



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Juridiska Institutionen
Handelshögskolan vid
Göteborgs universitet

Karin Carlsson och Linda Samuelsson

Prissättningsbesked

– bindande besked om internprissättning vid internationella transaktioner

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Professor Robert Pahlsson

Skatterätt

Höstterminen 2009

Förord

Vi vill tacka Oscar Good för inspiration till val av ämnesområde för uppsatsen. Vi vill även tacka vår handledare Robert Pålsson för värdefulla kommentarer och synpunkter som vi fått under skrivandet av vårt examensarbete.

Göteborg, januari 2010

Karin Carlsson och Linda Samuelsson

Innehåll

FÖRKORTNINGAR	6
1. INLEDNING	7
1.1 Syfte	7
1.2 Avgränsningar	7
1.3 Metod	7
1.4 Disposition	8
1.5 Begrepp.....	8
2. INTERNPRISSÄTTNING	10
2.1 Inledning.....	10
2.2 OECD.....	11
2.2.1 Modellavtalet	12
2.2.2 Armlängdsprincipen.....	13
2.2.3 Artikel 9 i modellavtalet om företag med intressegemenskap	14
2.2.4 Bedömningskriterier för att fastställa armlängdspris.....	16
2.2.5 Metoder för att fastställa armlängdspris	18
2.2.5.1 Traditionella transaktionsbaserade metoder.....	20
2.2.5.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder	21
2.2.6 Bevisbörda	22
2.2.7 Artikel 25 i modellavtalet om ömsesidig överenskommelse.....	22
2.3 Svensk rätt.....	24
2.3.1 Den svenska normgivningsmakten	24
2.3.2 Förhållandet mellan svensk rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt	25
2.3.3 Korrigeringsregeln	26
2.3.3.1 Förutsättningar för korrigering.....	27
2.3.3.2 Bevisbörda.....	29
2.3.3.3 Praxis	30
2.3.4 OECD:s kommentars och riktlinjers rättskällevärde i svensk rätt.....	31
2.4 Dokumentation	32
2.4.1 OECD.....	32
2.4.2 EU och JTPF	34
2.4.2.1 Uppförandekod om dokumentationskrav	34
2.4.2.2 Omfattningen av EUTPD	35

2.4.2.3 Innehållet i EUTPD	36
2.4.3 Sverige	36
2.4.3.1 Dokumentationskyldighetens inträde	37
2.4.3.2 Innehållet i dokumentationen	38
2.4.3.3 Sanktioner	40
2.5 Diskussion.....	41
3. PRISSÄTTNINGSBESKED	44
3.1 Inledning.....	44
3.2 OECD.....	46
3.2.1 Allmänt	46
3.2.2 Ansökningsfasen	49
3.2.3 Genomförandefasen	55
3.2.4 Kontroll och uppföljning	57
3.3 EU och JTPF	60
3.3.1 Allmänt	60
3.3.2 Ansökningsfasen	61
3.3.3 Genomförandefasen	64
3.3.4 Kontroll och uppföljning	65
3.4 Sverige	66
3.4.1 Bakgrund.....	66
3.4.2 Bilateral prissättningsbesked.....	68
3.4.3 Prissättningsbeskedets rättsverkningar	69
3.4.4 Behörig myndighet	70
3.4.4.1 Skyndsam handläggning.....	72
3.4.5 Allmänt om prissättningsbeskedet.....	72
3.4.6 Ansökan om prissättningsbesked.....	73
3.4.6.1 Förmöte.....	75
3.4.6.2 Ansökans innehåll	75
3.4.7 Förutsättningar för meddelande av prissättningsbesked.....	78
3.4.7.1 Grundläggande förutsättningar.....	78
3.4.7.2 Ömsesidig överenskommelse	81
3.4.8 Prissättningsbeskedets innehåll.....	82
3.4.8.1 Prissättningsbeskedets giltighetstid.....	83
3.4.9 Ändring eller återkallelse av prissättningsbesked	85
3.4.9.1 Näringsidkarens underrättelseskyldighet	85
3.4.9.2 Ändring av prissättningsbesked	86
3.4.9.3 Återkallelse av prissättningsbesked	87
3.4.10 Sanktioner	88

3.4.11 Överklagande	88
3.4.12 Ansökningsavgift	90
3.4.12.1 Möjlighet till befrielse från ansökningsavgift	92
3.5 Diskussion.....	92
4. AVSLUTANDE KOMMENTARER	99
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	100

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
CFA	Committee on Fiscal Affairs
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska Unionen
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
FL	Förvaltningslag (1986:223)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OSL	Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
TL	Taxeringslag (1990:324)

1. Inledning

1.1 Syfte

Syftet med denna uppsats är att presentera lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner (hädanefter lagen om prissättningsbesked) som trädde i kraft den 1 januari 2010 och att samtidigt kritiskt granska denna. För att kunna presentera lagen på ett ändamålsenligt sätt har uppsatsen även till syfte att redogöra för ämnesområdet internprissättning som systemet med prissättningsbesked har en nära koppling till. I redogörelsen för internprissättning samt systemet med prissättningsbesked ingår även att studera det internationella arbetet inom OECD och EU. Detta eftersom dessa områden har en tydlig internationell dimension.

Frågeställningen för uppsatsen är om lagen om prissättningsbesked är en välgenomtänkt lag? För att utreda svaret på frågan finner vi det lämpligt att även formulera vissa delfrågor. Dessa frågor är; vad är prissättningsbesked, när är det aktuellt att använda och hur används det samt vilka problem kan uppstå eller undvikas genom att använda sig av systemet?

1.2 Avgränsningar

Eftersom syftet är att skriva en uppsats om lagen om prissättningsbesked faller det sig naturligt att inte fördjupa sig inom området internprissättning. Redogörelsen för ämnesområdet internprissättning är i första hand ämnat att lägga grunden för en förståelse av ämnet och sedermera även syftet med systemet med prissättningsbesked.

Införandet av lagen om prissättningsbesked har inneburit ändringar i andra lagar så som bland annat TL och OSL. På grund av uppsatsens begränsade utrymme lämnas dessa ändringar därhän. Angående lagen om prissättningsbesked har reglering gällande handelsbolag helt och hållet utelämnats från redogörelsen.

Vad gäller arbetet inom EU på interprissättningsområdet kommer endast att behandlas det arbete som rör dokumentationskrav samt prissättningsbesked.

1.3 Metod

För att kunna beskriva det internationella arbetet på internprissättningsområdet inom OECD och EU har vi studerat internationella handlingar och dokument. Beträffande den svenska lagstiftningen på området internprissättning har en traditionell juridisk metod använts. Vad

gäller doktrin inom svensk rätt har de två standardverken; *Prissättning inom multinationella koncerner* (1987) av Bertil Wiman samt *Dolda vinstöverföringar: en skatterättslig studie av internprissättning i multinationella koncerner* (1990) av Richard Arvidsson, medvetet valts bort då dessa enligt vår uppfattning är föråldrade och internprissättningsområdet är ständigt föränderligt.

Systemet med prissättningsbesked har beskrivits utifrån OECD:s samt EU:s riktlinjer. Vidare har lagen om prissättningsbesked presenterats utifrån en traditionell juridisk metod. Vi har studerat lagtext och förarbeten för att få en bild av den nya lagstiftningen och bakgrunden till densamma. Angående vissa spörsmål har remissinstansernas synpunkter behandlats då vi ansett det värdefullt att lyfta fram dessa för att få en djupare diskussion om lagens utformning och uppbyggnad.

1.4 Disposition

Uppsatsen är disponerad på fyra kapitel, varav kapitel två och tre består av de materiellt relevanta delarna. I det andra kapitlet presenteras ämnet internprissättning utifrån OECD:s arbete på området samt utifrån svensk rätt. Härtill kommer även arbetet på internprissättningsområdet inom EU. I det tredje kapitlet presenteras systemet med prissättningsbesked utifrån arbetet inom OECD och EU. Därefter följer en utförlig redogörelse för den svenska lagen om prissättningsbesked. Både kapitel två och tre följs av en analyserande diskussion. Kapitel fyra innehåller avslutande kommentarer till uppsatsen.

1.5 Begrepp

Ämnesområdet internprissättning samt systemet med prissättningsbesked rör gränsöverskridande transaktioner. Detta följer av uppsatsens ämnesområde och det kommer därför inte att uttryckas varje gång det talas om transaktioner att det rör just gränsöverskridande transaktioner. Vidare så berörs i flera avsnitt i uppsatsen dubbelbeskattning. Den dubbelbeskattning som då avses är främst internationell ekonomisk dubbelbeskattning och om något annat avses så kommer det att framgå uttryckligen av texten. Vad gäller begreppet prissättningsbesked så avses bara bilaterala prissättningsbesked och när någon annan form avses anges detta uttryckligen.

I uppsatsen har inte endast svenska källor använts och därmed krävs även vissa klagöranden gällande hur olika begrepp används vid återgivandet av de olika källorna. I OECD:s samt EU:s material används uttrycket företag i intressegemenskap medan i svensk rätt används

uttrycket företag i ekonomisk intressegemenskap. Vid redogörelsen av arbetet inom OECD och EU eller mer generellt i en diskussion i uppsatsen så används uttrycket företag i intressegemenskap medan företag i ekonomisk intressegemenskap används när redogörelsen rör specifikt svensk rätt. Det skall dock påpekas att dessa uttryck är synonyma. Vad gäller benämningen av den part som är skattemyndighetens motpart samt den som kommer att ansöka om prissättningsbesked så används begreppet skattskyldig när redogörelsen härrör från OECD:s och EU:s källor eller mer generellt i en diskussion i uppsatsen. När redogörelsen istället specifikt rör svensk rätt så används begreppet näringsidkare. Anledningen till att begreppet näringsidkare är det som används när det gäller svensk rätt är att det är det begrepp som används i lagen om prissättningsbesked. Begreppen skattskyldig och näringsidkare får dock i stort anses överrensstämma med varandra i sammanhanget.

2. Internprissättning

Följande kapitel är indelat i fem avsnitt. I det första avsnittet följer en inledning till ämnesområdet internprissättning. I det andra avsnittet kommer OECD samt den modell för dubbelbeskattningsavtal, Model Tax Convention on Income and on Capital (hädanefter modellavtalet), som organisationen har utarbetat att presenteras. Därefter kommer armlängdsprincipen att behandlas. Detta görs delvis genom en beskrivning av principen samt även genom en presentation av modellavtalets artikel 9. Därpå redogörs först för bedömningskriterier och senare för metoder för att fastställa armlängdspris. Slutligen behandlas modellavtalets artikel 25 om ömsesidig överenskommelse. I det tredje avsnittet kommer inledningsvis den svenska normgivningsmakten på skatteområdet att behandlas och därpå diskuteras förhållandet mellan svensk rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt. Därefter kommer den svenska regleringen för korrigerande resultat vid oriktig prissättning att presenteras. Detta görs främst genom att de olika rekvisiten beskrivs samt genom att svensk rättspraxis på området behandlas. Slutligen diskuteras OECD:s kommentarer och riktlinjers rättskällevärde i svensk rätt. Det fjärde avsnittet behandlar de dokumentationskrav som den skattskyldige under vissa förutsättningar måste iakttä i samband med prissättning av transaktioner inom en företagsgrupp. Dokumentationskraven kommer inledningsvis att presenteras utifrån OECD:s riktlinjer, därefter utifrån EU:s uppförandekod om dokumentationskrav samt slutligen utifrån den svenska interna regleringen i LSK. Avslutningsvis, i det femte avsnittet, följer en analyserande diskussion med utgångspunkt i det material som presenterats i de första fyra avsnitten.

2.1 Inledning

Som en följd av globaliseringen har allt fler företag etablerat verksamhet i flera länder, så även mindre företag.¹ Vidare har de multinationella företagsgruppernas roll på världsmarknaden ökat under de senaste åren och idag sker globalt 60 procent av världshandeln inom företagsgrupper². Gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap och avtalsvillkor rörande dessa leder till internprissättningsfrågor. Det största problemet när det gäller internprissättning är att företag som befinner sig i intressegemenskap, i transaktioner mellan varandra, kan tänkas ta hänsyn till andra faktorer än strikt affärsmässiga vid prissättningen av exempelvis en vara eller en tjänst. En direkt följd av

¹www.skatteverket.se/skatter/foretagorganisationer/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html, besökstid den 5 januari 2010, klockan 20.38.

²www.skatteverket.se/skatter/foretagorganisationer/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html, besökstid den 5 januari 2010, klockan 20.38.

prissättningen är att denna påverkar företagets resultat och därmed den bolagsskatt som skall erläggas. Ett scenario är att två företag som befinner sig i intressegemenskap är lokaliserade i ett högskatteland respektive ett lågskatteland. Om dessa företag ingår ett avtal gällande transaktioner dem emellan och om avtalsvillkoren medvetet leder till att företaget i högskattelandet debiterar ett lägre pris utan att det är affärsmässigt motiverat kan det tyda på att företagen söker skaffa sig en skattemässig fördel. Den skattemässiga fördelen består i att företagen genom prissättningen av transaktionerna för över inkomster från högskattelandet till lågskattelandet och därmed deklarerar högre inkomster i lågskattelandet och lägre inkomster i högskattelandet, vilket totalt sett leder till en lägre skatt. Med all sannolikhet skulle en sådan transaktion inte ha ägt rum mellan företag utan intressegemenskap eftersom prissättningen mellan varandra oberoende företag normalt styrs av marknadsmässiga överväganden. Ett annat scenario är att det kan vara lönsamt att överföra överskott i ett vinstgivande bolag i ett land till ett förlustbolag i ett annat land och på det sättet minska den totala skatten³. På detta sätt utnyttjar företagsgruppen sin internationalisering och optimerar företagsgruppens resultat.

I varje stats intresse ligger att skydda den egna skattebasen och de allra flest stater har regler för hur internprissättning skall ske i syfte att förhindra oriktig prissättning och för att se till att rätt skatt erläggs i "rätt" land. Således handlar internprissättning idag till stor del om att fördela beskattningsrätten mellan stater eftersom vinsten i en företagsgrupp kan uppgå till betydande summor. Internprissättningsfrågor är följaktligen inte enbart av nationell karaktär, vilket har medfört att internprissättningsproblematiken uppmärksammas framförallt internationellt.

2.2 OECD

OECD har, sedan 1961 då organisationen antog sin nuvarande form, haft som målsättning att genom analys och utbyte av erfarenheter stimulera till långsiktig ekonomisk tillväxt och sysselsättning samt en vidgad världshandel.⁴ Organisationen består idag sammantaget av 30 medlemsstater och organisationen karaktäriseras som mellanstatlig.⁵ På skatteområdet finns en skattekommitté, CFA, som sätter dagordningen för OECD:s arbete inom skatteområdet. Vidare fungerar CFA som ett forum där medlemsstaterna kan utbyta idéer vad gäller

³ Pelin, andra omarbetade upplagan, s 69.

⁴ http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36761863_1_1_1_1_1,00.html, besökstid den 18 september 2009, klockan 14.37.

⁵ SKV,Handledning för internationell beskattning, s 468 samt http://www.oecd.org/document/58/0,3343,en_2649_201185_1889402_1_1_1_1,00.html, besökstid den 19 september 2009, klockan 09.55.

skatterätliga spörsmål och administrativa svårigheter.⁶ CFA har utarbetat en modell för hur skatteavtal mellan medlemsstaterna kan och bör se ut.

2.2.1 Modellavtalet

Den första utgåvan av OECD:s modellavtal kom ut år 1963.⁷ År 1977 följdes det av en nyutgåva eftersom behovet av att anpassa modellavtalet till ändrade ekonomiska förhållanden ökade.⁸ Modellavtalet har genom årens lopp fram tills idag fått en mycket stor genomslagskraft. Antalet dubbelbeskattningsavtal baserade på modellen mellan OECD:s medlemsstater är idag 350 stycken, därutöver 1 500 avtal med icke-medlemsstater. De bi- eller multilaterala avtalen följer i mycket stor utsträckning modellavtalets artiklar och systematik. Vidare har modellavtalet haft en stor betydelse för att underlätta de bi- och multilaterala avtalsförhandlingarna.⁹

Modellavtalet kan med fördel beskrivas utifrån tre delar: en introduktion till avtalet, en avtalsdel och slutligen en kommentar till respektive artikel. Kommentaren till respektive artikel är av stor betydelse vid tolkningen av skatteavtal som baseras på modellavtalet. Till modellavtalet finns en rekommendation från rådet, OECD:s högsta beslutande instans, att vid tolkning av medlemsstaterna skatteavtal så skall kommentaren användas. Det skall emellertid framhållas att rekommendationen inte är bindande för medlemsstaterna.¹⁰

Det uttalade syftet med modellavtalet är att förhindra, det vill säga undanröja eller lindra, internationell juridisk dubbelbeskattning.¹¹ Begreppet ”internationell juridisk dubbelbeskattning” definieras som ” *the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods*”.¹² Modellavtalet syftar även till att förhindra skatteundandragande.¹³

⁶ http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_34897_1_1_1_1_1,00.html, besökstid den 19 september 2009, klockan 10.44.

⁷ Modellavtalet, kommentaren, introduktion, p 6.

⁸ Modellavtalet, kommentaren, introduktion, p 7-8.

⁹ Modellavtalet, kommentaren, introduktion, p 13.

¹⁰ Modellavtalet, kommentaren, Recommendation of the OECD Council concerning the model tax convention on income and on capital. Rekommendationen finns som bilaga till modellavtalets kommentar.

¹¹ Modellavtalet, kommentaren, introduktion, p 1 samt 3.

¹² Modellavtalet, kommentaren, introduktion, p 1.

¹³ Modellavtalet, kommentaren, artikel 1, p 7. Huruvida internationell ekonomisk dubbelbeskattning ligger inom ramen för modellavtalets syfte behandlas i avsnitt 2.2.3.

2.2.2 Armlängdsprincipen

Armlängdsprincipen är en internationellrättslig princip som fastslås i modellavtalets artikel 9. Principen slår fast att affärstransaktioner mellan företag i intressegemenskap skall överrensstämma med marknadsmässiga villkor, det vill säga vad oberoende företag hade avtalat sinsemellan. Den slår vidare fast att varje företag i en företagsgrupp skall behandlas som separerbara enheter istället för att ses som en helhet.¹⁴ Principen är särskilt viktig när man har att göra med en multinationell företagsgrupp.¹⁵

Det råder idag konsensus inom OECD om att armlängdsprincipen är den bästa principen för att reglera icke affärsmässiga villkor.¹⁶ Armlängdsprincipen motiveras inom OECD med flera olika argument. För det första ser principen till att uppnå skattemässig jämlikhet mellan företag organiserade i en grupp och enskilt organiserade företag. För det andra menar man att principen tar bort skattemässiga överväganden från ekonomiska beslut och att detta på så sätt främjar den ekonomiska tillväxten i världen. Slutligen har principen visat sig fungera väl i många fall där det gäller handel med varor eller lån.¹⁷ Även om det idag råder konsensus om att använda armlängdsprincipen har ett alternativ till denna presenterats. Alternativet kallas den *globala metoden* (global formulary apportionment), vilken innebär att det görs en fördelning av ett multinationellt företags världsinkomst mellan de länder inom vilka företagsgruppen har verkat efter en i förväg bestämd formel. Flera olika beräkningssätt finns men gemensamt för metoden är att den ofta väger in faktorer som omsättning, tillgångar och lönesumma. Metoden har emellertid förkastats av OECD.¹⁸ Idealt sett skulle metoden kunna minska risken för dubbelbeskattning radikalt eftersom det enbart är en i förväg bestämd metod som tillämpas utan värderingar eller övervägningar. Metodens tillämpning förutsätter dock att medlemsstaterna inom OECD i förväg är överens om metodens innehåll, vilket inte är fallet. I praktiken ökar metoden därför risken för dubbelbeskattning.¹⁹ Även om metoden inte ansetts utgöra ett realistiskt alternativ till att ersätta armlängdsprincipen har den likheter främst med de transaktionsbaserade vinstmetoderna.²⁰

¹⁴ Riktlinjerna, p 1.6.

¹⁵ Riktlinjerna, p 1.6-1.7.

¹⁶ Riktlinjerna, p 1.13.

¹⁷ Riktlinjerna, p 1.7-1.8.

¹⁸ Riktlinjerna, p 3.58-3.59, 3.61-3.63 samt 3.74.

¹⁹ Pedersen, s 217 f.

²⁰ För en presentation av de transaktionsbaserade vinstmetoderna se avsnitt 2.2.5.2.

I vissa fall kan armlängdsprincipen vara mindre ändamålsenlig. I de fall man har att göra med immateriella rättigheter eller specialiserade varor kan det vara svårt att fastställa marknadsmässiga villkor. Principen bortser också från att en företagsgrupp i hög grad kan ha en integrerad produktion och den beaktar inte heller hänsyn till andra vinster bolagen gör genom transaktionerna, exempelvis effektivitetsvinster företagsgruppen kan göra genom att företagen just ingår i samma företagsgrupp.²¹

2.2.3 Artikel 9 i modellavtalet om företag med intressegemenskap

I artikel 9.1 anges till att börja med förutsättningarna för när ett företag befinner sig i intressegemenskap. Det första fallet är då ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital. Det andra fallet är då samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital. Följden av en sådan intressegemenskap framgår av artikel 9.1 andra stycket. Situationen som avses är att det mellan företagen i en sådan intressegemenskap, i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser, avtalas eller föreskrivs villkor som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag. I så fall får all inkomst som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte gör det, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överrensstämmelse därmed. Artikel 9.1 möjliggör således för medlemsstaterna att skydda sin nationella skattebas och tillämpningen av artikeln medför att beskattningsrätten fördelas mellan de avtalsslutande staterna. Eftersom en stor del av världshandeln sker mellan företag i intressegemenskap så kan fördelningen av beskattningsrätten av företagsgruppens inkomst vara av stor betydelse för staternas skatteintäkter.²²

Eftersom tillämpningen av artikel 9.1 kan medföra internationell ekonomisk dubbelbeskattning försöker artikel 9.2 komma tillrätta med problemet. Ett exempel är att ett företag i stat A får sin inkomst justerad och således blir skattskyldig för ett belopp som redan beskattats hos ett företag i stat B. Enligt artikel 9.2 skall därför stat B göra en motsvarande justering för att på så sätt lindra dubbelbeskattningen. Justeringen görs emellertid inte per automatik i stat B enbart på den grund att företaget i stat A får sin inkomst justerad. Stat B är

²¹ Riktlinjerna, p 1.8-1.9 samt SKV,Handledning för internationell beskattning, s 243.

²² Wittendorff, s 175.

bara skyldig att justera beloppet om den anser att justeringen i stat A är berättigad enligt armlängdsprincipen.²³ Syftet med artikel 9.2 är således ett annat än artikel 9.1 eftersom artikel 9.2 syftar till att eliminera den internationella ekonomiska dubbelbeskattning som kan uppstå till följd av en korrigerings enligt artikel 9.1.

Syftet med artikel 9.2 skiljer sig till viss del från modellavtalets. Artikeln avser nämligen att förhindra internationell ekonomisk dubbelbeskattning.²⁴ Vad gäller internationell ekonomisk dubbelbeskattning så innehåller modellavtalet ingen definition av begreppet, till skillnad från internationell juridisk dubbelbeskattning. Ekonomisk dubbelbeskattning beskrivs i litteraturen på så vis att "*ekonomisk dubbelbeskattning tar fasta på att beskattningsunderlaget är föremål för upprepad beskattning, dock hos olika skattesubjekt*".²⁵ Det mest illustrativa exemplet på ekonomisk dubbelbeskattning är den situationen när ett aktiebolags vinst först blir föremål för beskattning på bolagsnivå. När vinsten sedermera delas ut till aktieägarna så beskattas den även hos mottagaren. Om bolaget och mottagaren dessutom befinner sig i olika stater så uppstår internationell ekonomisk dubbelbeskattning.

Vilka principer eller vilken metod som skall användas för att justera ett resultat, som avviker från armlängdsprincipen, framgår inte av artikel 9. Vidare innehåller artikeln inte någon tidsgräns för hur länge stat B skall vara skyldig, om sådan skyldighet föreligger, att justera företagets inkomst på den grunden att företaget i stat A har blivit justerat. Meningarna bland OECD:s medlemsstaterna går isär. Vissa är av åsikten att tidsgränsen skall vara öppen, medan andra menar att en öppen tidsgräns kan orsaka administrativa problem. Medlemsstaterna uppmanas därför lösa frågan i bilaterala avtal.²⁶ För att underlätta tolkningen av artikel 9 har OECD tidigare gett ut två rapporter²⁷ och sedermera även riktlinjer, på grund av utvecklingen inom internprissättningsområdet. I juni 1995 antogs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (hädanefter riktlinjerna). Riktlinjerna uppdateras kontinuerligt.

Artikel 9 anses inte utgöra hinder för intern lagstiftning mot underkapitalisering. Med underkapitalisering menas att ett företag finansieras genom en överdrivet stor andel av

²³ Modellavtalet, kommentaren, artikel 9, p 6.

²⁴ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 11. Se avsnitt 2.2.1 för syftet med modellavtalet.

²⁵ Dahlberg, s 25.

²⁶ Modellavtalet, kommentaren, artikel 9, p 10.

²⁷ Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979) samt Three Taxation Issues (1984).

främmande kapital i form av exempelvis ett lån från moderföretaget eller annan reell ägare.²⁸ Artikeln anses tillämplig för att justera ett företags resultat då räntan på ett lån, mellan företag i intressegemenskap, inte är i enlighet med armlängdsprincipen. Enligt kommentaren kan artikeln vidare tillämpas för att omklassificera den juridiska innebörden av handlingen, det vill säga att ett lån istället ses som tillskott av aktiekapital.²⁹ Att artikel 9 kan tillämpas för att justera ett företags resultat då räntan på ett lån mellan företag i intressegemenskap inte är i enlighet med armlängdsprincipen framgår av ordalydelsen. Huruvida artikel 9 kan användas för att rättsligt klassificera om handlingar vid underkapitalisering är emellertid en kontroversiell fråga vilket kommentaren inte ger sken av. Av ordalydelsen i artikel 9.2 framgår inte att juridiska omklassificeringar kan företas, vidare är den rättsliga regleringen i flera stater sådan att den inte tillåter juridiska omklassificeringar. Mot bakgrund av detta kan det anses vanskligt att uppställa internationella grundregler som inte synes överensstämma med vare sig ordalydelsen i artikeln eller uppfattningen i flertalet stater.³⁰

2.2.4 Bedömningskriterier för att fastställa armlängdspris

Då internprissättning och tillämpningen av armlängdsprincipen inte är en exakt vetenskap tar OECD i riktlinjerna upp ett antal olika bedömningskriterier, vilka bör beaktas för att kunna fastställa ett korrekt armlängdspris. Genomgången av de olika bedömningskriterierna får uppfattas som en allmän uppmaning av hur armlängdsprincipen bör tillämpas.

Armlängdsprincipen innebär, vilket tidigare nämnts, att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter. Mot bakgrund av detta skall därför enligt riktlinjerna en jämförbarhetsanalys företas. Vid en sådan analys skall särskilt fem faktorer beaktas. En grundläggande förutsättning för att en jämförelse skall kunna ske är att transaktionernas särdrag är tillräckligt jämförbara. Om det finns påtagliga prispåverkande skillnader kan jämförelse ske under förutsättning att skillnaderna beräknas och beaktas med någorlunda säkerhet. Som exempel på viktiga särdrag för varor anges bland annat varans form, utseende, kvalitet, kvantitet, utbud samt tillgänglighet.³¹ Vidare skall parternas funktioner beaktas i analysen. OECD menar att det ekonomiska resultatet vid affärer mellan oberoende företag är en avspeglig av de funktioner som varje företag fullgör och bidrar med.

²⁸ Pedersen, s 25.

²⁹ Modellavtalet, kommentaren, artikel 9, p 3.

³⁰ Pedersen, s 252 f.

³¹ Riktlinjerna, p 1.15-1.19.

Detta innebär således att försöka identifiera och jämföra de ekonomiskt mest betydelsefulla aktiviteterna och åtagandena som utförts av oberoende företag respektive hos företag i intressegemenskap. Särskild uppmärksamhet skall läggas vid företagsgruppens organisation och struktur.³² Därtill skall avtalade kontraktsvillkor beaktas vid jämförbarhetsanalysen. Vanligtvis är dessa nedskrivna men för de fall då nedskrivna avtalsvillkor saknas får innehållet i avtalsförhållandena härledas från parternas faktiska ageranden och ekonomiska principer som styr oberoende företags handlande.³³ Därutöver skall vid analysen ekonomiska förhållanden beaktas. Detta innebär att försöka identifiera de faktorer som kännetecknar den relevanta marknaden så som exempelvis storlek, geografisk uppdelning och konkurrens eftersom armlängdspriset för samma vara kan variera beroende på marknad.³⁴ Slutligen skall affärsstrategier som påverkar företagets verksamhet beaktas, exempelvis att tillfälligt sänka priset på en ny vara som introduceras på marknaden.³⁵

Skattemyndigheterna skall i normalfallet godta de faktiskt företagna transaktionerna mellan företag i intressegemenskap och lägga dessa till grund för en jämförelse med en transaktion mellan oberoende företag. Enligt riktlinjerna kan dock avvikelser från detta bedömningskriterium göras i två exceptionella situationer. Den första situationen är då den ekonomiska innebörden av transaktionen avviker från dess form, exempelvis när ett lån i realiteten utgör eget kapital. Den andra situationen är när avtalet mellan företag i intressegemenskap i sin helhet avviker från vad oberoende företag skulle ha kommit överens om.³⁶

Utgångspunkten är att armlängdsprincipen skall fastställas för varje enskild transaktion. Det förekommer emellertid att ett avtal samtidigt omfattar flera olika slag av prestationer, exempelvis upplåtelse av patent, varumärken, tillhandahållandet av tekniska och administrativa tjänster samt uthyrning av produktionsanläggningar för ett gemensamt pris. OECD benämner dessa överenskommelser som ”paketöverenskommelser”. Om det inte är möjligt att dela upp avtalet per transaktion, därför att de olika delarna hör samman, får avtalet innehållande en sådan överenskommelse behandlas i sin helhet.³⁷ Vidare är kvittningar något som bör beaktas vid fastställande av armlängdspris. Avsiktliga kvittningar kan variera i både

³² Riktlinjerna, p 1.20.

³³ Riktlinjerna, p 1.28.

³⁴ Riktlinjerna, p 1.30.

³⁵ Riktlinjerna, p 1.31.

³⁶ Riktlinjerna, p 1.36-1.37.

³⁷ Riktlinjerna, p 1.42-1.43.

omfattning och komplexitet, från det enkla fallet då fördelaktiga priser exempelvis vid inköp av råvaror uppvägs av prissättningen vid en försäljning av de färdiga produkterna till en generell utjämning av samtliga transaktioner under en viss tidsperiod.³⁸

Ett armlängdspris skall enligt riktlinjerna bestämmas med gott omdöme. En prissättningsutredning för att fastställa ett korrekt armlängdspris kan resultera i ett intervall av värden, där alla värden bedöms som lika tillförlitliga. Dessa armlängdsintervall skall beaktas vid fastställande av ett korrekt armlängdspris.³⁹ Vidare framgår av riktlinjerna att det är nödvändigt att ta del av data och information både från det granskade året och tidigare år för att få en fullständig bild av internprissättningen mellan företagen i intressegemenskap. Sådan information och data kan avslöja vad som påverkat internprissättningen eller vad som borde ha påverkat denna.⁴⁰ Därtill kan det finnas skäl för skattemyndigheterna att granska en företagsgrupp där vissa företag redovisar förluster samtidigt som andra företag i gruppen redovisar vinst vid fastställandet av ett armlängdspris. Förlusterna kan i vissa fall härstamma från ogynnsamma ekonomiska förhållanden, ineffektivitet eller vara ett resultat av en medveten affärsstrategi.⁴¹

Vad gäller allmänna myndighetsregleringar så som priskontroll, restriktioner för betalningar och valutakontroll bör dessa enligt riktlinjerna beaktas som villkor för en marknad. Villkoren bör även sedermera beaktas vid bedömningen av internpriset på denna marknad.⁴² Prissättning som används för tulländamål kan ibland vara användbar vid armlängdsbedömningar. Generellt vill ett företag som importerar varor ange ett så lågt värde som möjligt för tulländamål medan företaget för inkomstskatteändamål kan vara intresserat av att sätta ett högre pris som höjer de avdragsgilla kostnaderna.⁴³

2.2.5 Metoder för att fastställa armlängdspris

OECD har, utöver de bedömningskriterier som presenterats, utarbetat fem olika metoder för att fastställa ett företags verkliga beskattningsbara inkomst, det vill säga armlängdspriset.⁴⁴ Metoderna delas upp i traditionella transaktionsbaserade metoder och transaktionsbaserade vinstmetoder. I valet mellan en traditionell transaktionsbaserad metod eller en

³⁸ Riktlinjerna, p 1.60-1.61.

³⁹ Riktlinjerna, p 1.45-1.46.

⁴⁰ Riktlinjerna, p 1.49.

⁴¹ Riktlinjerna, p 1.52-1.53.

⁴² Riktlinjerna, p 1.55.

⁴³ Riktlinjerna, p 1.65-1.67.

⁴⁴ Armlängdsprincipens bedömningskriterier presenteras i avsnitt 2.2.4.

transaktionsbaserad vinstmetod skall de förstnämnda metoderna premieras. Vad gäller de två transaktionsbaserade vinstmetoderna är vinstfördelningsmetoden mer beprövad i medlemsstaterna än nettomarginalmetoden eftersom denna uppfattas som experimentell.⁴⁵

I riktlinjerna framhävs att de traditionella transaktionsbaserade metoderna anses vara de mest korrekta och direkta för att fastställa ett armlängdspris eftersom man då jämför en transaktion mellan företag i intressegemenskap med oberoende företag. En eventuell prisskillnad mellan de båda transaktionerna kan då antas bero på intressegemenskapen. Emellertid påpekas att det i det verkliga affärslivet kan finnas hinder mot att tillämpa dessa metoder i en situation när tillgången till relevant jämförande information är begränsad.⁴⁶ De transaktionsbaserade vinstmetoderna utgår inte från en jämförbar situation för en enstaka transaktion utan är istället inriktade på företagets resultat. Metoderna försöker antingen fördela en företagsgrupps vinst efter respektive företags skäliga del av vinsten med utgångspunkt i de funktioner som respektive företag svarat för eller titta på nettovinstmarginalen.⁴⁷ Möjligheten finns också för företag att tillämpa andra metoder än de fem som anges i riktlinjerna för att fastställa armlängdspris, under förutsättning att de överensstämmer med armlängdsprincipen.⁴⁸

Armlängdsprincipen kräver inte att företag använder sig av mer än en metod för att fastställa armlängdspris. Som skäl härför anges att ett sådant krav skulle skapa en orimlig börda för den skattskyldige. Om ingen utav de beskrivna metoderna skulle vara självklar att använda, i exempelvis en komplicerad affärstransaktion, kan utfall från flera metoder användas. Utfallen får sedan vägas mot varandra för att fastställa ett korrekt armlängdspris.⁴⁹

Vad gäller transaktioner där immateriella rättigheter figurerar pekar riktlinjerna inte ut någon metod att föredra för dessa typer av transaktioner. I teorin får därför alla anses tillämpliga. Emellertid uppfattas kostnadsplusmetoden och återförsäljningsmetoden som mindre användbara. Med friheten att välja följer dock ett ansvar att väl motivera sitt val av metod eftersom ingen metod pekas ut som mer lämplig än den andra.⁵⁰

⁴⁵ Riktlinjerna, p 3.52.

⁴⁶ Riktlinjerna, p 2.5 samt 2.49.

⁴⁷ Riktlinjerna, p 3.1-3.57 samt Pelin, tredje omarbetade upplagan, s 85. I kommentaren kallas de transaktionsbaserade vinstmetoderna även för ”*other methods*”. Pelin använder beteckningen *den fjärde metoden* för de transaktionsbaserade vinstmetoderna.

⁴⁸ Riktlinjerna, p 1.68.

⁴⁹ Riktlinjerna, p 1.69-1.70.

⁵⁰ Boos, s 121 samt s 126.

2.2.5.1 Traditionella transaktionsbaserade metoder

I riktlinjerna beskrivs tre stycken traditionella transaktionsbaserade metoder nämligen *marknadsprismetoden*, *återförsäljningsmetoden* samt *kostnadsplusmetoden*. Nedan följer en kortare beskrivning av dessa tre metoder.

Marknadsprismetoden (comparable uncontrolled price method) tar sin utgångspunkt i marknadspriset för jämförbara varor, tjänster, krediter osv. En eventuell skillnad mellan priset i en transaktion mellan oberoende och företag i intressegemenskap indikerar att priset inte är i överrensstämmelse med armlängdsprincipen. Armlängdspriset anses med andra ord vara det pris som ett företag i intressegemenskap tar ut vid transaktioner med ett utomstående företag eller det pris som oberoende företag använder sinsemellan. Metoden anses vara särskilt pålitlig i en transaktion där det rör försäljning av samma sorts varor eftersom metoden kräver att det rör sig om en identisk produkt som säljs av oberoende företag under identiska eller likartade förhållanden.⁵¹ Eftersom det kan vara svårt att hitta identiska produkter kan en justering vara nödvändig och justeringen skall motsvara värdet av olikheterna.⁵² I de fall jämförbara varor och tjänster finns så är marknadsprismetoden huvudmetod.⁵³

Återförsäljningsmetoden (resale price method) är en indirekt metod för att fastställa armlängdspriset. Metoden utgår från att en produkt köps från ett företag i intressegemenskap och sedan säljs vidare till ett oberoende företag. Priset när produkten säljs vidare minskas med kostnader så som inköps- och försäljningskostnader som återförsäljaren haft inklusive ett vinstpåslag. Det som återstår efter avdrag ses som ett armlängdspris för den ursprungliga överlåtelsen mellan de två företagen i intressegemenskap.⁵⁴ I en situation där de företag som skall jämföras inte säljer likvärdiga produkter men utför liknande funktioner är denna metod oftast lämpligare att använda än marknadsprismetoden. Metoden blir också mer korrekt om den används tidsmässigt nära den mellan företag i intressegemenskap utförda transaktionen. Svårigheterna ligger i att beräkna eller uppskatta en korrekt handelsmarginal eftersom denna påverkas av hur de jämförda företagen bedriver sin verksamhet. Metoden är mindre lämplig att använda när återförsäljaren förädlar produkten i något avseende och därigenom ger den ett högre värde i återförsäljningen.⁵⁵

⁵¹ Riktlinjerna, p 2.11 samt Pelin, tredje omarbetade upplagan, s 84.

⁵² Pelin, tredje omarbetade upplagan, s 84.

⁵³ Riktlinjerna, p 2.7.

⁵⁴ Riktlinjerna, p 2.14.

⁵⁵ Riktlinjerna, p 2.17-2.19 samt 2.22-2.23.

I *Kostnadsplusmetoden* (cost plus method) är utgångspunkten kostnaden för säljaren att tillverka eller förvärva en vara eller tjänst. Till denna kostnad läggs ett marknadsmässigt vinstpåslag som beräknas enligt uppgifter från oberoende företag eller med ledning av statistik. Metoden anses vara mest användbar i en situation där man har att göra med halvfabrikat som förädlas eller tjänster som utförs inom en företagsgrupp.⁵⁶ Även denna metod är mindre känslig för produkters olikheter än marknadsprismetoden och större vikt läggs därför vid att företagen utför liknande funktioner.⁵⁷ Metodens svårighet ligger i att fastställa kostnaderna och därutöver varierar metoderna för kostnadsredovisning från land till land.⁵⁸ Metoden beaktar även marknadens svängningar mindre väl.⁵⁹

2.2.5.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

I riktlinjerna beskrivs två stycken transaktionsbaserade vinstmetoder nämligen *vinstfördelningsmetoden* och *nettomarginalmetoden*. Nedan följer en kortare beskrivning av dessa två metoder.

Vinstfördelningsmetoden (profit split method) innebär i grova drag att en företagsgrupps vinst från en transaktion inom gruppen fördelas mellan de berörda företagen i företagsgruppen efter de funktioner som respektive företag svarat för. En stor fördel med metoden är att den inte är beroende av en jämförelsetransaktion. Metodens svaghet ligger i att den information som används för att tolka de bidrag som varje företag tillhandahåller inte har en nära koppling till transaktionerna som andra metoder har.⁶⁰

Nettomarginalmetoden (transactional net margin method) tar sin utgångspunkt i den nettovinstmarginal som ett företag i en företagsgrupp får vid en intern transaktion. Nettomarginalen skall jämföras med en motsvarande marginal som det undersökta företaget uppnått vid transaktioner med exempelvis ett oberoende företag. En utav metodens fördelar är att nettovinstmarginaler är mindre känsliga för skillnader mellan produkter och funktioner. En nackdel är att endast en part analyseras och att det finns andra faktorer än produkter och funktioner som kan påverka nettomarginalen.⁶¹

⁵⁶ Riktlinjerna, p 2.32.

⁵⁷ Riktlinjerna, p 2.34.

⁵⁸ Riktlinjerna, p 2.36 samt SKV,Handledning för internationell beskattning, s 269.

⁵⁹ SKV,Handledning för internationell beskattning, s 269.

⁶⁰ Riktlinjerna, p 3.5-3.6 samt 3.8.

⁶¹ Riktlinjerna, p 3.26-3.27 samt 3.31.

2.2.6 Bevisbörda

Vanligast inom OECD:s medlemsstater är att skattemyndigheten har bevisbördan för att internpriset avviker från marknadsvärdet. Bevisbördan övergår på den skattskyldige om skattemyndigheten kan visa att internpriset avviker från armlängdsprincipen. Skattemyndighetens bevisbörda fråntar emellertid inte den skattskyldiges skyldighet att lämna relevant information om internprissättningen till skattemyndigheten för att möjliggöra en granskning av transaktionen. I de fall den skattskyldige inte tillhandahåller relevant information är det inom vissa medlemsstater så att skattemyndighetens föreslagna priskorrigeringsanses vederlagd. Framhållas bör att riktlinjerna inte avser att lägga en tyngre börda på den skattskyldige än vad som föreskrivs i den nationella lagstiftningen. Oavsett bevisbördan framhävs att det både är den skattskyldiges och skattemyndighetens ansvar att visa att deras ställningstagande i utredningen överrensstämmer med armlängdsprincipen. Vidare understryks i riktlinjerna att ingen av parterna får utnyttja vetskapen om att motparten har bevisbördan för att göra grundlösa påståenden om motpartens ställningstagande och argument i internprissättningsfrågan.⁶²

2.2.7 Artikel 25 i modellavtalet om ömsesidig överenskommelse

Artikel 25 behandlar ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna. Syftet med den ömsesidiga överenskommelsen är att inom ramen för modellavtalet stadga ett förfarande för medlemsstaterna för hur de skall komma tillrätta med svårigheter som uppkommer i tillämpningen av avtalet.⁶³ Eftersom artikeln endast innehåller formella regler kring förfarandet är kommentaren förtydligande i materiellt avseende. Det är finansministrarna och deras ombud som är de utpekade behöriga myndigheterna.⁶⁴

Syftet med artikel 25, när det gäller internprissättning, är att med den ömsesidiga överenskommelsen lösa problem till följd av att inkomst inräknas och beskattas enligt artikel 9.1. Situationen som avses i artikel 9.2, att komma tillrätta med justeringar som leder till internationell ekonomisk dubbelbeskattning, ligger även inom förfarandet för ömsesidig överenskommelse.⁶⁵ Bi- eller multilaterala skatteavtal undertecknade före år 1977 saknar oftast en reglering motsvarande artikel 9.2. Frågan är då om skatteavtalet omfattar den situation då stat B skall göra en motsvarande justering till följd av att ett företag i stat A blivit justerat. Eftersom artikel 9.1 finns intagen i avtalet så är avsikten att internationell ekonomisk

⁶² Riktlinjerna, p 5.1-5.2.

⁶³ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 1.

⁶⁴ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 53.

⁶⁵ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 10. För en beskrivning av artikel 9 se avsnitt 2.2.3.

dubbelbeskattning skall omfattas. En justering likt den i artikel 9.2 kan således göras enligt artikel 25.⁶⁶

Artikel 25.1 behandlar inledningsvis fall där den skattskyldige anser sig ha blivit beskattad i strid med bestämmelserna i skatteavtalet. Om invändningen från den skattskyldige är grundad skall den behöriga myndigheten enligt artikel 25.2, såvida man inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, förhandla med den andra behöriga myndigheten för att undvika en beskattning som strider mot avtalet. Den skattskyldige behöver inte vänta på att det görs en beskattning som är i strid med avtalet för att påkalla förfarandet. Förfarandet kan istället inledas redan på det stadium när den skattskyldige kan visa att en avtalsslutande stat eller båda staterna vidtagit åtgärder som kommer att medföra en sådan beskattning. Häri innefattas åtgärder både vad avser handlingar eller beslut som kan vara av lagstiftnings- eller anvisningsnatur.⁶⁷ Det är den skattskyldiges perspektiv som skall ligga till grund för bedömningen om beskattningen strider mot avtalet. Så länge invändning är rimlig och grundad på fakta så skall förfrågan om ett förfarande om ömsesidig överenskommelse tas upp. Den behöriga myndigheten får således inte ställa krav på att den skattskyldige skall kunna bevisa en beskattning i strid med avtalet.⁶⁸ Den skattskyldige skall enligt artikel 25.1 ansöka om förfarandet hos den behöriga myndigheten där han har hemvist⁶⁹ senast tre år från det att han fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot avtalet. Artikel 25 anger inte i vilka situationer eller på vilken grund en skattskyldig kan nekas rätten till ett förfarande om ömsesidig överenskommelse. Vidare skall staterna efter bästa förmåga förhandla, men någon skyldighet att faktiskt nå en överenskommelse finns inte.⁷⁰ Saken kan i vissa fall underställas skiljemannaförfarande inom två år från det att saken lades fram för de behöriga myndigheterna. Enligt artikel 25.5 måste den skattskyldige emellertid göra en begäran härom. Den skattskyldiga kan dock inte påkalla ett skiljemannaförfarande direkt utan de behöriga myndigheterna måste först ges tillfälle att nå en ömsesidig överenskommelse.⁷¹

Enligt artikel 25.3 skall de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga

⁶⁶ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 11-12.

⁶⁷ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 14.

⁶⁸ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 14.

⁶⁹ För att modellavtalet skall kunna tillämpas fordras enligt artikel 1 att personen, fysisk eller juridisk, har hemvist i en avtalsslutande stat. Vad som innefattas i avtalets hemvistbegrepp framgår av artikel 4 i modellavtalet.

⁷⁰ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 37.

⁷¹ Jämför artikel 25.1 och artikel 25.5 modellavtalet.

om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet. Medlemsstaternas behöriga myndigheter ges enligt artikel 25.4 möjligheten att kommunicera direkt med varandra, utan att gå via diplomatiska kanaler, exempelvis genom telefon, brev eller möten.⁷² Staterna kan också gemensamt utse en kommission som söker träffa en överenskommelse. Grunden för utbyte av upplysningar återfinns i artikel 26 i modellavtalet. Ömsesidiga överenskommelser som avgör tolknings- eller tillämpningsproblem skall anses bindande för förvaltningarna.⁷³

CFA har gett ut rekommendationer vad avser justeringar enligt artikel 9 och förhållandet till förfarandet om ömsesidig överenskommelse. För det *första* skall skattemyndigheten så snart denna överväger att göra en justering underrätta den skattskyldige. Detta för att se till att förbindelser upprättas mellan alla inblandade parter. För det *andra* skall de behöriga myndigheterna kommunicera med varandra, antingen skriftligen, per telefon, diskussion ansikte mot ansikte eller annat lämpligt sätt. För det *tredje* skall den skattskyldige beredas tillfälle, att både skriftligt och muntligt, presentera och lägga fram relevanta fakta och argument.⁷⁴ Vad gäller generella riktlinjer överlag beträffande förfarandet rekommenderar CFA att formkrav under förfarandets gång skall begränsas, att de individuella förhållandena i varje enskilt fall skall beaktas och att de behöriga myndigheterna utarbeta anvisningar för hur man använder sig av förfarandet.⁷⁵

2.3 Svensk rätt

2.3.1 Den svenska normgivningsmakten

Normgivningsmakten, även kallad lagstiftningsmakten, innehas i Sverige av riksdagen. Denna innebär att införande eller ändring av lag endast kan beslutas om av riksdagen. En av regeringen beslutad föreskrift betecknas aldrig som lag utan som förordning. RF är konstruerad på så vis att den bestämmer att föreskrifter om vissa angivna förhållanden skall meddelas genom lag. Samtidigt gör RF det möjligt för riksdagen att i vissa hänseenden bemyndiga regeringen att besluta sådana föreskrifter.⁷⁶ Föreskrifter om skatt faller enligt 8 kap 3 § RF in under det så kallade obligatoriska lagområdet. Kompetensen att meddela sådana föreskrifter kan enligt 8 kap 7 § RF inte delegeras. I 8 kap 13 första stycket 1 punkten RF

⁷² Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 57-58.

⁷³ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 54.

⁷⁴ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 40.

⁷⁵ Modellavtalet, kommentaren, artikel 25, p 41.

⁷⁶ Holmberg och Stjernquist, s 136 ff.

stadgas dock vissa möjligheter för regeringen att genom förordning meddela föreskrifter om verkställighet av lag och regeringen får vidare överlåta åt en myndighet att meddela sådana bestämmelser. I propositionen till RF uttrycktes att nämnda kompetens i praktiken kan innebära långtgående faktisk delegation av normgivningsmakten. Därför tydliggjordes att verkställighetsföreskrifter i första hand rör tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär. Det påpekades emellertid att det är ofrånkomligt att verkställighetsföreskrifter, i viss utsträckning, kommer att fylla ut bestämmelser i lag. För att en verkställighetsföreskrift skall kunna fylla ut lag krävs dock att vissa förutsättningar är uppfyllda. Dels krävs att den bestämmelse i lag som skall kompletteras är så pass detaljerad att inget väsentligt nytt tillförs genom föreskriften och dels krävs att inget nytt tillförs som kan upplevas som ett nytt åliggande för enskilda eller något som kan betraktas som ett tidigare inte föreliggande ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.⁷⁷ Allt som ligger utanför det obligatoriska lagområdet och som inte heller skall beslutas av riksdagen på grund av särskild grundlagsbestämmelse ligger under regeringens kompetens, vilken framgår av 8 kap 13 § RF första stycket 2 punkten.

2.3.2 Förhållandet mellan svensk rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt

En central fråga i dubbelbeskattningsavtalsrätten är dess förhållande till den svenska interna skatterätten. Svenska ingångna skatteavtal införlivas i nationell rätt genom en särskild införlivandelag och först när ett skatteavtal är införlivat kan det åberopas vid skattemyndigheter och domstolar.⁷⁸ Därutöver utgör dubbelbeskattningsavtalsrätten ett från den interna rätten särskilt rättssystem som skall tillämpas samtidigt som detta. Detta innebär, om ett skatteavtal är tillämpligt, att skattekonsekvensen av en viss rättshandling skall bedömas såväl enligt svensk intern rätt som enligt dubbelbeskattningsavtalsrätten.⁷⁹

En grundläggande princip inom dubbelbeskattningsavtalsrätten är den så kallade ”*gyllene regeln*”. Ett skatteavtal kan endast begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna skatterätt.⁸⁰ Regeln innebär således att om ett skatteavtal skulle stadga att Sverige kan beskatta en viss inkomst, så kan Sverige ändå inte göra det om det inte finns en regel i intern rätt som stadgar svensk beskattningsrätt. Regeln innebär omvänt att om en intern svensk regel säger att Sverige kan beskatta en viss inkomst, medan avtalet

⁷⁷ Prop 1973:90, s 211.

⁷⁸ Dahlberg, s 165.

⁷⁹ Lindencrona, s 26.

⁸⁰ Lindencrona, s 24.

säger att Sverige inte får beskatta inkomsten, blir det avtalet som gäller och Sverige får således avstå från skatten.⁸¹

Uppmärksammas bör i sammanhanget att regeringsrätten konstaterat att svenska interna skatteregler under vissa omständigheter kan ha företräde framför skatteavtal. I ett mål från 2008⁸² berördes bland annat frågan om den nya svenska CFC-lagstiftningen⁸³ kunde upprätthållas i förhållande till 1965 års skatteavtal mellan Sverige och Schweiz. Regeringsrätten menade att när ett skatteavtal ingås avstår Sverige från skatteanspråk som följer av svensk lag. Folkrättslig är Sverige bunden av skatteavtalet och åtagandena får internrättslig verkan i svensk lag genom att avtalet införlivas. Vidare uttryckte regeringsrätten att en lag om skatteavtal inte har särställning i förhållande till andra lagar. Avtalets beskattningsregler skall därför endast tillämpas i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga. Detta hindrar dock inte att Sverige i en senare tillkommen lag utvidgar sina skatteanspråk med de folkrättsliga verkningar detta kan få. Domen medför att Sverige ensidig kan avsäga sig folkrättsliga förpliktelser Sverige underkastat sig enligt skatteavtalet och är bundet av genom att anta en intern lag, i detta fall CFC-lagstiftningen. Målet har gett upphov till diskussion och i doktrin har domstolen anklagats för *(tax) treaty override*, vilket innebär att en part åberopar bestämmelser i intern rätt för sin underlåtenhet att fullgöra en traktat.⁸⁴

2.3.3 Korrigeringsregeln

I svensk intern rätt återfinns bestämmelser om oriktig prissättning i 14 kap 19 och 20 §§ IL. Dessa regler brukar gemensamt betecknas korrigeringsregeln, felprisregeln eller internprissättningsregeln.⁸⁵ I den följande framställningen används termen korrigeringsregeln. Korrigeringsregeln fanns med redan vid kommunalskattelagens tillkomst 1928⁸⁶ och har därefter genomgått vissa förändringar för att nå fram till dagens lydelse i IL. Korrigeringsregeln anses korrespondera med artikel 9.1 i OECD:s modellavtal.⁸⁷

⁸¹ Lodin, s 522.

⁸² RÅ 2008 ref 24.

⁸³ Förkortningen CFC står för *Controlled Foreign Corporation*. Den svenska CFC-lagstiftningen återfinns i 39a kap IL och lagstiftningen syftar till att förhindra skatteplanering och skatteflykt i vid mening. Den nya svenska CFC-lagstiftningen trädde i kraft 1 januari 2004, se Dahlberg s, 125 ff.

⁸⁴ Se bland annat Dahlberg, SN 2008 och artikel 27 i Wienkonventionen om traktaträtten, 1969. Därutöver skall tilläggas att regeringsrätten i RÅ 2008 not 61 resonerade på samma sätt som i mål RÅ 2008 ref 24.

⁸⁵ Dahlberg, s 119.

⁸⁶ 43 § KL.

⁸⁷ Pelin, s 75.

Korrigeringsregeln är *lex specialis* vad gäller internationella förhållanden och har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat.⁸⁸ Detta innebär bland annat att korrigeringsregeln har företräde framför bestämmelserna i 22 kap IL om uttagsbeskattning.⁸⁹ Reglerna om uttagsbeskattning kan dock under vissa omständigheter bli aktuella vid transaktioner mellan ett huvudkontor i ett land och dess filialer i andra länder. Sådana transaktioner ryms inte inom korrigeringsregelns tillämpningsområde.⁹⁰

Korrigeringsregeln ger uttryck för den internationellt vedertagna armlängdsprincipen.⁹¹ Ur ett svenskt perspektiv torde armlängdsprincipen motiveras med principerna om likabehandling och neutralitet. I skattesammanhang innebär likhetsprincipen att lika fall skall bedömas lika. Personer med samma faktiska inkomst skall betala samma skatt och diskriminerande behandling av skattskyldiga skall således undvikas.⁹² Neutralitetsprincipen, ur ett skattemässigt perspektiv, innebär att skattereglerna skall vara neutrala inför den skattskyldiges olika handlingsalternativ. Principen motiveras främst med nationalekonomiska teorier som menar att den bästa allokeringen av resurser på marknaden uppnås om val av handlingsalternativ påverkas så lite som möjligt av skatteregler.⁹³ Dessa principer, i ljuset av armlängdsprincipen, kan därmed anses uttrycka att företag med eller utan ekonomisk intressegemenskap skattemässigt skall behandlas lika vad gäller prissättningen av varor, tjänster med mera. Vidare skall den skatterättsliga regleringen inte styra den skattskyldiges val exempelvis av hur en verksamhets organisation skall byggas upp internationellt.

2.3.3.1 Förutsättningar för korrigerering

I 14 kap 19 § IL regleras möjligheten att korrigera en näringsverksamhets resultat. För att regeln skall kunna aktualiseras måste ett flertal omständigheter vara för handen. Den i Sverige skattskyldige personen måste vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet. Däremot

⁸⁸ RÅ 2004 ref 13. Se vidare avsnitt 2.3.3.3.

⁸⁹ Nya regler som behandlar anstånd vid uttagsbeskattning har införts i SBL. Detta har skett dels genom införandet av ett nytt kapitel, 17 a, samt genom en ändring av 19 kap 6 §. Vissa ändringar i IL har även skett i samband med ändringarna i SBL. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2010. Bakgrunden till den nya regleringen är domen i målet RÅ 2008 ref 30 där regeringsrätten slog fast att uttagsbeskattning enligt 22 kap 5 § 4 p IL stred mot EG-rätten. De nya reglerna innebär att den skattskyldige kan få anstånd med betalning av skatt till följd av uttagsbeskattning i de fall Sverige förlorar beskattningsrätten till en näringsverksamhet på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES, se prop 2009/10:39, s 10.

⁹⁰ Beträffande korrigeringsregelns omfattning se avsnitt 2.3.3.1.

⁹¹ För en presentation av armlängdsprincipen se avsnitt 2.2.2. För en beskrivning av principens ställning inom svensk rätt se avsnitt 2.3.4.

⁹² Lodin, s 36 f.

⁹³ Pahlsson, s 62.

spelar det ingen roll i vilket inkomstslag den utländska personen är skattskyldig.⁹⁴ Näringsverksamhetens resultat måste ha blivit lägre till följd av att villkor har avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan med varandra fristående näringsidkare. Vidare ställs följande tre krav upp. *För det första* skall den som, på grund av avtalsvillkoren, får ett högre resultat inte beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i IL eller på grund av skatteavtal. *För det andra* skall det finnas sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan företagen. *För det tredje* skall det inte av omständigheterna framgå att avtalsvillkoren kommit till på grund av annat än denna intressegemenskap.

Att det i 14 kap 19 § IL stadgas att det rör avtalsvillkor innebär att korrigeringsregeln inte kan tillämpas då det rör transaktioner mellan ett huvudkontor i ett land och dess filial i ett annat land. Det krävs det vill säga, för att röra avtalsvillkor, att avtal ingåtts mellan två eller fler rättssubjekt.⁹⁵ För att avgöra om sannolika skäl för ekonomisk intressegemenskap föreligger kan det faktum att en oriktig prissättning har tillämpats i sig tala för att så är fallet. Detta är dock inte tillräckligt för att avgöra frågan utan det måste dessutom finnas ett samband mellan den oriktiga prissättningen och intressegemenskapen.⁹⁶

I 14 kap 20 § IL anges två alternativa situationer för när ekonomisk intressegemenskap, så som avses i 14 kap 19 § IL, anses föreligga. Den första situationen är att en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital. Den andra situationen är att samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital. Följaktligen kan både ägande och kontroll av företag, vart för sig, grunda ekonomisk intressegemenskap. Detta är således i överrensstämmelse med artikel 9.1 i modellavtalet.⁹⁷

I korrigeringsregelns ursprungliga lydelse hette det att inkomsten skulle uppenbart ha blivit avsevärt lägre för att resultatet skulle kunna justeras. Detta ändrades sedermera till att det räckte att inkomsten blivit lägre samt att det inte längre behövde vara uppenbart. Till skillnad från den ursprungliga lydelsen räcker det även idag att det görs sannolikt att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan företagen som ingått avtalet. Tidigare uttrycktes det,

⁹⁴ Dahlberg, s 119.

⁹⁵ Dahlberg, s 120.

⁹⁶ Prop 1982/83:73, s 11 f.

⁹⁷ Se avsnitt 2.2.3 angående artikel 9 i modellavtalet om företag med intressegemenskap.

*”den som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning”.*⁹⁸ Ytterligare en förändring som skett sedan bestämmelsens tillkomst är införandet av reglerna om företags dokumentationsskyldighet vid internprissättning som trädde i kraft den 1 januari 2007.⁹⁹

Korrigeringsregeln är inte tillämplig på de tidigare nämnda underkapitaliseringsfallen.¹⁰⁰ Ett svenskt moderbolag kan åtnjuta skattemässiga fördelar genom att låna ut kapital till sitt utländska dotterbolag istället för att göra ett kapitaltillskott, eftersom moderbolaget då får större möjlighet att förfoga över dotterbolagets resultat. Vissa stater har därför infört bestämmelser som reglerar förhållandet mellan eget kapital och skulder. Sverige saknar emellertid lagstiftning om underkapitalisering. Regler avseende ränteavdragsbegränsningar för företag i intressegemenskap har emellertid införts i IL, 24 kap 10 a-e §§, vilka trädde i kraft den 1 januari 2009. Bakgrunden till regleringen var att Skatteverket identifierat ett antal skatteplaneringsförfaranden som vidtagits inom företag i ekonomisk intressegemenskap. Förfarandena saknade huvudsakligen affärsmässiga motiv och gick bland annat ut på att ränteavdrag gjorts i Sverige medan motsvarande ränteinkomst hos företaget i den andra staten beskattats lågt eller inte alls.¹⁰¹

2.3.3.2 Bevisbörda

Det är upp till skattemyndigheten att visa att oriktig prissättning förekommit, därefter skall de visa att prissättningen berott på ekonomisk intressegemenskap. Det faktum att oriktig prissättning förekommit kan i sig tala för att ekonomisk intressegemenskap även förelegat och att denna legat till grund för den oriktiga prissättningen. Därmed kan det uttryckas så att efter Skatteverket visat att oriktig prissättning varit förhanden är det upp till näringsidkaren att visa att den oriktiga prissättningen inte beror på ekonomisk intressegemenskap. Näringsidkaren kan söka visa att ekonomisk intressegemenskap inte föreligger eller att andra skäl än intressegemenskapen varit avgörande vid prissättningen, till exempel att priset har satts lägre på grund av att en ny vara skall introduceras på marknaden.¹⁰²

⁹⁸ Jämför 43 § KL med 14 kap 19 § IL.

⁹⁹ Dokumentationsskyldigheten i svensk rätt behandlas i avsnitt 2.4.3.

¹⁰⁰ Angående underkapitalisering och artikel 9 i modellavtalet se avsnitt 2.2.3.

¹⁰¹ Prop 2008/09:65, s 30 ff.

¹⁰² Prop 1982/83:73 s 11 f.

2.3.3.3 Praxis

Korrigeringsregeln har varit föremål för tolkning i ett antal rättsfall. Skatteverket har i dessa mål haft liten framgång då det har visat sig svårt att bevisa att en felaktig prissättning berott på den ekonomiska intressegemenskapen mellan de avtalsslutande företagen.¹⁰³

Ett mål från 1979 rörde ett moderbolag i Sverige, Öberg & Co AB, och dess helägda dotterbolag i Portugal. Båda bolagen var verksamma med tillverkning av filar. Moderbolaget tog inte ut någon ränta på fordringarna som det hade på dotterbolaget vilket Skattemyndigheten ansåg var att se som en otillåten vinstöverföring till utlandet. Regeringsrätten slog dock fast att korrigeringsregeln inte var tillämplig. Om dotterbolaget hade erlagt ränta på skulderna till moderbolaget så skulle produktionskostnaderna ha stigit med räntans belopp vilket skulle ha inneburit att den slutliga inkomsten inte hade blivit högre även om prisavvikelsen inte förelegat. Rörelseresultatet för moderbolaget kunde därmed inte sägas ha blivit lägre till följd av att moderbolaget inte tog ut någon ränta på dotterbolagets skulder.¹⁰⁴

I ett liknande rättsfall, från 1984, behandlades frågan om korrigeringsregelns tillämplighet då ett svenskt moderbolag, Edet AB, hade gett flera räntefria lån till dess helägda dotterbolag i Nederländerna. Detta skedde med syfte att tränga in på en ny marknad med egen produktion. Lånen skulle finansiera inköp av maskinell utrustning för att använda i pappersproduktionen. Sedermera avskrevs lånen delvis samt omvandlades delvis till aktiekapital då resultatet i dotterbolaget blivit sämre än väntat. Regeringsrätten slog i målet fast att det hade funnits goda affärsmässiga skäl att inte ta ut ränta på lånen. I och med att dotterbolaget var i ett uppbyggnadsskede var det motiverat att inte betunga dotterbolaget med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i bolaget. Korrigeringsregeln ansågs således inte tillämplig.¹⁰⁵

Det mest uppmärksammade rättsfallet på området är det så kallade ”Shell-målet”¹⁰⁶, där regeringsrätten gjorde vissa principiella uttalanden av betydelse för tillämpning och tolkning av korrigeringsregeln. Målet rörde Aktiebolaget Svenska Shells inköp och transport av råolja från sitt utländska systerbolag. Regeringsrätten uttalade att överpriser och underpriser, mellan

¹⁰³ Dahlberg, s 121.

¹⁰⁴ RÅ 1979 1:40.

¹⁰⁵ RÅ 1984 1:16.

¹⁰⁶ RÅ 1991 ref 107.

två företag i ekonomisk intressegemenskap, under ett år normalt kan kvittas mot varandra. Detta kan leda till att korrigering inte är motiverad trots att internprissättningen avviker från armlängdsprincipen vid vissa transaktioner. Vidare fastslogs att det normalt är beskattningsårets slutenhet som gäller vid sådana hänsyn. Emellertid uttalades att det kan finnas tillfällen då det är möjligt att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet. Som exempel nämndes att ett avtalat prissättningssystem, som i ett längre perspektiv är fullt godtagbart med hänsyn till armlängdsprincipen, leder till ett överpris ett år och ett underpris ett annat år. En helhetsbedömning måste således göras, dock avstod regeringsrätten från att göra generella uttalanden om när ett sådant genombrott är befogat. Regeringsrätten uttalade vidare att korrigeringsregeln skall tillämpas med försiktighet. Detta särskilt då det rör sig om påstådda prisavvikelser som är relativt sett mycket små eftersom det då föreligger en osäkerhet kring om en prisavvikelse över huvudtaget föreligger. Även frågan om OECD:s material som rättskälla diskuterades i målet av regeringsrätten¹⁰⁷.

Som tidigare nämnts har, i ett relativt nyligen avgjort mål, regeringsrätten uttalat att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden. Regeln har därmed företräde framför generella regler vid beräkning av ett företags resultat.¹⁰⁸ Avgörandet klargör korrigeringsregelns företräde framför reglerna om uttagsbeskattning, i 22 kap IL, vid internationella transaktioner.

2.3.4 OECD:s kommentars och riktlinjers rättskällevärde i svensk rätt

Modellavtalet med tillhörande kommentar och riktlinjer är samtliga framtagna av OECD. Eftersom OECD är en organisation av mellanstatlig karaktär uppstår frågorna om vilket rättskällevärde kommentaren och riktlinjerna skall tillerkännas i svensk rätt. Den första frågan är i vad mån kommentaren kan användas vid tolkningen av en artikel i ett av Sverige ingått skatteavtal som bygger på modellavtalet. Den andra frågan är i vad mån armlängdsprincipen i korrigeringsregeln kan tolkas med stöd av OECD:s riktlinjer.

Sverige har varit medlem i OECD sedan organisationen bildades och Sverige följer i stort sett alltid modellavtalet när nya skatteavtal förhandlas fram.¹⁰⁹ Respektive kommentar till artiklarna är av stor betydelse vid tolkningen av skatteavtal som baseras på modellavtalet. En

¹⁰⁷ Se vidare avsnitt 2.3.4 angående OECD:s kommentars och riktlinjers rättskällevärde i svensk rätt.

¹⁰⁸ RÅ 2004 ref 13. I RÅ 2006 ref 37 framhöll regeringsrätten åter att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden. Se även avsnitt 2.3.3.

¹⁰⁹ Dahlberg, s 162.

rekommendation från rådet, OECD:s högsta beslutande instans, uppmanar medlemsstaterna att vid tolkning av skatteavtal använda kommentaren. Rekommendationen är emellertid inte bindande för medlemsstaterna.¹¹⁰ Tilläggas i sammanhanget bör att medlemsstaterna har möjlighet att reservera sig mot kommentaren. Uttalanden i kommentaren behöver dock inte ensamt vara avgörande vid tolkning av skatteavtal då OECD:s modellavtal inte har tillräcklig konstitutionell legitimitet. En kommentar som funnits med under lång tid bör dock kunna ha avgörande betydelse vid tolkningen av en artikel.¹¹¹

Korrigeringsregeln i svensk rätt korresponderar med artikel 9.1 i modellavtalet. Emellertid innehåller korrigeringsregeln endast en allmän föreskrift om att armlängdsprincipen skall tillämpas och det saknas i svensk rätt regleringar för hur ett korrekt armlängdspris fastställs.¹¹² OECD:s riktlinjer är inte av formellt bindande karaktär och detta framgår även underförstått eftersom riktlinjerna innehåller anvisningar och uppmaningar till medlemsstaterna. Utgångspunkten är således att tillämpningen av armlängdsprincipen skall lösas utifrån den svenska nationella rätten. Riktlinjerna är dock ett förtydligande av armlängdsprincipen och har därmed ett tolkningsföreträde i de fall där stater inte reglerat eller uppmärksammat en viss fråga.¹¹³ Tilläggas bör i detta sammanhang att medlemsstaterna inte har samma möjlighet, likt med kommentaren, att reservera sig mot riktlinjerna. Vidare har regeringsrätten uttalat att OECD:s rapport från 1979, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, visserligen inte är bindande för svenska skattemyndigheter men att rapporten, som inte står i strid med korrigeringsregeln, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som aktualiserades i målet.¹¹⁴ Det som sägs i rapporten från 1979 kan alltså i relevanta delar användas vid tolkning av korrigeringsregeln. Det samma får antas gälla för nuvarande riktlinjer.¹¹⁵

2.4 Dokumentation

2.4.1 OECD

Frågan om dokumentation av transaktioner mellan företag i intressegemenskap behandlas i OECD:s riktlinjer och dessa adresserar både skattemyndigheter och skattskyldiga. Syftet med

¹¹⁰ Modellavtalet, kommentaren, Recommendation of the OECD Council concerning the model tax convention on income and on capital. Rekommendationen finns som bilaga till modellavtalets kommentar.

¹¹¹ Dahlberg, s 162.

¹¹² RSV, Rapport 2003:5, stycke 3.3.

¹¹³ Pedersen, s 173 f.

¹¹⁴ RÅ 1991 ref 107 "Shell-målet".

¹¹⁵ RSV, Rapport 2003:5, stycke 3.3.

dokumentationen är att den skall underlätta skattekontroll och samtidigt hjälpa företag att visa att deras interntransaktioner är förenliga med armlängdprincipen. Det skall tilläggas att syftet med kraven på dokumentation inte är att öka företagens börda utan att underlätta för företagen när de skall redogöra för sina internprissättningar.¹¹⁶

I enlighet med armlängdsprincipen skall internpriset för en transaktion bestämmas med utgångspunkt i den information som finns tillgänglig vid transaktionens genomförande. Den skattskyldige skall alltid överväga om prissättningen är godtagbar för skatteändamål innan transaktionen genomförs. Beslutet skall präglas av samma affärsmässiga grundlighet som präglar företagets andra affärsbeslut. Den skattskyldige skall kunna hänvisa till skriftligt material som visar på vilka ansträngningar man gjort för att deras internpriser skall överensstämma med armlängdsprincipen, exempelvis en skriftlig internprissättningspolicy.¹¹⁷

Kravet på dokumentation skall ställas i relation till kostnaden för att ta fram denna och det faktiska behovet av informationen. Skattemyndigheten skall inte ålägga den skattskyldige att ta fram dokument för jämförbara transaktioner mellan oberoende parter om den skattskyldige rimligen tror att någon sådan information inte finns att tillgå eller att kostnaden för att ta fram sådan information skulle bli oproportionerligt hög. Skattemyndigheten kan även själv utbyta information, med stöd av artiklar i de bilaterala dubbelbeskattningsavtalen, med en annan skattemyndighet. Detta under förutsättning att informationsutbytet kan ske snabbt och effektivt.¹¹⁸

I riktlinjerna beskrivs vilken grundläggande information som behövs för att analysera prissättningen och vilken typ av information som kan vara bra att känna till om de inblandade företagen. Den information som räknas upp skall dock inte uppfattas som minimikrav eller en uttömmande exemplifiering av omfattning och innehåll i dokumentationen.¹¹⁹ Exempel på grundläggande information för att analysera prissättningen är information om de involverade företagen, vilka funktioner som utövas av respektive företag och tillgängliga uppgifter om oberoende företag som bedriver liknande verksamhet och företar liknande transaktioner. Även tilläggsinformation om transaktionen så som ekonomiska villkor och vilken typ av tillgång

¹¹⁶ Riktlinjerna, p 5.1-5.2.

¹¹⁷ Riktlinjerna, p 5.3-5.4 samt SKV, Handledning för internationell beskattning, s 251.

¹¹⁸ Riktlinjerna, p 5.6.

¹¹⁹ Riktlinjerna, p 5.16-5.18.

som är involverad kan vara värdefull.¹²⁰ Vad gäller information om de inblandade företagen ges som exempel en beskrivning av verksamheten, organisationsstrukturen, företags ägarstruktur, uppgifter om omsättning från de senaste åren och omfattningen av den skattskyldiges transaktioner med utländska företag i företagsgruppen.¹²¹

2.4.2 EU och JTPF

EU:s medlemsstater använder alla OECD:s riktlinjer för internprissättning men de nationella regelverken i respektive land ser ändå till viss del olika ut. Detta kan leda till dubbelbeskattning av företag och därmed gränsöverskridande tvister mellan de olika skattemyndigheterna. Eftersom detta försvagar den inre marknaden inom EU samt medför kostsamma administrativa åtgärder inrättade Kommissionen år 2002 det gemensamma forumet för internprissättning, Joint Transfer Pricing Forum. JTPF har till uppgift att arbeta med internprissättningsfrågor och forumet består av en expert inom skattemyndigheten i respektive medlemsstat, femton experter från affärslivet samt en oberoende ordförande.¹²² Kommissionen har lagt fram ett antal rapporter i form av meddelanden till Rådet, Europaparlamentet samt Europeiska Ekonomiska och Sociala Kommittén om arbetet inom JTPF.¹²³

2.4.2.1 Uppförandekod om dokumentationskrav

Ett av ovan nämnda meddelanden innehåller information om JTPF:s arbete vad gäller dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap inom EU.¹²⁴ Meddelandet, som lades fram år 2005 innehöll även ett förslag till uppförandekod om dokumentationskrav. Rådet antog sedermera uppförandekoden den 27 juni 2006 och uppförandekoden innehåller en modell för dokumentation, European Union Transfer Pricing Documentation.¹²⁵

¹²⁰ Riktlinjerna, p 5.17.

¹²¹ Riktlinjerna, p 5.18.

¹²² KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 1, p 2 samt

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm, besökstid den 1 oktober 2009, klockan 10.30.

¹²³ Dessa meddelande är; KOM (2004) 297 slutlig ”om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU på företagsbeskattningsområdet från oktober 2002 till december 2003 och om ett förslag till en uppförandekod för ett effektivt genomförande av skiljedomskonventionen”, KOM (2005) 543 slutlig ”om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU när det gäller dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i EU”, KOM (2007) 71 slutlig ”om det arbete som utförts av det gemensamma forumet för internprissättning i EU på området förfaranden för undvikande av tvister och tvistlösning och om riktlinjer för förhandsöverenskommelser om prissättning inom EU” samt KOM (2009) 472 slutlig ”om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU från mars 2007 till mars 2009 och om ett relaterat förslag till en reviderad uppförandekod för ett effektivt genomförande av skiljemannakonventionen”.

¹²⁴ KOM (2005) 543 slutlig.

¹²⁵ EUT C 176, 28.7.2006, s 1.

JTPF ansåg det värdefullt med enhetliga dokumentationskrav inom EU eftersom olika dokumentationskrav i medlemsstaterna innebär ett hinder för företag som vill göra affärer med ett företag i intressegemenskap i en annan medlemsstat. För företagen ansågs förekomsten av enhetliga dokumentationskrav värdefullt framförallt för att minska kostnaderna för att efterleva lagstiftningen samt risken för påföljder som är dokumentationsrelaterade. Det ansågs även värdefullt ur skattemyndigheternas synvinkel med en ökad öppenhet och enhetlighet. Målet med de enhetliga dokumentationskraven var att komma fram till en balans mellan å ena sidan skattemyndigheternas rätt att få dokumentation från företagen, vilken möjliggör en bedömning om huruvida internprissättningen stämmer överrens med armlängdsprincipen, och å andra sidan företagens kostnader för att efterleva kraven.¹²⁶

2.4.2.2 Omfattningen av EUTPD

Uppförandekoden är tillämplig på multinationella företag. Ett sådant företag är ett företag som ingår i en multinationell företagsgrupp, det vill säga en grupp av företag i intressegemenskap som har etablerat verksamhet i minst två länder.¹²⁷ Dokumentationen skall omfatta företagsgruppens samtliga etablerade enheter inom EU samt innehålla transaktioner mellan dessa och företag utanför EU.¹²⁸

Uppförandekoden är inte rättslig bindande för företagen utan är en överenskommelse mellan medlemsstaterna som baseras på ömsesidighet. Om ett företag har upprättat dokumentation i enlighet med EUTPD skall den, enligt svensk rätt, anses upprättad i enlighet med de svenska reglerna.¹²⁹ Ett företag kan således välja vilket av dessa två regelverk det skall tillämpa, dock måste vissa bestämmelser i Skatteverkets föreskrifter iakttas av företagen då de tillämpar EUTPD.¹³⁰

¹²⁶ KOM (2005) 543 slutlig, avsnitt 3, p 10-12.

¹²⁷ EUT C 176, 28.7.2006, s 1, avsnitt 5.

¹²⁸ EUT C 176, 28.7.2006, s 1, avsnitt 1, p 3.

¹²⁹ SKV, Författningssamling, 2007:1, 15 §.

¹³⁰ Dessa föreskrifter gäller beträffande skyldighet att på begäran lämna in dokumentation, ha adekvat information tillgänglig och rutiner för sammanställning av sådan information samt upprätta dokumentation på i föreskrifternas angivna språk, se SKV, Författningssamling, 2007:1, 11-14 §§.

2.4.2.3 Innehållet i EUTPD

Modellen består av två delar, en central dokumentsamling samt en landspecifik dokumentation. Vad respektive del bör innehålla specificeras i artiklarna 4 och 5 i uppförandekoden.

Den centrala dokumentsamlingen bör innehålla en allmän beskrivning av företaget och dess affärsstrategi, företagsgruppens organisatoriska struktur, aktuella transaktioner som involverar företag i intressegemenskap i EU, de funktioner som utförs, vilka risker företagsgruppen löper samt en beskrivning av företagsgruppens policy för internprissättning. Vidare bör den centrala dokumentsamlingen innehålla en beskrivning av företagets innehav av immateriella tillgångar samt utbetalda och mottagna royaltys, en förteckning över avtal om kostnadsfördelning, förhandsavtal om kriterier för internprissättning och rättsliga avgöranden som har anknytning till internprisfrågor för företagsgruppens enheter i EU. Slutligen bör den centrala dokumentsamlingen innehålla ett åtagande från respektive inhemsk skattebetalare att efter begäran tillhandahålla kompletterande uppgifter i enlighet med nationella regler.¹³¹

Som ett tillägg till den centrala dokumentsamlingen bör den landspecifika dokumentationen innehålla en detaljerad beskrivning av företaget och dess affärsstrategi, en beskrivning och förklaring av landspecifika aktuella transaktioner. Vidare en analys av uppgifters jämförbarhet så som tillgångars och tjänsters egenskaper, funktioner som utförs, vilka tillgångar som används, de risker som företagsgruppen löper, kontraktvillkor, ekonomiska omständigheter samt särskilda affärsstrategier. Slutligen bör den landspecifika dokumentationen innehålla en beskrivning av hur företaget väljer ut och tillämpar prissättningsmetoder, relevanta uppgifter om interna och externa jämförelseuppgifter samt en beskrivning av hur företagsgruppen genomför och tillämpar sin internprissättningspolicy.¹³²

Dokumentationen som upprättas i enlighet med EUTPD är således delvis gemensam för alla företag i företagsgruppen och delvis specifik för respektive stat som företagsgruppen är verksam i.

2.4.3 Sverige

Det fanns tidigare inga regler i svensk rätt angående som stadgade ett företags skyldighet att dokumentera förhållandena kring dess prissättning vid transaktioner inom en multinationell

¹³¹ EUT C 176, 28.7.2006, s 1, avsnitt 1, p 4.2.

¹³² EUT C 176, 28.7.2006, s 1, avsnitt 1, p 5.2.

företagsgrupp. Den 1 januari 2007 infördes dock sådana bestämmelser i svensk rätt, 19 kap 2a och b §§ LSK. Dessa kom till som en konsekvens av den inom EU antagna uppförandekoden om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i EU.¹³³ Reglerna i LSK innebär en skyldighet för företag att upprätta dokumentation angående dess internprissättning vid transaktioner med företag i ekonomisk intressegemenskap och som är begränsat skattskyldiga i Sverige.

Företag har dock varit skyldiga att i viss utsträckning dokumentera förhållandena kring dess internprissättning även innan januari 2007 då reglerna i LSK trädde i kraft. Av uttalanden i ett förarbete till korrigeringsregeln framgår att det åligger näringsidkaren att medverka vid skattemyndighetens utredningar om oriktig prissättning och därmed bistå med nödvändiga uppgifter.¹³⁴ Av att ett företag skall kunna bistå med ”nödvändiga uppgifter” följer att det krävs att företaget i någon mån dokumenterat internprissättningsförfarandet.

Syftet med införandet av dokumentationskraven i lag var att tydliggöra innebörden av de svenska reglerna om internprissättning. Lagstiftaren menade att detta skulle leda till en mer effektiv skattekontroll, mer enhetlig dokumentation samt till att företag fick bättre kännedom om vad som krävs av dem. Vidare uttalades att flertalet övriga medlemsstater inom OECD redan har dokumentationsregler och att det är av vikt att det även från Sveriges sida finns väl underbyggd dokumentation att tillgå då dubbelbeskattning skall undanröjas. Detta eftersom möjligheten att nå en ömsesidig överenskommelse mellan behöriga myndigheter då avsevärt förbättras.¹³⁵

2.4.3.1 Dokumentationsskyldighetens inträde

I 19 kap 2a § LSK regleras vem samt vilka transaktioner som omfattas av dokumentationskraven. Där stadgas att den som är skattskyldig i inkomstlaget näringsverksamhet skall upprätta skriftlig dokumentation angående dess transaktioner med företag som är begränsat skattskyldiga enligt IL. Detta gäller dock endast om sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap 20 § IL föreligger mellan parterna. I 19 kap 2a § LSK finns dock en begränsning för de tillfällen då den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera

¹³³ Dahlberg, s 124. Se vidare avsnitt 2.4.2 angående uppförandekod om dokumentationskrav.

¹³⁴ Prop 1965:126, s 60.

¹³⁵ Prop 2005/06:169, s 102. Se vidare om behörig myndighet samt ömsesidig överenskommelse i avsnitt 2.2.7.

andra företag. Vid dessa tillfällen behöver bara dokumentation upprättas när kapitalandelen uppgår till mer än 50 procent i varje led.

Det kan innebära vissa svårigheter att bedöma huruvida ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan två företag om det endast handlar om ett företags inflytande över ett annat företag och inget ägande är för handen. Skatteverket har därför i ett meddelande räknat upp vilka företag de kommer att begära in dokumentation av vid sådana omständigheter. Bland annat nämns juridiska personer som är att anse som moderbolag och dotterbolag enligt 1 kap 11 § ABL.¹³⁶

Av två rättsliga ställningständer som Skatteverket publicerat framgår vilka bolag som inte åläggs en skyldighet att upprätta dokumentation. Handelsbolag eller aktiebolag som är delägare i handelsbolag behöver inte upprätta dokumentation avseende internprissättningen vad gäller handelsbolagets transaktioner med ett utländskt företag i företagsgruppen.¹³⁷ Aktiebolag behöver inte heller upprätta dokumentation avseende internttransaktioner med ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige.¹³⁸

Det företag som omfattas av dokumentationskraven har en skyldighet att på begäran av Skatteverket lämna in dokumentation till dem.¹³⁹ Företagen har även en skyldighet att ha den information tillgänglig, för varje räkenskapsår, som krävs för att företaget skall kunna sammanställa dokumentation då Skatteverket begär det samt ha rutiner för att en sådan sammanställning skall kunna var möjlig.¹⁴⁰ Dokumentationen skall upprättas på svenska, danska, norska eller engelska samt bevaras i tio år efter utgången av det kalenderår så räkenskapsåret avslutades.¹⁴¹

2.4.3.2 Innehållet i dokumentationen

I 19 kap 2b § LSK stadgas att dokumentationen skall innehålla en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prissättningsmetod samt en jämförbarhetsanalys. Skatteverket har av regeringen bemyndigats att meddela närmare föreskrifter om vad

¹³⁶ SKV, Meddelande 2007:25, s 3.

¹³⁷ SKV, Rättsligt ställningstagande, dnr 131 550422-07/111.

¹³⁸ SKV, Rättsligt ställningstagande, dnr 131 550432-07/111.

¹³⁹ SKV, Författningssamling, 2007:1, 12 §.

¹⁴⁰ SKV, Författningssamling, 2007:1, 11 §.

¹⁴¹ SKV, Författningssamling, 2007:1, 13-14 §§.

dokumentationen skall innehålla.¹⁴² I sammanhanget skall uppmärksammas Skatteverkets föreskrifter om dokumentationskrav och dess förhållande till RF. Reglerna i LSK som rör dokumentationskrav är mycket kortfattade och istället har som nämnts Skatteverket bemyndigats att meddela närmare föreskrifter om vad en dokumentation skall innehålla. Skälet till detta är att det inte ansågs möjligt att i lagtext uppställa uttryckliga och uttömmande krav på vad dokumentationen skall innehålla.¹⁴³ Det kan dock ifrågasättas om det inte istället hade varit möjligt att reglera föreskrifternas innehåll i lagtext om avsikten hade varit att ge bestämmelserna bindande karaktär.¹⁴⁴ Den möjlighet som enligt 8 kap 13 § RF finns på skatteområdet att delegera normgivningskompetens till regeringen eller den myndighet som regeringen utser rör möjligheten att meddela föreskrifter om verkställighet av lag vilket i första hand avser tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär.¹⁴⁵ Reglerna i LSK är dock mycket kortfattade och ligger nära det som kallas ramlagstiftning medan Skatteverkets föreskrifter är desto mer omfattande. Konsekvensen av om Skatteverkets föreskrifter om dokumentationskrav skulle anses vara alltför långtgående är att de inte är bindande för näringsidkaren utan istället att betrakta som riktlinjer. I så fall är näringsidkaren endast skyldig att iaktta reglerna i LSK i samband med dokumentation av internprissättning.¹⁴⁶

Enligt 19 kap 2b § skall dokumentationen innehålla en funktionsanalys. Med detta avses att företaget skall beskriva de inblandade företagens roller, funktioner, tillgångar och risker samt deras ekonomiska betydelse. Företaget skall med andra ord redogöra för vilka fakta som har påverkat affärstransaktionerna. Det företag som tillför de mest värdeskapande funktionerna, tillgångarna och som tar störst affärsmässig risk i och med transaktionen skall således också få störst del av vinst alternativt förlust som blir resultatet av transaktionen.¹⁴⁷ Vidare skall dokumentationen innehålla vald prissättningsmetod. Metoden bör i första hand vara någon av de fem metoderna som beskrivs i OECD:s riktlinjer¹⁴⁸ eftersom dessa är internationellt etablerade och normalt leder till ett pris som överensstämmer med armlängdsprincipen. Om ett företag väljer att använda en annan prissättningsmetod bör denna beskrivas utförligt. Företaget skall också i dokumentationen beskriva hur den valda prissättningsmetoden

¹⁴² Se 19 kap 2b § andra stycket LSK.

¹⁴³ Prop 2005/06:169, s 111.

¹⁴⁴ Hultqvist, SvSkT 2007, s 406.

¹⁴⁵ Se avsnitt 2.3.1 angående den svenska normgivningsmakten.

¹⁴⁶ Hultqvist, s 406 f.

¹⁴⁷ SKV, Författningssamling, 2007:1, 7 § samt SKV, Meddelande 2007:25, s 18 f.

¹⁴⁸ För en presentation av de fem prissättningsmetoderna se avsnitt 2.2.5.

tillämpats.¹⁴⁹ Därutöver skall dokumentationen innehålla en jämförbarhetsanalys, vilket innebär att företaget skall redogöra för hur det har kommit fram till att den aktuella prissättningen är jämförbar med ett pris som hade satts mellan varandra oberoende företag. Företaget skall beskriva vilka jämförelsetransaktioner som har använts och hur urvalet av dessa har skett.¹⁵⁰

Den information som lämnas i dokumentationen är till för att möjliggöra en bedömning av huruvida priser och villkor som avtalats mellan företag i ekonomisk intressegemenskap är i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Innehållet behöver således bara vara så omfattande som krävs för att en rimlig bedömning skall kunna göras. Vid mer komplexa, ovanliga samt större transaktioner kan därmed högre krav ställas på dokumentationens utförlighet än vid enklare och mindre transaktioner. Om en transaktion är att bedöma som mindre väsentlig behöver den inte dokumenteras. Denna bedömning måste avgöras från fall till fall utifrån om transaktionens marknadsvärde är av liten betydelse för företagets resultat.¹⁵¹

Det finns särskilda regler för transaktioner av mindre värde som stadgar en möjlighet för företaget att lämna en förenklad redovisning, av de uppgifter som anges i 19 kap 2b § LSK, i dokumentationen. Med transaktioner av mindre värde avses varor till ett sammanlagt värde av 630 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen samt andra transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen. Transaktioner som avser överlåtelse av immateriella tillgångar omfattas inte av möjligheten till förenklad redovisning.¹⁵² Transaktioner av mindre värde skall inte förväxlas med ovan beskrivna möjlighet angående transaktioner som är att bedöma som mindre väsentliga. Dessa behöver som tidigare nämnts inte dokumenteras alls.

2.4.3.3 Sanktioner

Av propositionen till reglerna om dokumentation i LSK framgår att det inte har ansetts att någon särskild sanktion behövs i de fall ingen eller bristfällig dokumentation upprättats. Om det finns allvarliga brister i ett företags dokumentation kan skönstaxering, enligt 4 kap 2 § TL, aktualiseras vad gäller de internationella internttransaktionerna. Vidare kan Skatteverket enligt

¹⁴⁹ SKV, Författningssamling, 2007:1, 8 § samt SKV, Meddelande 2007:25, s 20 f.

¹⁵⁰ SKV, Författningssamling, 2007:1, 9 § samt SKV, Meddelande 2007:25, s 27 f.

¹⁵¹ SKV, Författningssamling, 2007:1, 2 § samt SKV, Meddelande 2007:25, s 8 f.

¹⁵² SKV, Författningssamling, 2007:1, 10 § samt SKV, Meddelande 2007:25, s 31 ff. Prisbasbeloppet för 2010 är 42 400 kr.

3 kap 5 och 6 §§ TL, under vissa förutsättningar, förelägga den skattskyldige att vid vite inkomma med upplysningar eller att visa upp handling.¹⁵³

Reglerna om skattetillägg i 5 kap TL är tillämpliga om oriktig uppgift har lämnats under förfarandet eller i en process i ett ärende eller mål om internprissättning. Eftersom frågan om vilken dokumentation som bör upprättas i det enskilda fallet kan innefatta svåra gränsdragningar och bedömningar skall en nyanserad bedömning göras om huruvida den skattskyldige skall anses ha lämnat oriktig uppgift. Om så anses vara fallet skall en bedömning göras om det finns skäl att helt eller delvis befria den skattskyldige från skattetillägg.¹⁵⁴

2.5 Diskussion

Korrigeringsregeln har en lång historia inom den svenska rätten. Den har genomgått en rad förändringar som bland annat syftat till att lättare få till stånd en korrigerings av ett företags resultat vid oriktig prissättning. Som exempel kan nämnas att det numera räcker att det görs sannolikt att ekonomisk intressegemenskap föreligger. Utvecklingen inom internprissättningsområdet i Sverige idag följer EU:s och OECD:s arbete på området. Ett exempel på detta är att dokumentationskraven som infördes i svensk rätt år 2007 i stort överrensstämmer med den inom EU antagna uppförandekoden om dokumentationskrav. Ett annat exempel är att OECD:s riktlinjer anses ha ett rättskällevärde i svensk rätt och därför kan användas för att tolka armlängdsprincipen i korrigeringsregeln. Eventuella förändringar i riktlinjerna får därför anses direkt påverka den svenska rätten om denna inte ger någon vägledning om hur armlängdsprincipen skall tillämpas. Observeras kan att arbetet inom EU på internprissättningsområdet syftar till att undanröja hinder på den fria marknaden och för att stärka samarbetet inom EU beträffande internprissättningsfrågor. Arbetet inom OECD har delvis en annan bakgrund eftersom detta syftar till att genom internationella förhandlingar främja ekonomisk tillväxt i världen genom att bland annat motverka dubbelbeskattning.

Armlängdsprincipen är en övergripande princip och söker som bekant bland annat utjämna skattemässiga skillnader som kommer av valet mellan att organisera företag i en företagsgrupp eller som fristående. Principen söker även ta bort skattemässiga övervägande vid affärsmässiga beslut. I det enskilda fallet kan dock principen vara svår att tillämpa, till

¹⁵³ Prop 2005/06:169, s 115 f.

¹⁵⁴ Prop 2005/06:169, s 115 f.

exempel kan jämförelsematerial saknas vid transaktioner inom en företagsgrupp eftersom sådana affärer kan skilja sig från affärer som företas mellan med varandra oberoende företag. Ytterligare problematik gällande armlängdsprincipen består i att företag i en multinationell företagsgrupp även kan tänkas ta hänsyn till företagsgruppens struktur och respektive företags funktion vid prissättning för att på så sätt skapa effektivitetsvinster inom gruppen. Således kan icke skattemässiga hänsynstaganden vid prissättning på transaktioner inom företagsgruppen få skattemässiga konsekvenser vid internprissättning. Det torde inte vara armlängdsprincipens syfte att fånga upp dessa situationer, såvida inte en felaktig prissättning är för handen.

Det får anses oklart huruvida armlängdsprincipen ger utrymme för att beakta dels företagsgruppen i sin helhet samt dels flera transaktioner i ett sammanhang. I Sverige har principen om helhetssyn utvecklats i rättspraxis, dock saknas generella uttalande om tillämpligheten av denna. Principen om helhetssyn kan, under vissa förutsättningar, ge möjlighet till att beakta prisdifferenser på transaktioner inom ett år eftersom överpriser och underpriser normalt kan kvittas mot varandra. I OECD:s riktlinjer uttrycks att varje företag skall ses som en separerbar enhet och även att varje transaktion skall bedömas enskilt. I undantagsfall kan dock transaktioner bedömas i en helhet om dessa är svåra att separera vid bedömningen av armlängdsprincipen. Det torde därmed vara så att det finns en större möjlighet att beakta flera transaktioner i ett sammanhang än att se flera företag som en helhet.

Armlängdsprincipens bedömningskriterier som enligt riktlinjerna bör användas för att bedöma denna är minst sagt svåra att tillämpa. Många svåra och komplicerade överväganden är oundgängliga. Det är emellertid av vikt att dessa kriterier finns eftersom armlängdsprincipen inte skall vara en i förväg bestämd formel att tillämpa. Medlemsstaterna inom OECD har dessutom förkastat armlängdsprincipens eventuella alternativ, den globala metoden. De fem metoderna för att fastställa armlängdspris är av vikt eftersom de konkretiserar armlängdsprincipen. I praktiken kan även metoderna vara svåra att tillämpa eftersom det många gånger rör sig om komplicerade transaktioner. De transaktionsbaserade metoderna förutsätter att det finns jämförbara transaktioner, vilket som nämnts ofta saknas. Om jämförelsematerial saknas torde de transaktionsbaserade vinstmetoderna föredras av företag. Dessa metoder har dock kritiserats för den svaga kopplingen de har till själva transaktionen och riktlinjerna förespråkar att de transaktionsbaserade metoderna i första hand skall tillämpas.

Av vad som presenterats framgår att artikel 9.1 i OECD:s modellavtal och den svenska korrigeringsregeln korrelerar. Det finns därmed en överensstämmelse mellan modellavtalet och svensk rätt. Exempelvis utgör både ägande och kontroll grund för när intressegemenskap anses föreligga. Även om reglerna korrelerar så finns viktiga skillnader att iaktta. Korrigeringsregeln är i materiellt hänseende mer begränsad än artikel 9. Den kan till exempel inte tillämpas på filialfall och underkapitalisering medan artikel 9 kan tillämpas även vid sådana situationer. En ytterligare skillnad är att korrigeringsregeln innehåller en bevisbörderegeln som förutsättning för korrigeringsregeln, vilket inte stadgas i artikel 9. Vidare har i svensk praxis uttryckts att en helhetssyn kan iaktas vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Någon motsvarigt tolkningssätt av artikel 9 uttrycks inte i kommentaren. I sammanhanget blir förhållandet mellan svensk rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt central. Enligt den gyllene regeln kan ett skatteavtal aldrig utvidga den svenska interna beskattningsrätten. Detta innebär att även om motsvarande artikel 9.1 i modellavtalet ingår i ett bilateralt avtal som Sverige ingått så utvidgar denna artikel aldrig det svenska skatteanspråket.

Det finns ett samspel mellan artikel 9.2 och artikel 25 i modellavtalet. Beträffande artikel 25 så utgör den kompetensgrunden för att stater skall kunna förhandla om en ömsesidig överenskommelse. Dubbelbeskattning undanröjs vanligtvis genom att tillämpa skatteavtalets artiklar, men beträffande korrigeringsregeln enligt artikel 9.2 så utgör artikel 25 ett viktigt komplement. Situationen i artikel 9.2 kräver att två stater samarbetar i samband med en justering av ett företags resultat. Detta för att undvika att en stat ensidigt inräknar en viss inkomst i ett företags resultat och beskattar detta enligt artikel 9.1, vilket kan få till följd att internationell ekonomisk dubbelbeskattning uppstår. Artikel 25 stadgar dock ingen skyldighet för staterna att nå en ömsesidig överenskommelse utan istället skall de förhandla efter bästa förmåga. Det finns därmed inga garantier för att eventuell dubbelbeskattning undanröjs. Ett företag som utsätts för dubbelbeskattning är beroende av staternas goda vilja och att de faktiskt förhandlar efter bästa förmåga för att undanröja dubbelbeskattningen.

Avslutningsvis skall framhållas beträffande dokumentationskraven att dessa torde medföra avsevärda kostnader för företagen att ta fram. Vid komplicerade transaktioner bör bedömningen av ett företags internprissättning och dess överensstämmelse med armlängdsprincipen kunna underlättas med en väl underbyggd dokumentation. Detta är positivt både utifrån företagets och även skattemyndighetens perspektiv. Det är dock viktigt att skattemyndigheten inte begär mer information än vad som är nödvändigt i det enskilda fallet.

3. Prissättningsbesked

I följande kapitel, som är indelat i fem avsnitt, kommer systemet med prissättningsbesked att presenteras. I det första avsnittet följer en inledning till systemet med prissättningsbesked. I det andra respektive det tredje avsnittet kommer arbetet gällande prissättningsbesked inom först OECD och därefter EU att behandlas. Arbetet inom OECD och EU kommer att beskrivas utifrån de olika riktlinjer som givits ut eller antagits på området. Detta innebär att systemet med prissättningsbesked kommer att behandlas utifrån allmänna frågeställningar, ansöknings- och genomförandefasen samt kontroll och uppföljning av meddelat prissättningsbesked. I det fjärde avsnittet följer en utförlig redogörelse för den svenska lagen om prissättningsbesked. Inledningsvis följer en bakgrund till lagförslaget och sedermera lagen. Därefter presenteras bestämmelserna i lagen och uttalanden i propositionen behandlas i samband med detta. Då eventuell problematik identifierats i och med regleringen diskuteras detta vidare. Avslutningsvis, i det femte avsnittet, följer en analyserande diskussion med utgångspunkt i det material som presenterats i de första fyra avsnitten.

3.1 Inledning

Tvister om internprissättningsfrågor, mellan en skattskyldig och en skattemyndighet, löses traditionellt genom att den skattskyldige överklagar ett taxeringsbeslut. Detta till följd av att skattemyndigheten höjt företagets taxering på grund av att myndigheten ansett att den skattskyldige tillämpat armlängdsprincipen felaktigt. Istället för att lösa en internprissättningsfråga efter det att tvisten uppstått kan ett alternativ vara att den skattskyldige redan innan transaktionen genomförs, mellan företag i intressegemenskap, komma överens med skattemyndigheten om vilka bedömningskriterier och vilken metod som skall användas för att prissätta transaktionen. Det är förmodligen även så att det är lättare att, innan transaktionen genomförs, fastställa ett armlängdspris än efter det att den genomförts. Detta eftersom det då är lättare att få tillgång till relevant jämförelseinformation och data istället för att i efterhand söka efter sådana. Därutöver är det resurssparande för den skattskyldige och skattemyndigheten att lösa en internprissättningsfråga innan transaktionen genomförs i och med att långa och segdragna skatteprocesser därmed kan undvikas. Vidare medför ett sådant tillvägagångssätt en trygghet för den skattskyldige i och med att denne blir beskattad i enlighet med överenskommelsen, såvida förutsättningarna för denna fortfarande är giltiga vid taxeringen.

Ett sådant tillvägagångssätt som beskrivits ovan definieras av OECD som Advance Pricing Arrangements, vilket är ett arrangemang där principer och metoder används för att *i förväg* bedöma internpriserna på transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Advance Pricing Arrangements är inte en överenskommelse om ett preciserat belopp som skall beskattas i framtiden, utan ett system för att med hjälp av armlängdsprincipen beräkna internpriser för de framtida transaktioner som omfattas av beskedet.¹⁵⁵ Systemet utvecklades inom OECD för att söka undvika de svårigheter som normalt uppstår när ett armlängdspris mellan företag i intressegemenskap skall fastställas i efterhand. Det är då som regel svårare att få tillgång till relevant information för att kunna avgöra om en internprissättning var i överensstämmelse med armlängdsprincipen.¹⁵⁶ Systemet har till syfte att komplettera traditionell revisions- och granskningsverksamhet. Det torde även vara det mest passande tillvägagångssättet när traditionella metoder för att räkna fram armlängdspris inte går eller är svåra att använda.¹⁵⁷ Vidare har det visat sig mycket kostsamt, både vad gäller tid och resurser, att lösa tvister om internprissättning genom traditionell revisions- eller granskningsverksamhet. Prissättningsbesked syftar därutöver till att snabbt lösa prissättningsfrågor, att använda den skattskyldiges och skattemyndighetens resurser mer effektivt samt att öka förutsebarheten för den skattskyldige.¹⁵⁸ Även inom EU finns en motsvarighet till OECD:s system, detta definieras som ”*avtal mellan skatteförvaltningarna i de berörda EU-medlemsstaterna där det fastställs hur kommande transaktioner mellan närstående skattebetalare som är etablerade i två eller flera medlemsstater kommer att beskattas*”.¹⁵⁹ Den 1 januari 2010 infördes ett formaliserat förfarande i Sverige motsvarande de system som tagits fram inom OECD och EU. Den svenska termen för systemet är prissättningsbesked, vilket enligt svensk rätt är ett besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i ekonomisk intressegemenskap¹⁶⁰

Ett prissättningsbesked kan förekomma i tre olika former, nämligen uni-, bi- eller multilateralt. Ett unilateralt prissättningsbesked innebär att prissättning diskuteras mellan den skattskyldige och skattemyndigheten i den stat där den skattskyldige är verksam. Ett sådant

¹⁵⁵ Riktlinjerna, p 4.124.

¹⁵⁶ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 9.

¹⁵⁷ Riktlinjerna, p 4.124.

¹⁵⁸ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 9.

¹⁵⁹ KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 1, p 4.

¹⁶⁰ Se 1 § lagen om prissättningsbesked. För en redogörelse för prissättningsbesked se avsnitt 3.2 för OECD, 3.3 för EU samt 3.4 för Sverige.

besked är således ett system där endast en skattemyndighet och en skattskyldig omfattas och andra jurisdiktioner är inte involverade. Ett bi- eller multilateralt prissättningsbesked innebär att skattemyndigheterna i två eller flera stater ingår en ömsesidig överenskommelse¹⁶¹ som sedan bekräftas i respektive stat genom ett beslut från skattemyndigheten eller genom en överenskommelse mellan den skattskyldige och skattemyndigheten. Ett bi- eller multilateralt prissättningsbesked är, till skillnad från ett unilateralt, istället ett system där två eller flera stater ingår.

3.2 OECD

OECD:s riktlinjer beskriver flera administrativa tillvägagångssätt som syftar till att minska och lösa tvister i internprissättningsfrågor mellan den skattskyldige och skattemyndigheten samt mellan två olika skattemyndigheter. Vidare syftar dessa till att undvika både internationell juridisk som internationell ekonomisk dubbelbeskattning.¹⁶² Ett av dem, i riktlinjerna, beskrivna tillvägagångssätten är Advance Pricing Arrangements (prissättningsbesked)¹⁶³ och det beskrivna systemet ligger till grund för många staters interna system med prissättningsbesked.¹⁶⁴ Bilagan ”*Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure*” avser att komplettera riktlinjerna.¹⁶⁵ Denna syftar i första hand till en mer enhetlig tillämpning av prissättningsbesked genom att skapa anvisningar för skattemyndigheter för hur en ömsesidig överenskommelse i samband med ett prissättningsbesked kan genomföras. Vidare diskuteras skattemyndigheternas och den skattskyldiges roll vid prissättningsbesked samt hur den senare kan bidra till att göra processen, för att förhandla fram ett prissättningsbesked, mer framgångsrik.¹⁶⁶

3.2.1 Allmänt

Riktlinjerna rekommenderar att bi- eller multilaterala prissättningsbesked används framför unilaterala. Detta eftersom fördelen med sådana är att risken för dubbelbeskattning och att

¹⁶¹ Se avsnitt 2.2.7 angående artikel 25 i modellavtalet om ömsesidig överenskommelse.

¹⁶² Riktlinjerna, p 4.1-4.3. Dessa administrativa tillvägagångssätt är fyra stycken. Det första tillvägagångssättet är parallella skatterevisioner i flera länder samtidigt, vilket möjliggör för skattemyndigheterna att samarbeta, se riktlinjerna, p 4.78. Det andra tillvägagångssättet är så kallade ”safe harbours”, vilket innebär att om den skattskyldige i förväg följer vissa bestämda regler så skall den skattskyldiges internprissättning godtas, se riktlinjerna, p 4.95. Det tredje tillvägagångssättet är advance pricing arrangements. Det fjärde tillvägagångssättet är ett skiljedomsförfarande som ett eventuellt komplement till förfarandet med ömsesidig överenskommelse i artikel 25 i modellavtalet, se riktlinjerna, p 4.167-4.170.

¹⁶³ En vanlig förkortning på Advance Pricing Arrangements är APA. I denna uppsats används istället prissättningsbesked som är den svenska termen för samma sak.

¹⁶⁴ Propositionen, s 23 f.

¹⁶⁵ Bilagan återfinns i slutet av riktlinjerna.

¹⁶⁶ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 2.

inkomster överhuvudtaget inte taxeras minskar.¹⁶⁷ Ett unilateralt prissättningsbesked däremot har den nackdelen att det kan påverka skattskyldigheten för företag i intressegemenskap etablerade i andra stater. Sådana prissättningsbesked kan även medföra att andra skattemyndigheter inte instämmer i ett prissättningsbesked som meddelats och det är således inte säkert att ett unilateralt prissättningsbesked minskar risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning eftersom bara en skattemyndighet är involverad i förfarandet.¹⁶⁸ I riktlinjerna rekommenderas att behöriga myndigheter i andra stater skall informeras om ett unilateralt förfarande så tidigt som möjligt för att eventuellt kunna överväga ett bi- eller multilateralt prissättningsbesked.¹⁶⁹

Unilaterala prissättningsbesked ingås med stöd av bestämmelser i nationell lagstiftning, under förutsättning att nationella bestämmelser möjliggör detta. Bi- och multilaterala prissättningsbesked ingås istället med stöd av artikel 25 i modellavtalet om ömsesidig överenskommelse. Artikel 25.3 stadgar att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. Prissättningsbesked nämns således inte uttryckligen i artikeln. I kommentaren till modellavtalet uttrycks att bestämmelsen tar sikte på svårigheter av mer generell natur som berör en kategori av skattskyldiga, men att svårigheter även kan uppkomma i ett enskilt fall. Enligt samma artikel kan de behöriga myndigheterna överlägga med varandra i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet. Bilaterala prissättningsbesked anses därmed falla in under artikel 25 eftersom de syftar till att undanröja internationell ekonomisk dubbelbeskattning.¹⁷⁰ Även om justeringar av interpriser är tillåtna enligt modellavtalet så anges ingen särskild metod eller procedur annat än den i artikel 9 angivna armlängdsprincipen. Prissättningsbesked faller således in under artikel 25.3 eftersom de särskilda prissättningsfall som kan bli föremål för ett sådant besked inte omfattas av någon annan bestämmelse i modellavtalet.¹⁷¹

¹⁶⁷ Riktlinjerna, p 4.163.

¹⁶⁸ Riktlinjerna, p 4.148.

¹⁶⁹ Riktlinjerna, p 4.130.

¹⁷⁰ Även internationell juridisk dubbelbeskattning kan undvikas genom systemet med prissättningsbesked.

Artikel 7 i modellavtalet om inkomst av rörelse, vilken tillämpas på allokering av inkomster till filialer och andra fasta driftsställen, kan ge upphov till internationell juridisk dubbelbeskattning. Denna dubbelbeskattning kan lösas med hjälp av ett prissättningsbesked, se vidare avsnitt 2.2.1 samt 2.2.3 angående skillnaden mellan juridisk och ekonomisk dubbelbeskattning. Tilläggas bör att artikel 7 inte behandlas inom ramen för denna uppsats, se avsnitt 1.1. samt 1.2.

¹⁷¹ Riktlinjerna, p 4.140.

De behöriga myndigheterna är emellertid enligt artikel 25 inte tvingade att ingå en ömsesidig överenskommelse om ett bi- eller multilateralt prissättningsbesked när den skattskyldige begär det. Avgörande för om viljan finns att ingå förhandlingar blir staternas tolkning av artikeln. Vissa stater kommer att tolka artikeln på så vis att ett förfarande om ömsesidig överenskommelse bara inleds i de fall när svårigheter eller tvistemål uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av skatteavtalet. Enbart den omständigheten att den skattskyldige vill erhålla säkerhet i hur den skattemässiga behandlingen kommer att ske är inte tillräckligt för att initiera ett förfarande om ömsesidig överenskommelse. Andra stater kommer att tolka artikeln mindre restriktivt för att på så sätt uppmuntra ett initierande av ett prissättningsbesked.¹⁷²

I riktlinjerna beskrivs flera fördelar med prissättningsbesked. Ett prissättningsbesked kan undanröja osäkerheten för den skattskyldige vad gäller hur internpristransaktioner som omfattas av prissättningsbesked kommer att bedömas skattemässigt. Genom prissättningsbeskedets säkerhet kan den skattskyldige lättare förutse sin skattskyldighet och därmed skapa en gynnsam skattemässig miljö för investering.¹⁷³ Systemet skapar även förutsättningar för samarbete i en icke-konfrontativ miljö mellan skattemyndigheten och den skattskyldige. Den icke-konfrontativa miljön stimulerar informationsflödet mellan parterna och möjliggör ett resultat som är både korrekt och praktiskt genomförbart.¹⁷⁴ Därutöver förhindrar systemet med prissättningsbesked kostsamma och tidskrävande skatterevisorer och rättsprocesser och skattemyndigheten får genom systemet insikt i komplexa internationella transaktioner som företas i multinationella företagsgrupper.¹⁷⁵ Slutligen gör prissättningsbesked att internationell ekonomisk dubbelbeskattning kan undvikas.¹⁷⁶ I riktlinjerna beskrivs även vissa nackdelar som kan följa med ett prissättningsbesked. Ett prissättningsbesked som inte är flexibelt kan inte på ett korrekt sätt reflektera armlängdsprincipen för det fall då antaganden i prissättningsbeskedet inte uppfylls.¹⁷⁷ Därutöver kan systemet med prissättningsbesked vara resurskrävande för

¹⁷² Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 16.

¹⁷³ Riktlinjerna, p 4.143.

¹⁷⁴ Riktlinjerna, p 4.144.

¹⁷⁵ Riktlinjerna, p 4.145 samt 4.147.

¹⁷⁶ Riktlinjerna, p 4.146.

¹⁷⁷ Riktlinjerna, p 4.150.

skattemyndigheterna. Affärslivet kräver även att ett prissättningsbesked skall kunna meddelas relativt fort, vilket kan leda till att stora resurser av skattemyndigheterna tas i anspråk.¹⁷⁸

Angående mängden information, som den skattskyldige måste ta fram för att erhålla ett prissättningsbesked, skall denna inte vara mer omfattande än vad som krävts i en revision. Skillnaden mellan prissättningsbesked och revision är enligt riktlinjerna att skattemyndigheten kommer att behöva detaljer kring de antaganden som görs av den skattskyldige. Skattemyndigheten uppmanas därför att inse att tillgången på information om konkurrenter är begränsad och att alla skattskyldiga inte har resurser att genomföra djupgående marknadsanalyser.¹⁷⁹ I riktlinjerna behandlas även hur detaljerad information den skattskyldige måste presentera för skattemyndigheten. Genom systemet med prissättningsbesked får skattemyndigheten större möjlighet att på nära håll studera interna transaktioner än vad som hade varit fallet vid en revision. Jämte detta är den skattskyldige under förfarandet aldrig skyddad från annan granskningsverksamhet som skattemyndigheten kan företa. I riktlinjerna uppmanas därför skattemyndigheter att inte efterfråga information som inte är nödvändig för att kunna meddela ett prissättningsbesked. Detta eftersom det kan finnas en risk att skattemyndigheten kan komma att missbruka den information som erhålls.¹⁸⁰ Slutligen anses prissättningsbesked inte lämpligt att använda för alla skattskyldiga eftersom systemet är tidkrävande. Därför rekommenderas systemet för situationer där det handlar om större fall av internprissättning.¹⁸¹

3.2.2 Ansökningsfasen

Ett prissättningsbesked initieras i normalfallet av den skattskyldige. Av riktlinjerna framgår dock att vissa skattemyndigheter inom OECD anser sig kunna uppmuntra en skattskyldig till att söka ett prissättningsbesked i lämpligt fall. Det primära ansvaret för att få till stånd ett prissättningsbesked ligger på den skattskyldige i och med att det är denne som har tillgång till den information som krävs för meddelande av ett prissättningsbesked. Mot bakgrund av detta skall den skattskyldige lägga fram ett detaljerat förslag till prissättningsbesked till skattemyndigheten och förbereda sig på att på begäran kunna tillhandahålla mer information.¹⁸²

¹⁷⁸ Riktlinjerna, p 4.151.

¹⁷⁹ Riktlinjerna, p 4.155.

¹⁸⁰ Riktlinjerna, p 4.156-4.157.

¹⁸¹ Riktlinjerna, p 4.159.

¹⁸² Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure , p 28.

Innan en formell ansökan om prissättningsbesked ges in är det enligt riktlinjerna naturligt att ha ett eller flera förmöten. Medlemsstaternas erfarenhet från förmöten att sådana påskyndar förfarandet med prissättningsbesked.¹⁸³ Syftet med förmötet är att ge den skattskyldige möjlighet till att diskutera med skattemyndigheten huruvida ett prissättningsbesked är ändamålsenligt, vilken typ av information som kan vara aktuell och omfattningen av denna samt omfattningen av sådana analyser som erfordras. Ett förmöte anses även värdefullt för de behöriga myndigheterna eftersom det ges möjlighet att diskutera med den skattskyldige angående det sökta prissättningsbeskedet och till att utröna huruvida omständigheterna i det aktuella fallet lämpar sig för prissättningsbesked, exempelvis om det uppkommer tillräckliga svårigheter vid tolkningen eller tillämpningen av skatteavtalet.¹⁸⁴ Förmötet framhävs därutöver vara viktigt på så sätt att det hjälper till att klargöra förväntningar och mål som både den skattskyldige och skattemyndigheten har på prissättningsbeskedet. Det ger också möjlighet att förklara förfarandet, skattemyndighetens policy för prissättningsbesked samt diskutera sådana förfaranden som enligt nationell lag krävs för att överenskommelsen skall bli giltig. Skattemyndigheten kan också ge anvisningar vad gäller förslaget innehåll samt vilken tid som behövs för utvärderingen och för att ingå den ömsesidiga överenskommelsen. Slutligen är det viktigt att respektive behörig myndighet på ett så tidigt stadium i processen som möjligt utröner om en viss fråga är lämplig för prissättningsbesked. På så sätt kan onödigt arbete undvikas om någon utav de behöriga myndigheterna inte vill delta i förfarandet.¹⁸⁵

Den skattskyldige som vill ansöka om ett prissättningsbesked måste ge in ett detaljerat förslag som uppfyller de nationella kraven till den berörda skattemyndigheten. Målsättningen med ansökan är att ge de berörda behöriga myndigheterna all den information som de behöver för att utreda ansökan och ta ställning till förhandlingar om en ömsesidig överenskommelse.¹⁸⁶

Prissättningsbeskedets omfattning beror på den skattskyldiges samt deltagande skattemyndigheters önsknings. Det kan omfatta frågor som ryms inom artikel 9 i modellavtalet så som hur beräkningen av vinsterna skall ske inom en företagsgrupp som har

¹⁸³ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 29.

¹⁸⁴ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 30.

¹⁸⁵ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 29-33.

¹⁸⁶ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 34.

anknytning till de berörda staterna.¹⁸⁷ Prissättningsbeskedet skall vidare kunna omfatta alla prissättningsfrågor som rör en skattskyldig. Det skall även kunna vara mer begränsat och bara omfatta exempelvis en viss transaktion eller vissa kategorier av transaktioner, eftersom vissa frågor kan vara svåra att bedöma isolerat. Som exempel ges om transaktionerna som omfattas av förslaget har ett nära samband med transaktioner som inte omfattas eller där det finns ett behov av att analysera internprissättningsfrågorna i en bredare kontext.¹⁸⁸ Beträffande andra frågor som inte direkt berör metoden för internprissättning kan också omfattas av ett prissättningsbesked. Förutsättningen är att dessa andra frågor har ett tillräckligt nära samband med prissättningsfrågorna och att det är lönt att lösa dem i ett sammanhang. Dessa andra frågor måste även falla inom ramen för förfarandet om ömsesidig överenskommelse och en bedömning får göras i varje enskilt fall.¹⁸⁹

Vad gäller prissättningsbeskedets innehåll är det enligt riktlinjerna inte möjligt att räkna upp eller exakt ange vad som skall tillhandahållas med en ansökan om prissättningsbesked. Det som skall vara vägledande när det gäller tillhandahållande av information är sådan information och utredning som är nödvändig för att förklara fakta av betydelse för den föreslagna metoden och demonstrera dess tillämplighet. Således skall förslaget vara utformat i enlighet med kommentaren och riktlinjerna till artikel 9 i modellavtalet. Eftersom den ömsesidiga överenskommelse som söks avser framtida transaktioner kan det vara nödvändigt att den skattskyldige tillhandahåller även annan typ av information än vad som hade varit fallet vid en överenskommelse som avser förfluten tid.¹⁹⁰

Följande information anses ha generell betydelse för en ansökan om ett prissättningsbesked. De transaktioner, produkter, verksamheter eller arrangemang som omfattas av förslaget. Om alla transaktioner, produkter eller verksamheter inte omfattas skall en kort förklaring finnas med om varför så är fallet. Vidare skall uppgifter om de företag och fasta driftställen som är involverade i transaktionerna eller arrangemangen finnas med och andra stater som berörs av förfarandet skall anges. Därutöver en beskrivning av den föreslagna prissättningsmetoden och detaljerad information och analys som stöd för metoden exempelvis identifiering av

¹⁸⁷ Ett prissättningsbesked kan även avse frågor som omfattas av artikel 7 i modellavtalet, se riktlinjerna, Bilagan Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 35.

¹⁸⁸ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 36.

¹⁸⁹ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 37.

¹⁹⁰ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 38-39.

jämförbara priser eller marginaler. Vidare de antaganden som ligger till grund för förslaget och en analys av vilken effekt en förändring av dessa antaganden eller andra händelser, exempelvis oväntade resultat, kan få på förslagets fortsatta giltighet. Ytterligare information som skall inkluderas är de redovisningsperioder eller beskattningsår som omfattas, en allmän beskrivning av marknaden, analys av andra relevanta skattefrågor som uppstår i samband med den föreslagna metoden och en diskussion av samt bevis för att relevanta nationella lagar, bestämmelser i skatteavtal och OECD:s riktlinjer som har betydelse för förslaget uppfylls. Avslutningsvis skall övrig information som kan ha betydelse för den aktuella eller föreslagna prissättningsmetoden och de underliggande uppgifterna avseende de parter som omfattas av ansökan fogas till ansökan. Det bör dock påpekas att listan på information vare sig är uttömmande eller obligatorisk.¹⁹¹

Enligt riktlinjerna anses viss information som mer betydelsefull än annan så som jämförbara priser, vald metod, avgörande antaganden samt oväntade resultat. Beträffande jämförbara priser skall denna information bestå av en beskrivning av tillgänglig jämförbar information och dess användbarhet. Om den skattskyldige har funnit att jämförbar information inte finns att tillgå skall den skattskyldige på annat sätt visa att den föreslagna metoden överensstämmer med armlängdsprincipen.¹⁹²

Den valda metoden skall beskrivas fullständigt och följa riktlinjerna för hur armlängdsprincipen i artikel 9 modellavtalet skall tillämpas. Huruvida metoden är tillämplig bör underbyggas med data som kan inhämtas och uppdateras under prissättningsbeskedets hela giltighetstid. Därutöver skall dessa data kunna granskas och verifieras av skattemyndigheten på ett effektivt sätt utan att detta medför en alltför stor belastning för den skattskyldige. Vidare skall den skattskyldige, i den mån möjligt, tillhandahålla en analys av vilka effekter tillämpningen av den valda metoden kommer att få under prissättningsbeskedets löptid. I analysen skall redogöras för detaljer av de antaganden som gjorts.¹⁹³

Vid handläggningen av ett prissättningsbesked är det nödvändigt att göra antagande om operationella och ekonomiska förutsättningar som kommer att påverka de aktuella

¹⁹¹ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 39.

¹⁹² Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 40.

¹⁹³ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 41-42.

transaktionerna när de väl genomförs. Den skattskyldige skall därför i sin ansökan om prissättningsbesked redogöra för de antaganden som ligger till grund för att den valda metoden på ett korrekt sätt speglar armlängdsprincipen vid de kommande transaktionerna. Den skattskyldige måste härtill beskriva hur den valda metoden kommer att klara förändringar av dessa antaganden. Ett antagande definieras som ”avgörande” om de faktiska omständigheterna vid tidpunkten då transaktionerna genomförs kan avvika från vad som antagits i sådan utsträckning att metodens förmåga att på ett tillförlitligt sätt spegla prissättning på armlängds avstånd försämras. Som exempel på detta ges bland annat en fundamental förändring av marknaden som har sin grund i ny teknik eller en omfattande förlust av konsumenternas förtroende.¹⁹⁴

Både den skattskyldige och skattemyndigheten skall om möjligt försöka identifiera avgörande antaganden som är baserade på konstaterbara, tillförlitliga och oberoende uppgifter. Antagandena är inte begränsade till aspekter inom den skattskyldiges kontroll, men de antaganden som görs skall anpassas till individuella omständigheter hos den skattskyldige, den specifika kommersiella situationen, metoden samt typen av transaktioner som omfattas. Antagandena skall inte vara alltför snäva eftersom den säkerhet som prissättningsbeskedet skall medföra då kan äventyras. Istället skall en hög grad av variation av underliggande fakta godtas. Ett antal exempel räknas upp på vad avgörande antagande kan inkludera, bland annat skattelagstiftning, tullavgifter, ekonomiska förutsättningar, marknadsandelar och valutakurser med mera.¹⁹⁵ För att skapa en viss flexibilitet rekommenderas att redan från början fastställa parametrar för en acceptabel avvikelse från ett visst antagande. En avvikelse som faller utanför parametrarna blir ”avgörande” och åtgärder bör då övervägas. Vilken åtgärd som skall vidtas beror på antagandets karaktär och avvikelens storlek.¹⁹⁶

Problem kan uppstå om tillämpningen av den prissättningsmetod som anges i beskedet inte uppfyller den ena partens förväntningar. Tillämpningen leder med andra ord till oväntade resultat. Den ena parten kan då ifrågasätta om de avgörande antaganden som metoden bygger på fortfarande är giltiga. För att undvika en sådan situation bör prissättningsbeskedet utformas

¹⁹⁴ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 43.

¹⁹⁵ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 44. För en fullständig exemplifiering av avgörande antaganden se listan i p 44. Listan är emellertid enbart exemplifierande.

¹⁹⁶ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 45. Se vidare 3.2.4 angående kontroll och uppföljning av meddelat prissättningsbesked.

så flexibelt att det klarar av sannolika förändringar av fakta och omständigheter så att risken för oväntade resultat begränsas.¹⁹⁷

Eftersom ett prissättningsbesked är tillämpligt på framtida transaktioner så är ett problem hur lång giltighetstid ett besked skall ha. Å ena sidan är det eftersträvansvärt att ha en lång sådan eftersom det ger ett viss mått av skattemässig säkerhet, å andra sidan medför en lång giltighetstid att framtida förutsägelser i beskedet blir mindre säkra. Avvägningen mellan de två intressena skall bero på typen av industri, involverade transaktioner och det ekonomiska klimatet och tidsperioden får förhandlas fram i det enskilda fallet. Medlemsstaternas erfarenhet inom OECD visar att tre till fem år är en lämplig giltighetstid.¹⁹⁸

En fråga som kan tänkas uppstå är om det överhuvudtaget är lämpligt att meddela ett prissättningsbesked. Den avgörande frågan är hur stor fördel som kan uppnås genom att avtala om en metod för att i förväg undvika risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Skattemyndigheterna kan tänkas vilja beakta bland annat om den föreslagna metoden och övriga villkor är i linje med riktlinjerna. Vidare om det är sannolikt att meningsskiljaktigheter som uppstår vid tolkningen eller tillämpningen av skatteavtalet kommer att öka risken för dubbelbeskattning och därför motivera användningen av resurser för att lösa eventuella problem innan de aktuella transaktionerna genomförts.¹⁹⁹

Om ett prissättningsbesked blir framgångsrikt beror i stor utsträckning på den skattskyldiges och skattemyndigheternas engagemang. De behöriga myndigheternas förmåga att snabbt nå en ömsesidig överenskommelse styrs dels av deras eget agerande men också av den skattskyldiges vilja att tillhandahålla all nödvändig information så skyndsamt som möjligt. Prissättningsbeskedets användbarhet kommer att minska kraftigt om ett besked inte kan meddelas förrän den period som den skattskyldige föreslagit nästan gått ut. Förseningar i förfarandet anses dock i viss mån oundvikliga eftersom prissättningsbesked ofta rör stora företag, komplexa ärenden, samt svåra juridiska och ekonomiska frågor. Det tar även tid att

¹⁹⁷ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 47.

¹⁹⁸ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 51.

¹⁹⁹ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 20 a-b.

sätta sig in i en ansökan.²⁰⁰ Skattemyndigheterna uppmanas därför att sätta in tillräckliga resurser och kunnig personal i ärenden om prissättningsbesked för att på så sätt säkerställa att ärendena löses snabbt och effektivt.²⁰¹

Inför staternas förhandlingar är målsättningen att de behöriga myndigheterna skall få tillgång till all relevant information, uppgifter och analyser som behövs för att genomföra förhandlingarna. De behöriga myndigheterna skall se till att det inrättas en ordning som kan säkerställa att de dokument och den information som den skattskyldige tillhandahållit är komplett.²⁰² Den skattskyldiges roll inför förhandlingarna är att se till att myndigheterna har tillgång till samma uppgifter och all den information som de behöver. Vidare skall den skattskyldige hållas informerad om hur ärendet fortskrider samt ges möjlighet att föra en dialog med skattemyndigheterna angående förslagets utvärdering och granskning.²⁰³

3.2.3 Genomförandefasen

Under genomförandefasen av ett prissättningsbesked är den skattskyldiges roll mer begränsad eftersom utformningen av prissättningsbeskedet i sista hand avgörs av de behöriga myndigheterna.²⁰⁴ De behöriga myndigheterna bör inleda diskussionerna om en ömsesidig överenskommelse så tidigt som möjligt i ett ärende om prissättningsbesked eftersom detta ökar processens effektivitet och därmed kan onödiga förseningar undvikas. Erfarenhet från OECD:s medlemsstater visar även att tidiga och ofta förekommande diskussioner mellan de behöriga myndigheterna när problem uppstår kan förhindra obehagliga överraskningar senare under förfarandet.²⁰⁵

Den skattskyldige eller skattemyndigheten kan när som helst dra sig ur ett förfarande om prissättningsbesked. Om så sker skall varken den skattskyldige eller skattemyndigheten anses ha några åtaganden eller skyldigheter gentemot varandra och alla tidigare åtaganden och överenskommelser dem emellan blir ogiltiga, om inte annat följer av nationell lagstiftning.

²⁰⁰ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 52.

²⁰¹ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 53.

²⁰² Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 56.

²⁰³ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 59.

²⁰⁴ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 63.

²⁰⁵ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 60 samt 62.

För det fall skattemyndigheten överväger att dra sig ut förfarandet skall den skattskyldige informeras om skälen härför och ges möjlighet till att göra kompletteringar till sin ansökan.²⁰⁶

När de behöriga myndigheterna har kommit överens om metoden och övriga villkor bör de ta fram ett utkast till ömsesidig överenskommelse. Det kan hända att den föreslagna överenskommelsen inte fullt ut löser alla frågor som behöver lösas för att säkerställa att dubbelbeskattnings inte uppstår. Den skattskyldige skall därför ges möjlighet att säga huruvida utkastet kan godtas innan det färdigställs.²⁰⁷

En ömsesidig överenskommelse skall vara skriftligt och innehåll, utformning med mera bestäms av de behöriga myndigheterna.²⁰⁸ Enligt riktlinjerna bör följande information finnas med i den ömsesidiga överenskommelsen för att på så sätt tydligt dokumentera denna. Om informationen inte finns med i den ömsesidiga överenskommelsen skall denna hänvisa till vart i prissättningsbeskedet informationen finns. Av den ömsesidiga överenskommelsen skall framgå namn och adress till de företag som föreslås omfattas av överenskommelsen, vilka transaktioner, överenskommelser eller arrangemang, beskattningsår eller redovisningsperioder som omfattas. Vidare skall en beskrivning av den överenskomna metoden och andra tillhörande frågor som jämförbara uppgifter eller förväntade resultatintervall finnas med. Därtill en definition av de relevanta termer som utgör grunden för att tillämpa och beräkna metoden, de avgörande antaganden på vilka metoden är baserad och som, om de inte längre uppfylls, medför en omförhandling av överenskommelsen. Vidare i förekommande fall den skattemässiga behandlingen av skattefrågor med anknytning till huvudfrågan, de villkor som den skattskyldige skall uppfylla för att den ömsesidiga överenskommelsen skall behålla sin giltighet och förfaranden för att säkerställa att den skattskyldige uppfyller dessa villkor samt detaljerade uppgifter om den skattskyldiges skyldigheter gentemot skattemyndigheten som resultat av det inhemska genomförandet av ett prissättningsbesked. Därutöver en bekräftelse på att all information som tillhandahålls av en skattskyldig inom ramen för ett ärende om prissättningsbesked i möjligaste mån kommer att skyddas i enlighet med nationell lagstiftning i respektive stat. Slutligen en bekräftelse att all information som utbyts mellan de berörda

²⁰⁶ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 64.

²⁰⁷ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 65.

²⁰⁸ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 66.

behöriga myndigheterna i ett sådant fall kommer att skyddas i enlighet med bestämmelserna i det tillämpliga skatteavtalet och i nationell lagstiftning.²⁰⁹

När en ömsesidig överenskommelse slutits skall respektive skattemyndighet se till att överenskommelsen träder i kraft i deras jurisdiktion. Skattemyndigheten bör lämna någon form av bekräftelse eller sluta någon form av avtal med den skattskyldige. Bekräftelsen eller avtalet ger den skattskyldige den säkerheten att inkomsten från de transaktioner som omfattas av prissättningsbeskedet inte kommer att justeras så länge som villkoren i den ömsesidiga överenskommelsen uppfylls. Detta under förutsättning att den skattskyldige inte lämnat felaktiga eller vilseledande uppgifter under förfarandet, inklusive sådana uppgifter som lämnas i årliga rapporter om efterlevnad.²¹⁰

För att implementera den ömsesidiga överenskommelsen effektivt bör det inhemska prissättningsbeskedet vara i överensstämmelse med denna och åtminstone ge samma förmåner som avtalats. Det är vidare möjligt att låta prissättningsbeskedet omfatta frågor utöver dem som finns i den ömsesidiga överenskommelse förutsatt att dessa inte är oförenliga med denna. Som exempel ges bland annat inhemsk skattemässig behandling av frågor med anknytning till huvudfrågan eller ytterligare krav på rapporteringsskyldighet.²¹¹

Avslutningsvis kan tilläggas beträffande ett prissättningsbeskeds retroaktiva tillämpning att varken skattemyndigheterna eller den skattskyldige är tvungna att tillämpa metoden som överenskommit i prissättningsbeskedet på beskattningsår som ligger i tiden före beskedets giltighet.²¹²

3.2.4 Kontroll och uppföljning

Det är av vikt att skattemyndigheterna kan fastställa att den skattskyldige efterlever prissättningsbeskedet. Eftersom den ömsesidiga överenskommelsen sluts mellan behöriga myndigheter så är den skattskyldige inte part i en sådan överenskommelse. Skattemyndigheten måste därför använda sig av nationella procedurer för att undersöka

²⁰⁹ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 66.

²¹⁰ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 67. Angående årliga rapporter om efterlevnad se avsnitt 3.2.4 om kontroll och uppföljning.

²¹¹ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 68. Angående rapporteringsskyldighet se avsnitt 3.2.4.

²¹² Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 69. Den metod som tillämpas i ett prissättningsbesked kan emellertid vara vägledande när det skall bestämmas hur jämförbara transaktioner under tidigare år skall behandlas.

efterlevnaden av ett meddelat prissättningsbesked.²¹³ Detta kan enligt riktlinjerna göras på tre olika sätt.²¹⁴ Det första sättet handlar om att den skattskyldige lämnar in årliga rapporter som försäkrar att prissättningsbeskedet efterlevs och att villkoren däri fortfarande är giltiga. Syftet med rapporterna är att visa att villkoren i prissättningsbeskedet efterlevs och rapporterna skall innehålla nödvändig information för att skattemyndigheten skall kunna göra en sådan bedömning.²¹⁵ Det andra sättet handlar om att skattemyndigheten kan granska den skattskyldige i en revision utan att återigen granska metoden som prissättningsbeskedet bygger på. Revisionen begränsas således till att den skattskyldige efterlevt sitt prissättningsbesked.²¹⁶ Det tredje sättet handlar om att skattemyndigheten begär in dokumentation från den skattskyldige för att på sätt kontrollera efterlevnaden. Skattemyndigheten och den skattskyldige skall gemensamt komma överens om vilken dokumentation som den skattskyldige skall förvara för att kunna visa att prissättningsbeskedet följs. För att undvika att kraven på utredning blir för betungande skall riktlinjerna beträffande bevisbörda och dokumentation iakttas.²¹⁷

En fråga som uppstår är vilka eventuella åtgärder som skall vidtas i de fall ett prissättningsbesked inte uppfylls eller efterlevs. Skattemyndigheten kan fortsätta tillämpa prissättningsbeskedet om konsekvensen av att ett villkor i beskedet inte uppfylls inte har någon väsentlig betydelse. Om skattemyndigheten väljer att inte tillämpa ett prissättningsbesked, på grund av att det inte uppfylls eller efterlevs, finns tre möjliga tillvägagångssätt och valet av åtgärd styrs av avvikelens allvarlighet.²¹⁸

Den allvarligaste åtgärden är återkallelse. Återkallelse av ett prissättningsbesked får den effekten att den skattskyldige behandlas som om beskedet aldrig meddelats. I riktlinjerna beskrivs två olika situationer när skattemyndigheten kan vidta denna åtgärd. För det första om det har förekommit oriktiga uppgifter, misstag eller underlåtenhet som grundar sig på

²¹³ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 70.

²¹⁴ Riktlinjerna, p 4.138-4.139.

²¹⁵ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 72.

²¹⁶ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 73.

²¹⁷ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 71. För en närmare redogörelse av bevisbörda och dokumentationskrav inom OECD se avsnitt 2.2.6 samt 2.4.1.

²¹⁸ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 74-75.

försummelse, vårdslöshet eller medveten underlåtenhet från den skattskyldiges sida när denne lämnade in sin ansökan, de årliga rapporterna, övrig utredning eller när annan relaterad information tillhandhålls. För det andra kan återkallelse ske då ett viktigt villkor i beskedet i väsentlig utsträckning inte uppfylls av den skattskyldige. Återkallelse sker med retroaktiv verkan från den första dagen då beskedet gällde och kommer således inte längre att ha någon effekt. Eftersom denna åtgärd anses som mest ingripande skall skattemyndigheten som överväger detta alternativ göra en noggrann och utförlig bedömning av relevanta fakta.²¹⁹

En mindre allvarlig åtgärd är uppsägning. Åtgärden innebär att den skattskyldige beskattas som om prissättningsbeskedet hade varit i kraft ända fram till dagen för uppsägning men inte för tiden därefter. Ett prissättningsbesked kan sägas upp i flera olika situationer bland annat om ett villkor eller avgörande antaganden i prissättningsbeskedet i väsentlig utsträckning inte uppfylls. Även den första situationen när det gäller återkallelse omfattas av uppsägning.²²⁰ Tiden för uppsägning bestäms antingen av en händelse som ledde till uppsägningen eller ett visst beskattningsår alternativt beskattningsperiod. Prissättningsbeskedet upphör att ha någon effekt från dagen för uppsägning. Skattemyndigheten skall informera den skattskyldige i de fall som uppsägning övervägs och den skattskyldige skall även beredas tillfälle att yttra sig innan ett beslut tas i frågan.²²¹

Slutligen kan ett prissättningsbesked revideras. En revidering medför att skattemyndigheten kan avstå från en uppsägning om den skattskyldige samtycker till att göra sådana justeringar som skattemyndigheten föreslår för att rätta till brister eller fel.²²² Om skattemyndigheten och den skattskyldige inte kan komma överens om en revidering återstår alternativet att säga upp prissättningsbeskedet.²²³

Det skall enligt riktlinjerna finnas möjlighet till att förnya ett prissättningsbesked. En begäran om förnyelse skall framställas av den skattskyldige inom föreskriven tid. Förfarandet skall

²¹⁹ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 76-78.

²²⁰ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 76 samt 79.

²²¹ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 80 samt 83.

²²² Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 76 samt 81.

²²³ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 83 samt 85.

sålledes påbörjas i god tid före det att giltighetstiden för det gällande prissättningsbeskedet löpt ut. En förnyelse av ett prissättningsbesked liknar ansökningsfasen, med den skillnaden att detaljnivån kan reduceras och detta speciellt om det inte skett någon materiell förändring. En förnyelse skall emellertid inte ske automatiskt utan beror på om alla parter återigen kommer överens och att den skattskyldige kan visa att det gällande prissättningsbeskedet efterlevs. Vidare utgör en förnyelse av ett prissättningsbesked inget hinder mot att metod och villkor ändras.²²⁴

3.3 EU och JTPF

Kommissionen har, som ett led i arbetet med internprissättningsfrågor, lagt fram ett meddelande²²⁵ till Rådet, Europaparlamentet samt Europeiska Ekonomiska och Sociala Kommittén där riktlinjer²²⁶ för prissättningsbesked inom EU presenterats. I meddelandet uppmanas Rådet att godkänna de av JTPF²²⁷ föreslagna riktlinjerna om prissättningsbesked inom EU. Vidare uppmanas medlemsstaterna att snabbt implementera rekommendationerna i riktlinjerna i sin nationella lagstiftning eller i sina förvaltningsföreskrifter.²²⁸ Genom att införa riktlinjer för prissättningsbesked ämnar Kommissionen förebygga att tvister rörande internprissättning samt därmed dubbelskattning över huvud taget uppstår.²²⁹ Kommissionen menar att prissättningsbesked bör leda till besparingar för alla berörda parter eftersom skattemyndigheterna inte behöver utföra kontroll för att fastställa korrekt internpris utan endast behöver kontrollera att ett prissättningsbesked har tillämpats korrekt samt eftersom den skattskyldige vet hur internprissättningen skall ske i och med prissättningsbeskedet.²³⁰

3.3.1 Allmänt

Riktlinjerna för förhandsöverenskommelser om prissättning i Europeiska Unionen (hädanefter riktlinjerna för prissättningsbesked) har tagits fram genom att JTPF har identifierat vad de menar vara den bästa praxis för genomförandet av systemet med prissättningsbesked.²³¹ Av riktlinjerna för prissättningsbesked följer att bilaterala prissättningsbesked är att föredra framför unilaterala samt att skattemyndigheterna har rätt att avvisa ansökningar om unilaterala prissättningsbesked om de anser att det är mer lämpligt med bi- eller multilaterala

²²⁴ Riktlinjerna, Bilaga Guidelines for conducting advance pricing arrangements under the mutual agreement procedure, p 86-87.

²²⁵ KOM (2007) 71 slutlig.

²²⁶ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig.

²²⁷ Se avsnitt 2.4.2 för en presentation av JTPF.

²²⁸ KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 5, p 38.

²²⁹ KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 1, p 4.

²³⁰ KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 1, p 5 samt avsnitt 2.4, p 14.

²³¹ KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 2.4, p 15.

prissättningsbesked.²³² Om ett unilateralt prissättningsbesked ingås bör skattemyndigheten, så snart som möjligt efter att det har ingåtts, informera alla skattemyndigheter som direkt berörs av prissättningsbeskedet.²³³

Det är upp till medlemsstaterna själva att avgöra om systemet med prissättningsbesked skall vara avgiftsbelagt.²³⁴ Riktlinjerna för prissättningsbesked uttrycker dock att eventuella avgifter inte bör vara så höga att de avskräcker den skattskyldige från att ansöka om ett prissättningsbesked. Avgifter kan vara särskilt lämpliga om en skattemyndighet inte skulle kunna handlägga ett prissättningsbesked om de inte tog ut avgifter.²³⁵

Avslutningsvis bör tilläggas att det i riktlinjerna för prissättningsbesked uttrycks att skattemyndigheterna bör underlätta för små och medelstora företag att ingå prissättningsbesked om det innebär att tvister kan undvikas eller lösas.²³⁶

3.3.2 Ansökningsfasen

Enligt riktlinjerna för prissättningsbesked bör systemet med prissättningsbesked samordnas centralt och överläggningarna mellan skattemyndigheterna bör skötas av de behöriga myndigheterna. Efter ansökan från den skattskyldige kan skattemyndigheten granska ansökan och eventuellt ändra eller avvisa den. Om alla krav har uppfyllts bör skattemyndigheten bifalla ansökan. Förfarandet bör i praktiken innebära att den skattskyldige och skattemyndigheten samarbetar för att komma fram till ett prissättningsbesked med ömsesidigt godtagbara villkor. Skattemyndigheterna uttrycks ha två uppgifter i och med handläggning av en ansökan om prissättningsbesked. Dessa är dels att utvärdera den skattskyldiges ansökan och dels att genom förhandling få fram ett avtal med den andra skattemyndigheten.²³⁷

De krav som ställs på dokumentationen i samband med en ansökan om prissättningsbesked bör inte vara onödigt betungande för den skattskyldige. Om denne har tillämpat EUTPD så anses det vara ett bra underlag för en ansökan. Den skattskyldige och skattemyndigheten bör

²³² Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 8.5, p 63 samt 66.

²³³ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 8.5, p 68.

²³⁴ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 3, p 11.

²³⁵ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 4, p 14.

²³⁶ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 8.6, p 69.

²³⁷ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 2, p 7-8 samt avsnitt 3, p 9.

vidare komma överens mer specifikt om vad som krävs i den formella ansökan innan den ges in.²³⁸

Systemet med prissättningsbesked bör enligt riktlinjerna för prissättningsbesked innehålla fyra olika steg. *Det första steget* är skedet innan en formell ansökan ges in.²³⁹ Den skattskyldige bör så snart som möjligt, då denne överväger att ansöka om prissättningsbesked, kontakta skattemyndigheten. Parterna kan då hålla ett informellt möte där en bedömning huruvida det är sannolikt att ett prissättningsbesked kan komma att bli aktuellt görs. Skattemyndigheten bör i detta skede få tillgång till tillräcklig information för att kunna göra en sådan bedömning. Skattemyndigheten bör så snart som möjligt uttrycka om det anses sannolikt att den skattskyldiges formella ansökan kommer att godtas.²⁴⁰ Det är upp till medlemsstaterna själva att avgöra om det skall finnas regler som kräver att transaktionen når en viss grad av komplexitet för att prissättningsbesked skall kunna bli aktuellt.²⁴¹ Om krav på ett visst mått av komplexitet används bör även frågan huruvida prissättningsbesked kan eller inte kan bli aktuellt på grund av transaktionens grad av komplexitet diskuteras vid ett eventuellt informellt möte.²⁴² Den skattskyldige bör kontakta samtliga medlemsstater som direkt berörs av det planerade prissättningsbeskedet och de aktuella behöriga myndigheterna bör konferera om det finns behov av det. Slutligen, under det första steget, bör den skattskyldige och skattemyndigheten diskutera vilken dokumentation som bör ingå i den formella ansökan.²⁴³ Det som i riktlinjerna för prissättningsbesked benämns som informellt möte får anses vara det samma som förmöte, vilket är begreppet som används inom OECD och Sverige.²⁴⁴

Det andra steget består av att en formell ansökan görs.²⁴⁵ Ansökan skall ges in till skattemyndigheten i den stat där den skattskyldige erlägger skatt samt till övriga stater som berörs. Detta bör göras så tidigt som möjligt i förhållande till de år som ett eventuellt prissättningsbesked kommer att omfatta.²⁴⁶ Till sin ansökan bör den skattskyldige bifoga all den dokumentation som krävs för att skattemyndigheten skall kunna bedöma ansökan samt för att det skall vara möjligt att komma fram till vilken metod som är mest lämpad för att

²³⁸ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 6, p 18. Se avsnitt 2.4.2 angående EUTPD.

²³⁹ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7, p 20 (a).

²⁴⁰ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.1, p 21 samt 23.

²⁴¹ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 3, p 11.

²⁴² Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 5, p 16, 2 stycket.

²⁴³ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.1, p 24-25.

²⁴⁴ Se angående förmöte avsnitt 3.2.2 för OECD samt 3.4.6.1 för Sverige.

²⁴⁵ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7, p 20 (b).

²⁴⁶ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.2, p 26.

beräkna armlängdspriset på transaktionerna.²⁴⁷ Dokumentation som är baserad på en tillämpning av EUTPD i kombination med den dokumentation som parterna, vid ett eventuellt informellt möte, kommit fram till är nödvändig bör som tidigare nämnts fungera bra som utgångspunkt för den formella ansökans innehåll.

I riktlinjerna för prissättningsbesked räknas ett antal uppgifter upp som sannolikt krävs i en formell ansökan. Dessa är namn och adress för alla företag i intressegemenskap som omfattas av prissättningsbeskedet, en översikt över företagsgruppens struktur, en analys av bransch- och marknadstendenser som väntas påverka företaget inklusive eventuella markandsundersökningar eller finansiella studier som ligger till grund för dessa prognoser. Vidare nämns en sammanfattning av den affärsstrategi som företaget planerar att använda under prissättningsbeskedets giltighetstid, uppgift om strategin för tidigare period om den är annorlunda mot den senare samt vem som ansvarar för att utveckla och lägga fast affärsstrategin. Därutöver nämns avsedd giltighetstid för prissättningsbeskedet, om retroaktiv tillämpning är aktuellt skall även det anges, en funktionsanalys avseende de parter och transaktioner som skall omfattas av prissättningsbeskedet.²⁴⁸ Med funktionsanalys menas att företaget skall beskriva de inblandade företagens roller, funktioner, tillgångar och risker samt deras ekonomiska betydelse. Företaget skall med andra ord redogöra för vilka fakta som har påverkat affärstransaktionerna. Det företag som tillför de mest värdeskapande funktionerna, tillgångarna och som tar störst affärsmässig risk i och med transaktionen skall således också få störst del av den vinst alternativt förlust som blir resultatet av transaktionen.²⁴⁹

En viktig del av ansökan består i att den skattskyldige skall beskriva antaganden om framtida händelser och de antaganden som denne baserat valet av metod för att fastställa armlängdspris på.²⁵⁰ Dessa kritiska antaganden får inte formuleras för snävt eftersom den säkerhet som skapas genom prissättningsbeskedet då riskerar att äventyras.²⁵¹ Dokumentationens omfattning bör vara tillräcklig för att skattemyndigheten skall kunna göra en ordentlig bedömning av ansökan samtidigt som kraven inte skall bli onödigt betungande för den

²⁴⁷ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.2, p 27.

²⁴⁸ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, tillägg A.

²⁴⁹ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, tillägg B.

²⁵⁰ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 8.2, p 51-52.

²⁵¹ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 8.3, p 55.

skattskyldige.²⁵² Skattemyndigheten bör så snart som möjligt meddela den skattskyldige om ansökan har godkänts formellt för handläggning.²⁵³

3.3.3 Genomförandefasen

Det tredje steget, som systemet med prissättningsbesked enligt riktlinjerna för prissättningsbesked bör innehålla, består i en bedömning av samt överläggning om prissättningsbesked.²⁵⁴ I riktlinjerna för prissättningsbesked framhävs att handläggningen av ett prissättningsbesked skall ske så snabbt som möjligt. Detta uttrycks exempelvis genom att överläggningar mellan skattemyndigheterna bör inledas så snabbt som möjligt.²⁵⁵ De behöriga myndigheterna inom de berörda skattemyndigheterna bör så snart som möjligt efter att den formella ansökan getts in kontakta varandra och bestämma en tidsram för förfarandet.²⁵⁶ Som exempel ges en tidsram som löper på 18 månader, från det att den skattskyldige tar en informell kontakt med skattemyndigheterna tills att ett prissättningsbesked ingås formellt av de behöriga myndigheterna. Dock framhålls att alla system med prissättningsbesked ser olika ut och att det därför är svårt att fastställa en tidsram som kan gälla generellt.²⁵⁷ I riktlinjerna för prissättningsbesked poängteras att det bör finnas ett samarbete mellan skattemyndigheterna och den skattskyldige. Om skattemyndigheten kommer fram till en bedömning som skiljer sig från den skattskyldiges bedömning i ansökan bör detta diskuteras med den skattskyldige så att parterna når en överenskommelse om vad som anses omfattas av ansökan. Vidare är ett samarbete viktigt för att eventuella kompletteringar som krävs eller frågor som uppstår behandlas så effektivt som möjligt.²⁵⁸ Överläggningen mellan de behöriga myndigheterna kan bland annat ske genom möten och genom utbyte av så kallade positionsdokument.²⁵⁹ Dessa dokument bör bland annat innehålla de behöriga myndigheternas slutsats tillsammans med en motivering, vilka fakta som ansetts mest relevanta för slutsatsen, uppgifter om de kritiska antaganden som ligger till grund för prissättningsbeskedet, förslag till hur prissättningsbeskedet bör övervakas samt en beskrivning av de dubbelbeskattningsavtal och den nationella lagstiftning som kommer att gälla för prissättningsbeskedet.²⁶⁰

²⁵² Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, tillägg A.

²⁵³ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.2, p 26.

²⁵⁴ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7, p 20 (c).

²⁵⁵ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.3, p 29.

²⁵⁶ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.3, p 30.

²⁵⁷ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, tillägg C.

²⁵⁸ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.3, p 32-36.

²⁵⁹ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.3, p 40-44.

²⁶⁰ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, tillägg D.

Det fjärde steget innebär att ett formellt avtal om prissättningsbesked ingås.²⁶¹ Prissättningsbeskedet bör ges effekt genom formella avtal och detta kan ske genom ett bilateralt avtal, ett multilateralt avtal eller flera bilaterala avtal, mellan de berörda skattemyndigheterna.²⁶² Skattemyndigheterna bör ansvara för att avtalen är tydliga för dem som omfattas av prissättningsbeskedet.²⁶³ I riktlinjerna för prissättningsbesked räknas upp vilka uppgifter som sannolikt kommer att krävas i ett prissättningsbesked. Dessa är prissättningsbeskedets giltighetstid, vilken metod som accepteras för internprissättningen och vilka kritiska antaganden som måste förverkligas för att prissättningsbeskedet skall vara gällande. Vidare nämns bestämmelser som fastställer skattemyndigheternas bundenhet till prissättningsbeskedet, hur tillämpning av beskedet skall övervakas och vilken dokumentation som skall finnas tillgänglig under beskedets giltighetstid. Slutligen nämns avtal om eventuella retroaktiva aspekter som prissättningsbeskedet innefattar samt eventuella omständigheter som kan komma att göra att prissättningsbeskedet skall revideras eller upphävas.²⁶⁴

Avslutningsvis skall tilläggas att riktlinjerna för prissättningsbesked anger att det kan bli aktuellt med en retroaktiv tillämpning av prissättningsbesked om den nationella lagstiftningen medger det.²⁶⁵ Detta bör dock endast ske om den skattskyldige samtycker till en sådan tillämpning och om de omständigheter som förelåg tidigare är jämförbara med de omständigheter som ligger till grund för prissättningsbeskedet.²⁶⁶

3.3.4 Kontroll och uppföljning

Som ovan behandlas bör prissättningsbeskedet innehålla uppgifter om hur tillämpningen av beskedet skall övervakas och vilken dokumentation som skall finnas tillgänglig under dess giltighetstid. Under beskedets giltighetstid skall den skattskyldige därmed arkivera dokumentationen, utifrån det innehåll som parterna tidigare kommit överrens om, för att möjliggöra skattemyndighetens kontroll av tillämpningen av prissättningsbeskedet.²⁶⁷ Vidare bör eventuella omständigheter som kan komma att göra att prissättningsbeskedet skall revideras eller upphävas behandlas i prissättningsbeskedet.²⁶⁸

²⁶¹ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7, p 20 (d).

²⁶² Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.4, p 45.

²⁶³ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 7.4, p 46.

²⁶⁴ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, tillägg E.

²⁶⁵ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 8.3, p 58.

²⁶⁶ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 8.3, p 59-60.

²⁶⁷ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 6, p 19.

²⁶⁸ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, tillägg E.

Om de kritiska antaganden som anges i prissättningsbeskedet inte uppfylls bör den skattskyldige informera skattemyndigheterna om det. Detta bör sedermera diskuteras mellan dem som omfattas av prissättningsbeskedet för att avgöra varför antagandet inte uppfyllts samt om metoden som fastställts i prissättningsbeskedet fortsatt är användbar. Om metoden i prissättningsbeskedet inte längre är adekvat bör, om det är möjligt, en omförhandling av prissättningsbeskedet ske.²⁶⁹

3.4 Sverige

3.4.1 Bakgrund

Innan den 1 januari 2010, då lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner trädde i kraft, fanns egentligen inget formaliserat förfarande i Sverige för att meddela prissättningsbesked. Det svenska Finansdepartementet har dock, i egenskap av behörig myndighet enligt de svenska dubbelbeskattningsavtalen, varit delaktig i flera ärenden om internprissättning i internationella förhållanden innan år 2010.²⁷⁰ Uppfattningen i Sverige har således varit den att prissättningsbesked anses falla in under bestämmelsen om ömsesidig överenskommelse, vilket är en bestämmelse som finns med i de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater. Det har därför varit möjligt att meddela prissättningsbesked även om det saknats ett tydligt regelverk.

Skatteverket fick i 2007 års regleringsbrev i uppdrag att undersöka förutsättningarna för att införa ett system enligt vilket företag i ekonomisk intressegemenskap kan ansöka om prissättningsbesked för internationella transaktioner. I uppdraget ingick att bedöma Sveriges behov av ett sådant system samt att därutöver ta fram ett förslag till lagstiftning på området.²⁷¹ Uppdraget redovisades till Finansdepartementet i december 2007 som promemorian *Prissättningsbesked vid internationella transaktioner*. Efter två remissförfaranden²⁷² lade regeringen den 8 oktober 2009 fram proposition 2009/10:17 *Prissättningsbesked vid internationella transaktioner*. Propositionen antogs sedermera av riksdagen den 25 november 2009.²⁷³ Både promemorian och propositionen menade att en lämplig utgångspunkt vid utformandet av det svenska systemet för prissättningsbesked var OECD:s samt EU:s riktlinjer

²⁶⁹ Bilaga till KOM (2007) 71 slutlig, avsnitt 8.2, p 57.

²⁷⁰ Dahlberg, s 124. Se även avsnitt 2.2.7 för en beskrivning av artikel 25 i modellavtalet.

²⁷¹ Regleringsbrev för budgetåret 2007 avseende Skatteverket och Kronofogdemyndigheten, s 8.

²⁷² Det första remissförfarandet gick under namnet *Prissättningsbesked vid internationella transaktioner* och det andra remissförfarandet *Ansökningsavgift för prissättningsbesked vid internationella transaktioner m.m.*

²⁷³ Riksdagens protokoll, 2009/10:37.

gällande prissättningsbesked.²⁷⁴ I sammanhanget skall tilläggas att antalet ansökningar om prissättningsbesked per år förutspås blir något fler än fem till tio. Antagandet bygger på uppgifter från och jämförelse med andra stater.²⁷⁵

Syftet med införandet av ett formaliserat förfarande med prissättningsbesked i Sverige var flera. *För det första* ansågs bedömningen av vad som kan accepteras som ett armlängdsmässigt pris i många fall komplicerad och ger utrymme för olika uppfattningar. I de fall som skattemyndigheterna i någon av de berörda staterna ifrågasätter ett företags bedömning av armlängdsprincipen och höjer taxeringen uppstår internationell ekonomisk dubbelbeskattning, vilken måste lösas genom interna rättsprocesser och/eller med stöd av skatteavtal. Vidare tar processerna ofta lång tid och är komplexa. Möjligheten att genom prissättningsbesked i förväg få prövat om de berörda staterna kan acceptera de principer och metoder som företaget avser att använda för att prissätta en interntransaktion ansågs vara ett viktigt komplement till möjligheterna att i efterhand få den ekonomiska dubbelbeskattningen undanröjd. *För det andra* var systemet med prissättningsbesked i Sverige inte reglerat på annat sätt än genom skatteavtalen, vilket i och för sig skapade ett flexibelt system. Systemet ansågs dock förenat med stor osäkerhet om vad som gällde i fråga om exempelvis näringsidkarens, Skatteverkets respektive domstolarnas bundenhet av ett sådant prissättningsbesked och möjligheten att ändra en taxering till följd av ett prissättningsbesked. Osäkerhet rådde även kring följderna av att ett i prissättningsbesked uppställt villkor inte efterlevdes. *För det tredje* var syftet att skapa större förutsebarhet för de skattskyldiga i komplicerade internprissättningsfrågor. *För det fjärde* hade ett sådant förfarande länge efterfrågats av näringslivet.²⁷⁶

Systemet med prissättningsbesked regleras, vilket ovan nämnts, av lagen om prissättningsbesked. Härtill kommer förordning (2009:1295) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner, vilken enligt 1 § syftar till att fylla ut lagen om prissättningsbesked. Av 11 § andra stycket lagen om prissättningsbesked framgår att riksdagen bemyndigat regeringen, eller den myndighet som regeringen bestämmer, att meddela närmar föreskrifter om innehållet i en ansökan om prissättningsbesked.²⁷⁷

²⁷⁴ Promemorian Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, s 61 samt prop 2009/10:17, s 46.

²⁷⁵ Betänkande Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, 2009/10:SkU13, s 7.

²⁷⁶ Prop 2009/10:17, s 44 f.

²⁷⁷ Se vidare avsnitt 2.3.1 angående den svenska normgivningsmakten samt avsnitt 3.4.6.2 angående en ansökans innehåll.

För att undvika nya begrepp och termer i lagen har i 2 § lagen om prissättningsbesked införts en bestämmelse vilken stadgar att termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om inget annat anges. Eftersom lagen om prissättningsbesked har ett nära samband med bestämmelserna i IL ansågs det naturligt att termer och uttryck skulle ges samma betydelse och tillämpningsområde som i denna. Som exempel på företeelser som definieras i IL är fast driftställe och skatteavtal²⁷⁸. För att klargöra att lagen om prissättningsbesked även omfattar motsvarande utländska företeelser har en bestämmelse med denna innebörd införts, 2 § andra stycket. Detta gäller dock endast då annat inte anges eller då det inte framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.²⁷⁹

3.4.2 Bilateral prissättningsbesked

De olika former av prissättningsbesked som internationellt sätt förekommer är som tidigare nämnts uni-, bi- samt multilaterala.²⁸⁰ Ett viktigt syfte med införandet av ett system med prissättningsbesked i Sverige var att undvika internationell ekonomisk dubbelbeskattning, vilket enligt propositionen endast kan uppnås med säkerhet genom bilaterala prissättningsbesked. Unilaterala prissättningsbesked däremot riskerar snarare att leda till att internationell ekonomisk dubbelbeskattning uppstår. Således är bilaterala prissättningsbesked att föredra framför unilaterala. Beträffande multilaterala prissättningsbesked så hindrar inte det svenska systemet att ett sådant lämnas då detta anses möjligt och lämpligt. Dessa är dock relativt ovanliga och det får därför diskuteras i det aktuella fallet hur ett sådant skall se ut.²⁸¹

I sammanhanget skall tilläggas att det under remissförandet uttrycktes att systemet med prissättningsbesked borde utvärderas efter två år och att det vid det tillfället bör ske en utvärdering samt en analys av förutsättningarna för att införa möjligheten att även lämna unilaterala prissättningsbesked.²⁸² Regeringen var dock av den uppfattningen att det inte finns någon anledning till att särskilt analysera möjligheterna till att lämna unilaterala prissättningsbesked.²⁸³

²⁷⁸ Se 2 kap 29 § samt 2 kap 35 § IL.

²⁷⁹ Prop 2009/10:17, s 50. Bestämmelsen motsvaras av 2 kap 2 § IL.

²⁸⁰ Se avsnitt 3.1 för en närmare presentation av de tre olika formerna av prissättningsbesked.

²⁸¹ Prop 2009/10:17, s 70 f.

²⁸² Remissvar Näringslivets skattedelegation (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 2, Stockholms Handelskammare (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 1 samt Svenskt Näringsliv (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 1.

²⁸³ Prop 2009/10:17, s 70 f.

3.4.3 Prissättningsbeskedets rättsverkningar

En utav prissättningsbeskedets rättsverkningar som följer av 1 § lagen om prissättningsbesked är att det ligger till grund för bestämmande av statlig och kommunal inkomstskatt. Bestämmelsen är tydliggörande och uttömmande på så sätt att prissättningsbesked enbart kan tillämpas när statlig och kommunal inkomstskatt skall bestämmas.²⁸⁴

Ytterligare en rättsverkan, samt den av störst betydelse, är enligt 16 § lagen om prissättningsbesked att ett prissättningsbesked är bindande för Skatteverket avseende prissättningen av de transaktioner som omfattas av beskedet och i förhållande till den som beskedet avser. Ett av syftena med prissättningsbesked är att skapa trygghet när det gäller den skattemässiga behandlingen av internationella transaktioner, både för näringsidkarna och för Skatteverket. För att skapa en sådan förutsebarhet ansågs det motiverat att i lagen om prissättningsbesked uttryckligen ange att prissättningsbesked som meddelas är bindande för Skatteverket. Vidare har Skatteverket genom ett meddelande av ett prissättningsbesked godtagit den prissättningsmetod som anges i beskedet, under förutsättning att de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som anges i beskedet är uppfyllda. Därmed kan någon förnyad prövning vid taxeringen av prissättningen, av de transaktioner som omfattas av prissättningsbeskedet, inte ske. Detta innebär följaktligen att någon korrigering enligt 14 kap. 19 § IL inte får göras avseende dessa transaktioner.²⁸⁵

Motivuttalandena i propositionen ger uttryck för rättsgrundsatsen om att ett gynnande förvaltningsbeslut, i detta fall prissättningsbeskedet, vinner negativ rättskraft. Ett gynnande beslut är som huvudregel orubbligt och kan som regel därför inte ändras eller återkallas av Skatteverket. Grundsatsen motiveras med rättstrygghet även om det kan innebära att felaktiga beslut får fortsatt giltighet. Huvudregeln kan emellertid genombrytas i tre undantagssituationer. Dessa är när ett återkallelseförbehåll gjorts, beslutet har föregåtts av vilseledande från den enskilde eller om tvingande säkerhetsskäl föreligger.²⁸⁶ I lagen om

²⁸⁴ A prop, s 49. Beträffande vilka skatter som ett prissättningsbesked kan omfatta uttryckte FAR SRS under remissförandet (prissättningsbesked vid internationella transaktioner) att det vore önskvärt att prissättningsbesked lämnas även inom mervärdesskatteområdet. I propositionen bemötte regeringen frågan och framhöll att eftersom skatteavtalen normalt omfattar skatt på inkomst och kapital är det inte lämpligt att låta prissättningsbesked omfatta även mervärdesskatt.

²⁸⁵ A prop, s 78. Angående prissättningsbeskedets innehåll se avsnitt 3.4.8.

²⁸⁶ Bohlin och Warnling-Nerep, s 174 ff.

prissättningsbesked har lagstiftaren uppställt ett återkallelseförbehåll som framgår av 18 och 19 §§ och ett prissättningsbesked kan således i undantagsituationer ändras eller återkallas.²⁸⁷

3.4.4 Behörig myndighet

Innan lagen om prissättningsbesked trädde i kraft var regeringen, närmare bestämt Finansdepartementet, handläggande myndighet som ombesörjde förhandlingarna med behörig myndighet och därtill ingick ömsesidiga överenskommelser samt fattade beslut i ärenden. Skatteverket bistod dock på flera sätt, bland annat genom att avge yttranden i ärendena samt taxera näringsidkarna i enlighet med prissättningsbeskedets villkor.²⁸⁸ Frågan som uppstod i och med lagen om prissättningsbesked var om Finansdepartementet även fortsättningsvis skulle handlägga dessa ärenden. Ärenden av förvaltningskaraktär har dock under en längre tid flyttats över till berörd myndighet, exempelvis har ärenden enligt dubbelbeskattningsavtal angående ömsesidig överenskommelse i fall då dubbelbeskattning föreligger flyttats över till Skatteverket. Mot bakgrund av detta ansågs att ärenden om prissättningsbesked inte längre skulle handhas av Finansdepartementet, utan istället av en myndighet.²⁸⁹

Vid valet av myndighet ansågs Skatteverket vara det lämpligaste alternativet, eftersom kostnaderna för att bygga upp en annan organisation med motsvarande kompetens skulle bli alltför höga. Det är enligt 10 kap 3 § RF möjligt för regeringen att uppdra åt Skatteverket att med annan stat ingå ömsesidiga överenskommelser. Bestämmelser om att Skatteverket skall få ingå dessa överenskommelser har meddelats i 3 § förordning om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och bestämmelserna är således ett uttryckligt bemyndigande av regeringen. Påpekas bör att för att syftet med prissättningsbesked skall kunna uppnås är det viktigt att handläggningen av prissättningsbesked sker fristående från Skatteverkets ordinarie taxeringsverksamhet och att uppgifter i en ansökan hanteras på ett förtroendeingivande sätt.²⁹⁰

Av 7 § lagen om prissättningsbesked framgår att Skatteverket är behörig myndighet att lämna prissättningsbesked och fatta övriga beslut enligt lagen. Enligt 4 § förordning om prissättningsbesked vid internationella transaktioner skall dock Skatteverket överlämna ett ärende till regeringen, i den del det avser den ömsesidiga överenskommelsen, om ärendet om prissättningsbesked är av särskild betydelse eller annars av sådan beskaffenhet att det bör

²⁸⁷ Beträffande undantag från Skatteverkets bundenhet se avsnitt 3.4.9 om ändring eller återkallelse av ett prissättningsbesked.

²⁸⁸ Promemorian Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, s 63 samt Dahlberg, s 123 f.

²⁸⁹ Prop 2009/10:17, s 55.

²⁹⁰ A prop, s 55 f.

prövas av regeringen.²⁹¹ Som ärenden av särskild betydelse anges som exempel i propositionen frågor där vägledning från OECD eller intern lagstiftning saknas eller är oklar, där ny vägledning föreligger från OECD eller där den svenska uppfattningen avviker från den gängse uppfattningen inom OECD. Ärenden som rör stora belopp är exempel på ärenden av sådan beskaffenhet att de bör prövas av regeringen. I de fall regeringen sköter förfarandet vid ömsesidig överenskommelse ankommer det dock fortfarande på Skatteverket att lämna själva prissättningsbeskedet ifråga.²⁹²

Flera principiella tveksamheter framfördes under remissförfarandet mot att Skatteverket skulle utses till behörig myndighet för systemet med prissättningsbesked. Dessa förtjänas att i viss mån lyftas fram då regeringen inte bemött dessa argument i propositionen och flera av synpunkterna har därutöver relevans ur rättssäkerhetssynpunkt. Skatteverket är först och främst en revisionsmyndighet där Skatteverket fungerar som ensidig granskare. Ärenden om prissättningsbesked är av ett annat slag då Skatteverket i samverkan med näringsidkaren skall komma fram till en prissättningsmetod för att fastställa ett korrekt armlängdspris. Ett förslag som framfördes var att lagen om förhandsbesked²⁹³ skulle vara mer lämplig att tillämpa vid ärenden om prissättningsbesked istället för att inrätta ett särskilt förfarande. Detta eftersom det ansågs att förhandsbesked skulle leda till en mer objektiv bedömning av ärendet.²⁹⁴ Vidare framfördes att Skatteverket fyller en handläggande funktion såväl som tillämpande. Skatteverket både arbetar fram beskeden tillsammans med näringsidkaren samt tillämpar dessa. Denna dubbla roll påpekades under remissförfarandet och det framhölls som betydelsefullt att Skatteverket har fungerande ”kinesiska murar” mellan myndighetens olika enheter.²⁹⁵ Den dubbla rollen framkommer också, vilket en remissinstans poängterade, genom att Skatteverkets är handläggande myndighet samt den sökandens motpart i en taxeringsprocess.²⁹⁶ Remissinstansernas synpunkter om Skatteverkets dubbla roll synes dock

²⁹¹ Enligt 10 kap 2 § RF måste ett överlämnande alltid ske om riksdagens eller Utrikesnämndens medverkan av någon anledning skulle krävas, exempelvis om en ömsesidig överenskommelse förutsätter lagändring eller om ärendet annars är av större vikt.

²⁹² Prop 2009/10:17, s 56 f.

²⁹³ Lag (1998:189) om förhandsbesked vid skattefrågor. Lagen innebär en möjlighet att erhålla bindande förhandsbesked i olika skattefrågor. Förhandsbesked lämnas av en fristående myndighet, Skatterättsnämnden. När en enskild ansöker om förhandsbesked skall frågan vara av vikt för denne eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning, 5 §. Normalt avser ansökan om förhandsbesked en eller flera transaktioner som sökanden ännu inte genomfört, se vidare Lodin, s 675 f.

²⁹⁴ Remissvar Sveriges Advokatsamfund (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 2 f.

²⁹⁵ Remissvar FAR SRS (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), 1.

²⁹⁶ Remissvar Svenska Bankföreningen (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 1.

inte ha gjort intryck på lagstiftaren eftersom denne funnit att Skatteverket är den lämpligaste myndigheten att handlägga ärenden om prissättningsbesked.

3.4.4.1 Skyndsam handläggning

Någon särskild bestämmelse om skyndsam handläggning av ett prissättningsbesked har inte införts i lagen. Av 7 § FL följer dock att ett ärende där enskild är part skall handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts. När det gäller ärenden om prissättningsbesked framhålls i propositionen att det emellertid måste beaktas att det är ärenden som avser komplicerade frågor och att det skall äga rum förhandlingar med en annan stat. Ärendena skall därför handläggas så skyndsamt som möjligt med hänsyn till dess komplexitet och omfattning.²⁹⁷ I EU:s riktlinjer för prissättningsbesked ges en generell tidsram på 18 månader för handläggning av prissättningsbesked. Denna är emellertid inte fast utan beroende på prissättningsfrågans komplexitet och omfattning.²⁹⁸ Regeringen har emellertid avstått från att hänvisa till denna tidsram i propositionen och det får anses oklart huruvida denna kan ses som en riktlinje för handläggning av prissättningsbesked i Sverige. Frågan om skyndsam handläggning diskuterades även under remissförfarandet och det uttrycktes då farhågor om att om en skyndsam handläggning inte kan åstadkommas så fyller prissättningsbesked i praktiken inte någon funktion.²⁹⁹

3.4.5 Allmänt om prissättningsbeskedet

En förutsättning för att kunna erhålla ett prissättningsbesked är enligt 1 § lagen om prissättningsbesked att det rör sig om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i ekonomisk intressegemenskap. Ekonomisk intressegemenskap anses enligt 4 § lagen om prissättningsbesked föreligga om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital. Definitionen stämmer i stort överrens med korrigeringsregelns definition.³⁰⁰ Det är emellertid en viss skillnad mellan situationen som avses i korrigeringsregeln respektive bestämmelsen i lagen. Bedömningen, enligt korrigeringsregeln, av om ekonomisk intressegemenskap föreligger har

²⁹⁷ Prop 2009/10:17, s 56.

²⁹⁸ Se avsnitt 3.3.3.

²⁹⁹ Remissvar Näringslivets Skattedelegation (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 5, Stockholms Handelskammare (prissättningsbesked), s 1 samt Svenskt Näringsliv (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 1, FAR SRS (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 1 samt Svenska Bankföreningen (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 2.

³⁰⁰ För en redogörelse för korrigeringsregeln se avsnitt 2.3.3.

till syfte att avgränsa de fall där Skatteverket får korrigera ett resultat. Vidare är korrigeringsregeln utformad på så sätt att det skall föreligga sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger.³⁰¹ Lagen om prissättningsbesked däremot rör ett frivilligt ansökningsförfarande och bestämmelsen syftar till att avgränsa de situationer som lagen omfattar.³⁰²

Beträffande begreppet part omfattar lagen både transaktioner mellan företag samt mellanhavande mellan ett företag och dess eller ett företag i intressegemenskaps fasta driftställen. Vid tillämpningen av lagen kan således enligt 1 och 3 §§ lagen om prissättningsbesked ett fast driftställe som en näringsidkare har i en annan stat än den där näringsidkaren hör hemma anses som en sådan part i en internationell transaktion för vilken prissättningsbesked kan lämnas. Vidare innebär 3 § att ett fast driftställe kan ses som part även i andra transaktioner, exempelvis när en transaktion sker mellan ett företags fasta driftställe och ett annat företag som befinner sig i ekonomisk intressegemenskap med det först nämnda företaget. Huruvida det är det fasta driftstället som skall anses som part eller näringsidkaren i sin helhet får bedömas i det enskilda fallet och i samråd med den andra berörda staten.³⁰³

I lagen anges egentligen inga begränsningar för vad ett prissättningsbesked kan omfatta mer än att det skall röra sig om en internationell transaktion mellan parter i ekonomisk intressegemenskap. I propositionen framhålls dock att svensk rätt är avgörande för vad ett prissättningsbesked kan omfatta. Om beskattningsrätten enligt svensk rätt är mer begränsad än enligt skatteavtalet är den svenska beskattningsrätten avgörande.³⁰⁴ Uttalandet synes vara ett uttryck för ”den gyllene regeln” som innebär att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer Sverige enligt den interna skatterätten.³⁰⁵

3.4.6 Ansökan om prissättningsbesked

En näringsidkare som är eller kan förväntas bli skattskyldig enligt IL och som omfattas av ett tillämpligt skatteavtal får ansöka om ett prissättningsbesked enligt 8 § lagen om

³⁰¹ Angående begreppet ekonomisk intressegemenskap i korrigeringsregeln se avsnitt 2.3.3.1.

³⁰² Prop 2009/10:17, s 5 f.

³⁰³ A prop, s 51.

³⁰⁴ A prop, s 49.

³⁰⁵ Se avsnitt 2.3.2 för en redogörelse om förhållandet mellan svensk rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt.

prissättningsbesked.³⁰⁶ Ett prissättningsbesked är ämnat att i förväg skapa klarhet i prissättningsfrågor för att på så sätt undvika framtida korrigeringar av prissättning samt den därmed följande risken för dubbelbeskattning. För att syftet skall kunna uppnås och för att prissättningsfrågor skall kunna prövas i förväg stadgas det i paragrafen att inte bara de som *är* skattskyldiga enligt IL skall kunna ansöka om prissättningsbesked. Även de som *förväntas bli* skattskyldiga enligt IL skall kunna ansöka. Detta innebär dock inte att en ansökan om prissättningsbesked kan avse en teoretisk fråga utan koppling till en faktisk transaktion.³⁰⁷ I sammanhanget bör även tilläggas att systemet med prissättningsbesked inte skall användas för att rent generellt ta reda på Skatteverkets ståndpunkt i en prissättningsfråga.³⁰⁸

Ett prissättningsbesked väntas främst vara av intresse för företag i multinationella företagsgrupper, eftersom det är där som komplicerade och omfattande transaktioner mellan företagen äger rum. Det kan emellertid finnas ett behov av prissättningsbesked för andra företag än sådana nyss nämnda, förutsatt att ekonomisk intressegemenskap föreligger. Det uttrycks i propositionen att *alla* näringsidkare faller inom lagens tillämpningsområde eftersom tanken är att näringsidkare som bedriver näringsverksamhet på annat sätt än i bolagsform inte skall uteslutas från systemet.³⁰⁹ Begreppet näringsidkare kan emellertid vålla tolkningsproblem eftersom det inte är särskilt definierat i IL.³¹⁰ I IL används begreppet i en allmän betydelse för att beskriva både juridiska och fysiska personer som bedriver näringsverksamhet.³¹¹ Enligt propositionen skall begreppet näringsidkare i lagen om prissättningsbesked ges samma allmänna betydelse som i IL samt överensstämma med användningen av begreppet i korrigeringsregeln. Även motsvarande utländska företeelser skall omfattas av begreppet.³¹²

Avslutningsvis skall tilläggas att för att Skatteverket skall kunna pröva en ansökan om prissättningsbesked krävs att denna ges in av näringsidkaren själv. Det är således inte möjligt för Skatteverket att pröva en ansökan på initiativ av en utländsk behörig myndighet.³¹³

³⁰⁶ Enligt 10 § lagen om prissättningsbesked skall ansökan vara skriftlig och ges in till Skatteverket.

³⁰⁷ Prop 2009/10:17, s 58.

³⁰⁸ A prop, s 70.

³⁰⁹ A prop, s 48.

³¹⁰ Vilket framförts ovan skall begrepp i lagen om prissättningsbesked ges samma betydelse som i IL, se avsnitt 3.4.1.

³¹¹ Prop 1999/2000:2, del 1, s 514.

³¹² Prop 2009/10:17, s 48.

³¹³ A prop, s 58.

3.4.6.1 Förmöte

En näringsidkare som innan en ansökan ges in vill diskutera förutsättningarna för ett prissättningsbesked och vad ansökan om prissättningsbesked bör innehålla skall enligt 9 § lagen om prissättningsbesked ges tillfälle till ett förmöte. Användandet av förmöten begränsar tidsåtgången i ett ärende om prissättningsbesked samt gör det möjligt att på ett tidigt stadium klargöra vad som krävs för att ett prissättningsbesked skall kunna lämnas, vilken information ansökan bör innehålla, hur lång tid förfarandet kan väntas ta samt hur förfarandet i praktiken skall gå till. Ett förfarande med förmöte är emellertid redan möjligt utan en särskild reglering i lagen om prissättningsbesked eftersom det faller in under Skatteverkets serviceskyldighet³¹⁴. Syftet med att införa en uttrycklig bestämmelse angående förmöten i lagen är att visa på att möjligheten finns samt att understryka vikten av att sådant möte hålls.³¹⁵ En förutsättning för att förmötena skall få avsedd effekt är att bägge parter bidrar och att frågor faktiskt diskuteras. Angående Skatteverkets serviceskyldighet påpekades under remissförfarandet att denna ofta utövas ”som pekpinna/instruktioner åt den skattskyldige”.³¹⁶

Att hålla ett förmöte är inte obligatoriskt då det krävs att näringsidkaren skall vilja diskutera förutsättningarna för prissättningsbeskedet.³¹⁷ Hur ett förmöte skall gå till regleras inte närmare i lagen. Skatteverket har enligt 9 § möjlighet att neka en näringsidkares begäran om förmöte om särskilda skäl talar emot att ett sådant hålls. Av propositionen framgår att det finns vissa begränsade fall där det kan vara lämpligt att avvisa en begäran om förmöte. Som exempel på särskilda skäl ges att flera förmöten redan har hållits och att ytterligare ett inte kan antas bidra till att nya uppgifter lämnas eller att ytterligare vägledning kan lämnas inför ansökan. Det betonas att ganska starka skäl krävs för att vägra ett förmöte.³¹⁸ Vad som menas med ”ganska starka skäl” är något diffust. Det torde uppfattas som att uttrycket skall tolkas som att kraven till viss del är lägre än vid användningen av uttrycket ”starka skäl”.

3.4.6.2 Ansökans innehåll

En ansökan om prissättningsbesked skall enligt 11 § lagen om prissättningsbesked innehålla de uppgifter som behövs för att ett prissättningsbesked skall kunna lämnas. Istället för i lag räkna upp vilka uppgifter som bör ingå i en ansökan om prissättningsbesked stadgas i 11 § andra stycket att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar

³¹⁴ 4-5 §§ FL.

³¹⁵ Prop 2009/10:17, s 59.

³¹⁶ Remissvar Sveriges Advokatsamfund (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 3.

³¹⁷ Prop 2009/10:17, s 59.

³¹⁸ A prop, s 59.

närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i en ansökan. Detta eftersom det är svårt att ange vad en ansökan bör innehålla i det enskilda fallet.³¹⁹ Av propositionen framgår att en ansökan måste innehålla tillräckligt med information för att det skall vara möjligt att bedöma prissättningsfrågan. Exempel på vilken information en ansökan normalt bör innehålla har tagits fram med utgångspunkt i OECD:s samt EU:s riktlinjer för prissättningsbesked.³²⁰

Enligt 5 § förordningen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner bör en ansökan om prissättningsbesked normalt innehålla namn, adress, organisationsnummer, personnummer, samordningsnummer samt motsvarande utländska nummer för de av ansökan berörda parterna. Vidare bör uppgifter om vilka beskattningsår ansökan avser, vilka stater som omfattas av ansökan, om det redan finns existerande prissättningsbesked som någon av de berörda parterna omfattas av och som avser transaktioner av liknande slag som de i ansökan tas med i ansökan. Därutöver bör ansökan innehålla en beskrivning av de berörda parterna samt deras organisation och verksamheter samt uppgifter om arten och omfattningen av de aktuella transaktionerna. Slutligen bör ansökan innehålla en funktionsanalys, en jämförbarhetsanalys, en beskrivning av den valda prissättningsmetoden och en redogörelse för varför denna är lämplig att använda samt uppgifter om de antaganden som ligger till grund för den valda prissättningsmetoden.³²¹ Omfånget av uppgifter kan anses omfattande. Det skall dock påpekas att omfånget kan variera beroende på föreslagen prissättningsmetod samt transaktionens karaktär och komplexitet. Hänsyn kan även tas då prissättningsbeskedet rör ett mindre företag samt mindre komplicerade frågor, vilket leder till ett mer begränsat behov av information.³²²

Det är näringsidkaren som har närmast till all information som behövs vid ett ansökningsförfarande och det är därför naturligt att denne tillhandanhåller informationen.³²³ Skatteverket har enligt 20 § lagen om prissättningsbesked möjlighet att uppmana en näringsidkare att inom viss tid komma in med de ytterligare uppgifter som behövs när ett ärende om prissättningsbesked skall prövas. Det är av vikt att Skatteverket kan begära in nödvändig information, från näringsidkaren, som behövs för att kunna pröva en ansökan om

³¹⁹ Prop 2009/10:17, s 61.

³²⁰ A prop, s 61 f. För vidare information om OECD:s samt EU:s riktlinjer se avsnitt 3.2.2 samt 3.3.2.

³²¹ A prop, s 61 f.

³²² A prop, s 62.

³²³ A prop, s 61 f.

prissättningsbesked. Bland annat kan berörd utländsk stat ha krav på att lämnad information skall kompletteras för att en ömsesidig överenskommelse skall kunna ingås.³²⁴

Skatteverkets möjlighet att begära in information begränsas enligt 11 och 20 §§ endast såtillvida att denna skall *behövas* för att pröva en ansökan om prissättningsbesked. Det får anses vara av stor betydelse för näringsidkaren att endast relevant information begärs eftersom kostnaden för att ta fram sådan information kan uppgå till betydande summor. Lagens utformning ger Skatteverket långtgående utredningsbefogenheter och under remissförfarandet anmärktes det att befogenheterna i praktiken kan leda till att den skattskyldige skall lämna all information som myndigheten begär vad gäller nutid, framtid samt förfluten tid och att detta starkt kan ifrågasättas ur rättsäkerhetssynpunkt³²⁵.

Skatteverket får enligt 21 § lagen om prissättningsbesked komma överrens med näringsidkaren om när, hur och i vilken omfattning en kontroll av uppgifterna i ett ärende om prissättningsbesked kan ske.³²⁶ I många fall torde tillräckliga uppgifter kunna erhållas och deras tillförlitlighet bedömas genom att Skatteverket anmodar den skattskyldige att komplettera sin ansökan med ytterligare uppgifter. I vissa fall kan dock behovet finnas av att kontrollera uppgifterna på annat sätt. Exempelvis genom att stämma av informationen mot bokföringen, besöka näringsidkarens lokaler, tala med anställda eller få närmare insyn i hur verksamheten bedrivs. Således bör en kontroll av uppgifterna kunna lösas genom att Skatteverket och den skattskyldige kommer överrens om när kontrollen skall ske, hur den skall gå till och dess omfattning. Om tillräcklig information inte lämnas av den skattskyldige eller om Skatteverket inte kan bedöma tillförlitligheten av lämnade uppgifter har Skatteverket möjlighet att avslå en ansökan om prissättningsbesked. Bestämmelsen gäller inte enbart vid ansökan om prissättningsbesked utan även vid ändring eller återkallelse.³²⁷

³²⁴ Prop 2009/10:17, s 87.

³²⁵ Remissvar Sveriges Advokatsamfunds (prissättningsbesked vid internationella transaktioner), s 2 f.

³²⁶ I promemorian Prissättningsbesked vid internationella transaktioner föreslogs emellertid att regler skulle tas in i TL som skulle möjliggöra för Skatteverket att göra taxeringsbesök och taxeringsrevision för att kontrollera uppgifter som lämnats i en ansökan respektive kontrollera om villkor i ett lämnat prissättningsbesked uppfylls, se promemorian Prissättningsbesked vid internationella transaktioner s 88 f. Förslaget ifrågasattes av flera remissinstanser, se bland annat remissvar (prissättningsbesked vid internationella transaktioner) från Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet, Kammarrätten i Göteborg och Sveriges Advokatsamfund. I propositionen framhålls att Skatteverket, enligt nuvarande reglering i TL, får göra taxeringsbesök och taxeringsrevision för att kontrollera att de antaganden, villkor och övriga förutsättningar för beskedets tillämplighet och giltighet som angetts i prissättningsbeskedet uppfylls. Denna möjlighet har Skatteverket dock inte för att kontrollera uppgifter som lämnat i ansökan enligt TL och någon sådan möjlighet bör inte heller finnas, se prop 2009/10:17, s 106.

³²⁷ Prop 2009/10:17, s 89.

3.4.7 Förutsättningar för meddelande av prissättningsbesked

I lagen om prissättningsbesked stadgas ett antal förutsättningar vilka måste vara uppfyllda för att ett prissättningsbesked skall kunna meddelas. I 12 § anges fem grundläggande förutsättningar som alla måste uppfyllas för att ett prissättningsbesked skall komma i fråga. I 13 § görs prissättningsbeskedet avhängigt bland annat att en ömsesidig överenskommelse ingås mellan berörda skattemyndigheter. I sammanhanget bör tilläggas att näringsidkaren enligt 22 § lagen om prissättningsbesked skall ges tillfälle att yttra sig innan ärendet avgörs om det inte är onödigt. Beträffande när det kan anses onödigt att ge näringsidkaren tillfälle att yttra sig ges i propositionen som exempel att ett prissättningsbesked lämnas helt i enlighet med näringsidkarens ansökan.³²⁸

3.4.7.1 Grundläggande förutsättningar

Ett prissättningsbesked får enligt 12 § lagen om prissättningsbesked lämnas om fem grundläggande förutsättningar är uppfyllda. För det första krävs enligt 12 § 1 punkten att ansökan inte avser en fråga av enkel beskaffenhet eller transaktioner av mindre omfattning. Komplexitetskravet har införts för att se till att resurser utnyttjas på bästa sätt och för att undvika att ärenden med prissättningsbesked onödigt tynger systemet samt belastar de behöriga myndigheterna i andra avtalsstater i de fall då risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning framstår som liten. En inte alltför restriktiv bedömning bör göras av när en fråga kan anses vara så enkel att ett prissättningsbesked inte kan lämnas.³²⁹ Regleringen medför att Skatteverket, trots att det är motiverat, kan komma att anse sig förhindrade att lämna ett prissättningsbesked för att frågan är av enkel beskaffenhet eller att transaktionen är av mindre omfattning. Det framhålls dock i propositionen att dessa fall får bedömas vara relativt få och att komplexitetskravet därför skall finnas³³⁰.

I propositionen förklaras vad som avses med en fråga av enkel beskaffenhet. Situationen kan vara sådan att frågan inte rymmer några svårigheter eller tvivelsmål vad gäller tolkningen

³²⁸ Prop 2009/10:17, s 90. I fråga om näringsidkarens rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än näringsidkaren själv och att få tillfälle att yttra sig över dessa gäller bestämmelserna i 17 § FL. Beträffande 17 § andra stycke FL framhålls att 10 kap 3 § OSL kan begränsa underrättelseskyldigheten i den mån det av hänsyn till allmänt eller särskilt intresse är av synnerlig vikt att sekretessbelagd uppgift i materialet inte röjs. Eftersom ett prissättningsbesked förutsätter förhandlingar med en utländsk behörig myndighet om en ömsesidig överenskommelse så kan uppgifter komma att tillföras ärendet från den utländska behöriga myndigheten. Dessa kan komma att omfattas av utrikessekretessen i 15 kap 1 § OSL. Om sådana uppgifter skulle röjas för näringsidkaren kan det antas att det i vissa fall skulle kunna skada Sveriges förhållande till den andra staten och Sverige möjligheter att fortsättningsvis ingå ömsesidiga överenskommelser. Det kan därför bli aktuellt att överväga om det är av synnerlig vikt att uppgifter inte lämnas ut innan näringsidkaren underrättas om sådana uppgifter som tillförts ärendet genom förhandlingar med den andra berörda staten se prop 2009/10:17, s 90.

³²⁹ Prop 2009/10:17, s 65.

³³⁰ A prop, s 65 f.

eller tillämpningen av armlängdsprincipen i skatteavtalet. Detta kan bero på att de aktuella transaktionerna är enkla och okomplicerade och att det därmed inte innebär någon svårighet att fastställa ett armlängdsmässigt pris. Om jämförelsetal kan identifieras utan svårighet eller om det av andra skäl inte föreligger någon svårighet att fastställa ett armlängdsmässigt pris kan även det visa på att frågan är av enkel beskaffenhet. Vid bedömningen av om en fråga är av enkel beskaffenhet kan beaktas att uppfattningen om huruvida en prissättningsfråga är komplicerad eller inte skiljer sig åt mellan berörda stater och den skilda uppfattningen kan i sig leda till en betydande risk för internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Ett exempel på situationer där delade uppfattningar kan råda är vilken jämförelse- eller prissättningsmetod som skall användas. Vidare förklaras vad som avses med en transaktion är av mindre omfattning. En sådan transaktion skall bedömas utifrån dess omfattning i förhållande till dess betydelse för näringsidkaren som ansöker om prissättningsbeskedet. Det kan dels röra transaktioner som är av sådan liten omfattning att det inte kan anses motiverat att lägga ned de resurser som krävs för handläggningen av ett prissättningsbesked. Dels transaktioner vars omfattning bara utgör en mindre del av näringsidkarens verksamhet och därmed har en liten effekt på näringsidkarens resultat.³³¹

För det andra krävs enligt 12 § 2 punkten, för att ett prissättningsbesked skall kunna lämnas, att de transaktioner som omfattas av ansökan om prissättningsbesked måste kunna bedömas fristående från andra transaktioner som inte omfattas av ansökan. Bedömningen av om en prissättning är armlängdsmässig eller inte skall i första hand ske på transaktionsnivå. I många fall kommer en ansökan om prissättningsbesked att omfatta en stor mängd transaktioner och i vissa fall kan dessa behöva bedömas gemensamt. Om en näringsidkare väljer att ansökan skall omfatta endast en transaktion som ingår som en integrerad del i en serie av transaktioner mellan parterna kan det vara svårt att få fram ett armlängdsmässigt pris på den transaktion som omfattas av ansökan. Detta kan resultera i att ett prissättningsbesked inte kan lämnas om inte näringsidkaren väljer att låta ansökan omfatta även ytterligare transaktioner.³³²

För det tredje krävs enligt 12 § 3 punkten, för meddelande av prissättningsbesked, att näringsidkaren lämnar de uppgifter som behövs för att en ömsesidig överenskommelse skall kunna ingås och ett riktigt prissättningsbesked skall kunna lämnas. Skatteverket måste få kännedom om alla förhållanden som är av betydelse för prissättningsbeskedet. Om

³³¹ Prop 2009/10:17, s 66.

³³² A prop, s 66 f.

Skatteverket anser att uppgifterna som lämnats i ansökan är bristfälliga bör de underrätta näringsidkaren och ge denne tillfälle att komplettera med ytterligare uppgifter. Om näringsidkaren visar uppenbart bristande intresse genom att inte ta fram tillräckligt underlag för att bedöma ett armlängdspris så bör prissättningsbesked inte lämnas. I och med att det kan vara mycket resurskrävande för näringsidkaren att ta fram de uppgifter och den utredning som behövs för ett prissättningsbesked så skall Skatteverket beakta att kraven inte blir onödigt betungande för näringsidkaren.³³³

För det fjärde krävs enligt 12 § 4 punkten, för att ett prissättningsbesked skall kunna meddelas, att den information som behövs för att en ömsesidig överenskommelse skall kunna ingås och dess tillämpning kontrolleras kan erhållas från de stater som skall omfattas av den ömsesidiga överenskommelsen. Skatteverket bör, innan prissättningsbesked lämnas, bedöma om möjligheten att erhålla information från de andra berörda staterna är tillräcklig.³³⁴ För att prissättningsbesked skall kunna lämnas är det av vikt att information om den verksamma parten i den andra berörda staten finns att tillgå, detta för att Skatteverket skall kunna kontrollera att den andra berörda staten har fått samma information som Skatteverket samt för att kunna kontrollera tillämpningen av prissättningsbeskedet under dess giltighetstid.³³⁵

För det femte krävs enligt 12 § 5 punkten, för att ett prissättningsbesked skall kunna lämnas, att den i ansökan valda prissättningsmetoden, efter eventuella justeringar, bedöms kunna ge ett pris som motsvarar vad sinsemellan oberoende parter skulle ha tillämpat. Det är en viktig och grundläggande förutsättning för ett prissättningsbesked att den föreslagna prissättningsmetoden bedöms kunna leda till ett armlängdsmässigt pris. Prissättningsmetoden skall ge ett resultat som stämmer överrens med armlängdsprincipen och bedömningen av den föreslagna metoden omfattar flera olika delar. Prissättningsmetoden måste vara sådan att den bedöms kunna leda till ett armlängdsmässigt resultat i den aktuella situationen och i praktiken. För att avgöra om metoden lämpar sig för den aktuella situationen måste det avgöras om tillräcklig information finns för en tillämpning av metoden. Vidare krävs att de antagande som ligger till grund för metoden är tillräckligt tillförlitliga samt att metoden bedöms kunna leda till ett armlängdsmässigt resultat under hela prissättningsbeskedets giltighetstid. Större krav

³³³ Prop 2009/10:17, s 67 f.

³³⁴ A prop, s 68. Artikel 26 i OECD:s modellavtal stadgar möjligheten till utbyte av upplysningar. Lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden reglerar möjligheten till utbyte av information mellan de nordiska länderna. Information kan även inhämtas med stöd av EG:s handräckningsdirektiv (77/779/EEG).

³³⁵ Prop 2009/10:17, s 68.

kan komma att ställas på de antaganden som ligger till grund för prissättningsbeskedet i situationer där stor osäkerhet råder om framtiden så som vid en finansiell kris. Vid bedömningen av om en föreslagen metod ger ett armlängdsmässigt pris i det aktuella fallet bör ledning kunna hämtas i OECD:s riktlinjer.³³⁶

De fem förutsättningarna, som redogjorts för ovan, måste samtliga vara uppfyllda för att ett prissättningsbesked skall kunna meddelas. Genom att ange ett antal förutsättningar för att lämna prissättningsbesked har lagstiftaren ämnat öka förutsägbarheten vad gäller möjligheten att erhålla ett prissättningsbesked. De förutsättningar som stadgas är av sådan karaktär att ett prissättningsbesked inte är lämpligt eller möjligt att lämna om de inte är uppfyllda. Att Skatteverket får avslå en ansökan om inte förutsättningarna för ett prissättningsbesked är uppfyllda följer av allmänna förvaltningsrättsliga grundsatser och regleras därför inte särskilt.³³⁷

3.4.7.2 Ömsesidig överenskommelse

Utöver de förutsättningar som anges i 12 § får prissättningsbesked enligt 13 § 1 punkten lagen om prissättningsbesked bara lämnas om en ömsesidig överenskommelse om prissättning av internationella transaktioner har ingåtts med en stat som anges i ansökan om prissättningsbesked och som Sverige har ingått skatteavtal med.³³⁸ Därutöver skall den ömsesidiga överenskommelsen överensstämma med ansökan om prissättningsbesked eller ha godtagits av näringsidkaren. Omfattar ansökan flera stater och en av dessa stater inte kan ingå en ömsesidig överenskommelse kan näringsidkaren begränsa sin ansökan till att bara avse de stater som kan ingå en ömsesidig överenskommelse. Av propositionen framgår att prissättningsbesked endast bör kunna lämnas då de stater som omfattas av ansökan har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller bestämmelser om ömsesidig överenskommelse.³³⁹ Genom bestämmelsen görs meddelande av prissättningsbesked avhängigt den ömsesidiga

³³⁶ Prop 2009/10:17, s 69 f. För mer information om de olika metoderna för att fastställa armlängdspris se avsnitt 2.2.5.

³³⁷ A prop, s 63 f. Med allmänna förvaltningsrättsliga grundsatser menas bland annat legalitetsprincipen, vilken innebär att den offentliga makten utövas under lagarna enligt 1 kap 1 § tredje stycket RF. Principen innebär ett krav på att offentlig makt skall ha stöd i lag. Denna princip anses utgöra en grundsten i vad man brukar beteckna en rättsstat och gäller för alla statliga och kommunala organ, se Bohlin och Warnling-Nerep, s 14.

³³⁸ Enligt 5 § avses med begreppet "stat" i sammanhanget även annan jurisdiktion som Sverige har ingått skatteavtal med. Således omfattas Färöarna av begreppet stat, se prop 2009/10:17 s 53. Vidare enligt 6 § skall lagen tillämpas i ett ärende där en ömsesidig överenskommelse om prissättning av internationella transaktioner kan ingås enligt det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

³³⁹ Prop 2009/10:17, s 71. Se vidare avsnitt 2.2.7 om artikel 25 i modellavtalet om ömsesidig överenskommelse.

överenskommelsen. Det får därför anses viktigt att Skatteverket utarbetar rutiner för ingående av ömsesidiga överenskommelser och etablerar goda kontakter med andra jurisdiktioner.

En näringsidkare kan när som helst, innan prissättningsbeskedet lämnas, dra sig ur. Därmed får ett prissättningsbesked enligt 13 § 2 punkten endast lämnas då Skatteverket och näringsidkaren är överrens om innehållet i överenskommelsen som förhandlats fram mellan de berörda skattemyndigheterna. När förhandlingarna mellan de berörda skattemyndigheterna har lett fram till en överenskommelse måste således Skatteverket först stämna av innehållet med näringsidkaren innan den ömsesidiga överenskommelsen ingås. Detta behöver dock inte göras om överenskommelsens innehåll helt stämmer överrens med näringsidkarens ansökan.³⁴⁰

3.4.8 Prissättningsbeskedets innehåll

I prissättningsbeskedet skall enligt 14 § lagen om prissättningsbesked anges hur den framtida prissättningen av vissa internationella transaktioner skall ske. Därutöver skall de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som skall gälla för beskedets tillämplighet och giltighet anges. I propositionen framhålls att ett prissättningsbesked skall innehålla alla de uppgifter som krävs för att på ett korrekt sätt kunna tillämpa och kontrollera det. Uppgifter som bör finnas med är parternas namn, identifikationsnummer, adresser samt de stater där parterna är hemmahörande. Av prissättningsbeskedet skall vidare framgå från vilken tidpunkt det skall börja tillämpas och den period under vilken det skall vara tillämpligt. Uppgift skall finnas med om vald prissättningsmetod för de aktuella transaktionerna som omfattas av beskedet.³⁴¹

Eftersom ett prissättningsbesked avser framtida transaktioner så innebär det att de omständigheter och förutsättningar som beskedet bygger på sannolikt kommer att förändras under giltighetstiden. I prissättningsbeskedet skall det därför tas in avgörande antaganden, vilka inte får förändras i nämnvärd utsträckning för att beskedet fortfarande skall vara giltigt. De avgörande antagandena är inte begränsade till aspekter inom näringsidkarens kontroll utan kan även avses aspekter utom näringsidkarens kontroll. Exempel på det sistnämnda kan vara att en fundamental förändring av marknaden som har sin grund i ny teknik, myndigheters regleringar eller en omfattande förlust av konsumenters förtroende sker. Vidare skall de avgörande antagandena anpassas till de individuella omständigheterna hos näringsidkaren,

³⁴⁰ Prop 2009/10:17, s 72.

³⁴¹ A prop, s 72 f.

den specifika kommersiella situationen, prissättningsmetoden samt typen av transaktioner som omfattas av det aktuella prissättningsbeskedet. Därutöver bör antagandena inte vara alltför snäva utan tillåta en så pass hög grad av variation av underliggande fakta som kan accepteras. Angående vad avgörande antaganden kan omfatta samt utformning av dessa överensstämmer uttalandena i propositionen med OECD:s riktlinjer.³⁴²

Eftersom ett prissättningsbesked rör framtida transaktioner måste ett visst mått av flexibilitet tillåtas. Flexibiliteten uppnås genom att det i prissättningsbeskedet anges parametrar för en acceptabel avvikelse från vissa antaganden. Prissättningsmetoden skall därför utformas så att den klarar av ett visst mått av förväntade variationer, exempelvis genom att priserna justeras för att beakta valutakursrörelser. I de fall avvikelsen från antagandet går utöver de i prissättningsbeskedet angivna parametrar bör åtgärder övervägas.³⁴³

Vidare uttrycks att ett prissättningsbesked även kan förenas med andra former av villkor för dess tillämplighet och giltighet. Som exempel ges att viss information skall lämnas årligen under beskedets giltighetstid. Eftersom innehållet i ett prissättningsbesked kommer att vara beroende av bland annat prissättningsfrågans art och komplexitet är det inte möjligt att exakt ange vad ett prissättningsbesked skall innehålla.³⁴⁴

Prissättningsbeskedet skall enligt 14 § andra stycket överensstämma med den ömsesidiga överenskommelsen och prissättningsbeskedet anses vara den svenska bekräftelsen av den bilaterala överenskommelsen. En ordagrann återgivning av överenskommelsen i prissättningsbeskedet är dock inte nödvändig.³⁴⁵

3.4.8.1 Prissättningsbeskedets giltighetstid

Giltighetstiden för ett prissättningsbesked skall enligt 15 § lagen om prissättningsbesked som huvudregel bestämmas till mellan tre och fem beskattningsår. Framförallt tre olika frågor uppstår i samband med diskussionen om ett prissättningsbeskeds giltighetstid nämligen startidpunkt, giltighetstid samt möjlighet till förlängning av prissättningsbeskedet.

³⁴² Prop 2009/10:17, s 73. Angående OECD:s riktlinjer vad avgörande antaganden kan omfatta, se avsnitt 3.2.2.

³⁴³ A prop, s 73.

³⁴⁴ A prop, s 74.

³⁴⁵ A prop, s 74.

Av propositionen framgår att flexibilitet är viktigt för systemet med prissättningsbesked vad gäller starttidpunkten. Det skall vara möjligt att anpassa tidpunkten från vilket ett besked skall börja gälla med utgångspunkt i vad som avtalats i den ömsesidiga överenskommelsen. Detta skall inte innebära att ett prissättningsbesked skall kunna ges retroaktiv verkan. Bestämmelsen utgör dock inget hinder för Skatteverket att parallellt med diskussionerna om prissättningsbesked ingå en ömsesidig överenskommelse avseende tidigare år. I vissa fall kan situationer uppstå då transaktioner redan avslutats innan själva prissättningsbeskedet lämnas. Ett prissättningsbesked skall därför kunna vara tillämpligt på transaktioner som har ägt rum efter ansökan men före det att en ömsesidig överenskommelse har ingåtts samt prissättningsbesked lämnats.³⁴⁶

Angående ett prissättningsbeskeds giltighetstid är det, å ena sidan, viktigt med en tillräckligt lång giltighetstid eftersom den skattemässiga bedömningen säkerställs, å andra sidan, medför en lång giltighetstid att förutsägelser om framtida händelse blir mindre exakta. Den mest lämpliga giltighetstiden är i normalfallet tre till fem beskattningsår.³⁴⁷ Enligt 15 § ges möjlighet att vid särskilda skäl bestämma ett prissättningsbeskeds giltighetstid till längre eller kortare tid. En giltighetstid som överstiger tio beskattningsår torde emellertid aldrig bli aktuell.³⁴⁸ Vad gäller när särskilda skäl skall anses föreligga ges i propositionen varken vägledning eller exemplifiering. I promemorian Prissättningsbesked vid internationella transaktioner framhålls dock som ett exempel på särskilda skäl att handläggningen av ärendet drar ut på tiden. Om en ansökan inkommer år ett och prissättningsbeskedet meddelas först år fyra kan det finnas skäl att bestämma giltighetstiden till att omfatta exempelvis år ett till åtta. På så vis omfattar beskedet tiden från det att ansökan gavs in samt ytterligare fem beskattningsår räknat från och med det år då beskedets meddelades.³⁴⁹

Angående förlängning av prissättningsbeskedets giltighetstid framhålls i propositionen att en näringsidkare skall ha möjlighet att ansöka om en förlängning. En förlängning skall vara möjlig om de förhållanden som ligger till grund för prissättningsbeskedet kvarstår oförändrade och en ansökan om förlängning skall hanteras enligt ett förenklat förfarande. Även ett prissättningsbesked enligt ett förenklat förfarande förutsätter dock att en ömsesidig

³⁴⁶ Prop 2009/10:17, s 75.

³⁴⁷ Uppfattningen om lämplig giltighetstid överensstämmer med den inom OECD, se avsnitt 3.2.2.

³⁴⁸ Prop 2009/10:17, s 76.

³⁴⁹ Promemorian Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, s 79.

överenskommelse träffas med berörd avtalsstat. Någon särskild reglering kring ett förenklat förfarande har inte införts i lagen eftersom det inte ansågs föreligga ett behov av detta.³⁵⁰

3.4.9 Ändring eller återkallelse av prissättningsbesked

I lagen om prissättningsbesked regleras i 18 och 19 §§ de situationer då ett meddelat prissättningsbesked kan ändras eller återkallas. En bestämmelse med nära anknytning till dessa bestämmelser är 17 § lagen om prissättningsbesked om näringsidkarens underrättelseskyldighet. Denna kan medföra att Skatteverket prövar om en eventuell ändring eller återkallelse av prissättningsbeskedet skall ske. Det bör tilläggas att möjligheten för Skatteverket att uppmana en näringsidkare att inkomma med ytterligare uppgifter enligt 20 § lagen om prissättningsbesked även gäller vid ändring och återkallelse av prissättningsbesked.³⁵¹

3.4.9.1 Näringsidkarens underrättelseskyldighet

Näringsidkaren skall enligt 17 § lagen om prissättningsbesked utan oskäligt dröjsmål underrätta Skatteverket om sådan omständighet som medför eller kan medföra att de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som har angetts i prissättningsbeskedet inte uppfylls eller om prissättningsbeskedet inte tillämpas. Ett prissättningsbesked kommer normalt att ha en giltighetstid som sträcker sig över ett flertal år. Det är därför viktigt att Skatteverket blir underrättade, så snart som praktiskt möjligt, om de förhållanden som angetts i prissättningsbeskedet ändrats i sådan omfattning att beskedet inte uppfylls och beskedet därför eventuellt bör ändras eller återkallas. Som exempel på en omständighet som medför att underrättelseskyldigheten aktualiseras är att transaktionerna inte längre sker mellan de parter eller på det sätt som har angetts i beskedet. Vidare får ett prissättningsbesked effekt för näringsidkaren först då ett taxeringsbeslut fattas i enlighet med beskedet. Det är således av vikt att Skatteverket får kännedom om att en näringsidkare inte tillämpar prissättningsbeskedet.³⁵²

En skyldighet att lämna uppgift om huruvida prissättningsbeskedet tillämpats och om de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som angetts i prissättningsbeskedet har uppfyllts eller inte kommer även att framgå av nya regler som införts i LSK.³⁵³ Annan

³⁵⁰ Prop 2009/10:17, s 77.

³⁵¹ Se vidare avsnitt 3.4.6.2 angående Skatteverkets möjligheter att begära kompletterande information vid ansökan om prissättningsbesked.

³⁵² Prop 2009/10:17, s 79 f.

³⁵³ De nya reglerna återfinns i 3 kap 27 § LSK.

information som Skatteverket kan tänkas behöva, så som uppgifter om den under året bedrivna verksamheten, kan variera från fall till fall. Detta skall därför tas in som villkor i prissättningsbeskedet i de fall där det anses lämpligt.³⁵⁴ En underrättelseskyldighet torde således, utöver av vad som framgår av 17 §, aktualiseras även av prissättningsbeskedet beroende på de villkor som angetts.

3.4.9.2 Ändring av prissättningsbesked

Skatteverket får enligt 18 § första stycket lagen om prissättningsbesked ändra ett prissättningsbesked om näringsidkaren begär det eller om något av de antaganden och villkor eller någon av de övriga förutsättningarna som har angetts i beskedet i något väsentligt avseende inte uppfylls eller om en författningsändring i något avseende påverkar en fråga som beskedet avser. Möjligheterna till ändring av ett prissättningsbesked skall ges en restriktiv tillämpning. Det är viktigt att näringsidkarna såväl som de andra berörda staterna har förtroende för systemet med prissättningsbesked och Skatteverket skall därför i första hand alltid överväga en ändring av prissättningsbeskedet framför en återkallelse. I många fall torde det vara möjligt att få till stånd en ändring av beskedet utan att den ömsesidiga överenskommelsen behöver brytas upp.³⁵⁵ Ett prissättningsbesked kan enligt bestämmelsen ändras antingen på näringsidkarens eller på Skatteverkets initiativ. Skatteverkets möjlighet till att initiera en ändring begränsas dock i bestämmelsen till de två situationer som stadgas.³⁵⁶ För att ett prissättningsbesked över huvud taget skall få ändras måste enligt 18 § andra stycket förutsättningarna som krävs för att kunna lämna ett prissättningsbesked vara uppfyllda även för det ändrade beskedet och näringsidkaren måste godta ändringen.

För att en prissättningsmetod skall fungera är det nödvändigt att uppställda villkor, avgörande antaganden samt övriga förutsättningar förblir gällande under hela prissättningsbeskedets giltighetstid. Prissättningsbeskedet måste emellertid kunna ändras om interna eller externa förändringar inträffar som gör att prissättningsmetoden inte kan tillämpas korrekt eller konsekvent. Skatteverkets ändringsmöjligheter enligt 18 § första stycket 1 punkten är begränsad till de fall då villkor, avgörande antaganden eller övriga förutsättningar inte uppfylls i något väsentligt avseende. Med begreppet väsentligt avseende avses att det skall vara fråga om en avvikelse som är av *saklig betydelse* och som har *viss tyngd*. Det kan således inte vara fråga om en mindre avvikelse från ett villkor, avgörande antagande eller övrig

³⁵⁴ Prop 2009/10:17, s 81.

³⁵⁵ A prop, s 83.

³⁵⁶ A prop, s 83. Beträffande förutsättningar för prissättningsbesked se avsnitt 3.4.7.

förutsättning.³⁵⁷ Skatteverket har även möjlighet enligt 18 § första stycket 2 punkten att ändra ett prissättningsbesked om en författningsändring i något väsentligt avseende påverkar en fråga som beskedet omfattar. Med författningsändring avses både ändring i svensk lagstiftning och skatteavtal. Det senare genom att införandelagen ändras. Om en författningsändring endast påverkar en fråga som prissättningsbeskedet avser i mindre omfattning skall detta inte medföra en ändring av prissättningsbeskedet.³⁵⁸

3.4.9.3 Återkallelse av prissättningsbesked

Skatteverket får enligt 19 § lagen om prissättningsbesked återkalla ett prissättningsbesked helt eller delvis i fyra olika situationer och Skatteverket måste alltid beakta att en återkallelse av beskedet kan medföra allvarliga konsekvenser för näringsidkaren. Skatteverket skall därför i första hand överväga en ändring av prissättningsbeskedet. *För det första* kan återkallelse enligt 19 § 1 punkten aktualiseras om den ömsesidiga överenskommelsen som ligger till grund för beskedet helt eller delvis har upphört att gälla. Anledningen till att ett prissättningsbesked skall kunna återkallas i dessa fall är att en förutsättning för prissättningsbeskedet brister. Innan en ömsesidig överenskommelse sägs upp skall samråd ske med näringsidkaren. Återkallelsen skall få effekt för de beskattningsår eller den period för vilken den ömsesidiga överenskommelsen har upphört att gälla. Bestämmelsen begränsar dock inte möjligheten att återkalla ett prissättningsbesked till tiden efter beslutet om återkallelse.³⁵⁹

För det andra kan enligt 19 § 2 punkten återkallelse aktualiseras om näringsidkaren har underrättat Skatteverket enligt 17 § 2 punkten om att beskedet inte tillämpas. *För det tredje* kan återkallelse ske enligt 19 § 3 punkten om näringsidkaren har lämnat uppgift om att beskedet inte har tillämpats enligt 3 kap 19 eller 27 § eller 5 kap 2 § 2 stycket LSK. *För det fjärde* kan återkallelse aktualiseras enligt 19 § 4 punkten om näringsidkaren har begärt omprövning av eller överklagat ett taxeringsbeslut enligt 4 eller 6 kap TL och har begärt att prissättningsbeskedet inte skall tillämpas på den fråga som begäran om omprövning eller överklagandet avser. När en näringsidkare inte tillämpar prissättningsbeskedet under hela eller delar av dess giltighetstid innebär det att den ömsesidiga överenskommelsen sätts i fråga. Skatteverket bör därför undersöka möjligheterna till att få till stånd en ändring av prissättningsbeskedet. Vidare innebär en återkallelse på dessa grunder att den börjar gälla från

³⁵⁷ Prop 2009/10:17, s 84.

³⁵⁸ A prop, s 85.

³⁵⁹ A prop, s 86.

och med det beskattningsår som beskedet inte har tillämpats eller omprövningen eller överklagandet sker. Skatteverket kommer således inte vara bunden av prissättningsbeskedet vid den aktuella taxeringen.³⁶⁰

3.4.10 Sanktioner

Ett prissättningsbesked bygger främst på uppgifter som näringsidkaren har lämnat och en situation där eventuella sanktioner skulle kunna aktualiseras är således om näringsidkaren lämnat felaktiga eller osanna uppgifter som lett till ett felaktigt prissättningsbesked. En annan situation är då näringsidkaren inte har uppfyllt underrättelseskyldigheten enligt 17 § lagen om prissättningsbesked. Några särskilda sanktioner har dock inte införts i lagen om prissättningsbesked eftersom det anses ligga i näringsidkarens intresse att ett prissättningsbesked meddelas och att det därför får förutsättas att denne inte utnyttjar systemet. Näringsidkaren riskerar dessutom att få sin ansökan om prissättningsbesked avslagen i sådana fall.³⁶¹ Påpekas bör dock att nya regler i LSK³⁶² införts vilka ålägger näringsidkaren en skyldighet att i samband med deklaration lämna uppgift om huruvida prissättningsbeskedet tillämpats samt om de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som har angetts i beskedet har uppfyllts. Om näringsidkaren inte lämnar sådan uppgift eller lämnar felaktig uppgift, kan det vara att betrakta som oriktig uppgift och reglerna i 5 kap TL angående skattetillägg kan då aktualiseras.

3.4.11 Överklagande

Prissättningsbesked och övriga beslut fattade enligt lagen om prissättningsbesked kan enligt 25 § inte överklagas. I propositionen anförs flera skäl till varför beslut enligt lagen inte skall kunna överklagas och detta görs utifrån de olika typer av beslut som kan fattas.

Angående möjligheten att överklaga ett beslut om avvisning eller avslag av en ansökan har ett sådant beslut normalt föregåtts av kontakter, med inte bara näringsidkaren, utan även behörig myndighet i den andra berörda staten. Beslutet speglar således även den andra berörda statens uppfattning och det anses därför inte lämpligt att ett sådant beslut underställs svensk domstolsprövning. Vidare finns det inte någon begränsning i hur många gånger en näringsidkare kan ansöka om prissättningsbesked och det står följaktligen näringsidkaren fritt att inkomma med ny ansökan om denne fått avslag på den tidigare. Därutöver kan näringsidkaren få sitt företags prissättning prövad enligt det vanliga taxeringsförfarandet och i

³⁶⁰ Prop 2009/10:17, s 86 f.

³⁶¹ A prop, s 99.

³⁶² Se 3 kap 27 § LSK.

en eventuell efterföljande process.³⁶³ En ansökan om prissättningsbesked kan komma att avvisas eller avslås på formell grund likaväl som efter en materiell bedömning, dock görs ingen mer nyanserad bedömning av överklagandemöjligheten. Oavsett på vilken grund en ansökan avvisas eller avslås så är beslutet inte överklagbart.

En förutsättning för att ett prissättningsbesked skall kunna meddelas är att Skatteverket och näringsidkaren är överens om innehållet. Om parterna inte är överens så kan ett prissättningsbesked inte meddelas och det har därmed inte ansetts finnas skäl att införa en möjlighet till överklagan av prissättningsbeskedet i sig. Detta gäller även beslut om ändring av prissättningsbesked eftersom parterna även då måste vara överens.³⁶⁴ Ett beslut om återkallelse av ett prissättningsbesked, som beror på att den ömsesidiga överenskommelsen som ligger till grund för prissättningsbeskedet helt eller delvis har upphört att gälla, har inte ansetts lämpligt att prövas av en svensk domstol. Ett beslut om återkallelse som föregåtts av att näringsidkaren inte tillämpat prissättningsbeskedet skall inte kunna överklagas eftersom detta beror på näringsidkarens eget handlande. Har näringsidkaren begärt att beskedet inte skall tillämpas, på grund av att denne har begärt omprövning eller överklagat ett taxeringsbeslut, så saknas skäl till att ett sådant beslut skall kunna överklagas eftersom att frågan om prissättning då kommer att prövas av svensk domstol.³⁶⁵ Andra beslut som kan aktualiseras är beslut om att avvisa en begäran om förmöte samt beslut vad gäller ansökningsavgift och då främst vad gäller befrielse från ansökningsavgift. Att förmöte hålls är inte en förutsättning för ett meddelande av prissättningsbesked och ett avslag på en begäran om ett förmöte påverkar därmed inte näringsidkarens möjlighet att ansöka om ett prissättningsbesked. Därutöver kan ett beslut under beredningen av ett ärende normalt inte överklagas annat än i samband med det slutliga beslutet i ärendet. Eftersom prissättningsbeskedet inte i sig kan överklagas har därför inte heller beslut under beredningen av ärendet ansetts kunna överklagas.³⁶⁶

I svensk rätt och då närmare bestämt i FL finns inte någon allmän bestämmelse om vilka förvaltningsbeslut som får överklagas. Detta regleras istället i de olika specialförfattningarna, vilket så görs i lagen om prissättningsbesked. Vilket redogjorts för ovan kan inget beslut enligt lagen överklagas, dock kan frågan om att ett prissättningsbesked eller annat beslut

³⁶³ Prop 2009/10:17, s 101 f.

³⁶⁴ A prop, s 102.

³⁶⁵ A prop, s 102 f.

³⁶⁶ A prop, s 100 ff.

enligt lagen skall få överklagas diskuteras utifrån ett mer principiellt perspektiv. Rätten till domstolsprövning regleras ytterst av artikel 6.1 Europakonventionen.³⁶⁷ I artikeln slås fast en rätt till domstolsprövning dels vid tvister om civila rättigheter och skyldigheter och dels vid anklagelse för brott. Av Europadomstolens praxis framgår att skatter och skatteprocesser faller utanför begreppet ”civila rättigheter och skyldigheter”.³⁶⁸ Artikel 6.1 innebär därmed inte något krav på domstolsprövning av ett prissättningsbesked eller beslut fattade enligt lagen. Lagens utformning kan därmed inte anses vara i strid med Europakonventionen.

3.4.12 Ansökningsavgift

I promemorian Prissättningsbesked vid internationella transaktioner uttryckte Skatteverket att systemet med prissättningsbesked bör vara avgiftsfritt. Frågan diskuterades då med utgångspunkt i EU:s rapport³⁶⁹ samt utifrån det faktum att flertalet av de stater³⁷⁰ som Skatteverket granskat inte tar ut någon avgift. Det argumenterades på så vis att systemet med prissättningsbesked är ett sätt för Skatteverket, näringsidkaren samt andra berörda stater att gemensamt komma fram till en acceptabel lösning på ett i annat fall kostsamt, långdraget och svårlöst problem. Skatteverket menade att det ligger i alla inblandade parter intresse att ett system med prissättningsbesked kommer på plats och att systemet inte har inbyggda begränsande inslag. Systemet bör därför vara en del av myndighetens serviceskyldighet.³⁷¹

Frågan om ett avgiftsbelagt system återupptogs av Finansdepartementet i promemorian Ansökningsavgift m.m. som föreslog att en ansökningsavgift skulle tas ut. Det framhölls att handläggningen av prissättningsbesked innebär omfattande arbete för den handläggande myndigheten samt att systemet ofta kommer att medföra kostnader för bland annat resor i samband med förhandlingar med andra stater och för systemets effektivitet är det viktigt att det finns tillräckliga resurser för verksamheten. Finansdepartementet menade att det därför är motiverat att näringsidkaren är med och delar på kostnaderna som är förenade med

³⁶⁷ Europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Den inkorporerades genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. I lagen föreskrivs att konventionen och dess tilläggsprotokoll skall gälla som lag i Sverige. Avsikten med inkorporeringen var att medborgarna skulle kunna stödja sig direkt på konventionen om denna ger dem ett starkare skydd än vad som följer av annan lagstiftning, se prop 1993/94:117, s 39.

³⁶⁸ Se exempelvis Ferrazzini mot Italien, Janosevic mot Sverige samt Västberga taxi AB och Vulic mot Sverige.

³⁶⁹ Se avsnitt 3.3.1 för EU:s inställning till avgiftsuttag vid förfarande med prissättningsbesked.

³⁷⁰ Som exempel på länder som inte tar ut någon avgift är Australien, Frankrike, Japan och Storbritannien. Två länder där en ansökan är avgiftsbelagd är Tyskland och USA, se promemorian Prissättningsbesked, s 74 f.

³⁷¹ Promemorian Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, s 74 f. Skatteverkets serviceskyldighet som myndighet regleras i 4-5 §§ FL.

systemet.³⁷² Som en följd av promemorian ändrade Skatteverket sin uppfattning angående uttag av ansökningsavgift. Skatteverket menade nu att en resursförstärkning skulle behöva göras i och med att antalet ärenden om prissättningsbesked kunde komma att bli fler än vad som tidigare antagits. Denna resursförstärkning framhöll Skatteverket borde finansieras av ansökningsavgifter tillsammans med ökade anslag alternativt genom enbart ökade anslag.³⁷³

Likt promemorian Ansökningsavgift m.m. innehöll propositionen ett förslag om att en ansökningsavgift skulle tas ut och av 23 § lagen om prissättningsbesked framgår numera att Skatteverket i samband med att en ansökan om prissättningsbesked inkommer skall ta ut en avgift av näringsidkaren för den prövning som ansökan kan föranleda. Av propositionen framgår att ett uttag av en avgift kan bidra till att ansökningar som är mindre angelägna inte ges in. Ett exempel är ärenden där risken för att internationell ekonomisk dubbelbeskattning uppstår är liten. Systemet med prissättningsbesked medför fördelar för Skatteverket och avgiften bör därför inte vara så hög att full kostnadstäckning för verksamheten uppnås. Däremot bör avgiften sättas så högt att den utgör ett betydande bidrag till att täcka de tillkommande kostnader som systemet med prissättningsbesked medför.³⁷⁴

Avgiftens storlek har meddelats i förordningsform, detta eftersom frågan bör ses över regelbundet och anpassas till utvecklingen.³⁷⁵ Avgift skall enligt 7 § förordning om prissättningsbesked vid internationella transaktioner tas ut med följande belopp; 150 000 kr för en ansökan om prissättningsbesked, 100 000 kr för en ren förnyelse av ett prissättningsbesked samt 125 000 kr för en förnyelse av ett prissättningsbesked med ändringar. Avgiften skall enligt 8 § betalas för varje stat som ansökan omfattar. Av varken promemorian Ansökningsavgift m.m. eller propositionen framgår hur avgifternas storlek beräknats samt vad avgifterna avser att täcka.

Avslutningsvis skall tilläggas att avgift av tvångskaraktär tillhör det obligatoriska lagområdet enligt 8 kap 3 § RF.³⁷⁶ Lagrådet var emellertid av den uppfattningen att de aktuella ansökningsavgifterna är av frivillig natur eftersom näringsidkaren fritt kan välja om denne skall inhämta ett prissättningsbesked eller inte. Regeringen kunde således enligt 8 kap 13 §

³⁷² Promemorian Ansökningsavgift m.m., s 1 ff.

³⁷³ Remissvar Skatteverket (ansökningsavgift m.m.), s 1 f.

³⁷⁴ Prop 2009/10:17, s 96 f.

³⁷⁵ A prop, s 9.

³⁷⁶ Holmberg och Stjernquist, s 153 f. Se vidare avsnitt 2.3.1 angående den svenska normgivningsmakten.

första stycket 2 punkten RF bestämma om avgifterna. Ett bemyndigande vad gäller avgiftsuttag var således inte nödvändigt att införa i förordningen.³⁷⁷

3.4.12.1 Möjlighet till befrielse från ansökningsavgift

I ett enskilt fall får Skatteverket enligt 24 § lagen om prissättningsbesked besluta om befrielse från hela eller en del av avgiften om det finns särskilda skäl för det. Eftersom ansökningsavgiften betalas in i samband med att ansökan ges in kommer en befrielse från ansökningsavgiften i praktiken innebära en återbetalning av denna. Det finns situationer där det kan anses oskäligt att inte avgiften betalas tillbaka helt eller delvis. Exempel på en situation som kan föranleda att hela eller en del av avgiften bör återbetalas är att en ansökan avslås eller avvisas innan Skatteverket vidtagit mer än begränsad handläggning av ärendet. Ytterligare ett exempel är att ett prissättningsbesked inte kan lämnas på grund av någon anledning som näringsidkaren inte kunnat förutse eller påverka. Att en ansökan avser flera stater och att omfattande samordningsvinster görs på grund av detta är ett exempel på när det kan bli aktuellt med en delvis återbetalning av ansökningsavgiften. Möjligheten till delvis befrielse från avgift vid särskilda skäl kan även tillämpas då ansökan rör ett mindre företag och avgiftens storlek bedöms som oskäligt hög i förhållande till företagets storlek och omsättning.³⁷⁸

I de fall då näringsidkaren svårigen kunnat förutse om ansökan kan komma att avvisas eller avslås kan det ifrågasättas om det är lämpligt att huvudregeln är att en avgift inte skall återbetalas. Under remissförfarandet uttrycktes åsikten att utgångspunkten borde vara att avgiften återbetalas om ansökan avvisas eller avslås och att om särskilda skäl föreligger kan det vara befogat att ge Skatteverket en möjlighet att neka återbetalning.³⁷⁹

3.5 Diskussion

Prissättningsbesked är ett administrativt tillvägagångssätt för att förebygga tvister om internprissättningsfrågor mellan en skattskyldig och skattemyndigheter. Idén, som från början utvecklats och arbetats fram inom OECD, har sedermera till viss del vidareutvecklats inom EU. Sedan den 1 januari 2010 har Sverige inrättat ett eget formaliserat system med prissättningsbesked. Innan dess var Finansdepartementet behörig myndighet att ingå ömsesidig överenskommelse med behörig myndighet i annan stat angående prissättning av

³⁷⁷ Prop 2009/10:17, s 160 f.

³⁷⁸ Prop 2009/10:17, s 98.

³⁷⁹ Näringslivets skattedelegations remissvar (ansökningsavgift m.m.), s 2, Svenskt Näringsliv (ansökningsavgift m.m.), s 1 samt Stockholms Handelskammare (ansökningsavgift m.m.), s 1.

framtida transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Detta gjordes med stöd av motsvarande artikel 25.3 i modellavtalet. Den svenska uppfattningen synes alltså vara den att prissättningsbesked kan förhandlas fram med stöd av artikeln och tolkningen överensstämmer således med OECD:s uppfattning. Även om möjligheten att ingå prissättningsbesked funnits sedan tidigare har det rått stor osäkerhet kring bland annat Skatteverkets och domstolars bundenhet av ett sådant prissättningsbesked. Det får anses positivt att systemet med prissättningsbesked nu fått en tydlig ram i Sverige för hur ett prissättningsbesked skall förhandlas fram och rättsverkningarna som följer utav detta. Förhoppningsvis kan tidigare oklarheter nu undanröjas i och med lagen om prissättningsbesked och med förarbetena till stöd för att tolka lagen.

Utformningen av det svenska systemet med prissättningsbesked bygger i hög grad på det system som OECD presenterar i riktlinjerna, men även på EU:s riktlinjer. Av förarbetena till lagen om prissättningsbesked kan dessutom tydligt utläsas flera direkta hänvisningar till OECD:s och EU:s riktlinjer, exempelvis gällande vad en ansökan om prissättningsbesked skall innehålla och vad ett avgörande antagande kan omfatta. Avsikten torde därför vara att eventuella svar på svårigheter i och med tillämpningen av den svenska lagen om prissättningsbesked kan sökas till viss del i både OECD:s och EU:s riktlinjer. En fråga som måste ställas i samband med denna diskussion är om nya förhållningssätt i OECD:s och EU:s riktlinjer kommer att påverka innehållet i den svenska lagen. Framförallt OECD:s riktlinjer uppdateras kontinuerligt. Nya förhållningssätt måste dock iakttas med försiktighet eftersom den svenska lagen om prissättningsbesked skall ändras av den svenska lagstiftaren och ingen annan.

Det svenska systemet med prissättningsbesked är tänkt att huvudsakligen omfatta bilaterala prissättningsbesked. Möjligheten till multilaterala prissättningsbesked är dock inte utesluten. Däremot är det inte möjligt att meddela unilaterala prissättningsbesked enligt det svenska systemet. Den svenska regleringen gällande formen av prissättningsbesked är att föredra eftersom enbart bi- och multilaterala prissättningsbesked kan minska risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Undanröjandet av sådan dubbelbeskattning kräver ett samarbete mellan de inblandade staterna eftersom en stat ensidigt kan ha svårt att undanröja denna. Ett unilateralt prissättningsbesked riskerar snarast att öka risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning eftersom ett sådant prissättningsbesked är ett ensidigt agerande från en stat. Vidare kan ett sådant prissättningsbesked inte garantera att internationell

ekonomisk dubbelbeskattning inte uppstår eftersom andra berörda stater kanske inte instämmer i den första statens bedömning och tillämpning av armlängdsprincipen. Huruvida det svenska systemet med prissättningsbesked skall utvärderas senare för att eventuellt omfatta även unilaterala prissättningsbesked får tiden utvisa. Det skall då mycket till för att gå i en sådan riktning eftersom både OECD och EU rekommenderar bi- och multilaterala prissättningsbesked.

Det kommer med all säkerhet att ta tid för Skatteverket att arbeta fram rutiner för att på ett effektivt sätt kunna hantera systemet med prissättningsbesked. Beträffande handläggningstider av ett prissättningsbesked finns ingen direkt tidsangivelse vare sig i lagtext eller i propositionen. Det enda uttalande som finns att tillgå är att ärenden om prissättningsbesked skall handläggas så skyndsamt som möjligt med hänsyn till dess komplexitet och omfattning. Att ett prissättningsbesked meddelas så skyndsamt som praktiskt möjligt får anses vara av stor vikt för näringsidkaren eftersom beskedet annars riskerar att inte fylla någon praktisk funktion. OECD:s riktlinjer anger ingen generell tidsgräns för hur lång tid det bör ta att handlägga ett ärende om prissättningsbesked. EU:s riktlinjer däremot uppställer en tidsgräns om 18 månader, vilken i och för sig inte är bindande för medlemsstaterna. Det får anses problematiskt att den svenska lagstiftaren inte valt att beröra denna fråga mer än vad som framgår av uttalandet i propositionen eftersom det är av stor vikt för det företag som efterfrågar ett prissättningsbesked att det kan erhållas så skyndsamt som möjligt. Även om prissättningsfrågor kan vara av olika omfattning och komplexitet så torde det ändå kunna vara av vikt för Skatteverket att veta eller utgå ifrån en generell tidsgräns.

Skatteverket är den myndighet som är behörig att meddela prissättningsbesked samt att ingå den ömsesidiga överenskommelsen. Det kan av flera skäl ifrågasättas huruvida Skatteverket är det lämpligaste alternativet som val av behörig myndighet. Skatteverket är näringsidkarens motpart i en taxeringsprocess och får således i och med ansvaret för prissättningsbesked en dubbel roll. Därutöver har myndigheten revisionsbefogenhet vilket medför att det nära samarbetet som krävs mellan myndigheten och näringsidkaren i och med handläggningen av ett prissättningsbesked kan vara svårt att skapa. Detta eftersom kontakten dem emellan vanligtvis har en konfrontativ prägel. Vidare kan näringsidkaren komma att känna farhågor för att Skatteverket skall få en alltför god insyn i företagets transaktioner och för vilka garantierna är för att uppgifterna inte senare används i ett revisionsförfarande. Det finns således all anledning att understryka att det måste finnas fungerande skyddsmurar inom

Skatteverkets egen organisation för att näringsidkare skall känna förtroende för systemet med prissättningsbesked. Även om det kan medföra vissa nackdelar med att Skatteverket är handläggande myndighet så finns egentligen inte något annat realistiskt alternativ. Ett alternativt hade kunnat vara att inrätta en ny myndighet av något slag. Detta vore dock resursslöseri eftersom det finns en bred kompetens inom Skatteverket för att hantera internprissättningsfrågor. Positivt med att Skatteverket är behörig myndighet att handlägga prissättningsbesked är att myndigheten förhoppningsvis kommer närmare en förståelse för komplicerade företagstransaktioner och hur dessa bäst hanteras. Det kan således finnas ett utbyte mellan myndigheten och näringsidkaren.

Under ansökningsförfarandet är det viktigt att Skatteverket och näringsidkaren kan samarbeta med varandra fullt ut. Förmötena kommer förmodligen att vara av stor betydelse eftersom det är under dessa som eventuella frågeställningar och oklarheter kan redas ut. Därutöver är sådana möten viktiga för att begränsa tidsåtgången i ett ärende. Möjligheten för Skatteverket att neka ett förmöte finns om det föreligger särskilda skäl. Vid bedömningen av särskilda skäl skall det krävas *ganska* starka skäl för att vägra en näringsidkare ett förmöte. Betydelsen av att förmöten hålls är dock stor eftersom det är då som förutsättningarna för prissättningsbesked kan redas ut och det är av vikt att Skatteverket endast nekar ett sådant möte i undantagsfall.

En ansökan om prissättningsbesked skall innehålla tillräckligt med information för att Skatteverket skall kunna bedöma prissättningsfrågan. Därutöver skall ansökan innehålla ett antal uppgifter vilka har meddelats i förordning. Det påpekas i propositionen att omfånget av uppgifter får anses omfattande. Omfånget kan dock variera beroende på prissättningsfrågans art och komplexitet samt beroende på företag. Förhoppningsvis får uttalandena i propositionen genomslagskraft i det svenska systemet så att omfattningen av informationen faktiskt anpassas till prissättningsfrågans art och komplexitet. Detta är viktigt eftersom om kostanden för företag att ta fram informationen blir för hög så kommer det begränsa många företags möjlighet att utnyttja systemet med prissättningsbesked.

Förutsättningarna för att meddela ett prissättningsbesked är dels grundläggande förutsättningar och dels görs prissättningsbeskedet avhängigt den ömsesidiga överenskommelsen. Vad gäller komplexitetskravet så kommer förhoppningsvis de situationer då Skatteverket anser att ett prissättningsbesked är motiverat men är förhindrade att meddela

ett sådant på grund av komplexitetskravet inte att vara många. Den andra grundläggande förutsättningen är att transaktionerna som omfattas av prissättningsbeskedet skall kunna bedömas fristående från varandra. Kravet bekräftar synsättet inom OECD att varje transaktion skall bedömas fristående. Den tredje och den fjärde grundläggande förutsättningen kräver att näringsidkaren lämnar den information som krävs för att Skatteverket skall kunna ingå en ömsesidig överenskommelse och kontrollera tillämpningen av denna. Skatteverket skall angående den information som krävs beakta att kraven inte blir onödigt betungande för näringsidkaren och systemet sätter stor tilltro till att Skatteverket kommer att iaktta detta. Det måste dock framhållas att Skatteverket alltid kommer att vara den som har sista ordet angående begärd information eftersom utan deras medgivande så kommer ett prissättningsbesked förmodligen inte till stånd. Den femte och sista grundläggande förutsättning är att den metod som prissättningsbeskedet innehåller skall bedömas kunna leda till ett armlängdsmässigt pris. Beträffande detta krav görs en hänvisning till OECD:s riktlinjer i propositionen och det får därför antas att riktlinjernas syn på de fem metodernas inbördes prioriteringen är det som gäller samt hur dessa skall tillämpas. Det skall dock framhållas att armlängdsprincipen inte enbart är en matematisk metod utan även omfattar flera olika bedömningskriterier. Dessa borde även beaktas vid fastställande av den mest korrekta metoden. Avslutningsvis görs prissättningsbeskedet avhängigt att en ömsesidig överenskommelse ingås mellan berörda stater. Detta är en logisk lösning eftersom det svenska systemet omfattar i huvudsak bilaterala prissättningsbesked. Den ömsesidiga överenskommelsen är det kritiska momentet för hela prissättningsbeskedet, eftersom utan denna kan inget besked komma till stånd. Vid den ömsesidiga överenskommelsen råder inte näringsidkaren på samma sätt över processen utan det är frågan om bilaterala avtalsförhandlingar mellan stater. Det kommer med all säkerhet att uppstå svåra förhandlingssituationer eftersom varje stat har som intresse att skydda sin egen skattebas.

Att ett prissättningsbeskeds giltighetstid normalt kommer att vara mellan tre till fem år är rimligt. Vid särskilda skäl finns utrymme att gå utöver eller under denna giltighetstid. Även om det är önskvärt med långa giltighetstider så är det förmodligen endast i undantagsfall möjligt att bevilja sådana eftersom det är svårt att göra för långa förutsägelser om framtiden i ett prissättningsbesked.

Skatteverket har under vissa förutsättningar möjlighet till att ändra och eventuellt återkalla ett prissättningsbesked. Möjligheten till ändring skall alltid övervägas först. En stor fördel med

ett meddelat prissättningsbesked är att det skapar förutsebarhet för den skattskyldige. Det är därmed av vikt att ändringar av ett besked till följd av omständigheter som den skattskyldige inte kunnat påverka eller förutse bör minimeras samt att återkallelse av ett besked skall fungera som en absolut sista utväg. Vidare spelar näringsidkarens underrättelseskyldighet en stor roll beträffande ändring eller återkallelse av prissättningsbesked. Detta eftersom Skatteverket annars kan ha svårt att få reda på om ett meddelat prissättningsbesked efterlevs av näringsidkaren eller ej. I sammanhanget kan nämnas att en återkallelse enligt OECD:s riktlinjer innebär att den skattskyldige behandlas som om prissättningsbeskedet aldrig meddelats. Det bör dock påpekas att det i lagen om prissättningsbesked inte finns någon motsvarighet till det som OECD benämner återkallelse. Därmed kan ett prissättningsbesked meddelat enligt lagen om prissättningsbesked inte återkallas på den grunden att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift under förfarandet.

Inga beslut enligt lagen om prissättningsbesked kan överklagas. Att beslut inte kan överklagas kan anses befogat på ett område som detta eftersom det finns en tydlig internationell dimension i systemet. Vidare är motiven till varför inget beslut skall få överklagas relativt starka. Den främsta och viktigaste orsaken är att undvika svensk domstolsprövning av en ömsesidig överenskommelse. Märkliga situationer skulle kunna uppstå om svensk domstol underkänner en ömsesidig överenskommelse medan den andra berörda staten fortfarande anser sig bunden av denna.

Det svenska systemet med prissättningsbesked har utformats på så vis att ansökningsavgifter skall erläggas för att Skatteverket skall handlägga ett ärende. Systemet har således ett begränsande inslag på så vis att vissa näringsidkare som egentligen är i behov av ett prissättningsbesked kanske inte har råd att bekosta ett sådant och därmed tvingas avstå från att ansöka om prissättningsbesked. Det är rimligt att näringsidkaren skall stå för en del av kostanden som ett prissättningsbesked medför eftersom denne har mycket att vinna på att ett prissättningsbesked kommer till stånd. Exempelvis erhåller näringsidkaren skattemässig säkerhet för vissa transaktioner, vilket gör att en eventuell kostsam domstolsprocess kan undvikas. Något som emellertid bör framhållas i sammanhanget är att näringsidkaren själv redan kommer att stå för en stor del av kostnaden för ett prissättningsbesked. Det är huvudsakligen näringsidkaren som ansvarar för att ta fram och sammanställa de uppgifter som skall ligga till grund för prissättningsbeskedet. Skatteverket har även relativt långtgående befogenheter att begära in information från näringsidkaren så länge som myndigheten anser

att informationen är nödvändig för att kunna ta fram ett prissättningsbesked. Därutöver är det anmärkningsvärt att det inte finns någon information att tillgå för hur ansökningsavgifterna räknats fram och vilka kostnader som dessa avser att täcka. Detta är viktigt ur legitimitetssynpunkt för att bedöma huruvida ansökningsavgifterna är skäliga men även för att veta vilka kostnader som näringsidkaren faktiskt står för.

4. Avslutande kommentarer

Interprissättning är ett komplext område med många gränsöverskridande dimensioner. Därför blir internationell samarbete i dessa frågor av stor vikt när det gäller att bemöta de problem som uppstår kring tillämpningen av armlängdsprincipen. OECD:s arbete inom området är till stor nytta i Sverige när det gäller att lösa tvister inom internprissättning. Det är även troligt att arbetet inom EU kommer att få en ännu större betydelse i Sverige.

Tillämpningen av armlängdsprincipen är minst sagt komplicerad. Den rymmer många svårbedömda bedömningskriterier och metoderna för att underlätta tillämpningen av principen är inte heller särskilt lätta att tillämpa, detta bland annat med tanke på att det oftast saknas jämförelsetransaktioner från oberoende parter. Armlängdsprincipen blir dessutom svårare att tillämpa på transaktioner som redan genomförts eftersom det då är svårare att få tag i relevant jämförelseinformation och data för att bedöma ett marknadsmässigt pris.

Ett sätt att underlätta tillämpningen av armlängdsprincipen är att innan en transaktion genomförs ansöka om ett prissättningsbesked. Ett sådant besked är en bindande överenskommelse mellan den skattskyldige och skattemyndigheten där det slås fast hur en viss transaktion skall prissättas. Ett sådant prissättningsbesked kräver emellertid mycket arbete från både den skattskyldige och skattemyndigheten. Det är upp till den skattskyldige att ta fram alla den information som är nödvändig för att kunna fastställa ett armlängdsmässigt pris. Den skattskyldige måste således vara av den uppfattningen att nyttan för att ta fram den information som är nödvändig överväger kostnaden. Systemet med prissättningsbesked är därför i praktiken inte riktat till alla skattskyldiga. Det skall avslutningsvis poängteras att den skattskyldige inte kan påverka hela förfarandet med prissättningsbesked. Vid den ömsesidiga överenskommelsen är den skattskyldiges medverkan marginell eftersom det är då som de berörda staterna förhandlar om hur en internprissättningsfråga skall lösas.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

OECD

Transfer Pricing and Multinational Enterprises, 1979

Three Taxation Issues, 1984

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001 (cit. riktlinjerna)

Model tax convention on income and on capital, 2008 (cit. modellavtalet)

EU

Direktiv

Rådets direktiv 77/779/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område. EGT L 336, 27.12.1977 s 15.

Övrigt

Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska Ekonomiska och Sociala kommittén om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU på företagsbeskattningsområdet från oktober 2002 till december 2003 och om ett förslag till en uppförandekod för ett effektivt genomförande av skiljedomskonventionen, KOM (2004) 297 slutlig

Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska Ekonomiska och Sociala kommittén om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU när det gäller dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i EU med förslag till uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i EU, KOM (2005) 543 slutlig.

Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet samt Europeiska Ekonomiska och Sociala kommittén om det arbete som utförts av det gemensamma forumet för internprissättning i EU på området förfaranden för undvikande av tvister och tvistelösning och

om riktlinjer för förhandsöverenskommelser om prissättning inom EU, KOM (2007) 71 slutlig.

Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska Ekonomiska och Sociala kommittén om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU från mars 2007 till mars 2009 och om ett relaterat förslag till en reviderad uppförandekod för ett effektivt genomförande av skiljemannakonventionen, KOM (2009) 472 slutlig

Resolution från Rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i Rådet, av den 27 juni 2006 om en uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska Unionen, EUT C 176, 28.7.2006, s 1

Sverige

Propositioner

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

Prop 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.

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

Prop 1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor

Prop 1999/2000:26 Inkomstskattelagen

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

Prop 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Prop 2009/10:17 Prissättningsbesked vid internationella transaktioner

Prop 2009/10:39 Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.

Betänkanden

Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, 2009/10:SkU13

Promemorior

Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, Fi2007/4949

Ansökningsavgift för prissättningsbesked vid internationella transaktioner m.m., Fi2007/9899

Remissvar till Prissättningsbesked vid internationella transaktioner, Fi 2007/4949

FAR SRS

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet

Kammarrätten i Göteborg
Näringslivets skattedelegation
Stockholms Handelskammare
Svenska Bankföreningen
Svenskt Näringsliv
Sveriges Advokatsamfund

Remissvar till Ansökningsavgift för prissättningsbesked vid internationella transaktioner m.m., Fi 2007/9899

Näringslivets skattedelegation
Skatteverket
Stockholms Handelskammare
Svenskt Näringsliv

Myndighetspublikationer

Riksskatteverket, rapport, ”Uppgiftsskyldighet för internationella företag”, RSV Rapport 2003:5

Skatteverket, föreskrift, ”Om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap”, SKV FS 2007:1

Skatteverket, meddelande, ”Information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap”, SKV M 2007:25

Skatteverket, rättsligt ställningstagande, ”Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning för transaktioner mellan ett handelsbolag och ett utländskt koncernföretag”, dnr 131550422-07/111

Skatteverket, rättsligt ställningstagande, ”Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning för transaktioner mellan ett svenskt företag och ett utländskt koncernbolags fasta driftställe i Sverige”, dnr 131550432-07/111

Skatteverket, ”Handledning för internationell beskattning”, 2009, SKV 353, utgåva 13

Övrigt

Regleringsbrev för budgetåret 2007 avseende Skatteverket och Kronofogdemyndigheten,
Fi2007/5259

Riksdagens protokoll, 2009/10:37

Litteratur

Böcker

Bohlin, A. och Warnling-Nerep, W., "*Förvaltningsrättens grunder*", andra upplagan,
Nordstedts Juridik, 2007

Boos, M., "*International Transfer Pricing – the Valuation of Intangible Assets*", Kluwer Law
International, 2003

Dahlberg, M., "*Internationell beskattning*", andra upplagan, Studentlitteratur, 2007

Holmberg, E. och Stjernquist, N., reviderad av Isberg, M. och Regner, G., "*Vår författning*",
trettonde upplagan, Nordstedts Juridik, 2003

Lindencrona, G., "*Dubbelbeskattningsavtalsrätt*", Juristförlaget, 1994

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P. och Silfverberg, C., "*Inkomstskatt – en läro- och
handbok i skatterätt*", del 1, elfte upplagan, Studentlitteratur, 2007

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P. och Silfverberg, C., "*Inkomstskatt – en läro- och
handbok i skatterätt*", del 2, elfte upplagan, Studentlitteratur, 2007

Pedersen, J., "*Transfer pricing – i international skatteretlig belysning*", Jurist- og
Økonomforbundets Forlag, 1998

Pelin, L., "*Internationell skatterätt: ur ett svenskt perspektiv*", andra omarbetade upplagan,
Studentlitteratur, 2000

Pelin, L., *"Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv"*, tredje omarbetade upplagan, Prose design & grafik, 2004

Påhlsson, R., *"Inledning till skatterätten"*, tredje upplagan, Iustus förlag, 2003

Wittendorff, J., *"Armlängsprincipen i dansk og international skatteret"*, Thomson Reuters professional A/S, 2009

Artiklar

Dahlberg, M., *"Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen"*, SN, 2008:7-8, s 482-489

Hultqvist, A., *"Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning"*, SvSkT, 2007:6-7, s 404-411

Rättsfall

EG-domstolen

Ferrazzini mot Italien (2001-07-12)

Janosevic mot Sverige (2002-07-23)

Västberga taxi AB och Vulic mot Sverige (2002-07-23)

Regeringsrätten

RÅ 1979 1:40

RÅ 1984 1:16

RÅ 1991 ref 107

RÅ 2004 ref 13

RÅ 2006 ref 37

RÅ 2008 ref 24

RÅ 2008 ref 30

RÅ 2008 not 61

Internet

www.oecd.org

www.ec.europa.eu

www.skatteverket.se