

## 2.5 Sammanfattning

I detta kapitel har OECD:s riktlinjer för internprissättning analyserats. Fokus har legat på de reviderade riktlinjerna om svårvärderade immateriella tillgångar.

OECD:s riktlinjer är en del av kommentaren till Artikel 9 i OECD:s modellavtal som bygger på armlängdsprincipen. Principen innebär att transaktioner mellan närstående

---

<sup>113</sup> Internal Revenue Code § 482. Bestämmelsen har ibland fått namnet ”super-royalty”, se Markham, *The Transfer Pricing of Intangibles*, s. 76 och Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 275 f.

<sup>114</sup> Se härom Monsenego, *Utfallet av BEPS-projektet*, SvSkT 2015:10, s. 840 och Fedusiv, *Transactions with Hard-to-Value Intangibles: Is BEPS Action 8 Based on the Arm’s Length Principle?*, ITPJ November/December 2016, s. 487. Även Tyskland har en liknande regel som infördes 2008, vilken dock inte redogörs för närmare här. Se den tyska *Foreign Tax Act (Außensteuergesetz)*, sec. 1 samt Bullen, *Arm’s Length Transaction Structures*, s. 333 ff.

<sup>115</sup> Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 275 f.

<sup>116</sup> Cruz Martínez, *The Arm’s Length Standard vs the Commensurate With Income Standard*, U.P.R. Business Law Journal 2010, s. 308. Jfr Boos, *International Transfer Pricing: The Valuation of Intangible Assets*, s. 103.

<sup>117</sup> Se t.ex. Levey & Ruchelman, *Section 482 – The Super Royalty Provisions Adopt the Commensurate Standard*, Tax Lawyer, vol. 41, no. 3, s. 636 och Cruz Martínez, *The Arm’s Length Standard vs the Commensurate With Income Standard*, U.P.R. Business Law Journal 2010, s. 309 ff. Jfr Hallböck & Gustafsson, *Den globala effekten av Glaxo-fallet*, SvSkT 2009:6-7, s. 816 med vidare hänvisning.

<sup>118</sup> Treasury Department & Internal Revenue Service, *A Study of Intercompany Pricing (“White Paper”)*, s. 71. Jfr 2006 U.S. Model, Technical Explanation, s. 31: ”It is understood that the ”commensurate with income” standard [...] was designed to operate consistently with the arm’s-length standard. The implementation of this standard [...] is in accordance with the general principles of paragraph 1 of Article 9 of the Convention, as interpreted by the OECD Transfer Pricing Guidelines.”.

företag ska prissättas och beskattas på samma villkor som om transaktionerna hade vidtagits mellan oberoende företag. För svårvärderade immateriella tillgångar har OECD utarbetat en ny metod för att fastställa ett marknadspris, en så kallad *ex post*-värdering (eftersyn). Värderingsmetoden har i kapitlet fått benämningen *ex post-regeln*. Regeln innebär att skattemyndigheter, under vissa förutsättningar, får använda en transaktions ekonomiska utfall som presumtivt bevis för en icke marknadsmässig prissättning i de fall det faktiska ekonomiska utfallet avviker från prissättningen vid avtalstidpunkten.

I kapitlet har ingående analyserats om *ex post-regeln* är förenlig med armlängdsprincipen. Av analysen har framkommit att en tillämpning av regeln endast är förenlig med principen i de fall oberoende parter hade avtalat om någon slags prisjusteringsmekanism vid tidpunkten för avtalets ingående eller, för de fall en sådan mekanism inte hade avtalats, oberoende parter hade haft möjlighet att omförhandla ett avtal på grund av händelser som inträffar efter avtalstidpunkten. Analysen har tydligt visat att prisjusteringsklausuler och omförhandlingsmöjligheter är ovanliga mellan oberoende parter, särskilt vid överlåtelser. Slutsatsen har därför varit att *ex post-regeln* i huvudfallet inte är förenlig med armlängdsprincipen.

I kapitlet har vidare framgått att *ex post-regeln* är förenad med vissa undantag, varav det viktigaste är den skattskyldiges bevisbörda. Enligt riktlinjerna åligger det den skattskyldige att visa att skillnaderna mellan värdet *ex ante* och *ex post* beror på för den skattskyldige oförutsebara händelser eller utvecklingsmönster. De exempel som OECD ger på oförutsebara händelser tyder på att höga beviskrav ställs på den skattskyldige. Analysen har också visat att undantagsregeln inte medför att de reviderade riktlinjerna är förenliga med armlängdsprincipen.

Mot bakgrund av det anförda har den sammantagna slutsatsen gjorts i kapitlet att det finns en överhängande risk för att den praktiska tillämpningen av *ex post-regeln* medför prisjusteringar som avviker från armlängdsprincipen och att de reviderade riktlinjerna inte utgör ett förtydligande av tidigare riktlinjer på området.

## 3 Internprissättning i svensk rätt

### 3.1 Inledning

I föregående kapitel har redogjorts för OECD:s riktlinjer för internprissättning och särskilt de reviderade riktlinjerna om svårvärderade immateriella tillgångar. I detta kapitel presenteras den svenska regleringen av internprissättning. Kapitlet syftar till att utreda uppsatsens huvudsakliga frågeställning – om de reviderade riktlinjerna kan vara vägledande för korrigeringsregeln.

För att kunna besvara uppsatsens frågeställning studeras och analyseras korrigeringsregeln i relevanta delar i kommande avsnitt. I avsnitt 3.2 redogörs övergripande för korrigeringsregeln. Avsnitt 3.3 och 3.4 ägnas åt att utreda vissa metodologiska frågor om relationen mellan korrigeringsregeln och OECD:s riktlinjer. Dessa två avsnitt ges relativt stort utrymme eftersom de frågor som utreds är av grundläggande betydelse för den fortsatta analysen. I avsnitt 3.5 analyseras vilka möjligheter till eftersyn som finns vid tillämpning av korrigeringsregeln jämfört med de reviderade riktlinjerna. I avsnitt 3.6 utreds och diskuteras de bevisfrågor som uppkommer inom ramen för uppsatsens frågeställning och i avsnitt 3.7 ges avslutningsvis en sammanfattning av kapitlet.

### 3.2 Korrigeringsregeln

#### 3.2.1 Bakgrund

I svensk rätt kan vinstöverföring mellan närstående bolag antingen ske öppet genom exempelvis reglerna om koncernbidrag i 35 kap. IL, eller dolt genom för hög eller för låg prissättning av varor, tjänster eller andra tillgångar sett i relation till de priser som tillämpas mellan av varandra oberoende företag.<sup>119</sup> För sådan dold (otillåten) vinstöverföring genom internprissättning mellan ett svenskt företag och ett utländskt företag finns i svensk rätt bestämmelser i 14 kap. 19-20 §§ IL. I 14 kap. 19 § IL ges en möjlighet för Skatteverket att korrigera en icke marknadsmässig prissättning mellan närstående bolag och regeln går därför ofta under beteckningen *korrigeringsregeln*.<sup>120</sup>

Regler om internprissättning har i någon mån funnits i svensk rätt sedan kommunal-skattelagens tillkomst år 1928. Nuvarande bestämmelser fick sin huvudsakliga utformning år 1965.<sup>121</sup> Syftet med korrigeringsregeln är inte att förhindra internationella vinst-

---

<sup>119</sup> Prop. 1965:126, s. 48.

<sup>120</sup> Se t.ex. prop. 2005/06:169, s. 90.

<sup>121</sup> Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen (1 juli 2016, Zeteo)*, kommentaren till 14 kap. 19–20 §§.



överföringar, utan att skydda den svenska skattebasen genom att de inkomster som har uppkommit i Sverige också beskattas här.<sup>122</sup> Regeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat.<sup>123</sup>

### 3.2.2 Förutsättningar för tillämpning av korrigeringsregeln

I 14 kap. 19 § IL stadgas att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Tre villkor måste samtidigt vara uppfyllda för att en pris-korrigerings ska äga rum:

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

Av stadgandet följer, för det första, att det måste föreligga ett *avtalsförhållande* mellan parterna.<sup>124</sup> Eftersom ett avtal endast kan ingås mellan två separata rättssubjekt kan regeln inte tillämpas på förhållanden mellan ett bolag och ett till bolaget utländskt fast driftställe.<sup>125</sup>

Vidare följer av den första punkten att den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige antingen på grund av reglerna i IL eller på grund av ett skatteavtal. Det krävs således motsatsvis att transaktionen har inneburit att det svenska beskattningsbara resultatet har blivit *lägre* till följd av transaktionen. Ett lägre resultat fordrar antingen att det svenska skattskyldiga subjektet har betalat för mycket (i form av för höga kostnader) eller har tagit för lite betalt (i form av för låga intäkter) för en tillgång eller tjänst.<sup>126</sup>

---

<sup>122</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 110 f.

<sup>123</sup> RÅ 2004 ref. 13. Detta ska dock inte uppfattas som att en kostnad som inte är avdragsgill enligt 16 kap. 1 § IL kan bli avdragsgill enligt 14 kap. 19 § IL – en kostnad måste alltid vara avdragsgill enligt 16 kap. 1 § IL för att utgöra en skattemässig avdragsgill kostnad. Se härom RÅ 1991 ref. 107 och Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen (1 juli 2016, Zeteo)*, kommentaren till 14 kap. 19–20 §§.

<sup>124</sup> ”Villkor avtalats som” och ”avtalsvillkoren”.

<sup>125</sup> Wiman, *Beskattnings av företagsgrupper*, s. 91 f.

<sup>126</sup> Se 14 kap. 21 § IL där det framgår att resultatet av en näringsverksamhet beräknas genom att intäkts-posterna minskas med kostnadsposterna.

En ytterligare förutsättning för korrigeringsregelns tillämplighet är, enligt den andra punkten, att det föreligger ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. Vad som utgör ekonomisk intressegemenskap framgår av 14 kap. 20 § IL. Ekonomisk intressegemenskap föreligger 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.

Om det finns sannolika skäl att anta att sådan ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan parterna, till exempel på grund av en oriktig prissättning mellan parterna,<sup>127</sup> kan en priskorrigerig komma att företas. Ett typfall när ekonomisk intressegemenskap föreligger är mellan ett svenskt moderbolag och dess utländska dotterbolag.

Enligt den tredje punkten måste det slutligen föreligga ett samband mellan den ekonomiska intressegemenskapen och prisavvikelsen. I såväl praxis som förarbeten har det framhållits att det kan föreligga andra affärsmässigt motiverade skäl för en till synes felaktig prissättning än den ekonomiska intressegemenskapen.<sup>128</sup> I praxis har exempelvis en för låg prissättning mellan ett moderbolag och ett dotterbolag ansetts affärsmässigt motiverat när moderbolaget har försökt komma in på en ny marknad via dotterbolaget.<sup>129</sup>

Ett centralt mål för korrigeringsregeln är RÅ 1991 ref. 107, det så kallade ”Shell-målet”. Målet gällde AB Svenska Shells prissättning av råolja och frakt gentemot dess systerbolag i Storbritannien. Eftersom målet behandlar frågor om multinationella oljebolags hantering av råolja och frakt är det komplicerat ur en teknisk synvinkel. Dessa detaljfrågor är av mindre intresse att belysa inom ramen för denna uppsats och behandlas därför inte närmare här. Av domen följer dock vissa principiellt viktiga slutsatser avseende korrigeringsregeln som är av relevans för uppsatsen.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är rekvisiten ”prisavvikelse” och ”inkomst-effekt” i korrigeringsregeln starkt sammankopplade och kan därför inte betraktas isolerade. När ett svenskt bolag och ett utländskt närstående bolag har löpande affärsmässiga relationer med varandra är det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att bedöma de långsiktiga effekterna av prissättningen mellan parterna. I detta

---

<sup>127</sup> Prop. 1982/83:73, s. 11 f. Jfr Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 178.

<sup>128</sup> Se t.ex. prop. 1965:126, s. 57, prop. 1982/83:73, s. 11, RÅ 1994 ref. 85 och RÅ 1994 not. 697.

<sup>129</sup> RÅ 1984 1:16 (”Edet-målet”). Enligt Högsta förvaltningsdomstolen måste moderbolaget anses ha haft goda affärsmässiga skäl att inte betunga dotterbolaget med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dotterbolaget.

ligger att över- och underpriser under ett och samma beskattningsår kan kvittas mot varandra. Enligt domstolen bör det inte heller vara uteslutet att i vissa fall godta att kvittning sker mellan flera beskattningsår, vilket innebär att domstolen anser att det i vissa fall kan vara nödvändigt att vid tillämpning av korrigeringsregeln genombryta principen om beskattningsårets slutenhet. Med ”lagstiftningens grunder” syftar domstolen på att korrigeringsregeln utgår från ett affärsmässigt synsätt och att det härvid är i bättre överensstämmelse med ett sådant synsätt att bedöma den *totala resultateffekten* av bolagens mellanhavanden. Det är enligt domstolens mening inte rimligt att en korrigering endast ska ske de år det svenska bolagets resultat blivit lägre, medan motsvarande möjlighet till nedsättning av resultatet inte finns för de år resultatet blivit högre.

### 3.2.3 Särskilt om immateriella tillgångar

Transaktioner av immateriella tillgångar mellan närstående bolag regleras inte särskilt i IL, utan faller under korrigeringsregelns tillämpningsområde.<sup>130</sup> *Upplåtelse* av immateriella tillgångar särregleras emellertid i ett viktigt avseende som påverkar korrigeringsregelns tillämplighet. Av 6 kap. 11 § andra stycket IL följer att ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.<sup>131</sup> Av första stycket samma stadgande följer att den som är begränsat skattskyldig i Sverige bland annat är skattskyldig för inkomst från fast driftställe här. Om begränsad skattskyldighet för royaltyinkomster föreligger på denna grund är korrigeringsregeln inte tillämplig eftersom inkomsterna beskattas i Sverige.<sup>132</sup> Sverige har emellertid i många av sina skatteavtal avstått från beskattningsrätt av royaltyinkomster till förmån för den andra avtalsslutande staten.<sup>133</sup> I 6 a kap. IL finns också undantag från beskattning av royaltyinkomster mellan närstående bolag inom EU.<sup>134</sup> I de fall inkomsterna är undantagna beskattning antingen på grund av ett skatteavtal eller enligt reglerna i 6 a kap. IL är korrigeringsregeln tillämplig.<sup>135</sup>

---

<sup>130</sup> Ericson & Grive, *Transfer Pricing and Intangibles*, IFA Cahiers 2007, vol. 92A, s. 562.

<sup>131</sup> Regeln bygger på en slags ”delaktighetstanke” som innebär att den som får royaltyinkomster är delaktig med ekonomiskt intresse i utbetalarens verksamhet, varför royaltyinkomsterna ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Se härom Wiman, *Beskattning av royalties m.m. till utlandet*, s. 185.

<sup>132</sup> Se 14 kap. 19 § först punkten IL.

<sup>133</sup> Se artikel 12 i Swedish Model Tax Convention (September 2009).

<sup>134</sup> Kapitlet är en implementering av rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsstater (ränte-/royaltydirektivet). Se härom prop. 2003/04:126.

<sup>135</sup> Se Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, s. 248 f. Det ska noteras att korrigeringsregeln är tillämplig på royaltybetalningar från ett utländskt närstående bolag till ett svenskt bolag.

I svensk rätt finns ingen definition av vad som utgör en immateriell tillgång. Definitioner får i stället sökas inom andra områden, såsom redovisningsrätt och immateriell rätt.<sup>136</sup> Vad som enligt andra regelverk utgör en immateriell tillgång är dock inte av avgörande betydelse för korrigeringsregelns tillämplighet. Korrigeringsregeln är tillämplig på alla transaktioner mellan närstående parter, oavsett tillgångsslag. Huruvida en tillgång ur ett *internprisrättsligt perspektiv* utgör en immateriell tillgång är dock intressant för frågan hur armlängdspriset ska fastställas. Definitionen av en immateriell tillgång i OECD:s riktlinjer torde härvid kunna tjäna som vägledning.<sup>137</sup>

### 3.2.4 Rättsföljd – åsättande av marknadspris

Om samtliga förutsättningar för en tillämpning av korrigeringsregeln är för handen ska resultatet i Sverige beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om transaktionen hade vidtagits på marknadsmässiga villkor. Rättsföljden av korrigeringsregeln är således att transaktionen ska åsättas ett marknadspris ("armlängdspris").

I svensk rätt definieras *marknadspris* i 61 kap. 2 § andra och tredje stycket IL. Med marknadspris avses här det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. I fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten avses det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga. Någon ytterligare vägledning om hur detta pris ska fastställas ges inte i lagtexten. I förarbetena till bestämmelsen framhålls att förhållandena många gånger torde vara sådana att något exakt marknadsvärde inte kan anges. Man får i sådana fall nöja sig med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga. Faller priset inom detta intervall får det anses marknadsmässigt.<sup>138</sup> Hur intervallet ska fastställas framgår emellertid inte.

---

<sup>136</sup> Se Arvidsson & Persson, *Sweden – Transfer Pricing*, IBFD 2016, avsnitt 5.1 med vidare hänvisningar.

<sup>137</sup> Se avsnitt 2.2 ovan och om betydelsen av OECD:s riktlinjer för svenskt rätt avsnitt 3.3 och 3.4 nedan.

<sup>138</sup> Prop. 1998/99:15, s. 292 f. Jfr SOU 1964:29, s. 111 f. och avsnitt 2.2 ovan.

### 3.3 OECD:s riktlinjer för internprissättning i intern rätt

Av redogörelsen i avsnitt 3.2 har framgått att det saknas utfyllande bestämmelser och vägledning för hur man fastställer ett armlängdspris i svensk rätt. I frånvaron härav har det i praxis, förarbeten och doktrin framhållits att OECD:s riktlinjer för internprissättning kan tjäna som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln i viss utsträckning.

I praxis har Högsta förvaltningsdomstolen i det ovan redogjorda Shell-målet uttalat att: ”de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL<sup>139</sup>, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalanden kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.”. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen var det således möjligt att använda relevanta delar av OECD:s rapport om internprissättning från 1979 som vägledning vid tillämpning av dåvarande korrigeringsregel i 43 § 1 mom KL. Även senare versioner av riktlinjerna än 1979 års rapport har enligt praxis ansetts kunna vara vägledande för korrigeringsregeln.<sup>140</sup>

Möjligheten att använda OECD:s riktlinjer vid tillämpning av intern rätt har också framförts i förarbetena till de svenska reglerna om dokumentationsskyldighet vid internprissättning.<sup>141</sup> I förarbetena framhålls att riktlinjerna allmänt sett ger en välbalanserad belysning av den problematik som såväl skattskyldiga som skattemyndigheter kan förväntas ställas inför på internprissättningsområdet. Eftersom riktlinjerna samtidigt ger uttryck för internationellt vedertagna principer på området kan värdefull vägledning hämtas från dessa.<sup>142</sup> Någon liknande hänvisning till OECD:s riktlinjer förekommer inte i förarbetena till korrigeringsregeln. Detta beror på att det vid författandet av propositionen till korrigeringsregeln inte fanns några riktlinjer utgivna av OECD. Sedan dess har regeln i stort varit oförändrad och det finns därför inte heller några förarbeten till regeln från senare tid.<sup>143</sup>

<sup>139</sup> Kommunalsskattelagen (1928:370), min anm.

<sup>140</sup> Se HFD 2016 ref. 45 där Högsta förvaltningsdomstolen hänvisar till ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” vilket är en senare version av riktlinjerna än 1979 års rapport. Jfr härom även Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, s. 258 och Hultqvist & Wiman, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT 2015:4, s. 321. Senare versioner av riktlinjerna har även tillämpats i ett flertal underrättsmål, se t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 20 mars 2013 i mål nr 1737–1738-11, Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 april 2015 i mål nr 1168-14, Kammarrätten i Göteborgs dom den 28 oktober 2015 i mål nr 6227–6230-13 och Kammarrätten i Stockholms dom den 21 mars 2016 i mål nr 7416–7418-14.

<sup>141</sup> Nuvarande 39 kap. 15 och 16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244). Reglerna trädde i kraft 1 juli 2006.

<sup>142</sup> Prop. 2005/06:169, s. 89. Jfr prop. 2016/17:47, s. 29.

<sup>143</sup> Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 196.

Jari Burmeister anser att rättskällevärdet av förarbetsuttalandet till dokumentationsreglerna för frågan om riktlinjerna kan vara vägledande för *korrigeringsregeln* kan ifrågasättas eftersom uttalandet inte görs i en proposition till just denna regel.<sup>144</sup> I förarbetsuttalandet anför regeringen dock att riktlinjerna *allmänt sett* ger en god vägledning på internprissättningsområdet. Eftersom korrigeringsregeln är en del av regelverket på detta område anser jag att detta generella uttalande bör kunna tillmätas visst rättskällevärde även för korrigeringsregeln. Högsta förvaltningsdomstolen synes även ha tillmätt detta förarbetsuttalande rättskällevärde för att använda OECD:s riktlinjer som tolkningsunderlag vid tillämpning av korrigeringsregeln i HFD 2016 ref. 45.

I doktrin har möjligheten att använda material från OECD för tolkning av intern rätt diskuterats av ett flertal olika författare. Anders Hultqvist och Bertil Wiman anser att OECD:s riktlinjer kan ge vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln och framhåller Shell-målet som det starkaste argumentet för deras uppfattning.<sup>145</sup> Jan Bjuvberg anför i en artikel om fasta driftställen att OECD:s modellavtal och kommentar (av vilken riktlinjerna är en del utav, min anm.) kan ha betydelse för tolkning av intern rätt i den utsträckning som den interna rätten är baserad på modellavtalet.<sup>146</sup> Samma uppfattning delas av Mattias Dahlberg.<sup>147</sup> Jari Burmeister presenterar också en liknande uppfattning i sin avhandling ”Internprissättning och omkaraktisering”<sup>148</sup> i vilken han utförligt diskuterar frågan om OECD:s riktlinjer kan vara vägledande för korrigeringsregeln.<sup>149</sup> För att OECD:s riktlinjer ska kunna användas för att tolka korrigeringsregeln anser Burmeister att korrigeringsregeln måste bygga på samma principer som modellavtalet och att den

---

<sup>144</sup> Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 193.

<sup>145</sup> Hultqvist & Wiman, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT 2015:4, s. 321 f. Villkoret är enligt författarna att riktlinjerna inte går utöver vad som följer av korrigeringsregeln och svensk skattelag i övrigt. Detta diskuteras närmare i avsnitt 3.4.1 där jag behandlar den skatterättsliga legalitetsprincipen. Se även Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 193 f.

<sup>146</sup> Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, SvSkT 2015:2, s. 115. Det ska således understrykas att Bjuvbergs framställning avgränsas till regeln om fasta driftställen i 2 kap. 29 § IL. En viktig skillnad mellan regeln om fasta driftställen och korrigeringsregeln är att det i förarbetena till 2 kap. 29 § IL uttryckligen framgår att regeln bygger på OECD:s modellavtal, se prop. 1986/87:30, s. 40 ff. (jfr RÅ 1998 not. 188 och RÅ 2009 ref. 91). Något liknande uttalande saknas avseende korrigeringsregeln. Däremot gjordes ändringar av korrigeringsregeln år 1965 för att regeln bättre skulle överensstämma med de svenska skatteavtalen, se prop. 1965:126, s. 31. Betydelsen av detta behandlas vidare nedan.

<sup>147</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 279: ”Enligt min mening finns det skäl att anta att kommentaren till OECD:s modellavtal kan användas för att enligt intern rätt hänföra inkomst till ett fast driftställe. Det torde särskilt gälla i de situationer där den svenska beskattningsmakten har stöd i ett skatteavtal som är baserat på OECD:s modellavtal.” (kurs. här).

<sup>148</sup> Det fullständiga namnet på avhandlingen är ”*Internprissättning och omkaraktisering – En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*”.

<sup>149</sup> Se Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 192 ff. För en sammanfattning av hans argumentation och slutsatser i denna del, se Burmeister, *OECDs Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, SvSkT 2016:6-7, s. 433 ff.

relevanta artikeln i OECD:s modellavtal – Artikel 9 – måste ha haft stor betydelse för korrigeringsregeln.<sup>150</sup> Att artikeln har haft stor betydelse för den internrättsliga lagstiftningen ska tydligt framgå av svenska förarbeten.<sup>151</sup> Johan Rick har i en nyligen publicerad artikel framfört samma uppfattning som Burmeister.<sup>152</sup>

Samtliga författares uppfattning vinner enligt min mening stöd i HFD 2016 ref. 23.<sup>153</sup> I detta mål uttalar Högsta förvaltningsdomstolen att: ”Kommentarerna till modellavtalet (vilka OECD:s riktlinjer är en del utav, min anm.) har i första hand betydelse vid tolkningen av skatteavtal som bygger på modellavtalet, men de kan också vara vägledande vid tillämpning av den svenska lagstiftningen (jfr RÅ 2009 ref. 91). Det förutsätter att den interna lagstiftningen bygger på *samma principer* som modellavtalet (jfr prop. 1986/87:30 s. 42).” (kurs. här). Högsta förvaltningsdomstolen prövar sedermera om den interna rättsregeln och den aktuella artikeln i OECD:s modellavtal bygger på samma principer och jämför härvid ordalydelserna i respektive bestämmelse. Efter att Högsta förvaltningsdomstolen fastslagit att det föreligger likheter i ordalydelserna konstaterar domstolen vidare att det av förarbetena till den aktuella bestämmelsen framgår att modellavtalet haft stor betydelse vid utarbetandet av den interna rätten. Det framstår enligt domstolen också som naturligt att den interna regleringen utformats på sådant sätt att den inte inskränker den beskattningsrätt som tillkommer Sverige enligt de skatteavtal som är anpassade till modellavtalet. Kommentarna anses därför kunna vara vägledande för den interna rätten i målet.

Vad gäller korrigeringsregeln är frågan om den är utformad som Artikel 9, om regeln bygger på samma princip som Artikel 9 och om Artikel 9 har haft stor betydelse för regelns utformning. Vad för det första avser korrigeringsregelns ordalydelse jämfört med ordalydelsen i Artikel 9 är ordalydelserna i huvudsak likalydande, med endast en mindre avvikelser.<sup>154</sup> Vad för det andra gäller frågan om de bygger på samma princip har ovan framgått att såväl korrigeringsregeln som Artikel 9 bygger på armlängdsprincipen. Vad slutligen avser uttalanden i förarbeten som tyder på att Artikel 9 har haft stor betydelse för korrigeringsregelns utformning kan följande konstateras. Korrigeringsregeln an-

---

<sup>150</sup> Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 197.

<sup>151</sup> Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 199.

<sup>152</sup> Rick, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?*, SvSkT 2016:8, s. 541 ff.

<sup>153</sup> För en djupare analys av målet, se Rick, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?*, SvSkT 2016:8, s. 541 ff. (vars uppfattning grundas på detta mål).

<sup>154</sup> Den skillnad som föreligger mellan korrigeringsregeln och Artikel 9 är att korrigeringsregeln utgår från ett avtalsförhållande medan Artikel 9 utgår från ett affärsförhållande.

passades år 1965 för att bättre stämma överens med OECD:s modellavtal.<sup>155</sup> Bland annat togs kravet på att en vinstöverföring ska vara avsevärd bort.<sup>156</sup> Enligt regeringen var det eftersträvansvärt att korrigeringsregeln inte var snävare i sin tillämpning än vad som följde av svenska skatteavtal.<sup>157</sup> Det är således tydligt att Artikel 9 har haft betydelse för regelns utformning.

Att riktlinjerna, sitt internationella ursprung till trots, *kan* användas för tolkning av korrigeringsregeln torde mot bakgrund av det anförda stå klart.<sup>158</sup> Riktlinjerna tillämpas även i stor utsträckning av Skatteverket, skattskyldiga och domstolar när en gränsöverskridande transaktion mellan närstående parter ska prissättas.<sup>159</sup> Frågan om *i vilken utsträckning* riktlinjerna kan användas vid tillämpning av korrigeringsregeln har emellertid inte besvarats här. I svensk skatterätt utgör legalitetsprincipen och den så kallade ”gyllene regeln” gemensamt det konstitutionella ramverket för möjligheten att använda riktlinjerna som tolkningsinstrument vid tillämpning av intern rätt. För att kunna besvara frågan om i vilken utsträckning de reviderade riktlinjerna kan vara vägledande för korrigeringsregeln (utan en ändring eller tillägg i intern rätt)<sup>160</sup> analyseras därför den skatterättsliga legalitetsprincipen och gyllene regeln i kommande avsnitt.<sup>161</sup> Inledningsvis redogörs för legalitetsprincipen. Redogörelsen syftar till att utreda vilka krav regeringsformen (1974:152) (”RF”) ställer för uttag av skatt. I efterföljande avsnitt analyseras innebörden av den gyllene regeln och dess betydelse för riktlinjernas status som rättskälla.

---

<sup>155</sup> Se prop. 1965:126 och SOU 1962:59. Se vidare prop. 2005/06:169, s. 90 och Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 196. För förslag på anpassningar av intern rätt till OECD:s riktlinjer på senare tid, se prop. 2016/17:47. I propositionen föreslår regeringen att de svenska reglerna om internprissättningsdokumentation anpassas till OECD:s nya standard för bl.a. land-för-land-rapportering (BEPS Action 13).

<sup>156</sup> Se prop. 1965:126, s. 53.

<sup>157</sup> Prop. 1965:126, s. 31. Jfr prop. 1986/87:30, s. 42 (fast driftställe). Enligt min mening kan HFD 2016 ref. 45 tolkas som att Högsta förvaltningsdomstolen också anser att det är av betydelse att samma beskattningsanspråk följer av korrigeringsregeln som av svenska skatteavtal. Högsta förvaltningsdomstolen framhåller att domstolens tolkning av korrigeringsregeln ”även [får] anses förenlig med OECD:s riktlinjer”. Enligt min mening tillför denna del av domskälen inte något materiellt till målet. Domstolen konstaterar snarare endast att den tolkning som har gjorts av korrigeringsregeln *även* är förenlig med riktlinjerna. Detta konstaterande utgör enligt min mening inget annat än just ett konstaterande. Anledningen till att Högsta förvaltningsdomstolen väljer att konstatera detta bör därför rimligtvis vara att domstolen finner det eftersträvansvärt att det råder kongruens mellan korrigeringsregeln och Artikel 9.

<sup>158</sup> Jfr Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar*, s. 319.

<sup>159</sup> Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 194.

<sup>160</sup> Hultqvist & Wiman, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT 2015:4, s. 321 f. Jfr Levey m.fl., *The Key BEPS Action Items Causing Discussion*, Intertax 2016, vol. 44, issue 5, s. 403.

<sup>161</sup> Jfr Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 179.



## 3.4 Det konstitutionella ramverket

### 3.4.1 Legalitetsprincipen

Enligt 1 kap. 1 § tredje stycket RF gäller att ”den offentliga makten utövas under lagarna”. Stadgandet är ett uttryck för legalitetsprincipen som innebär att alla offentliga organs maktutövning är bunden av lagarna.<sup>162</sup> Principen har i någon mån funnits sedan 1800-talet och dess syften är förutsebarhet och frihet från godtycklig maktutövning.<sup>163</sup> Uttrycket ”legalitetsprincipen” används inom flera olika offentligrättsliga områden. För att kunna förstå uttrycket måste därför en precisering göras inom varje område för sig.<sup>164</sup>

Skatterätten är en del av den offentliga rätten och lyder därför under legalitetsprincipen.<sup>165</sup> Enligt 2 kap. 10 § andra stycket RF får skatt inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten.<sup>166</sup> Detta är ett uttryck för den *skatterättsliga* legalitetsprincipen och brukar benämnas i dess latinska termer *nullum tributum sine lege* – ”ingen skatt utan lag”.<sup>167</sup> Kärnan i principen är kravet på att uttag av skatt måste ha stöd i lag.<sup>168</sup> Kravet på lagstöd brukar benämnas *föreskriftskravet*.<sup>169</sup>

Ett starkt skäl till att den skatterättsliga legalitetsprincipens kärna utgörs av föreskriftskravet är hur normgivningsmakten, det vill säga vem som får besluta om olika föreskrifter, är fördelad i 8 kap. RF.<sup>170</sup> Föreskrifter meddelas enligt 8 kap. 1 § RF av riksdagen genom lag och av regeringen genom förordning. Den grundläggande fördelningen av normgivningsmakt som framgår av RF gör skillnad på två områden: riksdagens primärområde, det så kallade primära lagområdet, och regeringens primärområde.<sup>171</sup> Det primära lagområdet delas i sin tur in i två delar: det obligatoriska lagområdet där delegation av normgivningskompetens inte är möjlig och det fakultativa området där möjlighet till delegation finns.<sup>172</sup> Enligt 8 kap. 2 § första stycket andra punkten RF ska före-

---

<sup>162</sup> Marcusson, *Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet*, s. 399.

<sup>163</sup> Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005:5, s. 302 f. och Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, s. 88. Jfr SOU 1993:62, s. 75.

<sup>164</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 7.

<sup>165</sup> Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, s. 25.

<sup>166</sup> Stadgandet riktar sig till de rättstillämpande organen, såväl myndigheter som domstolar. Se härom Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 91.

<sup>167</sup> Jfr Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 5. Av stadgandet följer även retroaktivitetsförbudet vilket inte behandlas i denna uppsats.

<sup>168</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-målet*, SN 2013, s. 16. Lagstöd är således en *nödvändig betingelse* för uttag av skatt, se Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005:5, s. 303.

<sup>169</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 73 f. Övriga delar av legalitetsprincipen behandlas inte i uppsatsen.

<sup>170</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 6.

<sup>171</sup> Prop. 2009/10:80, s. 216.

<sup>172</sup> Prop. 2009/10:80, s. 216.

skrifter meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. I detta innefattas skatter.<sup>173</sup> Riksdagen får enligt 8 kap. 3 § första stycket andra punkten RF inte bemyndiga regeringen att meddela föreskrifter om skatt. Skatterätten tillhör således riksdagens obligatoriska lagområde och bestämmelser härom måste därför meddelas genom lag.<sup>174</sup>

Frågan är vad OECD:s riktlinjer är för typ av rättskälla. Jari Burmeister anser att riktlinjerna ur konstitutionell synpunkt inte utgör underordnade normer när intern rätt ska tillämpas, utan icke bindande anvisningar som inte behöver följas.<sup>175</sup> Enligt Burmeister kan riktlinjerna likställas med tolkningsrekommendationer i doktrin där betydelsen av riktlinjerna får avgöras från fall till fall utifrån styrkan i argumenten som framförs för frågan som prövas. Burmeister anser däremot att riktlinjerna får viss starkare ställning genom de uttalanden som gjorts om riktlinjerna i framförallt Shell-målet.<sup>176</sup> Jag delar härvid Burmeisters uppfattning i sin helhet.<sup>177</sup> Frågan är vad detta innebär för användandet av OECD:s riktlinjer i intern rätt.

Enligt 8 kap. 18 § RF får lag inte upphävas eller ändras på annat sätt än genom lag. Det tillhör således riksdagens exklusiva kompetens att också upphäva eller ändra redan antagen lag.<sup>178</sup> OECD har därför inget mandat att genom riktlinjerna ändra nationell rätt, oavsett det breda stöd med vilket BEPS-projektet genomfördes.<sup>179</sup> Lagar kan däremot inte utformas för snävt utan att detta skulle medföra oöverskådliga lagtextsamlingar. Det fordras därför inte sällan att normer måste tolkas, vilket även gäller normer på skatteområdet. Korrigeringsregeln utgör en sådan norm.

---

<sup>173</sup> Holmberg m.fl., *Regeringsformen (1 januari 2015, Zeteo)*, kommentaren till 8 kap. 2 §.

<sup>174</sup> Jfr prop. 2009/10:80, s. 216.

<sup>175</sup> Burmeister, *OECDs Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, SvSkT 2016:6-7, s. 435. Riktlinjerna lämpar sig inte heller för att vara bindande eftersom de inte ger lösningar på internprissättningsfrågor, utan utgör snarare ett ramverk för att lösa dessa frågor. Se härom Monsenego, *Introduction to Transfer Pricing*, s. 33.

<sup>176</sup> Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 192 ff.

<sup>177</sup> Enligt min mening kan OECD:s riktlinjer jämföras med rättskällevärdet av Skatteverkets allmänna råd. Skatteverkets allmänna råd är inte bindande, utan är närmast att jämföras med doktrin. Pålsson anser dock, liksom Burmeisters uppfattning om OECD:s riktlinjer, att uttalanden i de allmänna råden bör behandlas för sig eftersom Skatteverket har en särställning till kunskap om gällande rätt och att uttalandena i stor utsträckning tillämpas i praktiken av såväl Skatteverket som domstolar (se Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, s. 103). De allmänna råden förete således många likheter med OECD:s riktlinjer. OECD, som ger ut riktlinjerna, torde också globalt sett ha en auktoritativ ställning på skatteområdet, vilket kan jämföras med Skatteverkets nationella auktoritet.

<sup>178</sup> Den formella lagkraftens princip.

<sup>179</sup> OECD, *BEPS – Explanatory Statement*, p. 23. Jfr avsnitt 2.2 ovan och Bell, *BEPS Project Needs to Consider EU Law Prohibitions*, *Official Says*, 22 BNA Transfer Pricing Report 2013, s. 305.

Tolkning av skattelag är inte artskild från tolkning av lag i allmänhet. Legalitetsprincipen sätter däremot vissa gränser för vilka argument som kan tillmätas relevans och för hur långt en tolkning får drivas.<sup>180</sup> För att OECD:s riktlinjer ska kunna ge vägledning i en prövad situation måste dessa ha en kontextuell förankring i normen, det vill säga rymmas inom ramen för mängden rimliga tolkningar av ordalydelsen i 14 kap. 19 § IL.<sup>181</sup> OECD:s riktlinjer får således inte utvidga korrigeringsregelns omfång i förhållande till mängden rimliga tolkningar som ordalydelsen medger.<sup>182</sup>

Som inledningsvis framhållits väcker de reviderade riktlinjerna även frågan om de är förenliga med svenska regler och principer om bevisbörda och beviskrav.<sup>183</sup> Anders Hultqvist och Bertil Wiman anser att de reviderade riktlinjerna måste vara förenliga med dessa regler och principer för att kunna tillämpas inom ramen för svensk rätt.<sup>184</sup> Jag är av samma uppfattning. Eftersom OECD inte har något mandat att förändra svensk rätt bör detta även gälla för dessa regler och principer.<sup>185</sup> Det kan dessutom ifrågasättas om det över huvud taget finns stöd för att låta riktlinjerna fylla ut svensk rätt i dessa delar. När Högsta förvaltningsdomstolen i Shell-målet uttalade att OECD:s riktlinjer kan vara vägledande för korrigeringsregeln gällde det frågan om hur ett armlängdspris ska fastställas. Eftersom både korrigeringsregeln och Artikel 9 i OECD:s modellavtal bygger på armlängdsprincipen kunde riktlinjerna tjäna som vägledning för korrigeringsregeln avseende själva *prissättningsfrågan*. Riktlinjerna fyller således ut ordalydelsen ”vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare”. Förvaltnings- och skatteprocessuella regler och principer är däremot inte en del av armlängdsprincipen. Riktlinjerna kan därför inte tillåtas fylla ut svensk rätt i dessa delar. Min uppfattning är således att legalitetsprincipen innebär att riktlinjerna ovillkorligen måste vara förenliga med dessa regler och principer såsom de kommer till uttryck i svensk lag och praxis.

### 3.4.2 Gyllene regeln

Sverige har en lång tradition av att ingå skatteavtal med andra länder.<sup>186</sup> Det första svenska skatteavtalet ingicks redan på 1920-talet och i skrivande stund har Sverige ingått

---

<sup>180</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, SN 2013, s. 20.

<sup>181</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 332. Jfr Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 184.

<sup>182</sup> Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 194.

<sup>183</sup> Se vidare avsnitt 3.6 nedan.

<sup>184</sup> Hultqvist & Wiman, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT 2015:4, s. 321 f.

<sup>185</sup> Jfr HFD 2012 ref. 32.

<sup>186</sup> Svenskt Näringsliv, *Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal*, s. 3.

skatteavtal med ett åttiotal länder.<sup>187</sup> Sverige är medlem i OECD och de flesta svenska skatteavtal är därför uppbyggda efter OECD:s modellavtal.<sup>188</sup> Svenska skatteavtal har därmed i flera avseenden samma eller åtminstone liknande innehåll som modellavtalet, vilket också gäller Artikel 9.<sup>189</sup>

Skatteavtal är folkrättsliga avtal ingångna mellan stater.<sup>190</sup> Det sätt varpå skatteavtalen blir en del av den interna rätten följer av den enskilda statens konstitutionella system.<sup>191</sup> Sverige intar ett dualistiskt synsätt till folkrättsliga avtal.<sup>192</sup> Ett dualistiskt synsätt innebär att den interna rätten och skatteavtalsrätten (folkrätten) utgör två separata rättssystem.<sup>193</sup> För att ett skatteavtal ska kunna åberopas av myndigheter, domstolar och enskilda förutsätter detta därför att skatteavtalet har införlivats med svensk rätt. Detta sker genom så kallade inkorporeringslagar till vilket avtalet bifogas.<sup>194</sup> När ett skatteavtal tillämpas är det således inkorporeringslagen som tillämpas och inte skatteavtalet som sådant.<sup>195</sup>

Ur ett rent konstitutionellt perspektiv har en inkorporeringslag samma dignitet som vilken annan lag som helst.<sup>196</sup> Ett skatteavtal (inkorporeringslag) kan emellertid aldrig utvidga svenskt skatteanspråk, utan kan endast inskränka den skattskyldighet som redan följer av intern rätt. Detta följer av dubbelbeskattningsavtalsrättens så kallade ”gyllene regel”.<sup>197</sup> Regeln kommer ofta till uttryck i inkorporeringslagar genom ett stadgande om att: ”avtalets beskattningsregler ska tillämpas endast i den mån dessa medför en inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga”.<sup>198</sup> Den rättsliga grunden för beskattning måste således sökas utanför en inkorporeringslag. Ur ett internprättsligt perspektiv innebär detta att grunden för att korrigera en prissättning måste sökas i 14 kap. 19 § IL och inte i Artikel 9 i tillämpligt skatteavtal. Antag att det vid en jämförelse mellan korrigeringsregeln och Artikel 9 i tillämpligt skatteavtal framgår att

---

<sup>187</sup> Hilling, *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*, SvSkT 2013:3, s. 188. Se även <http://www.regeringen.se/rattsdokument/sveriges-internationella-overenskommelser/2015/10/skatteavtal-mellan-sverige-och-saudi-arabien/> (hämtad 2016-11-03).

<sup>188</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 27.

<sup>189</sup> Se Artikel 9 i Swedish Model Tax Convention (September 2009).

<sup>190</sup> Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 139.

<sup>191</sup> Bring m.fl., *Sverige och folkrätten*, s. 44.

<sup>192</sup> SOU 1974:100, s. 44 f. Synsättet bekräftas i AD 1972 nr 5, NJA 1973 s. 423 och RÅ 1974 ref. 61.

<sup>193</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 26. Se även Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 249.

<sup>194</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 258.

<sup>195</sup> RÅ 1983 1:87. Vilket rättskällevärde riktlinjerna har vid tillämpning av ett skatteavtal (inkorporeringslag) diskuteras utförligt i Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 187 ff. Se även Hultqvist & Wiman, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, SvSkT 2015:4, s. 322.

<sup>196</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser*, SvSkT 2010:5, s. 524.

<sup>197</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 24.

<sup>198</sup> Se t.ex. 2 § lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater och 3 § lag (1997:918) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indien.

det finns en vidare möjlighet att korrigera (upptaxera) den skattskyldige enligt skatteavtalet. Skatteverket (och domstolar) är i ett sådant fall begränsade till den korrigering som ryms inom det tolkningsutrymme som följer av ordalydelsen i 14 kap. 19 § IL.

## 3.5 Eftersyn

### 3.5.1 Inledning

I föregående avsnitt har framgått att OECD:s riktlinjer endast kan vara vägledande för korrigeringsregeln till den del de ryms inom ramen för rimliga tolkningar som följer av ordalydelsen i 14 kap. 19 § IL och i övrigt är förenliga med de regler och principer som härvid gäller. Eftersom de reviderade riktlinjerna om svårvärderade immateriella tillgångar erkänner en möjlighet till eftersyn är en viktig fråga att utreda vilken möjlighet till sådan eftersyn som finns enligt korrigeringsregeln. Med eftersyn avses, som inledningsvis framhållits, detsamma som ex post-värdering. Frågan är om en ex post-värdering är förenlig med den värderingstidpunkt som följer av korrigeringsregelns ordalydelse.<sup>199</sup> Denna fråga utreds i avsnitt 3.5.2. I efterföljande avsnitt diskuteras även vilka begränsningar principen om beskattningsårets slutenhet (avsnitt 3.5.3) och legalitetsprincipens krav på förutsebarhet (avsnitt 3.5.4) ställer upp för möjligheten till eftersyn.

### 3.5.2 Utrymmet för eftersyn inom korrigeringsregelns ordalydelse

Korrigeringsregeln innehåller ingen uttrycklig bestämmelse om vid vilken tidpunkt en marknadsvärdering av en immateriell tillgång ska göras. I det följande ska därför korrigeringsregeln i relevanta delar noggrant studeras för att söka utröna vilken värderingstidpunkt regeln ger uttryck för.

Av första punkten i 14 kap. 19 § IL framgår att en priskorrigering ska ske om ”den som på grund av avtalsvillkoren *får ett högre resultat* inte ska beskattas för detta i Sverige” (kurs. här). Frågan om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat till följd av en transaktion av en svårvärderad immateriell tillgång kan många gånger inte besvaras vid transaktionstidpunkten. Av OECD:s definition av svårvärderade immateriella tillgångar följer nämligen att marknadsvärdet vid denna tidpunkt är högst osäkert. Antag att ett svenskt bolag överlåter en svårvärderad immateriell tillgång till sitt utländska dotterbolag för en engångssumma. Tillgången förväntas inte exploateras kommersiellt förrän om tidigast fyra år. Det är först när tillgången sedermera exploateras och resultatet

---

<sup>199</sup> Jfr Kellgren, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen*, s. 70.

blir känt som det torde kunna avgöras om dotterbolaget har fått ett högre resultat till följd av transaktionen. Det är därför sannolikt att bedömningar av om denna typ av transaktioner medför en inkomstreducerande resultat effekt för ett svenskt skattesubjekt kommer att göras ex post, det vill säga när det ekonomiska utfallet är känt. Korrigeringsregeln förhindrar enligt min mening inte en sådan bedömningstidpunkt avseende denna fråga.<sup>200</sup>

Korrigeringsregeln är dock utformad på ett sådant sätt att det måste föreligga ett samband mellan resultat effekten och icke marknadsmässiga villkor. Av korrigeringsregelns ordalydelse följer att ”om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre *till följd av* att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare” (kurs. här) ska en korrigeringsreglering av prissättningen ske. Att som på ovan beskrivet sätt använda händelser efter transaktionstidpunkten för att fastställa att det har uppstått en resultat effekt är en typ av ”kontrollerande” eftersyn som jag anser måste skiljas från en eftersyn för frågan om villkoren i ett avtal är marknadsmässiga. Om det i exemplet ovan framkommer att marknadsvärdet på den överlåtna tillgången ökat markant efter överlåtelsen och att det svenska bolaget hade fått ett högre resultat om det exempelvis hade intagits en prisjusteringsklausul i avtalet är detta en *nödvändig* förutsättning för korrigeringsregelns tillämplighet. Det är däremot inte en *tillräcklig* förutsättning. Vad som enligt ordalydelsen också måste prövas är om *avtalsvillkoren* är marknadsmässiga, det vill säga om det är marknadsmässigt att avtalet i det angivna exemplet inte är villkorat med en prisjusteringsklausul.

En prövning av om avtalsvillkor är marknadsmässiga förutsätter att det föreligger ett redan ingånget avtal.<sup>201</sup> Det är villkoren i detta redan ingånget avtal som är föremål för prövning under korrigeringsregeln.<sup>202</sup> När två eller flera parter ingår ett avtal förhandlar de fram avtalsvillkoren utifrån deras kunskaper, antaganden och förväntningar om den framtida ekonomiska utvecklingen vid tidpunkten för avtalets ingående.<sup>203</sup> Händelser

---

<sup>200</sup> Jfr RÅ 1991 ref. 107.

<sup>201</sup> Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*, s. 202.

<sup>202</sup> Jfr Ericson & Grive, *Transfer Pricing and Intangibles*, IFA Cahiers 2007, vol. 92A, s. 578. Jfr även RÅ 1991 ref. 107: ”när avtalet ingicks”.

<sup>203</sup> Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 309 och 318 f. Jfr Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 2 oktober 2013 i mål nr 8028-12, 8031-8032-12 och 8035-12, s. 21: ”Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att det är omständigheterna vid lånetillfället och vad parterna då kände till som ska vara avgörande för bedömningen av om räntan är armlängdsmässig, och inte händelser som inträffat efter att lånen upptogs”. Författaren till denna uppsats är väl medveten om att förvaltningsrätternas domar inte utgör praxis. På grund av avsaknaden av praxis på området har jag emellertid funnit det vara av intresse att belysa det faktum att förvaltningsrätten resonerar i enlighet med vad jag här framför. Jag har i min rättsutredning inte heller hittat några underrättsmål som säger emot mina slutsatser i denna del. Jfr även Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 juni 2011 i mål nr 2627-09 (”Ferring”) och Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 313 fotnot 1357 med vidare hänvisningar till brittisk rättspraxis på området.

eller utvecklingsmönster som inträffar efter denna tidpunkt kan parterna aldrig till fullo förutse.<sup>204</sup> Vissa framtida händelser eller utvecklingsmönster kommer därför inte att stämma överens med parternas antaganden eller helt ha förbisetts av parterna och därmed inte alls ha beaktats vid utformandet av avtalsvillkoren. Härav är det min uppfattning att korrigeringsregeln ger uttryck för att bedömningen av om avtalsvillkor mellan närstående parter är marknadsmässiga ska göras utifrån förhållandena vid avtalstidpunkten.<sup>205</sup> Innebörden av att en prövning av om avtalsvillkoren är marknadsmässiga ska göras utifrån förutsättningarna vid tidpunkten för avtalets ingående är att utrymmet för att beakta händelser efter denna tidpunkt är begränsat vid en tillämpning av regeln.<sup>206</sup> Eftersyn är därav som huvudregel inte förenligt med korrigeringsregeln.

Det finns emellertid fall där eftersyn, enligt min mening, är förenligt med korrigeringsregeln. Inom ramen för korrigeringsregeln tillåts eftersyn i de fall det återspeglar ”vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare”.<sup>207</sup> Som tidigare framgått är detta ett uttryck för armlängdsprincipen. Härvid gör sig samma synpunkter gällande som framförts ovan i avsnitt 2.4.4 om förenligheten mellan ex post-regeln och armlängdsprincipen. Om det således framgår att det mellan två oberoende parter hade avtalats om någon form av prisjusteringsmekanism vid avtalstidpunkten är det min uppfattning att en eftersyn inte strider mot ordalydelsen i korrigeringsregeln.<sup>208</sup> Bedömningen av om en sådan prisjusteringsmekanism borde ha intagits i avtalet får däremot inte grunda sig på ex post-resultat. En sådan bedömning skulle strida mot den värderingstidpunkt som enligt ovan följer av korrigeringsregeln. Bedömningen måste därför alltid grunda sig på förhållandena som förelåg vid avtalstidpunkten.

Ett intressant mål för frågan om justeringar av avtalsvillkor mellan närstående parter är HFD 2016 ref. 45.<sup>209</sup> I målet hade ett svenskt dotterbolag år 2003 tagit upp lån från sitt schweiziska moderbolag genom tre låneavtal (lån 1).<sup>210</sup> Avtalen löpte på bestämd tid med

---

<sup>204</sup> Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 309.

<sup>205</sup> Jfr det amerikanska rättsfallet *Bausch & Lomb, Inc v. Commissioner*, 92 T.C. 525 (1989), 601: ”[t]he arm's-length nature of an agreement is determined by reference to only facts in existence at the time of the agreement” (avgjort innan införandet av ”the commensurate-with-income standard”).

<sup>206</sup> Se Ericson & Grive, *Transfer Pricing and Intangibles*, IFA Cahiers 2007, vol. 92A, s. 578 f. Jfr Arvidsson & Persson, *Sweden – Transfer Pricing*, IBFD 2016, avsnitt 5.11. För juridiska personer är beskattningsåret enligt 1 kap. 15 § IL räkenskapsåret. Ett normalt räkenskapsår ska enligt 3 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) omfatta tolv kalendermånader.

<sup>207</sup> Se avsnitt 3.4.1 ovan.

<sup>208</sup> Att avtalsvillkoren bestäms vid avtalstidpunkten innebär inte detsamma som att avtalsvillkoren alltid ger uttryck för en statisk prissättning. Se härom Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 320.

<sup>209</sup> För en djupare analys av målet, se Staberg & Wiséen, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå i nytt låneavtal*, SN 2016, s. 768 ff.

<sup>210</sup> Lånefordringarna överläts direkt därefter till ett annat bolag inom koncernen (ett schweiziskt systerbolag) som då blev borgenär avseende lån 1. Detta saknar dock relevans för den här diskuterade frågan.

villkor om amortering och viss rörlig ränta, men utan möjlighet för moderbolaget att under löptiden höja räntan. Innan löptiden hade gått ut skrevs låneavtalen om år 2008 (lån 2). De nya avtalen löpte på obestämd tid med oförändrade amorteringsvillkor men med en högre räntenivå. Villkoren i lån 2 var i och för sig marknadsmässiga när lån 2 upptogs, men frågan uppkom om korrigeringsregeln trots detta kunde tillämpas eftersom de nya avtalsvillkoren var oförmånliga för det svenska dotterbolaget jämfört med villkoren i lån 1. Dotterbolaget kompenseras inte heller för räntehöjningen. Högsta förvaltningsdomstolen kom till slutsatsen att korrigeringsregeln kunde tillämpas. Enligt domstolen hade en oberoende part inte utan kompensation godtagit en räntehöjning när ett avtal inte innehåller någon sådan skyldighet. Avtalsvillkoren i lån 2 ansågs därför inte marknadsmässiga.

Enligt min mening ger Högsta förvaltningsdomstolen uttryck för en principiellt viktig ståndpunkt som är relevant för frågeställningen i denna uppsats. I målet fanns ingen möjlighet för parterna att under avtalstiden omförhandla räntan. Med hänsyn till detta ansåg domstolen att det svenska bolaget (låntagaren) inte hade gått med på sämre avtalsvillkor utan att kompenseras för denna försämring. Domstolen framhåller att ”en oberoende part [inte hade] *agerat* på det sättet” (kurs. här). Här ger domstolen enligt min uppfattning uttryck för ett generellt armlängdsbeteende – en oberoende part går inte med på sämre avtalsvillkor om en sådan förpliktelse inte följer av avtalet eller om parten inte kompenseras för de sämre villkoren. Samma armlängdsbeteende bör enligt min mening gälla vid upplåtelse och överlåtelse av immateriella tillgångar. Under förutsättning att ett internpris ex ante är marknadsmässigt bör någon korrigeringsregel av avtalsvillkoren inte äga rum om någon sådan förpliktelse inte följer av upplåtelse- eller överlåtelseavtalet. Den i 2010 års riktlinjer beskrivna möjligheten för parterna att kunna kräva en omförhandling när en sådan möjlighet inte följer av en klausul i avtalet torde således vara ytterst begränsad inom ramen för korrigeringsregeln. Det ska framhållas att domstolen inte uttalar sig i frågan om det *borde* ha intagits en omförhandlingsklausul i avtalet. Detta beror på att denna fråga inte var föremål för prövning i målet då parterna inte argumenterat utifrån att en sådan klausul borde ha intagits i avtalet.

Korrigeringsregeln ger sammanfattningsvis uttryck för att en prövning av om villkoren i ett avtal är marknadsmässiga ska göras utifrån förutsättningarna vid avtalstidpunkten. Så länge OECD:s riktlinjer är neutrala i förhållande till korrigeringsregeln, det vill säga att de *beskriver* vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter utifrån förutsätt-



ningarna vid avtalstidpunkten, uppkommer ingen konflikt med legalitetsprincipen.<sup>211</sup> Det har av diskussionen i detta avsnitt och i avsnitt 2.4.4 framgått att en ex post-värdering inte är förenlig med armlängdsprincipen i huvudfallet. Eftersom OECD:s riktlinjer inte är skattenormer kan en ex post-värdering i sådana fall inte förekomma vid tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>212</sup> Två typer av eftersyn kan således slutsatsvis urskönjas: armlängdsmässig *tillåten* eftersyn och icke armlängdsmässig *otillåten* eftersyn.

### 3.5.3 Beskattningsårets slutenhet, omprövning och efterbeskattning

Skatteprocessen bygger på principen om beskattningsårets slutenhet.<sup>213</sup> Enligt min mening ställer principen upp två hinder för möjligheten till eftersyn vid tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>214</sup> För det första innebär principen att beskattningen ska grundas på skattemässiga händelser *under beskattningsåret*.<sup>215</sup> För det andra är Skatteverkets möjlighet att ändra fastställd beskattning begränsad genom reglerna om *omprövningstidens längd* och *efterbeskattning*.<sup>216</sup>

Vad avser det första hindret innebär principen om beskattningsårets slutenhet att beskattningen ska baseras på skattemässiga intäkter och kostnader som uppstått under *ett* beskattningsår.<sup>217</sup> Detta förhindrar att senare beskattningsårs inkomster påverkar ett tidigare beskattningsår. Slutenheten är dock som bekant inte absolut.<sup>218</sup> Högsta förvaltningsdomstolen genombröt slutenheten i Shell-målet. Någon generell undantagsregel från principen vid tillämpning av korrigeringsregeln gavs dock inte i målet, utan domstolen framhöll att frågan om ett genombrott kan ske får bedömas från fall till fall.<sup>219</sup>

Enligt min uppfattning föreligger det två viktiga skillnader mellan det genombrott av principen som gjordes i Shell-målet och det genombrott som eftersyn innebär. I Shell-

---

<sup>211</sup> Jfr Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, s. 109. Det brukar i doktrin göras skillnad mellan ”deskriptiva” och ”normativa” utsagor. Deskriptiva utsagor beskriver vad som gäller (s.k. ”best practice”), medan normativa utsagor anger vad som bör gälla. Jfr härom Pålsson, *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, SN 2006, s. 407 ff. samt definitionen av ”beslutsteori” i Nationalencyklopedin, tillgänglig via <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/beslutsteori> (hämtad 2017-01-12).

<sup>212</sup> Jfr Hultqvist, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, SN 2013, s. 21.

<sup>213</sup> Staberg & Wiséen, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring av marknadsmässig räntenivå i nytt låneavtal*, SN 2016, s. 772. Jfr RÅ 1991 ref. 107.

<sup>214</sup> Den följande diskussionen utgår från att eftersyn tillämpas på det sätt som förespråkas i de reviderade riktlinjerna. Om det till följd av den diskussion som förts ovan i avsnitt 2.4.4 och 3.5.2 framgår att ett avtal borde ha innehållit en prisjusteringsmekanism blir förutsättningarna annorlunda vid en diskussion om beskattningsårets slutenhet. Denna senare situation utreds inte i uppsatsen.

<sup>215</sup> Skatteverket, *Principer för inkomstbeskattningen m.m.*, s. 822.

<sup>216</sup> Skatteverket, *Principer för inkomstbeskattningen m.m.*, s. 822. Se även RÅ 2001 ref. 65.

<sup>217</sup> Henriksson & Schröder, *Skattemässiga konsekvenser av byte av redovisningsprincip*, SN 2000, s. 128.

<sup>218</sup> Henriksson & Schröder, *Skattemässiga konsekvenser av byte av redovisningsprincip*, SN 2000, s. 128.

<sup>219</sup> Jfr Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 179.

målet togs, för det första, hänsyn till flera beskattningsår vid bedömningen av om icke marknadsmässiga prisavvikelser givit upphov till en inkomstreducerande *resultateffekt* sett över en längre period.<sup>220</sup> I ett sådant fall kan det vara rimligt att anlägga ett längre tidsperspektiv eftersom korrigeringsregeln utgår från ett affärsmässigt betraktelsesätt. Samma synsätt gör sig inte gällande vid eftersyn. Det genombrott av principen som det är fråga om vid eftersyn är att lägga senare beskattningsårs inkomster till grund för frågan om vad som rimligen borde kunnat ha förutsetts vid avtalstidpunkten. Detta innebär att senare beskattningsårs händelser läggs till grund för en skattemässig bedömning av förhållandena ett *enskilt* tidigare beskattningsår. Det är således inte fråga om någon affärsmässigt resultatorienterad helhetssyn som i Shell-målet. Detta strider enligt min mening mot den grundläggande idén med principen om beskattningsårets slutenhet, nämligen att det endast är skattemässiga inkomster och utgifter under beskattningsåret som ska påverka beskattningen för just det enskilda beskattningsåret.<sup>221</sup>

I den mån eftersyn ger till svar att ett avtal inte är marknadsmässigt ska, för det andra, en korrigerande ske till den skattskyldiges nackdel. I Shell-målet och annan tidigare praxis har Högsta förvaltningsdomstolen endast genombrutit principen till den skattskyldiges förmån.<sup>222</sup> I HFD 2016 ref. 45 genombröts visserligen beskattningsårets slutenhet, något kontroversiellt, till nackdel för den skattskyldige.<sup>223</sup> Huruvida detta ger ökade möjligheter att genombryta principen till nackdel för den skattskyldige i andra fall än det som var föremål för prövning i målet är i dagsläget svårt att besvara. I 2016 års mål beaktades de första låneavtalen (lån 1) vid bedömningen om de senare låneavtalen (lån 2) var marknadsmässiga. Skillnaden mellan det genombrott som görs i 2016 års mål och den typ av genombrott som görs vid eftersyn är att i 2016 års mål kan villkoren i lån 1 beaktas vid förhandlingarna om villkoren i lån 2 (lån 1 har ju ingåtts före lån 2 och det är lån 1 som är föremål för omförhandling).<sup>224</sup> Någon sådan möjlighet finns inte vid en eftersyn eftersom ex post-resultaten inte kan vara kända för parterna vid avtalstidpunkten. Det rör sig

---

<sup>220</sup> Jfr Gäverth, *Saken i internprissättningsmål*, SN 2004, s. 112.

<sup>221</sup> Notera att det i Shell-målet måste ha skett en bedömning om det betalats en marknadsmässig ersättning varje enskilt beskattningsår för att domstolen ska kunna anse att ersättningen ett år har varit för låg och ett annat för hög. Respektive beskattningsår påverkar således inte bedömningen av om ersättningen är marknadsmässig de andra beskattningsåren, utan innebär att ersättningen sett över tid inte under- eller överstiger marknadsmässig ersättning. Däremot innebär genombrottet av principen i Shell-målet att senare beskattningsårs händelser till viss del påverkar tidigare beskattningsår eftersom någon korrigerande inte sker för de år då resultatet blivit lägre.

<sup>222</sup> Se bl.a. RÅ 2004 ref. 13.

<sup>223</sup> Jfr Staberg & Wiséen, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå i nytt låneavtal*, SN 2016, s. 772.

<sup>224</sup> Lån 1 gäller således fortfarande när lån 2 ingås och är på så sätt ”en del av” beskattningsåret då lån 2 ingås.

således om två olika situationer, vilket talar för att det genombrott som görs i 2016 års mål inte gäller vid eftersyn. I stället bör tidigare praxis vara vägledande här.<sup>225</sup>

Vad avser det andra hindret som följer av beskattningsårets slutenhet är frågan om det finns möjlighet till omprövning eller efterbeskattning på grundval av ex post-resultat i enlighet med reglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244) ("SFL").

Enligt 66 kap. 21 § SFL får ett omprövningsbeslut till nackdel för den som beslutet gäller fattas senast två år efter utgången av det räkenskapsår som beslutet gäller.<sup>226</sup> En omprövning föranleds normalt av att det framkommer omständigheter som gör att ett tidigare beslut framstår som felaktigt.<sup>227</sup> Härvid torde ex post-resultat kunna användas som ett slags urvalskriterium för vilka transaktioner som undersöks närmare.<sup>228</sup> OECD verkar också acceptera en sådan urvalsprocess och det finns heller inget hinder i svensk rätt mot en sådan process.<sup>229</sup>

Att använda ex post-resultat som urvalskriterium är dock inte detsamma som att fatta ett omprövningsbeslut på grundval av sådana resultat. Vid omprövningar till den skattskyldiges nackdel ställs höga krav på Skatteverkets bevisning.<sup>230</sup> Som kommer att diskuteras nedan i avsnitt 3.6.3 anser jag att ex post-resultat som sådana inte har något särskilt högt bevisvärde för en icke marknadsmässig prissättning.<sup>231</sup> Vidare gör sig de begränsningar som följer av utrymmet för eftersyn inom ramen för korrigeringsregeln och beskattningsårets slutenhet gällande även vid en omprövning. Jag anser därför att ett omprövningsbeslut kan *föranledas* av ex post-resultat, men att ett omprövningsbeslut inte kan *fattas* enbart på grundval av sådana resultat.

Omprövning till nackdel för den enskilde efter tvåårsfristen får endast ske i enlighet med reglerna om efterbeskattning. Enligt 66 kap. 27 § första stycket första punkten SFL får Skatteverket efter de ordinarie omprövningsfristerna ompröva ett beslut till nackdel för den som beslutet gäller bland annat om ett beslut har blivit felaktigt på grund av att

---

<sup>225</sup> Allmänt kan också sägas att en tillämpning av korrigeringsregeln innebär en ingripande åtgärd för den skattskyldige, varför ett genombrott till nackdel för den skattskyldige bör göras med försiktighet. Jfr härom Staberg & Wiséen, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå i nytt låneavtal*, SN 2016, s. 768. Se också om försiktighetsprincipen avsnitt 3.6.3 nedan.

<sup>226</sup> Ett beslut som innebär skattehöjningar anses normalt vara till den skattskyldiges nackdel. Se Almgren & Leidhammar, *Skatteförfarandelagen (1 september 2016, Zeteo)*, kommentaren till 66 kap. 21 §.

<sup>227</sup> Almgren & Leidhammar, *Skatteförfarandelagen (1 september 2016, Zeteo)*, kommentaren till 66 kap. 21 §.

<sup>228</sup> Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 321.

<sup>229</sup> Se OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 6.33 och 8.20.

<sup>230</sup> Prop. 1989/90:74, s. 284.

<sup>231</sup> Väl medveten om att en hänvisning aldrig bör ske till ett avsnitt längre fram i uppsatsen beklagar jag detta framåthänvisande inslag. Avsnitt 3.5 och 3.6 har dock i viss mån fordrat korshänvisningar till varandra för att uppsatsen inte ska bli repetitiv, varför den dispositionsmässiga situationen har varit oundviklig.

den skattskyldige har lämnat en *oriktig uppgift* till ledning för beskattningen.<sup>232</sup> Ett sådant beslut ska enligt huvudregeln meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.<sup>233</sup>

Begreppet ”oriktig uppgift” definieras i 49 kap. 5 § SFL. En uppgift ska enligt stadgandets första stycke anses oriktig om det *klart framgår* att en lämnad uppgift är felaktig eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Enligt andra stycket ska en uppgift inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Jag utgår i det följande från att Skatteverket skulle argumentera för att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift under förfarandet genom att en skattemässigt för låg intäkt eller för hög kostnad har tagits upp i deklARATIONEN. Frågan är härvid om ex post-resultat kan medföra att en oriktig uppgift anses ha lämnats av den skattskyldige tidigare beskattningsår.<sup>234</sup>

Med hänsyn till att det ställs ännu högre krav på bevisningens styrka i mål om efterbeskattning än vid den ordinarie omprövningsprocessen – det ska *klart framgå* att en oriktig uppgift har lämnats – kan det av samma skäl som framförts ovan avseende den ordinarie omprövningen inte anses att det klart framgår att en oriktig uppgift har lämnats av den skattskyldige enbart på grund av avvikande ex post-resultat.<sup>235</sup> Det får också anses rättsosäkert om det skulle finnas en möjlighet att lägga senare års inkomster till grund för att en oriktig uppgift anses lämnad ett tidigare beskattningsår, detta eftersom en skattskyldig vid tidpunkten för inlämnande av deklARATIONEN inte kan känna till ex post-resultaten.

Av intresse för diskussionen om såväl det första som det andra hindret som följer av beskattningsårets slutenhet ska slutligen uppmärksammas RÅ 2001 ref. 65.<sup>236</sup> Frågan i målet var om en nystartad stiftelse kunde anses uppfylla det så kallade ”fullföljdskravet” i 7 kap. 6 § IL. Fullföljdskravet innebär i korthet att en stiftelse, ideell förening eller ett registrerat samfund i skäligen omfattning måste använda sina intäkter för ett eller flera av

---

<sup>232</sup> Jag har inte funnit övriga undantag av relevans för denna uppsats varför de inte behandlas här.

<sup>233</sup> Almgren & Leidhammar, *Skatteförfarandelagen (1 september 2016, Zeteo)*, kommentaren till 66 kap. 27 §.

<sup>234</sup> Det kan noteras att ”oriktig uppgift” har samma innebörd i reglerna om skattetillägg som i reglerna om efterbeskattning, se härom 49 kap. 4 § SFL samt prop. 2002/03:106, s. 116 (jfr prop. 1971:10, s. 247 och prop. 1977/78:136, s. 144). Skattetillägg kan påföras en skattskyldig även inom ramen för den ordinarie omprövningsprocessen. Frågan om ex post-resultat kan medföra att en oriktig uppgift lämnats är därför intressant även ur detta perspektiv.

<sup>235</sup> Se prop. 2002/03:106, s. 233 och avsnitt 3.6.4 nedan.

<sup>236</sup> För en utförlig analys av målet, se Arvidsson, *Ny dom om fullföljdskravet för stiftelser*, SvSkT 2002:4, s. 328. Se också RÅ 1971 not. 604, RÅ 1974 not. 36 och RÅ 2001 ref. 17.

sina allmännyttiga ändamål för att vara skattebefriat enligt 7 kap. 3 § IL.<sup>237</sup> Av 7 kap. 6 § andra stycket IL följer att hänsyn i vissa fall får tas till förutsättningarna för att fullföljdskravet kommer att uppfyllas under det närmast följande beskattningsåret. Regeln kräver således i vissa fall ett mått av eftersyn, vilket Högsta förvaltningsdomstolen framhåller i domskälen i målet.<sup>238</sup> Avseende eftersyn i generell bemärkelse anför Högsta förvaltningsdomstolen i relevanta delar att:

“I målet har stor uppmärksamhet riktats mot möjligheten att genom eftersyn beakta efterföljande beskattningsår. Det finns anledning att redan inledningsvis peka på att eftersyn endast i mycket begränsad omfattning kan användas vid den egentliga taxeringen. Det är endast förhållanden under den tidigare delen av taxeringsåret som kan bli kända innan grundläggande beslut om taxering skall fattas. Inför omprövningsbeslut kan även senare tidsperioder vara kända, särskilt vad gäller omprövning till den skattskyldiges förmån. Det är alltså inte möjligt att som ett reguljärt led i beräkningen av om fullföljdskravet är uppfyllt ta hänsyn till de faktiska förhållandena under efterföljande år. Vidare bör det inte komma i fråga att en stiftelse, som ett visst beskattningsår ansetts uppfylla fullföljdskravet [...], i efterhand får beslutet ändrat för detta beskattningsår på grund av låg användning under året efter beskattningsåret.”

Högsta förvaltningsdomstolen framhåller här de konsekvenser som följer av principen om beskattningsårets slutenhet vilka har diskuterats ovan. Enligt domstolen innebär eftersyn att händelser som inträffar senare beskattningsår beaktas vid den skattemässiga bedömningen av ett tidigare beskattningsår. Eftersom den skattskyldige inte kan beakta händelser som inträffar under senare beskattningsår vid deklarationstidpunkten för ett tidigare beskattningsår anser domstolen att sådana händelser inte bör kunna förändra den skattemässiga bedömningen som gjorts avseende det tidigare beskattningsåret, åtminstone inte till nackdel för den skattskyldige. Samma överväganden bör enligt min mening göra sig gällande vid en internprissättningsprocess, särskilt eftersom en tillämpning av korrigeringsregeln är till nackdel för den skattskyldige. Målet talar således för ett restriktivt förhållningssätt gentemot eftersyn vid tillämpning av korrigeringsregeln.

### 3.5.4 Förutsebarhet

En ytterligare viktig aspekt att beakta vid eftersyn är avslutningsvis förutsebarhet. Förutsebarhet har i avsnitt 3.4.1 framhållits som ett centralt ändamål bakom den skatterättsliga legalitetsprincipen. Förutsebarhet är också en av de grundläggande principerna i en rättsstat, framförallt inom beskattningen.<sup>239</sup> Den bedömningspunkt som väljs bör därför i

<sup>237</sup> Vilka ändamål som anses allmännyttiga framgår av 7 kap. 4 § IL.

<sup>238</sup> Högsta förvaltningsdomstolen anför att ”gällande regelsystem får anses ge visst utrymme för att vid fullföljdsbedömningen beakta vad som har inträffat efter det beskattningsår som är föremål för prövning (s.k. eftersyn)”. Domskälen är i denna del en återgivning av Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i RÅ 2001 ref. 17. Som ovan framgått anser jag att det även finns visst utrymme för eftersyn inom ramen för korrigeringsregeln.

<sup>239</sup> Fast, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning*, SN 2011, s. 118.

möjligaste mån främja förutsebarheten för skattskyldiga, särskilt när det handlar om skattemässiga korrigeringar till de skattskyldigas nackdel.<sup>240</sup> Genom att förlägga värderingstidpunkten till tidpunkten för avtalets ingående främjar detta enligt min mening de skattskyldigas möjligheter att förutse vilka skatteeffekter en transaktion medför.<sup>241</sup> Att ta fasta på förhållanden vid en senare tidpunkt än avtalstidpunkten kan leda till att företag får nackdelar i beskattningen på grund av senare inträffade omständigheter som inte kunnat förutses. Om ett bolag inför en transaktion kan förutse beskattningskonsekvenserna torde det många gånger också vara så att lagstiftningens möjligheter att fungera handlingsdirigerande som samhälleligt styrinstrument förstärks.<sup>242</sup> Att basera bedömningar på rimliga prognoser i stället för eftersyn, även där sådan vore möjlig, är således utan tvekan bäst ägnat att uppfylla kravet på förutsebarhet.<sup>243</sup>

Min uppfattning är att en tillämpning av ex post-regeln riskerar att medföra icke förutsebara beskattningskonsekvenser för de skattskyldiga. I min analys av ex post-regeln har framgått att regeln ger uttryck för ett beteende som inte är vanligt mellan oberoende parter. Innebörden av detta är att ex post-regeln inte kan anses väl känd på samma sätt som exempelvis reglerna om allmännyttiga skattesubjekt. Vidare tillämpas korrigeringsregeln, till skillnad från bestämmelserna om allmännyttiga skattesubjekt, till nackdel för skattskyldiga. Detta talar sammantaget för en restriktiv tillämpning av eftersyn i andra fall än då det klart framgår att en eftersyn ger uttryck för ett armlängdsbeteende.<sup>244</sup>

## 3.6 Bevisfrågor

### 3.6.1 Inledning

Av diskussionen i avsnitt 2.4.3 och 2.4.5 ovan har framkommit att de reviderade riktlinjerna innefattar vissa bevisfrågor. Av särskilt intresse är ex post-värdens ställning som presumtiva bevis och att det är den skattskyldige som ska bevisa att en avvikelse mellan prissättningen ex ante och det ekonomiska utfallet ex post beror på icke förutsebara händelser. I de följande avsnitten diskuteras dessa bevisfrågor ur ett svenskt perspektiv. I avsnitt 3.6.2 ges en allmän redogörelse för bevisning i svensk skatterätt. I avsnitt 3.6.3 och 3.6.4 företas sedan en djupgående analys av förenligheten mellan de reviderade riktlinjerna och svensk intern rätt.

---

<sup>240</sup> Kellgren, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen*, s. 74 och 116.

<sup>241</sup> Jfr Kellgren, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen*, s. 74.

<sup>242</sup> Kellgren, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen*, s. 74 och 113. Se vidare Leidhammar, *Bevisprövning i taxeringsmål*, s. 78 ff.

<sup>243</sup> Pahlsson, *Sponsring*, s. 125.

<sup>244</sup> Se Kellgren, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen*, s. 74 och 113. Jfr Pahlsson, *Sponsring*, s. 125.

### 3.6.2 Allmänt om bevisning svensk skatterätt

Rättstillämpning handlar om att subsumera ett konkret rättsfaktum under ett rekvisit i en rättsregel som därefter leder till en rättsföljd.<sup>245</sup> Inom skatterätten utgörs det konkreta rättsfaktumet av en beskattningsgrundande händelse.<sup>246</sup> Om en lagregel ska tillämpas på en beskattningsgrundande händelse är en *rättsfråga*. Frågan om det faktiskt har förekommit en beskattningsgrundande händelse är däremot en *bevisfråga*.<sup>247</sup>

Frågan om vem som ska bevisa ett rättsfaktum bestäms genom placeringen av den subjektiva bevisbördan. Allmänt gäller här att Skatteverket har bevisbördan för intäktssidan och den skattskyldige för avdragsidan.<sup>248</sup> Detta gäller för den ordinarie processen.<sup>249</sup> I mål om efterbeskattning krävs också att den skattskyldige, som ovan nämnts, har lämnat en oriktig uppgift.<sup>250</sup> Härvid ankommer det på Skatteverket att visa att en oriktig uppgift har lämnats,<sup>251</sup> vilket innebär att hela bevisbördan har lagts på Skatteverket.<sup>252</sup> I de fall den som bär den primära bevisbördan uppfyller sin bevisbördan måste den andra parten bemöta denna bevisning för att inte förlora målet. Detta brukar kallas den ”falsa” eller ”hoppande” bevisbördan eftersom bevisbördan i dessa fall ”hoppas över” till motparten.<sup>253</sup> Om motparten i sin tur lägger fram tillräcklig bevisning hoppar bevisbördan tillbaka till parten med den primära bevisbördan.<sup>254</sup>

Om utredningen i ett mål är bristfällig, det vill säga om bevisningen inte når upp till det ställda *beviskravet* (den *objektiva bevisbördan*), går den bristande utredningen ut över den part som ska bevisa förekomsten av den beskattningsgrundande händelsen genom att denna part förlorar målet.<sup>255</sup> Beviskravet i den ordinarie processen är enligt praxis att förekomsten av ett rättsfaktum ska vara sannolik.<sup>256</sup> Med beviskravet ”sannolikt” avses en sannolikhet på cirka 75 procent för rättsfaktumets existens.<sup>257</sup> I mål om efterbeskattning är däremot beviskravet högre och brukar anges till ”visat/styrkt”. Om det även

---

<sup>245</sup> Lindkvist, *Bevisfrågor i skatteprocessen*, s. 13.

<sup>246</sup> Lindkvist, *Bevisfrågor i skatteprocessen*, s. 14.

<sup>247</sup> Lindkvist, *Bevisfrågor i skatteprocessen*, s. 13.

<sup>248</sup> RÅ 2001 ref. 22 I och II.

<sup>249</sup> HFD 2012 ref. 69.

<sup>250</sup> 66 kap. 27 § första punkten a) SFL.

<sup>251</sup> Prop. 2002/03:106, s. 51, 109 och 118.

<sup>252</sup> Simon Almendal, *Mål om oriktig uppgift – ett par processuella och bevisrättsliga frågeställningar*, SvSkT 2010:1, s. 15.

<sup>253</sup> Se härom t.ex. Ekelöf m.fl., *Rättegång – fjärde häftet*, s. 87 f.

<sup>254</sup> Detta kan ske flera gånger under en process och kan i sådana fall närmast liknas vid en pingismatch.

<sup>255</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt*, s. 793. Jfr Leidhammar, *Bevisprövning i taxeringsmål*, s. 66 och Cassne, *Bevis 3 – Prövning av skattemål*, s. 112.

<sup>256</sup> Se t.ex. RÅ 1983 Aa 39.

<sup>257</sup> Se t.ex. Diesen & Lagerqvist Veloz Roca, *Bevis 7 – Bevisprövning i förvaltningsmål*, s. 101.

krävs att en oriktig uppgift lämnats ska det ”klart framgå” att en sådan uppgift lämnats.<sup>258</sup> Med beviskraven ”visat/styrkt” och ”klart framgår” avses en sannolikhet på mellan 80–90 procent.<sup>259</sup>

### 3.6.3 Bevisbörda vid tillämpning av korrigeringsregeln

I mål om internprissättning åvilar den primära bevisbördan Skatteverket.<sup>260</sup> Skatteverket har bevisbördan för att en oriktig prissättning har ägt rum och att korrigeringsregeln är tillämplig, vilket som ovan framgått är huvudregeln vid beskattning av intäkter.<sup>261</sup> Om Skatteverket visar att en oriktig prissättning har förekommit har den skattskyldige bevisbördan för att den oriktiga prissättningen beror på annat än intressegemenskapen.<sup>262</sup> Den omvända bevisbördan som följer av riktlinjerna står således i strid med bevisbördans placering i svensk rätt.

Huvudprincipen att Skatteverket har bevisbördan såvitt gäller intäktssidan har i praxis dock inte alltid ansetts kunna upprätthållas fullt ut. I RÅ 2001 ref. 22 I och II anför Högsta förvaltningsdomstolen att för att beskattningen ska fungera ändamålsenligt och för att kraven på likformig och rättvis beskattning ska tillgodoses kan det ibland vara nödvändigt att modifiera principen.<sup>263</sup> Bevisbördan kan enligt domstolen kastas om och i stället åvila den skattskyldige vid betydande bevisvärigheter för Skatteverket i kombination med att det är lätt för den skattskyldige att bevisa temat på grund av att bevismedlet finns i den skattskyldiges sfär.<sup>264</sup> Om bevisbördan skulle ligga odelad på Skatteverket i dessa fall skulle utredningssvårigheterna i många fall bli oöverstigliga och beskattning skulle därmed utebli även om sådan materiellt sett skulle vara befogad.<sup>265</sup>

Det kan enligt min mening diskuteras om den omkastade bevisbördan i de reviderade riktlinjerna faller under denna undantagsregel och därmed är förenlig med svensk rätt. Övervältrandet av bevisbördan på den skattskyldige i riktlinjerna motiveras av den informationsasymmetri som enligt OECD föreligger mellan skattskyldiga och skattemyndigheter. Denna informationsasymmetri har lett till svårigheter för skattemyndigheter att kontrollera och fastställa om prissättningen ex ante är marknadsmässig, vilket i sin tur har

<sup>258</sup> Se Almgren & Leidhammar, *Skatteprocessen*, s. 19 och t.ex. RÅ 2000 not. 132.

<sup>259</sup> Se t.ex. Lindkvist, *Krävs det 150 procent bevisvärde i skattemål?*, SvSkT 2015:1, s. 45.

<sup>260</sup> Se bl.a. RÅ 1991 ref. 107 och prop. 2005/06:169, s. 102.

<sup>261</sup> Jonsson, *Inkomstskattelagen (1 januari 2014, Karnov/Lexino)*, kommentaren till 14 kap. 19 §. Se RÅ 2001 ref. 22 I och II.

<sup>262</sup> Prop. 1982/83:73, s. 11 f.

<sup>263</sup> Målen gäller beskattning av bilförmån.

<sup>264</sup> Den så kallade ”sfärteorin”. Se härom Lindkvist, *Bevisfrågor i skatteprocessen*, s. 72.

<sup>265</sup> Jfr Lindkvist, *Bevisfrågor i skatteprocessen*, s. 72.



lett utebliven beskattning i fall där sådan ansetts befogad och rättvis ("BEPS-fall").<sup>266</sup> Ur ett bevisrättsligt perspektiv kan de reviderade riktlinjerna förstås som att kunskap, expertis och insikt om den företagsmiljö där en svårvärderad immateriell tillgång utvecklas utgör centrala "intellektuella bevismedel"<sup>267</sup> för att kunna fastställa ett marknadsvärde. Det är endast den skattskyldige som har dessa bevismedel inom sin sfär. De reviderade riktlinjerna kan således anses uppfylla de flesta förutsättningar som uppställs i 2001 års mål för en omkastad bevisbörda.

Enligt min mening brister det dock i en central förutsättning för att 2001 års mål ska vara tillämpligt. Vid internprissättning av svårvärderade immateriella tillgångar är det inte enbart Skatteverket som har svårt att värdera tillgångarna, utan samma svårigheter föreligger även för skattskyldiga. Visserligen torde det vara lättare för skattskyldiga att fastställa ett marknadsvärde, men som framgått ovan ställer 2001 års mål upp ett krav på att det ska vara *lätt* – och inte endast *lättare* – för den skattskyldige att bevisa ett visst förhållande (i detta fall ett marknadsvärde). Vidare har i såväl praxis som förarbeten understrukits att korrigeringsregeln ska tillämpas med viss försiktighet.<sup>268</sup> Anledningen till detta är att internprissättning inte är en exakt vetenskap och därför alltid är förenad med viss osäkerhet.<sup>269</sup> Kammarrätten i Göteborg har i en dom från 2011 anfört att en konsekvens av det informationsövertag som den skattskyldige har i kombination med de svårigheter som föreligger vid en marknadsvärdering vid internprissättning är att "den skattskyldiges värdering i ett mål som gäller om en överlåten tillgång felprissatts inte sällan får vad som kallas ett tolkningsföreträde".<sup>270</sup> Det informationsövertag och de värderings-svårigheter som har föranlett presumtionsregeln i de reviderade riktlinjerna har således behandlats omvänt i svensk domstol. Kammarrättens domskäl torde ha särskild bäring i

---

<sup>266</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, p. 6.186. och 6.191.

<sup>267</sup> Ifrågasvarande egenskaper faller traditionellt sett inte inom ramen för definitionen av bevismedel, men förklaras enligt min mening bäst genom en analog användning av begreppet.

<sup>268</sup> Se t.ex. RÅ 1991 ref. 107, prop. 1965:126, s. 60 och prop. 2005/06:169, s. 102. Jfr dock t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 april 2015 i mål nr 1168-14. I sammanhanget kan det noteras att när skatteregler kräver att den skattskyldige måste göra antaganden om framtida förhållanden har den skattskyldiges antaganden enligt min uppfattning behandlats relativt generöst i praxis. Som exempel kan nämnas antaganden om ekonomisk livslängd av inventarier för direktavdrag enligt 18 kap. 4 § IL. I RÅ 1995 ref. 96 framhåller Högsta förvaltningsdomstolen att kravet på bevisning inte kan sättas särskilt högt, eftersom den aktuella bestämmelsen förutsätter att det redan under anskaffningsåret ska göras ett antagande om inventariernas ekonomiska livslängd (jfr RÅ 1994 not. 132). Domstolen fann att utredningen i målet gav vid handen att det i samband med anskaffningen fanns *fog* (kurs. här) för att inventarierna skulle behöva bytas ut inom tre år. Vidare fick bolaget anses ha haft *anledning att anta* (kurs. här) att inventarierna inte skulle kunna användas i någon nämnvärd utsträckning i bolaget efter treårsperioden. Bolaget medgavs därför direktavdrag. Målet rör visserligen en annan typ av regel där det i lagtexten direkt framgår att det rör sig om ett antagande. Målet ger dock enligt min mening uttryck för de generella svårigheter som föreligger vid antaganden om framtida förhållanden, vilket också är varför domstolen sätter *beviskravet* lågt.

<sup>269</sup> Se avsnitt 2.2 ovan.

<sup>270</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 juni 2011 i mål nr 2627-09 ("Ferring").

mål om internprissättning av svårvärderade immateriella tillgångar där det sällan eller aldrig går att ange vad priset skulle ha varit om motsvarande transaktion hade vidtagits mellan oberoende parter.<sup>271</sup> Undantagsregeln i 2001 års mål kan mot bakgrund av det anförda inte appliceras på de reviderade riktlinjerna. Riktlinjerna strider således mot bevisbördans placering i svensk rätt.

#### 3.6.4 Beviskrav och bevisvärdering vid tillämpning av korrigeringsregeln

Enligt principen om *fri bevisföring* finns det inget som hindrar att Skatteverket använder ex post-resultat i sin utredning eller ens vid en domstolsprocess.<sup>272</sup> Däremot är frågan vilket värde sådan bevisning har. I svensk rätt följer beviskravet i ett internprissättningsmål de allmänna principerna om beviskrav, det vill säga att det ska vara *sannolikt* att en felprissättning har skett inom ramen för ordinarie beskattning och att detta ska vara *visat* eller *klart framgå* vid efterbeskattning. Eftersom Skatteverket har bevisbördan i internprissättningsmål blir frågan om ex post-resultat kan anses ha ett sådant högt bevisvärde att de uppnår något av beviskraven. I ett sådant fall kan riktlinjerna till viss del anses förenliga med den ovan beskrivna falska ("hoppande") bevisbördan.

I riktlinjerna utgör ex post-resultat *presumptiva bevis* för en icke marknadsmässig prissättning ex ante. Det skulle därmed kunna hävdas att OECD åsätter ex post-resultat ett bevisvärde som så kallade "prima facie-bevis".<sup>273</sup> Enligt min mening bör ex post-resultat dock inte ensamma anses nå upp till beviskraven i svensk rätt,<sup>274</sup> särskilt inte med beaktande av försiktighetsprincipen. Ex post-resultat kan indikera att parterna borde ha beaktat en eventuell osäkerhet vid värderingstidpunkten ex ante annorlunda. Däremot visar resultaten inte *vad* som borde ha förutsetts, *vad* som borde ha avtalats eller *vad* värdet vid avtalstidpunkten uppgick till. Händelser och utvecklingsmönster under efterföljande beskattningsår får i stället behandlas på ett mer nyanserat sätt och främst ha betydelse som stödbevis genom att förstärka eller modifiera slutsatserna av förhållandena vid avtalstidpunkten.<sup>275</sup>

<sup>271</sup> Jfr Stockholms Handelskammare, *Rätt internprissättning inom bolag*, s. 7.

<sup>272</sup> Kellgren, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen*, s. 119.

<sup>273</sup> Med prima facie-bevis avses bevis som bevisar ett rättsfaktum tills motsatsen är bevisad (att jämföra med presumtivt bevis). Se härom t.ex. NJA 1999 s. 304.

<sup>274</sup> Jfr Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 321 och 324.

<sup>275</sup> Se avsnitt 3.5.2 ovan om bedömnings-/värderingstidpunkten. Jfr RÅ 2001 ref. 65 och RÅ 2006 ref. 63. Skatteverkets argumentation i Kammarrätten i Stockholms dom den 12 september 2011 i mål nr 7368–7370-09 tyder enligt min mening på att Skatteverket är av samma uppfattning som jag här framför. Målet gäller internprissättning av immateriella tillgångar. Som stöd för en priskorrigerig anför Skatteverket bland annat att de siffror som använts i prognosen för tillgångens marknadsvärde framstår som orimliga dels med beaktande av att försäljningstakten ökat kraftigt före överlåtelsestidpunkten, dels med beaktande av att en ännu kraftigare kunde observeras *efter* överlåtelsestidpunkten. Skatteverket framhåller att eftersyn

Enligt min mening finns det en risk för att ex post-resultat ur bevisvärderingssynpunkt kan påverka bedömningen av vilka händelser och utvecklingsmönster som domstolar och Skatteverket anser att parterna borde ha förutsett vid avtalstidpunkten.<sup>276</sup> Minna Gräns har i sin avhandling ”Decisio Juris” beskrivit denna risk utifrån det så kallade ”hindsight-biaset”.<sup>277</sup> Gräns framhåller att det enligt psykologisk forskning finns en stor risk för att bedömningar som görs efter det att en handling är genomförd och dess konsekvenser är kända kan slå fel. Människors bedömningar av ett eventuellt orsakssamband mellan handlande och konsekvens bedöms som mycket mera sannolikt då konsekvensen också har inträffat. Om det däremot är okänt vilken konsekvens en handling har haft eller kommer att ha bedöms sannolikheten för ett potentiellt orsakssamband med mycket större försiktighet. Det finns således en stor skillnad mellan bedömningar *ex ante* och *ex post*.<sup>278</sup> Samma risk bör enligt min mening finnas vid en eftersyn av svårvärderade immateriella tillgångar. Det är härvid viktigt att domstolar och Skatteverket inte låter ex post-resultat belysa annat än de förhållanden som förelåg och de prognoser som gjordes vid avtalstidpunkten vid bevisvärderingen.<sup>279</sup>

Om Skatteverket når upp till något av de ställda beviskraven i en process uppkommer slutligen frågan vad den skattskyldige kan framföra för motbevisning för att undvika en priskorrigerings. I min analys av de reviderade riktlinjerna har jag fastslagit att det ställs höga krav på den skattskyldiges bevisning. Det kan enligt min mening ifrågasättas om detta är förenligt med svensk rätt på framförallt två punkter. För det första har den skattskyldige enligt korrigeringsregeln endast bevisbördan för att en till synes felaktig prisättning beror på annat än intressegemenskapen. Enligt riktlinjerna har den skattskyldige bevisbördan för ytterligare förhållanden. Detta kan inte anses förenligt med korrigeringsregeln. För det andra kan det ifrågasättas om de beviskrav som uppställs i riktlinjerna kan leda till en tillämpning av undantagsregeln som inte förenlig med hur den falska bevisbördan i svensk rätt ska förstås. Antag att Skatteverkets bevisning vid den ordinarie beskattningen anses uppnå 75 procents sannolikhet, det vill säga precis beviskravet

---

ska undvikas vid värderingar, men att sådana uppgifter kan stärka de antaganden som var rimliga vid värderingstillfället (argumentationen i denna del framgår av förvaltningsrättens dom). Kammarrätten verkar dela Skatteverkets uppfattning när domstolen framhåller att ”även om dessa sakförhållanden (bl.a. fakta som blivit kända först *efter* försäljningstillfället, min anm.) till viss del talar för att priset varit för lågt [...]”. Ex post-värdet verkar således tillmätas visst värde åtminstone som stödbevis.

<sup>276</sup> Jfr Kellgren, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen*, s. 119 och Auten m.fl., *The BEPS Action 8 Final Report: Comments from Economists*, ITPJ March/April 2016, s. 104. Jfr även t.ex. Grant Thornton i OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, s. 96.

<sup>277</sup> Gräns, *Decisio Juris*, s. 109. I vardagliga termer kan risken enklast beskrivas med uttrycket ”det är lätt att vara efterklok”.

<sup>278</sup> Gräns, *Decisio Juris*, s. 109.

<sup>279</sup> Jfr Kellgren, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen*, s. 113.

sannolikt.<sup>280</sup> Om den skattskyldige inte framför någon motbevisning kommer Skatteverkets talan att vinna bifall.<sup>281</sup> Om den skattskyldige däremot lägger fram bevisning är frågan vilket bevisvärde denna bevisning måste ha för att bevisbördan ska ”hoppa tillbaka” till Skatteverket eller för att Skatteverkets talan ska avslås. Den falska bevisbördan innebär i detta fall att bevisvärdet av den skattskyldiges bevisning måste uppgå till 1 procent – varken mer eller mindre – för att på så sätt ”putta ned” Skatteverkets bevisning till 74 procent, det vill säga under beviskravet på 75 procent.<sup>282</sup> De krav som uppställs enligt riktlinjerna tar ingen hänsyn till detta, utan kan i ett flertal fall komma att ställa högre krav på den skattskyldiges bevisning än vad som krävs enligt svensk rätt.<sup>283</sup>

Sammanfattningsvis kan följande konstateras om förenligheten mellan riktlinjerna och svensk rätt avseende de behandlade bevisfrågorna. OECD:s riktlinjer måste vara förenliga med svenska skatterättsliga bevisregler och principer för att kunna vara vägledande för korrigeringsregeln.<sup>284</sup> I avsnittet har konstaterats att riktlinjerna i huvudsak inte är förenliga med svensk rätt i detta avseende. OECD:s riktlinjer kan därför inte vara vägledande för korrigeringsregeln avseende dessa bevisfrågor.

### 3.7 Sammanfattning

I detta kapitel har förhållandet mellan OECD:s riktlinjer om svårvärderade immateriella tillgångar och svensk intern rätt analyserats. I svensk rätt tillämpas korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL för att justera icke armlängdsmässiga transaktioner mellan närstående företag. Av analysen i avsnitt 3.3 och 3.4 har konstaterats att OECD:s riktlinjer kan vara vägledande för regeln i vissa fall. Villkoret är att riktlinjerna inte går utöver vad som följer av korrigeringsregelns ordalydelse och i övrigt är förenliga med svensk skattelag, härvid internrättsliga regler och principer om bevisbörda och beviskrav.

I analysen i avsnitt 3.5 har sammanfattningsvis konstaterats att eftersyn endast i undantagsfall torde kunna förekomma vid tillämpning av korrigeringsregeln. Korrigeringsregeln ger uttryck för att en bedömning av om avtalsvillkor är marknadsmässiga ska

---

<sup>280</sup> Jag vill framhålla att det i praktiken med all sannolikhet inte går att kvantifiera bevisning på detta vis. Exemplet används endast för att åskådliggöra mina resonemang. Jfr Lindkvist, *Krävs det 150 procent bevisvärde i skattemål?*, SvSkT 2015:1, s. 46 fotnot 9.

<sup>281</sup> I exemplet antas att den skattskyldige har uppfyllt sin dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. 15–16 §§ SFL.

<sup>282</sup> Lindkvist, *Krävs det 150 procent bevisvärde i skattemål?*, SvSkT 2015:1, s. 46.

<sup>283</sup> En annan sak är att den skattskyldige t.ex. kan behöva bevisa att en viss händelse inte kunde förutses om Skatteverket har gjort sannolikt att händelsen kunde ha förutsetts av den skattskyldige. Vilken bevisning som måste framföras av den skattskyldige för att ”slå hål” på Skatteverkets bevisning får avgöras från fall till fall. Klart är dock att de krav som uppställs i riktlinjerna inte gör sig gällande i alla internprissättningsmål.

<sup>284</sup> Se avsnitt 3.4.1 ovan.

göras utifrån förutsättningarna vid avtalstidpunkten. Eftersom regeln samtidigt ger uttryck för armlängdsprincipen tillåts eftersyn i de fall det mellan oberoende parter hade avtalats om någon slags prisjusteringsmekanism vid avtalstidpunkten eller om oberoende parter utan en sådan mekanism hade haft möjlighet att omförhandla ett avtal med hänsyn till senare års händelser. Det har i analysen konstaterats att båda dessa inslag torde vara ovanliga mellan oberoende parter och att ex post-regeln därför i huvudfallet inte kan vara vägledande för korrigeringsregeln. I avsnittet har vidare analyserats vilka hinder principen om beskattningsårets slutenhet ställer upp för eftersyn. I denna analys har fastslagits att senare beskattningsårs händelser inte får påverka den skattemässiga bedömningen ett tidigare år om det inte mellan oberoende parter hade funnits en sådan möjlighet. Reglerna om omprövning och efterbeskattning utgör härvid det yttersta tidsrättsliga och processuella ramverk för när en ex post-värdering kan äga rum. Slutligen har i detta avsnitt slagits fast att kravet på förutsebar beskattning talar för en restriktiv tillämpning av eftersyn i andra fall än då det klart framgår att senare års händelser får beaktas vid fastställandet av ett transaktionspris.

I avsnitt 3.6 har utretts om de reviderade riktlinjerna är förenliga med de svenska reglerna och principerna om bevisbörda och beviskrav. I internprissättningsmål åvilar den primära bevisbördan Skatteverket. Det har inte framkommit skäl för att göra undantag från bevisbördans placering för svärvärderade immateriella tillgångar. Det föreligger inget processuellt hinder mot att ex post-resultat används inom ramen för en internprissättningsprocess, men bevisvärdet av sådana resultat är lågt och kan därför inte ensamma ligga grund för en priskorrigerings. Riktlinjerna ger uttryck för en omvänd bevisbörda och ställer högre beviskrav på den skattskyldige än vad som följer av svensk rätt. Eftersom OECD:s riktlinjer inte kan förändra eller vara vägledande för svensk rätt såvitt avser regler och principer om bevisbörda och beviskrav har slutsatsen dragits att riktlinjerna inte kan vara vägledande för korrigeringsregeln i denna del.

## 4 Särskilda tillämpningsfrågor

### 4.1 Inledning

I föregående kapitel har uppsatsens huvudsakliga frågeställning besvarats. I detta kapitel diskuteras några särskilda tillämpningsfrågor som uppkommer vid en tillämpning av de reviderade riktlinjerna och som följer av de diskussioner och slutsatser som har gjorts i uppsatsens tidigare kapitel. I avsnitt 4.2 behandlar jag frågan om vilket år som är rätt beskattningsår vid en eftersyn. I avsnitt 4.3 diskuterar jag möjligheten för skattskyldiga att inom ramen för korrigeringsregeln använda ex post-resultat till sin skattemässiga fördel. I avsnitt 4.4 diskuterar jag avslutningsvis risken för ekonomisk dubbelbeskattning.

### 4.2 Rätt beskattningsår

En viktig fråga som följer vid en eftersyn är vilket år som är rätt beskattningsår att tillämpa korrigeringsregeln på, det vill säga vilket beskattningsår en korrigeringsregulering ska ske.<sup>285</sup> Frågan om rätt beskattningsår är av betydelse framförallt med hänsyn till de ovan behandlade tidsfristerna för omprövning och efterbeskattning. Till den del rätt beskattningsår ligger längre tillbaka i tiden än dessa tidsfrister kan någon ex post-korrigeringsregulering inte äga rum.

Vid en *upplåtelse* av en immateriell tillgång bör rätt beskattningsår vara det år då en högre eller lägre royaltyersättning rätteligen borde ha betalats till upplåtaren. Detta är förenligt med den uppfattning som ovan har presenterats om att en eftersyn vid en upplåtelse av en immateriell tillgång kan liknas vid en årlig omförhandling av royalty. Det blir sålunda det beskattningsår då en omförhandling borde ha ägt rum mellan parterna som blir rätt beskattningsår enligt korrigeringsregeln.<sup>286</sup>

Vid en *övertåtelse* av en immateriell tillgång är Skatteverkets argumentation i det enskilda fallet avgörande för frågan om rätt beskattningsår. I de fall Skatteverket argumenterar för att priset vid transaktionstidpunkten borde ha varit högre eller lägre är rätt beskattningsår året för transaktionen. Om Skatteverket däremot argumenterar för att parterna borde ha intagit en prisjusteringsklausul i avtalet torde frågan om rätt beskattningsår vara beroende av vilket år en prisjustering enligt Skatteverket borde ägt rum. En jämförelse kan härvid göras med regeln om beskattningstidpunkten för tilläggsköpskilling i 44 kap. 28 § IL. Av detta stadgande följer att om en kapitalvinsts storlek är

---

<sup>285</sup> Jfr Staberg & Wiséen, *Dom från HFD i internprissättningsmål rörande ändring till marknadsmässig räntenivå i nytt låneavtal*, SN 2016, s. 773 f.

<sup>286</sup> Denna slutsats synes förenlig med RÅ 1979 1:98 ("Findus-målet").

beroende av någon framtida händelse och därför inte kan fastställas vid avyttringstidpunkten, ska den kapitalvinst som uppkommer på grund av tillkommande belopp tas upp som intäkt det eller de beskattningsår då storleken av tillkommande belopp kan beräknas. Beskattningsåret är således det år då tilläggsköpeskillingen utfaller. Jag ser ingen anledning att behandla ersättningar som utfaller på grund av prisjusteringsklausuler annorlunda. Något direkt svar avseende vilket beskattningsår som är rätt beskattningsår i dessa fall kan därför inte ges. Frågan får i stället besvaras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet beroende på när en prisjustering hade ägt rum mellan oberoende parter.<sup>287</sup>

### 4.3 Korrigeringar till skattemässig fördel för den skattskyldige

I avsnitt 2.4.3 diskuterades om det även borde finnas en möjlighet för skattskyldiga att använda ex post-resultat till grund för en korrigering till sin skattemässiga fördel. I denna diskussion slogs fast att de reviderade riktlinjerna främst tar sikte på skattemyndigheternas möjlighet att upptaxera den part för vilken avtalet visat sig oförmånligt. För frågan om det är möjligt för den skattskyldige att åstadkomma en korrigering till dennes fördel konstaterades att riktlinjerna inte uttryckligen behandlar denna fråga, men att möjligheten bör finnas.

I svensk rätt kan skattskyldiga enligt min mening få svårt att nå framgång med yrkanden om nedsättning av det beskattningsbara resultatet, åtminstone med korrigeringsregeln som rättslig grund. Korrigeringsregeln är endast tillämplig om det bolag som är skattskyldigt i Sverige har fått ett *lägre* resultat. Eftersom en korrigering till förmån för den skattskyldige tar sikte på den omvända situationen, nämligen då resultatet har blivit högre, är korrigeringsregeln inte tillämplig i ett sådant fall.<sup>288</sup> Däremot bör samma typ av helhetssyn på parternas mellanhavanden som anlades i Shell-målet även gälla vid tillämpning av korrigeringsregeln på transaktioner av svårvärderade immateriella tillgångar. Detta skulle exempelvis kunna innebära att en för hög royaltyersättning ett beskattningsår får kvittas mot en för låg royaltyersättning ett annat år.

Den enda möjligheten som skattskyldiga har till förmånliga korrigeringar ur ett svenskt internprissättningsperspektiv (i andra fall än vid en helhetssyn) torde vara att det först initieras en internprissättningsprocess mot ett närstående bolag i det land i vilket resultatet

---

<sup>287</sup> Jag ser inget hinder mot att en prisjustering äger rum på grund av att avtalstidpunkten ligger längre tillbaka i tiden än tidsfristerna för omprövning och efterbeskattning. Omprövnings- och efterbeskattningsreglerna utgår tidsmässigt från *beskattningsåret*, dvs. det år då intäkterna rätteligen borde ha tagits upp eller kostnaderna rätteligen inte dragits av.

<sup>288</sup> Möjligheten att enligt andra rättsregler komma i åtnjutande av en skattemässigt fördelaktig korrigering diskuteras inte i denna uppsats eftersom uppsatsens begränsas till att behandla 14 kap. 19 § IL.

blivit lägre. Om det närstående bolagets resultat justeras uppåt och justeringen anses förenlig med armlängdsprincipen ska det svenska beskattningsbara resultatet i sådana fall sättas ned med samma belopp i enlighet med Artikel 9(2) i det aktuella svenska skatteavtalet.<sup>289</sup>

#### 4.4 Risken för ekonomisk dubbelbeskattning

Korrigeringsregeln syftar till att priser och villkor i avtal mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som hade avtalats mellan sinsemellan oberoende parter. Rättsföljden ska således vara resultat som är förenliga med armlängdsprincipen. I de fall ex post-resultat används för marknadsvärderingar har det ovan konstaterats att det finns en risk för att rättsföljderna inte är förenliga med armlängdsprincipen.<sup>290</sup> Sådana korrigeringar, som inte är förenliga med armlängdsprincipen, riskerar att leda till ekonomisk dubbelbeskattning.<sup>291</sup>

Antag att A AB och B Co är två bolag i intressegemenskap. A AB har sitt skatterättsliga hemvist i Sverige och B Co har sitt skatterättsliga hemvist i ett land med vilket Sverige har ingått ett skatteavtal baserat på OECD:s modellavtal. Mellan bolagen har det förekommit en försäljning av en immateriell tillgång för en engångssumma på 10 miljoner kronor. Efter tre år ökar den immateriella tillgångens värde kraftigt. Enligt Skatteverket uppgår marknadsvärdet vid denna tidpunkt till 15 miljoner kronor. Genom tillämpning av ex post-regeln upptaxerar Skatteverket A AB med 5 miljoner kronor.

Förutsätt att Skatteverkets beslut står fast och att det yrkas om en korresponderande justering i den andra avtalsslutande staten. Den avtalsslutande statens behöriga myndighet anser emellertid att en eftersyn inte ger ett armlängdsmässigt resultat. Eftersom den avtalsslutande staten enligt Artikel 9(2) endast behöver göra en korresponderande justering i de fall konsensus föreligger mellan staterna avseende vad som är ett armlängdsmässigt pris kommer någon korrigering inte att äga rum i denna stat. Ekonomisk dubbelbeskattning uppkommer därmed eftersom samma inkomst (5 miljoner kronor) beskattas två gånger hos olika skattesubjekt. Det är önskvärt att denna dubbelbeskattning i möjligaste mån undviks.

---

<sup>289</sup> Se vidare avsnitt 4.4 nedan.

<sup>290</sup> Se avsnitt 2.4.4 ovan.

<sup>291</sup> Jfr OECD, *Intercompany Transfer Pricing Regulations under US Section 482 – Temporary and Proposed Regulations*, p. 2.8–2.9. Se även OECD, *Transfer Pricing Guidelines (2010)*, p. 1.15: ”A move away from the arm’s length principle would abandon the sound theoretical basis described above and threaten the international consensus, thereby substantially increasing the risk of double taxation.”.



## 5 Sammanfattning och avslutande kommentarer

Av praxis, förarbeten och doktrin framgår att OECD:s riktlinjer kan vara vägledande för korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL i vissa fall. Det har däremot inte klarlagts att riktlinjerna i sin helhet kan vara vägledande för regeln. Avseende de revideringar som har gjorts av riktlinjerna genom OECD:s BEPS-projekt har det i doktrin framhållits att det finns skrivelser som är svårförenliga med svensk rätt, utan någon närmare precisering om vilka skrivelser som avses. Syftet med denna uppsats har varit att utreda om de reviderade riktlinjerna om svårvärderade immateriella tillgångar kan vara vägledande för korrigeringsregeln. För att uppnå detta syfte har det företagits en djupgående analys av korrigeringsregeln utifrån hur regeln är utformad idag och vilka begränsningar som följer av den skatterättsliga legalitetsprincipens krav på att uttag av skatt måste ha stöd i lag. Denna analys har krävt att vissa underliggande frågor utreds och besvaras. Diskussionen och slutsatserna i dessa frågor sammanfattas i det följande.

En central fråga för uppsatsens syfte har varit om de reviderade riktlinjerna är förenliga med armlängdsprincipen. I min analys av om eftersyn kan förekomma inom ramen för korrigeringsregeln har jag kommit fram till att korrigeringsregeln ger uttryck för att en prövning av om villkoren i ett avtal är marknadsmässiga ska göras utifrån förutsättningarna vid avtalstidpunkten. Utrymmet för att beakta händelser efter avtalstidpunkten är enligt regelns ordalydelse och principen om beskattningsårets slutenhet begränsat till de fall där en eftersyn hade tillåtits mellan oberoende parter, det vill säga till de fall det är förenligt med armlängdsprincipen att beakta sådana händelser. Här har slutsatsen dragits att oberoende parter vanligtvis inte avtalar om att ett transaktionspris får justeras utifrån händelser som inträffar efter avtalstidpunkten. Riktlinjerna kan därför i huvudfallet inte vara vägledande för korrigeringsregeln. Frågan måste däremot alltid prövas utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet och vad som därvid hade avtalats mellan oberoende parter. Rättssäkerhetskravet på förutsebarhet i beskattningen talar dock för en restriktiv tillämpning av eftersyn i andra fall än då det klart framgår att en eftersyn är förenlig med armlängdsprincipen.

För att besvara frågan om de reviderade riktlinjerna kan vara vägledande för korrigeringsregeln har det även undersökts om riktlinjerna i övrigt är förenliga med svensk skattelag. Innebörden av att skattemyndigheterna får använda ex post-resultat som presumtivt bevis för en felprissättning är att det är den skattskyldige som har bevisbördan för ett armlängdspris eller att ex post-resultat anses ha bevisrättslig verkan som så kallade

prima facie-bevis för en felprissättning. I svensk rätt åvilar den primära bevisbördan Skatteverket. Det har inte framkommit skäl för en omvänd bevisbörda för svårvärderade immateriella tillgångar. För att en priskorrigerings ska äga rum krävs därför att Skatteverket når upp till något av de beviskrav som gäller i det enskilda fallet. Av analysen har framkommit att ex post-resultat som sådana inte kan ligga till grund för en priskorrigerings. Vidare har framkommit att de beviskrav som uppställs på den skattskyldiges motbevisning är högre än vad som följer av svensk rätt. Genom denna analys har jag därför kommit till slutsatsen att de reviderade riktlinjerna inte är förenliga med svensk rätt i denna del och därmed inte kan vara vägledande för korrigeringsregeln.

I uppsatsens fjärde kapitel har slutligen särskilda tillämpningsfrågor som har uppstått inom ramen för uppsatsens frågeställningar diskuterats. Här har framgått att frågan om rätt beskattningsår för en prisjustering får avgöras från fall till fall, bland annat beroende på om det rör sig om en upplåtelse eller överlåtelse. Vidare har framgått att den skattskyldige inte har någon möjlighet att använda ex post-resultat till sin skattemässiga fördel inom ramen för korrigeringsregeln. Avslutningsvis har risken för ekonomisk dubbelbeskattning belysts i syfte att visa på de konsekvenser som kan följa av en tillämpning av riktlinjer som avviker från armlängdsprincipen.

I en sammanfattande slutsats kan konstateras att de reviderade riktlinjerna endast i ytterst begränsad utsträckning torde kunna vara vägledande för korrigeringsregeln. Med hänsyn till att OECD:s riktlinjer i stor utsträckning används som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln får det anses otillfredsställande att det inte föreligger samstämmighet mellan riktlinjerna och korrigeringsregeln. Enligt min mening leder detta till ett osäkert rättsläge och riskerar att motverka den internationella konsensus om armlängdsprincipens innebörd som krävs för att undvika olösliga dubbelbeskattningstvister och den internationella ekonomiska dubbelbeskattning som följer härav. Lösningen som står till buds är en förändring av svensk rätt som överensstämmer med de reviderade riktlinjerna. Hur en sådan förändring skulle se ut ligger utanför uppsatsens syfte och är ytterst en fråga på politisk nivå. Om en förändring inte är att vänta står de i uppsatsen diskuterade frågeställningarna ovissa tills den dagen de eventuellt kommer upp till prövning i högsta instans.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 1965:126, *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändringar i kommunalskattelagen den 28 september 1928*

Prop. 1971:10, *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.*

Prop. 1973:90, *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.*

Prop. 1977/78:136, *Om ändrade regler för skattetillägg m.m.*

Prop. 1981/82:10, *Om ändrade avdragsregler för egenavgifter m.m.*

Prop. 1982/83:73, *Om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.*

Prop. 1986/87:30, *Om följdändringar till slopanDET av den kommunala garanti- och utbokeskattningen m.m.*

Prop. 1989/90:74, *Om ny taxeringslag m.m.*

Prop. 1998/99:15, *Omstruktureringar och beskattning*

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

Prop. 2003/04:126, *Undantag från skattskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och avgift*

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

Prop. 2009/10:80, *En reformerad grundlag*

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

SOU 1962:59, *Internationella skattefrågor*

SOU 1964:29, *Koncernbidrag m.m.*

SOU 1974:100, *Internationella överenskommelser och svensk rätt*

SOU 1993:62, *Rättssäkerheten vid beskattningen*

SOU 1999:79, *Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga*

## Litteratur

Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens i inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Nerenius & Santérus 1998 [cit: Aldén, *Om regelkonkurrens i inkomstskatterätten*]

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, Wolters Kluwer 2016

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

Bullen, Andreas, *Arm's Length Transaction Structures – Recognizing and Restructuring Controlled Transactions in Transfer Pricing*, IBFD 2010 [cit: Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*]

Burmeister, Jari, *Internprissättning och omkaraktisering – en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*, Iustus 2016 [cit: Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering*]

Boos, Monica, *International Transfer Pricing: The Valuation of Intangible Assets*, Kluwer Law International 2003

Bring, Ove, Mahmoudi, Said & Wrangé, Pål, *Sverige och folkrätten*, Norstedts Juridik 2014 [cit: Bring m.fl., *Sverige och folkrätten*]

Cassne, Hedvig, Diesen, Christian, Hammarström, Fredrik & Schauman, Johan, *Bevis 3 – Prövning av skattemål*, Norstedts Juridik 1999 [cit: Cassne, *Bevis 3 – Prövning av skattemål*]

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur 2014

Dahlberg, Mattias, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, i *Festskrift till Gustaf Lindencrona* (red. Arvidsson, Richard, Melz, Peter & Silfverberg, Christer), Norstedts Juridik 2003, s. 137–155

Dießen, Christian & Lagerqvist Veloz Roca, Annika, *Bevis 7 – Bevisprövning i förvaltningsmål*, Norstedts Juridik 2003

Gräns, Minna, *Decisio Juris*, Iustus 2013

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen – vid inkomstbeskattning*, Norstedts Juridik 1995 [cit: Hultqvist, *Legalitetsprincipen*]

Kellgren, Jan, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen – om de avgörande tidpunkterna i redovisning och beskattning och om betydelsen av händelser därefter*, Jure 2016 [cit: Kellgren, *Tidsfrågor i skatterättstillämpningen*]

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i *Juridisk metodlära* (red. Korling, Fredrik & Zamboni, Mauro), Studentlitteratur 2013, s. 21–46

Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Norstedts Juridik 1995

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget 1994

Lindkvist, Gustav, *Bevisfrågor i skatteprocessen – en översikt*, Norstedts Juridik 2016 [cit: Lindkvist, *Bevisfrågor i skatteprocessen*]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon Almedal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur 2015 [cit: Lodin m.fl., *Inkomstskatt*]

Marcusson, Lena, *Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet*, Iustus 1989

Markham, Michelle, *The Transfer Pricing of Intangibles*, Kluwer Law International 2005

Monsenego, Jérôme, *Introduction to Transfer Pricing*, Wolters Kluwer Law & Business 2015

- Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus 2013
- Påhlsson, Robert, *Sponsring – avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, Iustus 2008 [cit: Påhlsson, *Sponsring*]
- Sjöholm, Fredrik, *Globaliseringen och Företagen*, 2009
- Svenskt Näringsliv, *Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal*, 2010
- Wennergren, Bertil, *Taxering – taxeringsförfarande och taxeringsprocess enligt nya taxeringslagen*, Norstedts Juridik 1991 [cit: Wennergren, *Taxering*]
- Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedts Juridik 2002
- Wiman, Bertil, *Beskattning av royalties m.m. till utlandet*, i *Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen* (red. Thorell, Per), Iustus 1988, s. 167–215
- Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner*, Iustus 1987
- Wittendorff, Jens, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Kluwer Law International 2010

## Artiklar

- Auten, Lana, Lewis, Justin, Keates, Harry A. & Wright, Deloris R., *The BEPS Action 8 Final Report: Comments from Economists*, *International Transfer Pricing Journal* March/April 2016, s. 99–108
- Arvidsson, Richard, *Ny dom om fullföljdskravet för stiftelser*, *Svensk Skattetidning* 2002:4, s. 328–338
- Arvidsson, Richard & Persson, Olov, *Sweden – Transfer Pricing*, IBFD 2016
- Bell, Kevin, *BEPS Project Needs to Consider EU Law Prohibitions*, *Official Says*, 22 BNA Transfer Pricing Report 2013
- Bjuvberg, Jan, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, *Svensk Skattetidning* 2015:2, s. 111–130
- Burmeister, Jari, *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, *Svensk Skattetidning* 2016:6-7, s. 433–450
- Calderón, José, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?*, *Intertax* 2007, vol. 35, issue 1, s. 4–29 [cit: Calderón, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law*]
- Clark, Robert, *Transfer Pricing, Section 482 and International Tax Conflict: Getting Harmonized Income Allocation Measures from Multinational Cacophony*, *The American University Law Review* 1993, s. 1156–1212 [cit: Clark, *Transfer Pricing, Section 482 and International Tax Conflict*]
- Cruz Martínez, Bibiana, *The Arm's Length Standard vs the Commensurate with Income Standard: Transfer Pricing Issues in the Valuation of Intangible Assets*, U.P.R. Business

Law Journal 2011, no. 2, s. 302–313 [cit: Cruz Martínez, *The Arm's Length Standard vs the Commensurate with Income Standard*]

Ericson, Lars-Eric & Grive, Magnus, *Transfer Pricing and Intangibles*, IFA Cahiers 2007, vol. 92A, s. 559–581

Fast, Katarina, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning – i belysning av Regeringsformen och Europakonventionen*, Skattenytt 2011, s. 118–141 [cit: Fast, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning*]

Fedusiv, Oleh, *Transactions with Hard-to-Value Intangibles: Is BEPS Action 8 Based on the Arm's Length Principle?*, International Transfer Pricing Journal November/December 2016, s. 483–489

Good, Oscar, *Riktlinjer om immateriella tillgångar från ett internprissättningsperspektiv*, Svensk Skattetidning 2014:10, s. 779–789

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

Hall, Mikael, Larsén, Magnus, Jacobsen, Mikael & Monsenego, Jérôme, *BEPS och internprissättning – särskilt fokus på risk, kapital och immateriella tillgångar*, SvSkT 2015:4, s. 351–366 [cit: Hall m.fl., *BEPS och internprissättning – särskilt fokus på risk, kapital och immateriella tillgångar*]

Hallbäck, Camilla & Gustafsson, Sara, *Den globala effekten av Glaxo-fallet – internprissättningskonflikterna ökar mellan OECD och USA*, Svensk Skattetidning 2009:6-7, s. 813–830 [cit: Hallbäck & Gustafsson, *Den globala effekten av Glaxo-fallet*]

Henriksson, Eskil & Schröder, Mats, *Skattemässiga konsekvenser av byte av redovisningsprincip*, Skattenytt 2000, s. 124–131

Hilling, Maria, *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*, Svensk Skattetidning 2013:3, s. 187–219

Hultqvist, Anders & Wiman, Bertil, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, Svensk Skattetidning 2015:4, s. 309–324

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

Hultqvist, Anders, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, Svensk Skattetidning 2010:5, s. 520–534 [cit: Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser*]

Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk Skattetidning 2005:5, s. 302–321

Lagarden, Martin, *Intangibles in a Transfer Pricing Context: Where Does the Road Lead?*, International Transfer Pricing Journal September/October 2014, s. 331–346

Levey, Marc, Gerdes, Imke & Mansfield, Aliss, *The Key BEPS Action Items Causing Discussion in the United States*, Intertax 2016, vol. 44, issue 5, s. 399–405 [cit: Levey m.fl., *The Key BEPS Action Items Causing Discussion in the United States*]

Levey, Marc & Ruchelman, Stanley, *Section 482 – The Super Royalty Provisions Adopt the Commensurate with Income Standard*, *The Tax Lawyer*, vol. 41, no. 3, s. 611–651

Lindkvist, Gustav, *Krävs det 150 procent bevisvärde i skattemål?*, *Svensk Skattetidning* 2015:1, s. 44–47

Lowell, H., Cym & Herrington, Matthew, *Planning for Multilateral Tax Controversy in the Post-BEPS World*, *International Transfer Pricing Journal* September/October 2015, s. 281–296

Miyatake, Toshio, *Transfer Pricing and Intangibles*, *IFA Cahiers* 2007, vol. 92A, s. 17–38

Monsenego, Jérôme, *Utfallet av BEPS-projektet*, *SvSkT* 2015:10, s. 827–846

Pichhadze, Amir, *Exposing Unaddressed Issues in the OECD's BEPS Project: What About the Roles and Implications of Contract Interpretation Law and Private International Law in the Transfer Pricing Arm's Length Comparability Analysis?*, *World Tax Journal* 2015, vol. 7, no. 1 [cit: Pichhadze, *Exposing Unaddressed Issues in the OECD's BEPS Project*]

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, *Skattenytt* 2006, s. 401–418

Rick, Johan, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?*, *Svensk Skattetidning* 2016:8, s. 541–551

Shapiro, Alan & Wrappe, Steven, *IRS Comments on Periodic Adjustments for Intangibles: Looking for the Silver Lining*, *Tax Analysts Doc* 2005-6378

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

## **Rättsfall**

*Högsta förvaltningsdomstolen*

RÅ 1947 ref. 34

RÅ 1958 ref. 48

RÅ 1971 not. 604

RÅ 1974 not. 36

RÅ 1974 ref. 61

RÅ 1979 1:98

RÅ 1983 Aa 39

RÅ 1983 1:87

RÅ 1984 1:16

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1994 ref. 85  
RÅ 1994 not. 132  
RÅ 1994 not. 697  
RÅ 1995 ref. 96  
RÅ 1998 not. 188  
RÅ 2001 ref. 17  
RÅ 2001 ref. 65  
RÅ 2004 ref. 13  
RÅ 2006 ref. 63  
RÅ 2009 ref. 91  
HFD 2012 ref. 32  
HFD 2016 ref. 23  
HFD 2016 ref. 45

#### *Kammarrätterna*

Kammarrätten i Stockholms dom den 12 september 2011 i mål nr 7368–7370-09  
Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 juni 2011 i mål nr 2627-09  
Kammarrätten i Göteborgs dom den 20 mars 2013 i mål nr 1737–1738-11  
Kammarrätten i Göteborgs dom den 30 april 2015 i mål nr 1168-14  
Kammarrätten i Göteborgs dom den 28 oktober 2015 i mål nr 6227–6230-13  
Kammarrätten i Stockholms dom den 21 mars 2016 i mål nr 7416–7418-14

#### *Förvaltningsrätterna*

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 2 oktober 2013 i mål nr 8028-12, 8031–8032-12 och 8035-12

#### *Högsta domstolen*

NJA 1973 s. 423  
NJA 1999 s. 304

#### *Arbetsdomstolen*

AD 1972 nr 5

#### *Utländska rättsfall*

Bausch & Lomb, Inc v. Commissioner, 92. T.C. 525 (1989) (USA)



## **OECD**

OECD, *Aligning Transfer Pricing with Value Creation*, 2015

OECD, *BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles, Public Discussion Draft 4 June 2015 – 18 June 2015*, 2015

OECD, *BEPS – Explanatory Statement*, 2015

OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Action 8: Hard-to-Value Intangibles*, 2015

OECD, *Comments Received on Public Discussion Draft on BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, 2014

OECD, *Intercompany Transfer Pricing Regulations under US Section 482 – Temporary and Proposed Regulations*, 1993

OECD, *OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, tillgänglig via <https://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm> (hämtad 2016-11-03)

OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2010

## **Skatteverket**

Skatteverket, *BEPS – Åtgärds punkterna*, tillgänglig via <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/bepsettarbeteinomoecd/bepsatgardspunkterna.4.3810a01c150939e893f7643.html> (hämtad 2016-11-22)

Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*

Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*

Skatteverket, *Internprissättning*, tillgänglig via <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html> (hämtad 2016-11-05)

Skatteverket, *Principer för inkomstbeskattningen m.m.*

## **Vissa elektroniska källor**

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteförfarandelagen (1 september 2016, Zeteo)*, kommentaren till 66 kap. 21 och 27 §§

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen (1 juli 2016, Zeteo)*, kommentaren till 14 kap. 19–20 §§ [cit: Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen (1 juli 2016, Zeteo)*]

Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, Isberg, Magnus, Eliason, Marianne & Regner, Göran, *Regeringsformen (1 januari 2015, Zeteo)*, kommentaren till 8 kap. 2 § [cit: Holmberg m.fl., *Regeringsformen (1 januari 2015, Zeteo)*]

Jonsson, Lars, *Inkomstskattelagen (1 januari 2014, Karnov/Lexino)*, kommentaren till 14 kap. 19 §

Nationalencyklopedin, *Definition av "beslutsteori"*, tillgänglig via <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/1%C3%A5ng/beslutsteori> (hämtad 2017-01-12)

Regeringskansliet, *Skatteavtal mellan Sverige och Saudiarabien*, tillgänglig via <http://www.regeringen.se/rattsdokument/sveriges-internationella-overenskommelser/2015/10/skatteavtal-mellan-sverige-och-saudiarabien> (hämtad 2016-11-03)

### **Övrigt**

Stockholms Handelskammare, *Rätt internprissättning inom bolag – en kritisk granskning av svenska skatteregler*, Rapport 2007:5

Treasury Department & Internal Revenue Service, *A Study of Intercompany Pricing ("White Paper")*, 1988

U.S. Model, *Technical Explanation*, 2006