

Juridiska institutionen  
Examensarbete, 30 hp  
Juristprogrammet  
Höstterminen 2017

# Förutsebarhet i skatterättsliga internprissättningsfrågor

- *Särskilt med anledning av så kallade  
kompensationsinvändningar*

Peter Hillström



Handledare: David Kleist  
Examinator: Ann-Sophie Sallander

GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

## **Förord och tack**

Min utbildning närmar sig sitt slut och det känns bra. Jag tror att jag åtminstone lärt mig några matnyttiga saker från min tid vid universitet. De positiva erfarenheterna ska jag hålla levande i minnet. De negativa erfarenheterna drar jag nyttiga lärdomar ifrån.

Det är några personer jag vill nämna i skrift som tack för stöd i arbetet med denna uppsats samt för stöd i juridikstudierna som helhet. Störst tack till min fru Lisa och mina barn, Elvin och Jack. Utan er, ingen mening. Tack till min framlidne svärfar Lennart vars ändlösa mil på små vägar i mörka skogar gav de ekonomiska förutsättningarna för att jag skulle kunna studera. Tack till Bruce Springsteen, Steve Earle, Townes van Zandt, Mastodon, Ennio Morricone och alla de andra konstnärer som jag lyssnat till under de hundratals timmar som ägnats åt studierna.

Tack till David Kleist som varit en god handledare i uppsatsarbetet.

Peter Hillström

Göteborg, december 2017

## Sammanfattning

Den här uppsatsen handlar om internprissättning i allmänhet och så kallade kompensationsinvändningar i synnerhet. Begreppet kompensationsinvändning har kommit att bli ett rättsligt begrepp i skatteprocesser som rör internprissättningsmål. I denna uppsats studeras gränserna för dessa kompensationsinvändningar när de prövas inom ramen för 14 kap. 19–20 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

Först görs en klassisk rättsutredning som undersöker vad som kännetecknar en giltig kompensationsinvändning utifrån rättskällorna. Av rättsutredningen framgår att det finns relativt tydliga principer som ska vägleda rättstillämparen när kompensationsinvändningar prövas.

Den rättsutredande delen kompletteras av en undersökning av fyra kammarrättsdomar på området i syfte att bredda den teoretiska bilden med exempel från det praktiska rättslivet. Denna undersökning visar olika exempel på hur tillämpning av normer kring kompensationsinvändningar, som är skapade genom praxis, kan vara både svårt och problematiskt.

Som grund för både rättsutredningen och undersökningen av kammarrättsdomar vilar ett förutsebarhetsperspektiv. Utgångspunkten är att kravet på skatterättsliga normer och deras tillämpning är underkastade ett högt ställt krav på förutsebarhet. Uppsatsen diskuterar huruvida normerna kring kompensationsinvändningar och deras tillämpning når en tillräckligt god förutsebarhet. I diskussionen resoneras det kring betydelsen av så kallad soft law, särskilt OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (TPG), när 14:19-20 §§ IL tillämpas. Slutsatsen är att förutsebarheten av normerna och deras tillämpning kring internprissättning i allmänhet och kompensationsinvändningar i synnerhet endast delvis når upp till ett högt krav på förutsebarhet. Detta eftersom den svenska regleringen är kortfattad, praxis är omfattande och komplicerad samt att gränserna för icke-traditionella rättskällors påverkan på rättsområdet är oklar.

# Innehållsförteckning

<b>FÖRORD OCH TACK</b>	1
<b>SAMMANFATTNING</b>	2
<b>INNEHÅLLSFÖRTECKNING</b>	3
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	5
<b>KAPITEL 1 – OM UPPSATSEN</b>	6
<b>1.1 Inledning</b>	6
<b>1.2. Syfte och frågeställningar</b>	7
<b>1.3 Metod och material</b>	8
1.3.1 Om rättsdogmatisk metod och skatterätt	10
1.3.2 Vad menar jag med förutsebarhetsperspektiv?	11
1.3.3 Varför rättsfallsstudier?	13
1.3.4 Närmare om fallen från HFD	14
1.3.5 Närmare om studiet av kammarrättsdomar	14
<b>1.4 Avgränsningar</b>	16
<b>1.5 Förhållandet till tidigare arbeten</b>	17
<b>1.7 Uppsatsens disposition</b>	18
<b>KAPITEL 2 - RÄTTSUTREDNINGEN</b>	19
<b>2.1 Inledning</b>	19
<b>2.2 Korrigeringsregeln, 14:19-20 §§ IL</b>	19
<b>2.3 OECD och TPG</b>	25
2.3.1	25
2.3.2 OECD	25
2.3.3 TPG	26
2.3.4 TPG och kompensationsinvändningar	30
2.3.5 TPG och dess status som rättskälla	31
2.3.6 TPG efter BEPS	32
<b>2.4 Kompensationsinvändning enligt HFD:s praxis</b>	34
2.4.1 RÅ 1979 ref. 1:40 (Öberg-målet)	34
2.4.2 RÅ 1980 ref. 1:59 (LME-målet)	36
2.4.3 RÅ 1984 ref. 1:16 (Edet-målet)	39
2.4.4 RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet)	41
2.4.5 RÅ 1994 ref. 85 (Eka-Nobel målet)	45
2.4.6 RÅ 2004 ref. 13	47
2.4.7 HFD 2016 ref. 45	47
2.4.8 Sammanfattning av HFD:s praxis	48

<b>KAPITEL 3 - UNDERSÖKNINGEN</b>	51
<b>3.1 Kompensationsinvändning i senare års kammarrättspraxis</b>	51
3.1.1 Kammarrätten i Göteborg, dom 2013-03-20, mål 1737-1738-11 (ESAB-målet)	51
3.1.2 Kammarrätten i Göteborg, dom 2014-06-04, mål 5178-13 (Volvobussar-målet)	54
3.1.3 Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-10-29, mål 4811-14, 4813-4817-14 (Nordeamålet)	57
3.1.4 Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-07-05, mål 2038-2041-15 (VSM-målet)	59
<b>3.2 Sammanfattning av senare års kammarrättspraxis</b>	61
<b>KAPITEL 4 – ANALYS UTIFRÅN ETT FÖRUTSEBARHETSPERSPEKTIV</b>	63
<b>4.1 Inledning</b>	63
<b>4.2 Är det tydligt hur den svenska interna korrigeringsregeln i 14:19-20 §§ IL ska tillämpas i förhållande till kompensationsinvändningar?</b>	63
<b>4.3 Är det tydligt vilken roll TPG har vid tillämpningen av korrigeringsregeln, särskilt med avseende på kompensationsinvändningar?</b>	64
<b>KAPITEL 5 – SLUTSATSER OCH SAMMANFATTNING</b>	70
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	73

## Förkortningar

BEPS – Base erosion and profit shifting

ff – Och följande sidor

HFD<sup>1</sup> – Högsta förvaltningsdomstolen

IL – Inkomstskattelag (1999:1229)

KL – Kommunalskattelag (1928:370)

OECD – The Organisation for Economic Co-operation and Development

OECD MTC – The Organisation for Economic Co-operation and Development Model Tax Convention

prop - Proposition

RSV - Riksskatteverket

SKV – Skatteverket

SOU – Statens offentliga utredningar

TPG - OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

---

<sup>1</sup> I uppsatsen kommer det genomgående göras referenser till HFD trots att domstolen gick under benämningen Regeringsrätten fram till 1 januari 2011.

# Kapitel 1 – Om uppsatsen

## 1.1 Inledning

I Kapitel 1 presenteras syftet med uppsatsen, metoder för dess genomförande samt avgränsningar till närliggande frågor som har utelämnats. Här presenteras även motiv till ämnesvalet samt utgångspunkter och uppfattningar hos författaren vilka präglar både framställning och företagna undersökningar.

Skatterätten är ett rättsområde fullt med detaljregleringar. För den oinvidde kan rättsområdet te sig som en myrstack av huvudregler, undantag, undantag till undantagen, begränsningar, specialregler etcetera. Detta kan nog till stora delar hållas för sant. Det kan då te sig förvånande att det finns tämligen grundläggande frågor och områden inom skatterätten vars reglering i lag är mycket begränsad. Uppsatsen tar sin utgångspunkt i den så kallade ”korrigeringsregeln”<sup>2</sup>, 14 kap. 19–20 §§ IL. Korrigeringsregeln reglerar under vilka förutsättningar som det skattemässiga resultatet från en näringsverksamhet ska justeras upp i samband med internationella transaktioner mellan parter som befinner sig i intressegemenskap. Korrigeringsregeln har tillämpats av HFD flera gånger de senaste årtiondena och genom detta utvecklats. Ett exempel på utveckling är normerna om så kallade kompensationsinvändningar som vuxit fram. En kompensationsinvändning kan förenklat definieras som en invändning mot uppjustering av ett skattemässigt resultat på grund av att resultatbortfallet har kompenserats genom andra transaktioner. Det kan uppstå situationer där en transaktion till icke-armlängdsmässigt pris har genomförts men där skattesubjektets resultat har kompenserats genom andra transaktioner med företag i samma intressegemenskap. Den här uppsatsen behandlar huvudsakligen vad som utgör en godtagbar kompensationsinvändning i ett teoretiskt perspektiv samt en undersökning av hur begreppet förstås i praxis från kammarrätten.

Men varför är detta relevant? Då världshandeln har ökat i takt med globaliseringen så har koncerninterna transaktioner<sup>3</sup> blivit vanliga och SKV beräknar att världshandeln utgörs till 60 % av koncerninterna transaktioner samt att det finns ca 22 000 företag i Sverige som omfattas av reglerna kring internprissättning.<sup>4</sup> Även om globaliseringen under de senaste åren har stött på hinder i sin framfart så är nog de flesta överens om att den internationella handeln kommer vara omfattande även i framtiden.<sup>5</sup> Samtidigt

---

<sup>2</sup> Förutom korrigeringsregeln så kallas den även felprisregeln eller internprissättningsregeln, se Dahlberg, Mattias, Internationell Beskattning, 1:4 uppl., Studentlitteratur AB 2014 s. 176–177. I det följande används kortformen Dahlberg (2014).

<sup>3</sup> Koncerninterna transaktioner är typexemplet på en transaktion som sker i intressegemenskap.

<sup>4</sup> Skatteverket, Internprissättning,

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html> (Hämtad 2017-10-20)

<sup>5</sup> Med hinder syftar jag bland annat på de protektionistiska strömningar som kommit till uttryck genom framröstandet av president Donald Trump i USA samt Storbritanniens pågående process att lämna EU.

har det uppmärksammats hur olika nationers skattebaser tenderar att eroderas, inte minst genom att multinationella koncerner placerar sina vinster i så kallade lågskatteländer genom manipulerad prissättning. Det var bland annat detta problem som föranledde det stora samarbetsprojektet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) som förts inom OECD.<sup>6</sup> Inom ramen för BEPS har flera olika strategier, dokument och rekommendationer tagits fram i syfte att motverka skattebaserosion och förflyttning av vinster. Projektet utfördes på uppdrag av G20-länderna och resulterade i ett antal handlingsplaner (action-plans). BEPS har i högsta grad kommit att påverka området för internprissättning. Tanken är att innehållet i dessa handlingsplaner ska förverkligas genom olika metoder. Detta har bland annat resulterat i att TPG har reviderats i betydande omfattning.<sup>7</sup> Eftersom området rör gränsöverskridande transaktioner så är det naturligt att området måste förhålla sig till en internationell utveckling. Trots att tvisterna i internprissättningsfrågor är relativt många och det ofta rör stora belopp så är regleringen i lag förvånansvärt litet. Detta betyder inte att området är okomplicerat utan snarare tvärtom. Lagrummet har istället kommit att kompliceras med praxis, tolkningshänvisningar till ”soft law” med mera. Området internprissättning är som nämnts stort och kompensationsinvändningar utgör endast en liten del i en komplicerad helhet. Relevansen att studera just kompensationsinvändningar grundar sig i att lagrummet är kort, förarbeten ger begränsad vägledning och en hel del av praxisen kring dessa har bildats för relativt länge sedan. Det viktigaste prejudikatet är från 1991 men anses fortfarande vara centralt. Samtidigt som praxis och lagtext är relativt gammal så har världen och transaktionerna på området kommit att utvecklas och omfatta allt större andel av handeln. Det internationella arbetet, exempelvis inom EU men framförallt inom ramen för OECD, har utvecklats enormt och så sent som juni 2017 kom den senast uppdaterade versionen av TPG. Även i Sverige har internprissättningsmålen kommit att öka under senare år.<sup>8</sup> I takt med den ökade internationaliseringen av skatterätten har debatten om vart skatterätten har sin källa blivit alltmer livfull. Det är i denna djungel av regler som jag ämnar plocka ut ett fenomen för närmare studier, nämligen den så kallade kompensationsinvändningen. Kompensationsinvändningen må utgöra en liten del i en komplicerad helhet men som uppsatsen kommer visa så är denna lilla del viktig.

## 1.2. Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att undersöka huruvida den praxis kring kompensationsinvändningar som utarbetats av HFD kan avgränsas och definieras och i

---

<sup>6</sup> OECD benämner själva samarbetsprojektet *The Inclusive Framework on BEPS*, se OECD, About the Inclusive Framework on BEPS, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (Hämtad 2017-09-11). När jag i det följande kommer använda förkortningen BEPS så är det själva samarbetet inom OECD som åsyftas.

<sup>7</sup> Se närmare om TPG under 2.3 OECD och TPG.

<sup>8</sup> Exempelvis så resulterar en sökning på ordet ”internprissättning” i Zeteos databas i 128 avgöranden från kammarrätten. 105 (82%) av dessa har meddelats 2013 eller senare vilket kan ge en fingervisning om områdets ökade betydelse i svensk skatterätt.



sådana fall hur avgränsningen bör göras. Vidare syftar uppsatsen till att, i begränsad omfattning, undersöka om dessa gränser skapar förutsebarhet på internprissättningsområdet i frågor som är kopplade till kompensationsinvändningar.

Dessa syften kan tillgodoses på flera sätt men i denna uppsats har jag valt att arbeta utifrån två frågeställningar vilka jag försöker besvara utifrån ett förutsebarhetsperspektiv. Dessa frågor är:

- Är det tydligt hur den svenska korrigeringsregeln i 14:19-20 IL ska tillämpas i förhållande till kompensationsinvändningar?
- Är det tydligt vilken roll som TPG spelar vid tillämpningen av korrigeringsregeln, särskilt med avseende på kompensationsinvändningar?

### 1.3 Metod och material

Den här uppsatsen kan delas upp i tre delar. I en första del (kapitel 2) kommer de relevanta rättsfallen från HFD att analyseras och diskuteras. Tanken är att resultatet från den första delen kommer att resultera i så tydlig definition av vad som utgör en godtagbar kompensationsinvändning som möjligt. I den andra delen (kapitel 3) så kommer fyra stycken kammarrättsdomar att analyseras och diskuteras mot bakgrund av det resultat som genererats i uppsatsens första del. I den tredje delen (kapitel 4) följer en analys där uppsatsens två övergripande frågeställningar försöker besvaras utifrån ett förutsebarhetsperspektiv. Analysen i den tredje delen görs med utgångspunkt från vad som framkommit i de båda första delarna.

Den första delen av uppsatsen är rättsutredande. Den liknar en klassisk rättsdogmatisk studie där jag försöker identifiera vad som gäller avseende kompensationsinvändningar utifrån lagtext, förarbeten, praxis och doktrin där förstnämnda rättskälla tillerkänns mest auktoritet följt av de andra i fallande ordning såsom de är uppräknade. I uppsatsens första del problematiserar jag inte hierarkierna utan erkänner dem som auktoritära samt låter dem fungera som utgångspunkt för rättsutredningen.<sup>9</sup> Jag vill framhålla att jag inte tillhör dem som tror att det är fruktbart att reducera rättsvetenskap och juridik till idén om att finna gällande rätt. Jag tror att studiet av fenomen inom juridiken bör kompliceras och nyanseras betydligt mer. Det finns dock fördelar med att utgå från en rättsdogmatisk metod när normer ska undersökas från ett förutsebarhetsperspektiv.<sup>10</sup> Som rättsutredningen kommer att visa är lagregleringen kring internprissättning och kompensationsinvändningar väldigt knapphändig. Inte heller förarbetena är speciellt

---

<sup>9</sup> Jag kommer inte fördjupa mig mer i en diskussion av rättsdogmatisk metod här men kan konstatera att min utgångspunkt liknar den rättsdogmatiska metod som beskrivs av Sandgren, se Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, 3 uppl., Norstedts Juridik AB 2015 s. 43–45. I det följande används kortformen Sandgren (2015).

<sup>10</sup> Se mer om detta under 1.3.1 Om rättsdogmatisk metod och skatterätt.

utförliga och doktrinen på området relativt begränsad. Detta har resulterat i att den rättspraxis som finns på området har fått särskilt stor betydelse. Som en följd av detta kommer rättsutredningens tyngdpunkt ligga på analys av rättspraxis.

Den andra delen av uppsatsen har en empirisk ansats. Empirisk i den meningen att jag undersöker domar från kammarrätten. Kammarrättens domar är inte prejudikatbildande och därför mindre intressanta ur ett rättsdogmatiskt perspektiv. Kammarrättsdomarna kan dock utgöra intressanta exempel på hur prejudikaten från HFD används i det praktiska rättslivet, särskilt hur lägre domstolar tillämpar prejudikaten men även hur enskilda parter använder dem i sin argumentation. Redan här bör klargöras att uppsatsen inte syftar till att slå fast gällande rätt. Uppsatsen har heller inte ambitionen att entydigt visa hur den gällande rätten ur ett teoretiskt perspektiv fungerar i det praktiska rättslivet. Det finns dock relevanta ambitioner, både med uppsatsen i sin helhet samt med metoden att studera kammarrättsdomar. Lagtolkning är ibland problematiskt. Det är logiskt att domstolspraxis får en viktig roll när ett lagrum bara uttrycker reglering på ett generellt plan. Ibland är också prejudikaten mycket svepande och uttrycker endast vaga principer eller ytliga riktlinjer. Uppsatsen kommer visa att detta gör sig gällande avseende praxis kring kompensationsinvändningar. Om man inte nöjer sig med det generella utan vill lära sig mer om ett juridiskt fenomen, exempelvis kompensationsinvändningar, kan man exempelvis läsa doktrin på området för att se hur namnkunniga auktoriteter har resonerat kring gällande lag och tillämpning. Ett annat alternativ är att studera hur underrätt eller kammarrätt har tolkat lag och prejudikat. Att studera rättstillämpningen är inte lätt och kommer inte ge några slutgiltiga svar. Resultatet blir logiskt beroende av vilka frågor man ställer sig, vilket urval av material som studeras etcetera. Trots de svårigheter som finns med att studera rättstillämpningen så kan dessa studier ändå rendera många intressanta exempel. En ambition med uppsatsen blir således att belysa olika problem kring kompensationsinvändningar med exempel från det praktiska rättslivet i form av domar från kammarrätten.

Den tredje delen av uppsatsen utgörs av en analys ur ett förutsebarhetsperspektiv. Här besvaras uppsatsens övergripande frågeställningar baserat på vad som framkommit i uppsatsens tidigare delar. Analysen i den tredje delen är inte begränsad till ett rättsdogmatiskt perspektiv utan tar ett helhetsgrepp utifrån vad som framkommit av rättsutredningen, det empiriska materialet i form av kammarrättsdomar, alternativa rättskällor såsom TPG samt idéer som presenterats i doktrin. Om man gärna vill sätta en metodologisk etikett på vad som görs i denna del så kan den närmast beskrivas som rättsanalytisk.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Rättsanalytisk i den meningen att rätten analyseras med utgångspunkt från frågeställningarna och ett förutsebarhetsperspektiv istället för rättskällorna. Vad som menas med förutsebarhetsperspektiv följer under 1.3.2.

### 1.3.1 Om rättsdogmatisk metod och skatterätt

Jag har redan antytt att det finns goda anledningar till att använda en rättsdogmatisk metod som grund för en rättsutredning innan man börjar studera rättstillämpningen som sker utanför HFD. Anledningen till detta är att skatterätten vilar på ett antal principer som utan tvekan kan sägas vara tungt förankrade och erkända från rättslivets samtliga aktörer. Som grund för dessa principer är utgångspunkten att beskattningen som fenomen är att betrakta som ett ingrepp från det allmänna, en tvingande prestation från den skattskyldige vars användning kontrolleras av stat och kommun.<sup>12</sup> En av dessa principer är legalitetsprincipen med dess syfte att skapa förutsebarhet och frihet från godtycke.<sup>13</sup> Inom skatterätten så uttrycks legalitetsprincipen bland annat genom föreskriftskravet, lite förenklat innebärande att uttag av skatt måste regleras i lag beslutad av riksdagen, 8 kap. 2 § jmf. 8 kap. 3 § p. 2 regeringsformen (1974:152). Det finns ytterligare en rad principer som är viktiga inom skatterätten. Här ska ingen fördjupning göras men likformighetsprincipen, neutralitetsprincipen, principer om symmetri, kontinuitet, reciprocitet, enkelhet och synlighet är alla principer som anses genomsyra skatterättslig lagstiftning.<sup>14</sup> En stor gemensam nämnare som kan utläsas ur dessa skatterättsliga principer är att beskattningen ska vara en förutsebar företeelse, något som i bästa fall ska kunna prognostiseras på förhand av den skattskyldige genom tillgängliga och tydliga regelverk. För att kunna tillfredsställa ett krav och behov av förutsebarhet så kan inte regelverket betraktas med alltför fria tyglar. Ett rättsdogmatiskt förhållningssätt, där rättskälleläran med dess fasta hierarki utgör ett axiom, kommer åtminstone på ett teoretiskt plan skapa förutsebarhet. Jag tror det är av denna anledning som rättsdogmatiska metoder ofta tillmätts stor betydelse i skatterättsliga studier och också av denna anledning som rättskälleläran kommit bli tungt vägande när ett skatterättsligt problem ska få sin lösning. Det är alltså därför logiskt att även i denna uppsats ta avstamp utifrån ett rättsdogmatiskt perspektiv i uppsatsens del 1 för att sedan, ur ett vidare och friare perspektiv, diskutera olika problem som uppkommit vid studierna av kammarrättspraxis i del 2. Om man gärna vill ha en särskild metodologisk etikett på det som företas i uppsatsens del 2 kan metoden närmast beskrivas som rättsanalytisk. Det vill säga att studien inte stannar vid att fastställa gällande rätt utan analyserar olika problem kring den gällande rätten med utgångspunkt från några utvalda kammarrättsavgöranden.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt, 16 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2017, s. 1. I det följande används kortformen Lodin m.fl. (2017).

<sup>13</sup> Pahlsson, Robert, Konstitutionell Skatterätt, 3 uppl., Iustus förlag AB, Uppsala, 2013, s. 88. I det följande används kortformen Pahlsson (2013).

<sup>14</sup> Lodin m.fl. (2017) s. 46–52.

<sup>15</sup> Det som görs i del 2 har alltså många likheter med det som beskrivs i Sandgren (2015) s. 45–46.

### 1.3.2 Vad menar jag med förutsebarhetsperspektiv?

Förutsebarhet är naturligtvis ingen rättslig princip som endast återfinns inom skatterätten som juridiskt område. Idag är det nog tämligen riskfritt att påstå att förutsebarhet är en principiell målsättning inom all den lagstiftning som en rättsstat producerar. I en artikel skriver Mårten Schultz om förutsebarhet som ”Den orubbliga principen”.<sup>16</sup> Schultz tar upp att förutsebarheten gör sig särskilt gällande inom den offentliga rättens domäner men att den också gäller på civilrättens område. Grundtanken är egentligen självklar, lagarna måste vara tillgängliga och förståeliga för gemene person så att maktutövningen inte ska hemfalla till godtycke och missbruk. Lika självklart som att lagarna ska sträva efter att vara förutsebara så kan inte allting detaljregleras. Lagar måste i någon utsträckning ställas upp som generella regler. Detta är också självklart eftersom man inte behöver fundera särskilt länge för att inse att varje tänkbar situation som sker ute i verkligheten knappast kan beskrivas och regleras i skrift. Följaktligen så kommer det alltid finnas en naturlig spänning mellan å ena sidan det vaga och generella och å andra sidan det konkreta och detaljerade när det kommer till normer.<sup>17</sup> Detta förhållande kommer att inverka på vilken grad av förutsebarhet som en norm har. En vag och generell reglering syftar till att omfatta många situationer och fenomen. Därför kommer det bli mindre förutsebart hur omständigheterna bedöms i det enskilda fallet när den vaga och generella regeln tillämpas. Enligt samma logik kommer den detaljerade och exakta regeln att bli mer förutsebar men samtidigt kommer den omfatta färre av de fenomen och händelser som sker i verkligheten. Enligt det här synsättet så blir det logiskt att varje norm kommer vara mer eller mindre förutsebar.

En annan fundering kring huruvida en norm skapar förutsebarhet är vilken relation som finns mellan normen och de intressen som normen ska tillgodose. Jag menar att man istället för att fråga sig om en norms tillämpning är förutsebar eller inte bör fråga sig om normen skapar tillräcklig förutsebarhet i relation till de intressen som normen kan komma att påverka. Eftersom olika rättsområden ställer upp regler som hanterar olika typer av intressen så leder det logiskt till att det med tiden uppstår olika kulturer och förväntningar på hur förutsebara normerna inom de olika rättsområdena bör vara. Jag menar att det är viktigt att förstå att dessa typer av gränsdragningar aldrig kan bli någon exakt vetenskap utan olika begrepp och avgränsningar får användas efter bästa förmåga. Pålsson ger ett exempel på ett tolkningskrav när han menar att en tolkning av en skatteregel ska ha ”objektivt stöd i lagtextens ordalydelse”.<sup>18</sup> Ett objektivt stöd i lagtextens ordalydelse skapar åtminstone någon form av förutsebarhet vid normens tillämpning. När jag skriver om ett förutsebarhetsperspektiv måste det följligen definieras närmare i förhållande till skatterätten som rättsområde. Förutsebarhet är nära

---

<sup>16</sup> Schultz, Mårten, Den orubbliga principen, Dagens Juridik 2008-03-07  
<http://www.dagensjuridik.se/2008/03/den-orubbliga-principen>  
(Hämtad 2017-11-08).

<sup>17</sup> Med norm avser jag inte endast normer uttryckta i föreskriftsform utan även normer som verkar på andra sätt, exempelvis genom domstolspraxis eller administrativ praxis på en myndighet.

<sup>18</sup> Pålsson (2013) s.88.

besläktat med legalitetsprincipen och begreppen har flera gemensamma premisser. Genom att titta på hur legalitetskraven definieras inom skatterätten så kan vi samtidigt spåra den förväntan på förutsebarhet som finns inom skatterätten. Vi kan nu försöka omformulera frågan till; vilket mått av förutsebarhet bör vi förvänta oss av en skatterättslig norm?

Jag var tidigare inne på att skatt som fenomen är att betrakta som ett ingrepp från staten i den enskildes privata sfär.<sup>19</sup> Rättsområden som reglerar ingrepp från det allmänna i den enskilda sfären utgör ofta typexempel på rättsområden där det råder ett stort krav på förutsebarhet. Skatterätten är inget undantag och bland annat Hultqvist har visat hur legalitetsprincipen fått en särskild innebörd i skatterätten.<sup>20</sup> Hultqvist menar att legalitetsprincipen inom skatterätten kännetecknas av fyra aspekter. Han skriver:

” – **Föreskriftskravet** (även benämnd *praeter legem* -förbudet eller *lex scripta* -kravet), dvs. att skatt, straff, annat offentligt tvång, endast får utövas under de i föreskrifterna angivna förutsättningarna. Det enda offentliga organ som har skattekompetens enligt regeringsformen är riksdagen, inte regeringen, domstolar eller myndigheter. Enda sättet att utöva denna kompetens är genom föreskrifter i lag (8 kap. 3 § RF).

– **Analogiförbudet** . Får man inte beskatta, straffa eller använda tvång om det inte följer av föreskrift, får man följaktligen inte heller göra det för att situationen är jämförbar eller nästan likadan (analog). Detta förbud är en spegelbild av föreskriftskravet. Omfattas situationen inte av föreskrifterna är det inte skattepliktigt, straffbart etc – dvs. motsatsvis följer ”ingen skatt utan lag” och ”inget brott utan lag”.

– **Retroaktivitetsförbudet** . Föreskrifter får inte avse omständigheter som inträffat innan föreskrifterna trätt i kraft, om inte något av de angivna undantagen är för handen (se vidare 2 kap. 10 § RF).

– **Bestämmdhetskravet** (eller obestämdhetsförbudet). Normerna på de områden där föreskriftskravet gäller ska vara någorlunda klara, så att riksdagen verkligen har bestämt vad som skall beskattas eller bestraffas, inte bara tillåter att myndigheter och domstolar beskattar eller bestraffar när det är ”skäligt” eller någon är en ”skurk”, vilket leder till godtycke. Omvänt bör oklarheter inte åberopas till den enskildes nackdel och ytterst kan en norms oklarhet leda till att den inte tillämpas alls. Om oklarheten däremot är till den enskildes fördel och skapar en valfrihet för den enskilde behöver den inte vara problematisk.”<sup>21</sup>

Det finns utrymme att invända mot att betrakta kompensationsinvändningen som en enskild norm som skulle omfattas av de riktlinjer som Hultqvist ställer upp angående skatterättsliga normer. Ett argument skulle kunna vara att kompensationsinvändningar inte är att betrakta som normer utan endast en samlingsbeteckning för olika fenomen som är relevanta när korrigeringsregeln ska tillämpas. Jag ska inte föregå den

<sup>19</sup> Se 1.3.1 Om rättsdogmatisk metod och skatterätt.

<sup>20</sup> Se exempelvis Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1995 eller Pahlsson, Robert, Konstitutionell Skatterätt, 3 uppl., Iustus förlag AB, Uppsala, 2013, s.21.

<sup>21</sup> Hultqvist, Anders, Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv, Svensk Skattetidning nr 3/2009, s. 250–266, s. 251–252.

diskussionen utan hänvisar istället till uppsatsens avsnitt om slutsatser där det förhoppningsvis kommer att bringas klarhet. Som utgångspunkt görs ändå antagandet att kompensationsinvändningen som begrepp är en skatterättslig norm som skapats genom domstolspraxis och att den i egenskap av skatterättslig norm bör underkastas liknande krav som övrig skattelagstiftning ställs inför och som exemplifierats ovan. När jag senare i uppsatsen kommer att analysera och diskutera förutsebarheten så kommer jag göra det dels utifrån den teoretiska bakgrund som behandlas i kapitel 2 samt ur ett praktiskt perspektiv där kammarrättens avgöranden från kapitel 3 utgör exempel på hur samma frågor kan hanteras i praktiken. Jag kommer att pröva förutsebarheten genom att försöka besvara nedanstående frågeställningar utifrån uppsatsens rättsutredande del men även utifrån de praktiska exempel i form av kammarrättsdomar som undersökts:

- Är det tydligt hur den svenska interna korrigeringsregeln i 14:19-20 §§ IL ska tillämpas i förhållande till kompensationsinvändningar?
- Är det tydligt vilken roll som TPG spelar vid tillämpningen av korrigeringsregeln, särskilt med avseende på kompensationsinvändningar?

Om svaren blir nekande på de ovanstående frågeställningarna så är detta problematiskt ur ett förutsebarhetsperspektiv. Jag vill särskilt poängtera att det är de här frågorna som är utgångspunkten när jag försöker undersöka huruvida normerna kring kompensationsinvändningar är förutsebara, inte de läror och teorier som exempelvis Hultqvist eller Pålsson ställt upp. Sen är det självklart så att mina frågor och mitt perspektiv både är inspirerat och beroende av deras tidigare arbeten.

### 1.3.3 Varför rättsfallsstudier?

Som redan har nämnts så är uppsatsen uppdelad i flera delar. Den första delen utgörs av en rättsutredning. Huvuddelen av den rättsutredningen kommer uppehålla sig vid analyser av relevanta fall från HFD som behandlar kompensationsinvändningar. Detta är logiskt eftersom både lagstiftning och förarbeten på området är begränsade samt att själva termen och begreppet kompensationsinvändning nästan uteslutande är en produkt av praxis. Eftersom analyserna görs inom ramen för en rättsutredning så är målet med analysen att definiera vad som utgör prejudikatbildning i respektive fall för att sedan sammanställas i ett försök att visa på hur rättsläget ser ut. Ur en rättskällemässig synvinkel så väger praxis tungt och inom skatterätten med ett relativt smalt fokus på just kompensationsinvändningar så har praxis avgörande betydelse.

När det gäller uppsatsens andra del är det inte lika självklart att studera kammarrättsdomar. Man kan fråga sig vad som är anledningen till att titta på just kammarrättsdomar. Om man är intresserad av att titta på hur fenomenet kring kompensationsinvändningar yttrar sig i det praktiska rättslivet så kan man tänka sig flera olika metoder. Exempelvis så hade man kunnat studera överklagade beslut från

SKV, underrättspraxis etcetera. Min motivering har framförallt två skäl. Det ena är att kammarrätten i praktiken kommer att bli den högsta instans som prövar internprissättningsmål, HFD ska ju som huvudregel endast ta upp fallen om de kan få betydelse som prejudikat, 35–36 §§ förvaltningsprocesslagen (1971:291). Om det visar sig att det går att problematisera ett avgörande från kammarrätten så blir det också indirekt ett rättssäkerhetsproblem. Tanken är enkel, om den i praktiken högsta instansen tillämpar gällande rätt på ett bristande sätt och skattesubjektet eller SKV har nåtts väg ände så har vi en tydlig diskrepans mellan gällande rätt och de verkliga möjligheterna att få rätt. Detta ställer analysen mer på sin spets än om man till exempel studerar domar från underrätt där avgörandena kan överklagas och det finns rimliga chanser att få saken prövad i kammarrätten.

#### 1.3.4 Närmare om fallen från HFD

Jag har valt ut sju domar från HFD som jag ska studera närmare. Fallen är utvalda då de ofta refererats i lagkommentarer, litteratur, artiklar etcetera som de betydande på området internprissättning och specifikt gällande kompensationsinvändningar.<sup>22</sup> Samtliga fallen behandlar kompensationsinvändningar i någon utsträckning, vissa mer och utförligt, andra mindre och ytligt. Genom att behandla alla sju är det sannolikt att jag inte missar någon viktig aspekt av det fenomen som jag avser undersöka.

I studiet av domarna från HFD kommer fokus att ligga nästan uteslutande på HFD:s argumentation i domskälen. Metoden är på intet sätt kontroversiell och syftet är att i möjligaste mån definiera prejudikaten gällande kompensationsinvändningar. Ambitionen i analysen av domarna är att göra en självständig bedömning utifrån texten såsom den är formulerad av HFD. Syftet är inte att redogöra för vad olika auktoriteter på området tycker om domarna. Självklart kan det bli så att referenser görs till kunniga på området i samband med analysen men jag kommer utgå från de slutsatser som jag själv bedömer rimliga utifrån det HFD faktiskt har skrivit.

#### 1.3.5 Närmare om studiet av kammarrättsdomar

Jag har valt ut fyra domar från tre olika kammarrätter i Sverige. I urvalsprocessen av kammarrättsdomar har jag framförallt utgått från två kriterier. Det ena kriteriet var att hitta så nya domar som möjligt. Eftersom analyserna görs utifrån ett förutsebarhetsperspektiv så blir det logiskt att analyserna bör göras på så färskt material som möjligt där det åtminstone i teorin borde vara så att domstolen har tagit hänsyn till

---

<sup>22</sup> Det finns flera exempel, ett är att Arvidsson i sin avhandling, ägnar betydande utrymme till RÅ 1979 1:40, RÅ 1980 ref. 1:59, RÅ 1984 ref. 1:16 samt betydande utrymme till sakomständigheterna i det som så småningom skulle bli RÅ 1991 ref. 107, se Arvidsson, Richard, Dolda Vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, 1990. I det följande används kortformen Arvidsson (1990).

den senaste utvecklingen på området. Då internprissättningsområdet är ett område som förändras snabbt så är det relevant att domarna som analyseras är så nya som möjligt. Även om mycket av gällande praxis på internprissättningsområdet är relativt gammal så har många andra faktorer som kan inverka förändrats. Exempel på en sådan faktor är att det har gjorts kontinuerliga uppdateringar av TPG genom åren. Den senaste revideringen skedde till följd av BEPS. En annan faktor är att den internationella handeln har intensifierats vilket ökat incitamenten för världens skattemyndigheter att granska fler intressegemenskapers internationella internprissättningar. Även formerna för internationell handel har kommit att förändras i takt med den teknikutveckling som skett de senaste decennierna vilket i sig aktualiserar nya gränsdragningsproblem. Även SKV:s intresse för internprissättning har ökat och SKV har under de senaste åren bedrivit betydligt fler internprissättningsrevisioner än tidigare vilket följaktligen har resulterat i fler domstolsavgöranden. Sammanfattningsvis finns det alltså många goda skäl till att analysera så nya domar på området som möjligt.

Det andra kriteriet i urvalsprocessen har varit att hitta domar där termen kompensationsinvändning används av parter och domstol som ett självständigt juridiskt begrepp. Termen kompensationsinvändning är återkommande i läroboksmaterial, artiklar, avhandlingar med mera. Det är uppenbart att många uppfattar termen som ett begrepp med en särskild juridisk innebörd när den används i relation till korrigeringsregeln och internprissättningsfrågor. I samtliga fyra kammarrättsdomar som valts ut och analyserats närmare så används termen kompensationsinvändning på detta sätt om än i varierande utsträckning. Det hade varit fullt möjligt att titta på fler kammarrättsdomar, även sådana där olika invändningar förekommer som kan liknas vid kompensationsinvändningar men som presenteras och anförs i andra termer. Detta hade både varit intressant och berikat undersökningen men är extremt tidskrävande ur metodologiskt hänseende och har därför valts bort.

Domarna är utvalda genom databassökningar i Zeteo. Samtliga domar är meddelade 2013 eller senare. Genom att använda sökordet ”kompensationsinvändning” respektive ”kompensationsinvändningar” fick jag ett urval av ca 30 kammarrättsdomar som meddelats under perioden 2001–2017. 22 av dessa domar meddelades 2013 eller senare och jag sorterade bort de som meddelats tidigare än 2013. Från dessa 22 domar valdes fyra stycken. Motiveringen till att titta på just dessa fyra var att de stämde bra överens med urvalskriterierna både vad gällde att referera till kompensationsinvändningar som begrepp samt att de meddelats relativt nyligen. Målsättningen med studiet av kammarrättspraxis har aldrig varit att dra några generella slutsatser om hur exempelvis svensk kammarrätt tillämpar rätten etcetera. Målsättningen har varit att se om det finns några exempel på problem ur ett förutsebarhetsperspektiv och i sådana fall analysera dem.

I studiet av domarna från kammarrätt kommer jag att ta mig större friheter jämfört med studierna av domarna från HFD. Liksom domarna från HFD kommer tyngdpunkten ligga på en analys av domskälen vad gäller de kompensationsinvändningar som är



aktuella i målet. I syfte att bredda kan analysen även komma att omfatta hur skattesubjekten formulerar och anför sina kompensationsinvändningar. Jag hävdar att ett bredare fokus på samtliga aktörer i kammarrätten ger en intressantare bild av hur begreppet kompensationsinvändning används i skatterättsliga kontexter. I de fall kammarrätten refererar till målets avgörande i förvaltningsrätt kommer jag också att analysera förvaltningsrättens argumentation i relevanta delar.<sup>23</sup> Argumentationen i kammarrätten kommer att analyseras utifrån de slutsatser kring gällande rätt som har formulerats i uppsatsens första del.

## 1.4 Avgränsningar

Området kring internprissättning är stort. Det finns förvånansvärt få lagar på området, inte särskilt omfattande förarbeten men förhållandevis mycket praxis. Dessutom används omfattande material från OECD som tolkningsverktyg i svensk intern rätt.<sup>24</sup> Det finns en mängd olika perspektiv och varianter på att undersöka internpriserättsliga frågor. I den här uppsatsen är ambitionen att i så renodlad variant som möjligt avskilja kriterier för kompensationsinvändningar och undersöka dessa. Att det inte är möjligt att totalt isolera kompensationsinvändningar från den kontext där de uppstår är självklart men genomgående så kommer faktorer som inte är direkt relevanta i förhållande till kompensationsinvändningarna att sorteras bort eller generaliseras i sina beskrivningar. Det är fullt möjligt att avgränsa uppsatsen ytterligare på flera sätt. Exempelvis skulle man kunna analysera hur kompensationsinvändningar skiljer sig åt beroende på vilken internprissättningsmodell som används, jämförelser mellan olika länder skulle kunna göras med mera. Listan på olika undersökningsobjekt kan göras lång med olika varianter bara vad gäller kompensationsinvändningar. Liksom det är möjligt att avgränsa undersökningsobjektet så är det i andra ändan möjligt att utöka undersökningsområdet. Området internprissättning är stort och listan på möjliga undersökningar kan göras närmast oändlig. Av detta följer att jag inte här kan lista allting som uppsatsen inte innehåller. Men ett par exempel på närliggande undersökningsobjekt som den här uppsatsen inte hanterar bör nämnas. Uppsatsen fokuserar inte på att diskutera internprissättningsmodeller.<sup>25</sup> Uppsatsen utgör heller inte något försök att definiera armlängdsregeln.

En annan problematik som bör nämnas är förhållandet mellan den interna nationella korrigeringsregeln i IL och den som återfinns i de svenska skatteavtalen. Skatteavtal fyller flera funktioner men den huvudsakliga funktionen är att reglera hur inkomster som är föremål för dubbelbeskattning ska beskattas. Detta löses i regel på så vis att en skattejurisdiktion helt eller delvis avstår sitt beskattningsanspråk enligt gällande

---

<sup>23</sup> Detta endast i ett fall där kammarrätten uttryckligen hänvisar till förvaltningsrättens bedömning vad gäller den skattskyldiges kompensationsinvändning.

<sup>24</sup> På vilket sätt material från OECD används som tolkningsverktyg kommer diskuteras närmare i flera delar av uppsatsen, se exempelvis 2.3 och 4.3.

<sup>25</sup> Även om sådana i någon mån behöver förklaras.

skatteavtal. Skatteavtalen kan således fungera i begränsande riktning. De allra flesta av Sveriges skatteavtal har stor följsamhet till det modellavtal som tagits fram av OECD.<sup>26</sup> I art. 9 OECD Model Tax Convention (OECD MTC) finns en korrigeringsregel som liknar den svenska korrigeringsregeln och reglerar under vilka förutsättningar som Sverige i egenskap av avtalspart har rätt att korrigera ett resultat. Ett problem som kan uppstå är att den svenska reglering som återfinns i IL delvis inte är likalydande med den som återfinns i skatteavtalen samt att tolkningarna av respektive regleringar inte nödvändigtvis behöver bygga på samma tolkningsprinciper. Vi riskerar alltså att i praktiken hamna i situationer där tillämpningen av den svenska interna regleringen på olika sätt kan komma att begränsas av gällande skatteavtal. Den här problematiken är viktig och relevant när det kommer till internprissättningsfrågor. I denna uppsats kommer dock uteslutande fokus vara på den svenska interna korrigeringsregeln som återfinns i 14:19-20 IL. Att göra en noggrannare undersökning kring relationen mellan den 14:19:20 IL och OECD MTC art. 9 är relevant men antagligen omfattande nog för att utgöra en egen uppsats eller avhandling.

## 1.5 Förhållandet till tidigare arbeten

Jag är inte den första som skriver om kompensationsinvändningar. Jag har dock inte lyckats hitta några stora akademiska verk som haft huvudfokus på just kompensationsinvändningar, men det finns flera verk som på olika sätt berör internpriserättsliga frågor och därmed ofrånkomligen kommer in på kompensationsinvändningar i någon utsträckning. En del av dessa arbeten börjar bli till åren men är ändå delvis bra, framförallt vad gäller analyser av gamla rättsfall som fortfarande är relevanta och har prejudikatvärde. Jag syftar framförallt på Richard Arvidssons avhandling från 1990.<sup>27</sup> Kompensationsinvändningar har också på olika sätt behandlats i skatterättsliga tidskrifter men oftast som komplettering till andra frågeställningar. Vad gäller tidigare studentuppsatser, examenarbeten och dylikt finns det ganska många som handlar om olika internpriserättsliga frågor och några stycken som har kompensationsinvändningar som fokus.<sup>28</sup> Dessa uppsatser är dock till stora delar endast refererande till auktoriteter på området och är ofta begränsade vad gäller tillägg till debatten om än noggrant sammanställda och pedagogiskt presenterade.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> Sallander, Ann-Sophie, Skatteavtal – Om tolkning och tillämpning, Liber AB, Stockholm 2015, s. 47. I det följande används kortformen Sallander (2015).

<sup>27</sup> Arvidsson (1990).

<sup>28</sup> De som ligger närmast mitt område är Askklund, Johan, Helhetsbedömningar vid tillämpning av korrigeringsregeln – i strid med armlängdsprincipen? (examensarbete, 30 högskolepoäng), Juridiska fakulteten, Lunds universitet, 2016. Bengtzén, Jesper, Armlängdsprincipen i svensk rätt – med fokus på indirekta prissättningsystem (examensarbete, 30 poäng), Juridiska fakulteten, Lunds universitet, 2015 samt Johansson, Andreas, Helhetsbedömning i internprissättningsmål – vilka kompensationsinvändningar är godtagbara? (examensarbete, 20 poäng), Juridiska fakulteten, Lunds universitet, 2004. I det följande används kortformen Johansson (2004).

<sup>29</sup> Detta med undantag för Johansson (2004). Johanssons slutsatser är både intressanta och självständiga samt väl motiverade.

Sammanfattningsvis finns en del skrivet som i varierande utsträckning behandlar kompensationsinvändningar. Detta är bra och förhoppningsvis kan min analys bli bättre underbyggd med stöd av dessa arbeten.

## 1.7 Uppsatsens disposition

Uppsatsen tar sin egentliga början i kapitel 2 där uppsatsens rättsutredande del kommer att presenteras. Denna del är huvudsakligen deskriptiv i sin framställning. Samtidigt som denna del syftar till att ge en översikt på rättsområdet och presentera den rättsliga kontexten så förs en analytisk diskussion simultant med det deskriptiva redan i den här delen. Rättsutredningen är medvetet begränsad till de delar som är relevanta för kompensationsinvändningar. Den viktigaste delen i kapitel 2 är rättsfallsanalyserna av fallen från HFD samt delarna om OECD och TPG. Kapitel 3 bygger vidare på de slutsatser som dras i kapitel 2 men nu lämnar uppsatsen den abstrakta nivån. Fokus flyttas från gällande rätt och undersöker några kammarrättsdomar. I kapitel 3 kommer det också att presenteras problem och diskussioner som uppkommit i samband med analysen av kammarrättsdomarna. I kapitel 4 kommer uppsatsens analys utifrån ett förutsebarhetsperspektiv att renodlas. I kapitel 5 kommer uppsatsen sammanfattas och slutsatser presenteras.

## Kapitel 2 - Rättsutredningen

### 2.1 Inledning

I detta kapitel följer rättsutredningen gällande kompensationsinvändningar. Som en integrerad del av rättsutredningen redogörs det för bakgrund till korrigeringsregeln och internprissättning i ett brett perspektiv.

Jag förutsätter att läsaren på ett åtminstone grundläggande plan är bekant med internprissättningsfrågor. Bakgrundsdelen gällande internprissättning i stort är avsiktligt kort och kommer ibland att verka oproblematiserad och onyanserad. Detta är ofrånkomligt då endast de mest grundläggande aspekterna får plats här. Målsättningen är endast att visa från vilken bakgrund och rättslig kontext som kompensationsinvändningen härrör.<sup>30</sup> Tyngdpunkten i kapitlet ligger utan tvekan på analysen av rättsfallen från HFD som verkat prejudikatbildande gällande kompensationsinvändningar.

### 2.2 Korrigeringsregeln, 14:19-20 §§ IL

Från tid till annan så uppmärksammas det i media att företag på olika sätt skatteplanerar så att inkomster som genereras i Sverige, genom olika metoder, undgår beskattning här i Sverige där företagen är skattskyldiga. Skatteplanering och skatteflykt är inga entydiga begrepp och ber man om en definition så kommer den sannolikt skilja sig mycket åt beroende på vem man frågar. Att undanhålla inkomster från beskattning i Sverige kan göras på flera sätt. I den här uppsatsen handlar det enbart om fall där skatt kan komma att undanhållas genom en felaktig prissättning. Kärnan i typexemplet som med små varianter brukar dyka upp, i stort sett i varenda framställning på området, brukar vara följande.

Företag Sverigebolaget AB (SAB) har skatterättslig hemvist i Sverige. SAB gör affärer med företaget Utlandsbolaget (UB), som är del av samma koncern som SAB men har skatterättslig hemvist i ett lågskatteland.<sup>31</sup> Affärerna går till på det viset att SAB tillverkar varor som de säljer till UB. SAB prissätter varorna till UB med ett pris som understiger marknadspriset för motsvarande varor på marknaden. UB säljer sedan i sin

---

<sup>30</sup> Det finns inte något rimligt försvar för att göra en längre utläggning i denna uppsats. Det finns gott om presentationer över grundläggande internprissättningsystematik i allt från läroböcker till SKV:s och de större revisionsbyråernas hemsidor. Se exempelvis SKV:s hemsida <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html> (hämtad 17-10-20) Dahlberg (2014) s. 176–185.

<sup>31</sup> Definitionen av lågskatteland kan problematiseras men för enkelhetens skull handlar det i exemplet om ett land som har betydligt lägre bolagsskatt än Sverige.

tur vidare varorna till olika kunder för ett marknadsmässigt pris. Resultatet blir att SAB får ett lägre resultat med detta upplägg jämfört med om deras prissättning till UB varit marknadsmässig. Eftersom UB säljer varorna till marknadspris så kommer koncernens vinst att koncentreras till UB. Koncernens resultat efter skatt har blivit högre eftersom beskattningsunderlaget har ökat i lågskattelandet och minskat i Sverige.

Exemplet ovan kan självklart kompliceras och varieras men på ett grundläggande plan är skatteundandragande genom felprissättning inte mer komplicerat än så. Med tiden har dock internprissättningsfrågor blivit aktuella i väldigt många fler sammanhang än de som har med skatteplanering och skatteundandragande att göra. Att kunna förstå internpriserättsliga frågor är viktigt på väldigt många fler sätt än de som är kopplade till skatteundandragande. En återkommande problematik är den som gäller internationell juridisk dubbelbeskattning med koppling till internprissättning. Ett enkelt exempel följer.

Företag Sverigebolaget AB (SAB) har skatterättslig hemvist i Sverige. SAB gör affärer med företaget Utlandsbolaget (UB), som är del av samma koncern som SAB, som har skatterättslig hemvist i en annan skattejurisdiktion med likvärdiga skattesatser som Sverige. Affärerna går till på det viset att SAB tillverkar varor som de prissätter till vad de uppfattar vara ett marknadspris till UB som köper varorna. De svenska skattemyndigheterna menar att priset understiger marknadspris och vill med anledning av detta justera upp resultatet hos SAB. Skattemyndigheterna i skattejurisdiktionen som UB tillhör menar dock att varorna sålts till marknadspris och de vill beskatta UB:s resultat som om allt är i sin ordning. Problemet för koncernen är att samma värde kommer beskattas både i den svenska och den utländska skattejurisdiktionen och vi har fått ett läge där koncernen drabbas av internationell juridisk dubbelbeskattning. Även detta exempel kan kompliceras och varieras på många sätt men grundproblematiken visar hur svårigheterna med att bestämma armlängdsmässiga priser kan skapa problem för många intressenter, skattskyldiga såväl som skattemyndigheter.

I syfte att skydda att skattebasen från erodering genom internprissättning så har Sverige liksom de flesta andra länder infört regler i den nationella skattelagstiftningen. Dessa återfinns i 14:19-20 IL och återges nedan.

#### **14:19 IL**

**Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om**

- 1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,**
- 2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och**

3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. *SFS 2003:224*.

14:20 IL

#### **Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om**

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

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

Bestämmelsen har funnits länge men fick i princip sin nuvarande utformning i samband med en lagändring som trädde i kraft 1965.<sup>32</sup> Regeln ger möjlighet för SKV att under angivna förutsättningar korrigera resultatet från en näringsverksamhet.<sup>33</sup> Ur regeln kan ett antal rekvisit sorterat ut. Regeln tar framförallt sikte på att pröva avtalsvillkoren för de internationella transaktioner som företas av den skattskyldige inom intressegemenskapen.<sup>34</sup> Rekvisiten som ska vara uppfyllda för att korrigering ska få ske räknas ofta till fyra.

#### **Avtalsförhållande**

Det första rekvisitet är att det ska handla om ett avtalsförhållande.<sup>35</sup> Jag förmodar att tanken är att transaktionen som bedöms ska granskas utifrån det avtal som transaktionen grundar sig i. Ett avtal kräver ju två parter och i juridisk mening följer att det ska handla om två olika rättssubjekt. Vad som närmare gäller för dessa rättssubjekt framgår tydligt direkt i lagtexten. Det vill säga att den som på något sätt överför en inkomst ska vara skattskyldig för denna i inkomstslaget näringsverksamhet samt att den som är mottagare inte ska beskattas för inkomsten i Sverige. Det här rekvisitet är i de fall som handlar om kompensationsinvändningar oproblematiskt och har ingen nämnvärd koppling till kompensationsinvändningar.

---

<sup>32</sup> Se Andersson, Saldén Enérus & Tivéus, Inkomstskattelagen – en kommentar (2 okt. 2017, Zeteo), kommentaren 14 kap. 19–20 §§.

<sup>33</sup> Härav den populära benämningen ”korrigeringsregeln” som också används genomgående i denna uppsats. Vidare kan förtydligas att SKV inte går in och ändrar näringsidkarens resultat utan det handlar om att korrigera det beskattningsunderlag som SKV använder för att beräkna skatten.

<sup>34</sup> Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktärisering: En studie av möjligheten att omkaraktärisera gränsoverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, 1:1 uppl., Iustus förlag AB 2016, s.23. Burmeister drar slutsatsen att det är utformningen av transaktioner som ska prövas utifrån att termen ”transaktioner” förekommer som exempel i många olika förarbeten, exempelvis i prop. 1965:126 s. 24 ff, prop. 1982/83:73, prop. 1999/2000:2 samt SOU 2005:99 s. 202.

<sup>35</sup> Arvidsson kallar det rekvisitet rättssubjekt, Arvidsson (1990) s.121. Min bedömning är att de flesta lärda på området inte tvistar om vad rekvisitet innefattar.

## **Ekonomisk intressegemenskap**

Det andra rekvisitetet handlar om ekonomisk intressegemenskap. Arvidsson sammanfattar kärnfullt rekvisitetets betydelse: ”Avtalsvillkoren skall på sannolika skäl kunna antas grunda sig på en ekonomisk intressegemenskap och inte ha tillkommit av andra skäl.”<sup>36</sup> Huruvida ekonomisk intressegemenskap föreligger eller inte ska bestämmas med ledning av 14:20 IL. Att beviskravet sannolika skäl är med i beskrivningen av rekvisitetet grundar sig på att det är det allmänna som har bevisbördan för att visa sannolika skäl för att det föreligger en ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna.<sup>37</sup> Det handlar vidare om att det ska finnas ett samband mellan de avtalade villkoren och intressegemenskapen. Detta framgår direkt i lagtexten under p. 3 i 14:19 IL. Det här rekvisitetet kan delas upp i två delar vilka spelar skilda roller i förhållande till kompensationsinvändningar. Den ena delen handlar om huruvida det överhuvudtaget föreligger intressegemenskap mellan avtalsparterna. Detta får som nämnts bedömas med ledning utifrån 14:20 IL. Denna del är oproblematiserad i förhållande till kompensationsinvändningar. Den andra delen som handlar om huruvida avtalsvillkoren har ett samband med den ekonomiska intressegemenskapen har visat sig ha stor betydelse för kompensationsinvändningen och dess gränsers framväxt.<sup>38</sup>

## **Prisrekvisitetet**

Det tredje rekvisitetet handlar om att avtalsvillkoren ska rendera någon form av prisavvikelse. Det handlar om villkor som avviker från vad oberoende näringsidkare skulle ha avtalat med varandra. I kontexten av affärstransaktioner handlar det allt som oftast om prissättningar på olika typer av varor eller tjänster. Prissättningarna ska vara marknadsmässiga eller armlängdsmässiga.<sup>39</sup> Det råder knappast några oklarheter om att det är armlängdsmässigt pris som ska gälla för interna transaktioner. Dock så kan det skifta väldigt mycket vad gäller metoder för att bestämma vad som utgör ett armlängdsmässigt pris. Detta var särskilt problematiskt för tiden innan domen i RÅ 1991 ref. 107 meddelades. Trots att själva prisrekvisitetet är fundamentalt i regelns utformning så går det inte att finna mycket information om hur ett armlängdsmässigt pris ska bestämmas i varken lagtext eller förarbeten. Av mer allmän vägledning har det getts uttryck för att en försiktighetsprincip ska iakttas vid bestämmandet av armlängdsmässigt pris.<sup>40</sup> Arvidsson tar även upp att frågan har behandlats på ett ganska rudimentärt plan i skatteutredningen från 1964.<sup>41</sup> Jag vill dock hävda att uttalandena i båda dessa propositioner samt de beskrivningar och metoder som behandlas i SOU

---

<sup>36</sup> Arvidsson (1990) s.121.

<sup>37</sup> Bevisbörda respektive beviskrav framgår i prop. 1982/83:73 s.11.

<sup>38</sup> På vilket sätt kommer förtydligas och fördjupas i analysen av praxis, se 2.4 ff.

<sup>39</sup> I litteraturen används ofta termerna marknadsmässig, marknadspris, armlängds nivå, armlängds avstånd etc. synonymt. I denna uppsats används företrädesvis termen armlängdsmässig då jag uppfattar den termen som mer omfattande än marknadspris. Detta eftersom det i många internprissättningsfrågor inte finns någon identifierbar marknad för det som ska prissättas utan en fiktiv prissättning tas fram som bygger på diverse sofistikerade metoder, se mer om detta under bl.a. 2.3.3 TPG.

<sup>40</sup> Prop. 1965/126 s.60 samt prop. 1982/83:73 s.11 ff.

<sup>41</sup> Arvidsson (1990) s.148–150 angående SOU 1964:29 Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.

1964:29 är närmast obsoleta idag. I RÅ 1991 ref. 107 uttalade sig HFD angående hur korrigeringsregelns olika rekvisit ska tolkas. HFD skriver:

” ... de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL<sup>42</sup>, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.”

OECD-rapporten som nämns i citatet är OECD:s TPG. I TPG finns det förhållandevis utförliga riktlinjer för en rad olika metoder med vilka ett armlängdspris kan bestämmas. Att OECD:s TPG har blivit helt dominerande vad gäller vilka metoder för hur armlängdspriser ska beräknas råder det knappast något tvivel om. Som exempel kan nämnas att citatet från RÅ 1991 ref. 107 regelmässigt citeras i domskälen hos samtliga domstolar som hanterar internprissättningsmål.<sup>43</sup> Prisrekvisitet har alltså i praktiken blivit beroende av TPG. Den här utvecklingen har lett till en situation där framförallt prisrekvisitet inte låter sig beskrivas enkelt utifrån en rättsdogmatisk metod. Under 2.3 kommer en djupare redogörelse för TPG följa. Gällande prisrekvisitet får vi här nöja oss med att det definieras utifrån TPG. I samband med rättsfallsanalysen kommer en fördjupande analys göras av hur prisrekvisitet och kompensationsinvändningar förhåller sig till varandra.

### **Inkomstrekvisitet**

Det fjärde rekvisitet som stipuleras i lagtexten är att avtalsvillkoren ska ha haft en inkomsteffekt såtillvida att resultatet för den skattskyldiga ska ha blivit lägre till följd av de icke-armlängdsmässiga avtalsvillkoren. Det här rekvisitet kan verka förvirrande och jag menar att det här rekvisitet kan komma att tolkas olika beroende på hur man väljer att definiera armlängdsprincipen.

För det första kan man fråga sig: Om ett pris inte är armlängdsmässigt (alltså att prisrekvisitet inte är uppfyllt), har detta inte per definition sänkt den skattskyldigas resultat? Nej menar Arvidsson och får också stöd av HFD i RÅ 1991 ref. 107 som hänvisar till densamme.<sup>44</sup> Arvidsson menar att det råder ett strikt kausalförhållande mellan prisrekvisitet och inkomsteffektsrekvisitet. Arvidsson för ett resonemang om att det ibland är rationellt ur en företagsekonomisk synvinkel att ha en differentierad prissättning, att för samma varor sätta olika priser. Arvidsson exemplifierar att ett svenskt bolag tillverkar varor som denne själv säljer direkt på den inhemska marknaden samtidigt som bolaget säljer samma varor på utländsk marknad via ett utländskt dotterbolag. Det utländska dotterbolaget betalar ett lägre pris för en vara i jämförelse med vad varan säljs för på den inhemska marknaden och det lägre priset motiveras av dotterbolagets marknadsföringskostnader. Eftersom det inte verkar finnas avsättning på

---

<sup>42</sup> Innan Inkomstskattelagens tillkomst var korrigeringsregeln placerad i 43 § 1 mom KL.

<sup>43</sup> Diskussion om TPG:s rättskällestatus finns under 2.3.5 TPG och dess status som rättskälla.

<sup>44</sup> Arvidsson (1990) s.154–156.



den inhemska marknaden (till det marknadsmässiga priset) så blir det svenska bolagets resultat inte lägre trots försäljningen till dotterbolaget i utlandet. Jag förstår Arvidsson som att denne menar att priset inte är armlängdsmässigt men att den svenska korrigeringsregeln inte ska tillämpas eftersom rekvisitet inkomsteffekt inte är uppfyllt.

Johansson går i polemik med detta sätt att resonera. Johansson menar att Arvidssons exempel leder tanken fel eftersom avtalsvillkoren som renderat det billigare priset till det utländska dotterbolaget är i enlighet med armlängdsprincipen.<sup>45</sup> Johansson pekar på att det i exemplet finns affärsmässiga skäl för att tillämpa den lägre prissättningen. Johansson menar att rekvisitet om inkomsteffekt blir överflödigt med tanke på att lagrummet även innehåller rekvisitet att ”... det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”. Johanssons poäng blir att ifall prissättningen verkligen inte är armlängdsmässig så kommer det per definition även bli en inkomsteffekt i negativ riktning för det svenska bolaget.

Jag menar att dessa två olika bilder av hur korrigeringsregeln ska tillämpas utgör ett bra exempel på hur samma rekvisit, härrörande från samma regel kan ges olika innebörd beroende på hur man betraktar armlängdsprincipen. Trots den förvirring som lätt kan uppstå när de inbördes rekvisitens förhållande diskuteras så verkar de flesta vara överens om en sak. Ifall det inte går att visa hur avtalsvillkoren har renderat ett minskat resultat för den skattskyldige så ska inte korrigeringsregel ske.

Vad gäller kompensationsinvändningar så finns det en mycket stark koppling till inkomstrekvitet. I olika rättsfall har en återkommande argumentation från den skattskyldige varit att denne på olika sätt har blivit kompenserad för de icke-armlängdsmässiga avtalsvillkoren och att inkomsteffektsrekvisitet därmed inte blivit uppfyllt. Det är från dessa rättsfall som begreppet kompensationsinvändning som juridisk norm har utvecklats och förfinats. En förenklad definition av en kompensationsinvändning är att den skattskyldige menar att inkomsteffektsrekvisitet inte är uppfyllt eftersom avtalsvillkoren har möjliggjort så att den skattskyldige blivit kompenserad för inkomstbortfallet. Definitionen kommer fördjupas och diskuteras närmare i rättsfallsanalysen.

### **Affärsmässiga skäl för prisavvikelse samt om bevisbördans placering**

Förutom de fyra ovanstående rekvisiten vill jag ge ett femte rekvisit uppmärksamhet. Rekvisitet kan beroende på utgångspunkt betraktas på olika sätt. Det är skrivningen att korrigeringsregel inte ska ske om avtalsvillkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Typexemplet på detta är att den skattskyldige invänder att det föreligger affärsmässiga motiv till annars typiska icke-armlängdsmässiga avtalsvillkor.

---

<sup>45</sup> Johansson (2004) s. 17–18.

Som utgångspunkt ligger bevisbördan för att visa affärsmässiga skäl på den skattskyldiga.<sup>46</sup> I praktiken kommer detta att variera från fall till fall. SKV har liksom i skattemål i allmänhet bevisbördan att visa att det finns förutsättningar för att korrigering enligt 14:19 IL ska ske. Redan i bedömningen av huruvida ett pris är armlängdsmässigt eller inte så ska olika typer av affärsmässiga skäl beaktas.<sup>47</sup> Detta får följden att det i många fall kommer bli så att SKV får bevisbördan för att visa att det inte finns affärsmässiga skäl för en transaktion. Exempelvis i de fall där den skattskyldige redan på förhand har redovisat information om affärsmässiga motiv för ett visst prisupplägg.

Som det kommer visa sig i rättsfallsanalysen så flyter ofta diskussionen kring huruvida ett agerande är affärsmässigt eller inte samman med diskussioner huruvida pris- och inkomstrekvisitet är uppfyllt eller inte. På så sätt är diskussioner kring kompensationsinvändningar också relevanta i förhållande till detta femte rekvisit.

## 2.3 OECD och TPG

### 2.3.1

I försöket att förstå en norm som skapats genom praxis så måste någonting sägas om OECD och den roll som de spelar när den svenska korrigeringsregeln ska tolkas. I det följande kommer först en kort översikt över OECD för att sedan mer i detalj presentera och diskutera den roll som TPG fått i vårt nationella rättssystem och särskilt i förhållande till korrigeringsregeln och kompensationsinvändningar.

### 2.3.2 OECD

OECD är ett internationellt samarbetsorgan som presenterar sitt uppdrag som att främja policy, samarbeten och regelverk som främjar ekonomiskt och socialt välbefinnande för människor i världen.<sup>48</sup> OECD har 35 medlemsstater varav Sverige är en. Praktiskt har OECD:s arbete yttrat sig på flera sätt. Beträffande internationell skatterätt har organet utan tvekan haft stor inverkan. OECD har bland annat tagit fram ett modellavtal, med tillhörande kommentarer, för skatteavtal som haft stort genomslag internationellt. Sverige har en hög följsamhet till OECD:s modellavtal i sina skatteavtal.<sup>49</sup> I OECD MTC art. 9 punkt 1 är armlängdsprincipen uttryckt.

---

<sup>46</sup> Prop. 1982/83:73 s. 11–12.

<sup>47</sup> Se närmare om detta under 2.3 OECD och TPG.

<sup>48</sup> OECD, About the OECD, <http://www.oecd.org/about/> (Hämtad 2017-10-26).

<sup>49</sup> Sallander (2015) s. 47.

Formuleringen i modellavtalet, som citeras nedan, har många likheter med hur den svenska korrigeringsregeln är utformad.

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

Precis som den svenska korrigeringsregeln så ställer artikeln endast upp generella villkor för när korrigerering ska ske. Till modellavtalets artiklar har OECD utvecklat en omfattande kommentar som behandlar hur de olika artiklarna ska tolkas.<sup>50</sup> I kommentaren till art. 9 hänvisar OECD till TPG för vägledning om hur ett armlängdspris ska bestämmas.

### 2.3.3 TPG

Den första utgåvan av TPG utkom 1979 och har sedan dess varit föremål för en kontinuerlig revidering och uppdatering. Den senaste upplagan utgavs under sommaren 2017 och denna har reviderats i betydande omfattning utifrån de beslut som OECD fattade i samband med BEPS. TPG utgör ett omfattande dokument.<sup>51</sup> TPG kan närmast beskrivas som en instruktion för hur ett armlängdspris bör fastställas. Den riktar sig dels till skattemyndigheter runtom i världen för att dessa ska kunna upprätthålla en god och likformig standard på internprissättningsområdet. Men TPG riktar sig lika mycket till de skattskyldiga som med dess hjälp ska kunna upprätthålla korrekta armlängdspriser, bland annat med hjälp av goda internprissättningsmetoder. För svenskt vidkommande var det tidigare mycket omdiskuterat vilken betydelse TPG kunde tillskrivas när den svenska korrigeringsregeln skulle tolkas. TPG:s status som rättskälla är fortfarande omdiskuterad men att TPG fått en hög status sedan HFD:s uttalande i RÅ 1991 ref. 107 råder det ingen tvekan om.<sup>52</sup> De prissättningsmetoder och regler som anges i TPG är således mycket viktiga när en internprissättningsfråga ska avgöras i svensk domstol.

Även om man kan finna många likheter mellan texterna i OECD:s MTC art. 9 och 14:19 IL så är tekniken att bestämma huruvida det föreligger ett armlängdspris eller inte byggt på olika traditioner och tekniker. Den svenska korrigeringsregeln, som tidigare beskrivits, är från början en klassisk svensk lagstiftningsprodukt. Klassisk i den bemärkelsen att rättstillämparen kan pröva de omständigheter som denne har för handen mot ett antal kumulativa rekvisit. I den svenska korrigeringsregeln så frågar man sig ju egentligen om det föreligger förutsättningar för att en korrigerering ska få

---

<sup>50</sup> Se OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2014.

<sup>51</sup> Den senaste upplagan är över 600 sidor exklusive bilagor.

<sup>52</sup> Se mer om detta under 2.3.5 och 4.3.

göras. Indirekt är det samma sak som art. 9 i OECD MTC frågar men genom TPG så blir tekniken för att komma fram till det en annan. I TPG bygger snarare tekniken på att en stor grundläggande fråga formulerats. En fråga som sedan kan delas upp i flera underliggande frågeställningar. I TPG är huvudfrågan: Vilket är armlängdspriset för den transaktion som genomförts? Själva grunden för att komma fram till ett armlängdspris är en jämförelseanalys mellan villkoren för den kontrollerade transaktionen<sup>53</sup> och hur transaktionen skulle villkorats om parterna varit självständiga och företagit en jämförbar transaktion under jämförbara förhållanden.<sup>54</sup> För att kunna göra en god jämförelseanalys så ska processen börja med en kartläggning av de kommersiella och finansiella relationerna. Denna kartläggning eller analys kan delas upp i två distinkta, men besläktade, delar.<sup>55</sup> I den första delen handlar det om att identifiera och kartlägga den kontext i vilken den kontrollerade transaktionen sker. Detta ska göras genom att de finansiella och ekonomiskt relevanta faktorerna som konstituerar relationen mellan parterna som är i intressegemenskap identifieras och kartläggs.<sup>56</sup> Detta måste göras för att identifiera den korrekt avgränsade transaktionen.<sup>57</sup> Det finns en viktig poäng med detta ganska omfattande arbete. Poängen är att jämförelsen med hur oberoende parter skulle agerat måste bygga på att de oberoende parterna förutsätts agera i samma kontext som den part som utfört den kontrollerade transaktionen. I TPG är det väldigt tydligt att den här processen utgör en grundläggande förutsättning för att en korrekt jämförelseanalys ska kunna göras. I TPG kan läsas:

” The application of the arm’s length principle depends on determining the conditions that independent parties would have agreed in comparable transactions in comparable circumstances. Before making comparisons with uncontrolled transactions, it is therefore *vital* [min kursivering] to identify the economically relevant characteristics of the commercial or financial relations as expressed in the controlled transaction.”<sup>58</sup>

Mer konkreta exempel på vad som utgör ”economically relevant characteristics of the commercial or financial relations” vilka ska identifieras listas i TPG som:

---

<sup>53</sup> När jag använder termen ”den kontrollerade transaktionen” menar jag samma som används med termen ”the controlled transaction” som används i TPG. TPG definierar ”Controlled transactions” som ”Transactions between two enterprises that are associated enterprises with respect to each other”, se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, s. 25. I det följande används kortformen OECD TPG (2017).

<sup>54</sup> OECD TPG (2017) s. 43.

<sup>55</sup> OECD TPG (2017) s. 43.

<sup>56</sup> OECD TPG (2017) s. 43.

<sup>57</sup> I TPG är termen ”the accurately delineated transaction”, begreppet är svårt att översätta men poängen är att kartläggningen görs i syfte att förstå vad som utgör den verkliga transaktionen mellan parterna. I den senaste upplagan av TPG så uttrycks en strävan att identifiera den verkliga innebörden av transaktionen. Min översättning och term för ”the accurately delineated transaction” kommer i denna uppsats vara ”den korrekt avgränsade transaktionen”.

<sup>58</sup> OECD TPG (2017) s. 44.

”

- The contractual terms of the transaction (D.1.1).
- The functions performed by each of the parties to the transaction, taking into account assets used and risks assumed, including how those functions relate to the wider generation of value by the MNE group to which the parties belong, the circumstances surrounding the transaction, and industry practices (D.1.2).
- The characteristics of property transferred or services provided (D.1.3).
- The economic circumstances of the parties and of the market in which they operate (D.1.4).
- The business strategies pursued by the parties (D.1.5).”<sup>59</sup>

I TPG finns det mycket att läsa om de olika punkterna som citerats ovan. Det följer ingen vidare fördjupning i denna uppsats men poängen är att ifall man följer de här stegen ordentligt så kommer man enligt TPG:s metodik urskilja den korrekt avgränsade transaktionen.<sup>60</sup> När detta arbete har gjorts så är man redo att börja jämföra den korrekt avgränsade transaktionen med lämpliga jämförelsetransaktioner. Det går nu att börja leta efter transaktioner som liksom den korrekt avgränsade transaktionen måste genomgå en kartläggning av de kommersiella och finansiella relationerna för att se om de kan passa som jämförelsetransaktioner. Den här processen skulle kunna beskrivas och kompliceras ytterligare men jag väljer att stanna här. Dessa inledande delar av en jämförelseanalys som har beskrivits utgör nödvändiga förberedelser för att kunna välja den mest lämpliga prissättningsmetoden för en jämförbarhetsanalys.

TPG riktar sig som nämnts både gentemot de skattskyldiga men även till skattemyndigheter. Det arbete som i korthet beskrivits ovan utgör egentligen bara de inledande stegen i en jämförbarhetsanalys. Den bakomliggande tanken är att den skattskyldige ska fatta beslut som ligger i linje med TPG samtidigt som skattemyndigheter ska använda TPG i sina granskningar och revisioner. TPG innehåller också andra delar som är av mer administrativ och processuell karaktär. Det finns bland annat omfattande rekommendationer om hur information ska tillhandahållas av de skattskyldiga till skattemyndigheterna. TPG har här fungerat som utgångspunkt när Sverige införde regler om information och dokumentationsplikt gällande internationella transaktioner mellan företag i intressegemenskap.<sup>61</sup>

Nedan listas en mycket kort beskrivning av de prissättningsmetoder som TPG anger. Dessa prissättningsmetoder är inte avgörande för hur reglerna kring kompensationsinvändningar har utvecklats men en kort presentation av dem kan ändå vara på sin plats.

---

<sup>59</sup> OECD TPG (2017) s. 45.

<sup>60</sup> OECD TPG (2017) s. 77.

<sup>61</sup> Regler om dokumentationsplikten återfinns ibland annat 39 kap. 16 § skatteförfarandelagen (2011:1261), 9 kap. 9 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) samt 19 kap. 2a och 2b §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

## **The Comparable uncontrolled price method (CUP)**

På svenska brukar den kallas marknadsprismetoden. I korthet går metoden ut på att man jämför den kontrollerade transaktionen som sker inom intressegemenskapen med ett jämförbart marknadspris.<sup>62</sup> Exempelvis om det säljs en vara inom intressegemenskapen till ett pris medan samma skattesubjekt säljer samma vara utanför intressegemenskapen till ett högre pris så är det en indikation på att priset inom intressegemenskapen understiger armlängdspriset. Metoden är den som rekommenderas starkast enligt TPG men kan vara svår att tillämpa då det i många fall inte går att finna tillräckligt lämpliga marknadspriser att jämföra med.<sup>63</sup>

## **Resale price method**

På svenska kallad återförsäljningsprismetoden. Metoden lämpar sig i de fall exempelvis en vara har sålts mellan två intressebolag varpå det köpande bolaget sedan säljer produkten vidare till ett tredje bolag som ligger utanför intressegemenskapen. Armlängdspriset tas fram genom att man utgår från priset på försäljningen ut ur intressegemenskapen med avdrag för kostnader, vinstpåslag etcetera. Kvar blir armlängdspriset.<sup>64</sup>

## **Cost plus method**

På svenska kallad kostnadsplusmetoden. Ifall man har en transaktion inom en intressegemenskap så utgår man från de kostnader som det säljande bolaget haft för att ta fram varan eller tjänsten. På detta läggs ett för branschen typiskt vinstpåslag. Vinstpåslag plus kostnader kommer således att utgöra armlängdsmässigt pris.<sup>65</sup>

## **Transactional net margin method**

På svenska kallad nettomarginalmetoden. Armlängdspriset fås fram genom att man jämför den nettovinst som uppstår i en närstående transaktion i jämförelse med en lämplig bas, exempelvis omsättning, kostnader eller tillgångar. Denna nettovinstmarginal kan sedan i sin tur jämföras med en oberoende nettovinstmarginal.<sup>66</sup>

---

<sup>62</sup> OECD TPG (2017) s. 101.

<sup>63</sup> OECD TPG (2017) s. 101–102.

<sup>64</sup> OECD TPG (2017) s.105–106.

<sup>65</sup> OECD TPG (2017) s. 111.

<sup>66</sup> OECD TPG (2017) s.117–118.

## Transactional profit split method

På svenska kallad för vinstfördelningsmetoden. Metoden fungerar så att vinsten för en intressegemenskap räknas ut från hela den kedja av transaktioner som sker tills exempelvis en vara har lämnat intressegemenskapen. Den totala vinsten fördelas sedan på de aktörer inom intressegemenskapen som har handlat med varandra utefter de kostnader som belöpt på de olika aktörerna. På så sätt kan man se om någon del av vinsten är felaktigt fördelad genom ett icke-armlängdsmässigt pris.<sup>67</sup>

### 2.3.4 TPG och kompensationsinvändningar

I studiet av internprissättningsfrågor är det lätt hänt att man tar genvägar i tanken för att de är tilltalande. Ett exempel på en sådan genväg i tanken är att HFD i RÅ 1991 ref. 107 uttalar att TPG inte står i strid med den svenska korrigeringsregeln. Detta kan vid en första anblick låta tilltalande men jag menar att detta är en förenkling. Som vi sedan kommer att se i analysen, både av HFD-praxis och i kammarrättsdomarna, så har den svenska rättstillämpningen tillämpat den svenska korrigeringsregeln samtidigt som man givit betydande delar av TPG ett högt tolkningsvärde. Detta har sina praktiska fördelar eftersom TPG gör ett utmärkt arbete i att fylla det tomrum som bristen på ledning i svenska förarbeten lämnat. Problemet när det kommer till en sådan företeelse som kompensationsinvändningar är att dessa inte har samma roll i TPG som de kommit att få i den nationella svenska rätten.

Å ena sidan kan man säga att kompensationsinvändningar inte existerar inom ramen för TPG då det är svårt att hitta något begrepp i TPG som på ett entydigt sätt skulle kunna översättas till den svenska termen. Å andra sidan kan man absolut säga att kompensationsinvändningar också finns i TPG men snarare i spridd form som exempel på faktorer som måste beaktas i en jämförelseanalys.

Med risk för att gå händelserna i förväg ska först några ord skrivas om den roll som kompensationsinvändningen inte har i TPG. Återkommande både i HFD:s och kammarrättens praxis så fungerar kompensationsinvändningen som en invändning som kommer sent i en prövning, det vill säga som en form av andrahandsyrkande ifall det att domstolen skulle komma fram till att villkoren i den transaktion som är under prövning ska leda till resultatjustering.<sup>68</sup>

I TPG finns ingen term som enkelt kan översättas till en kompensationsinvändning så som den ofta formuleras i svenska domstolar, det vill säga som nyss beskrivna andrahandsyrkande. Dock så behandlar TPG hur man bör se på så kallade intentional

---

<sup>67</sup> OECD TPG (2017) s. 133. Gällande Transactional profit split method så informerar OECD om att denna förväntas bli reviderad som en följd av BEPS men det är inte klart på vilket sätt ännu.

<sup>68</sup> Se mer om detta i genomgångarna av rättsfallen i kapitel 2 respektive kapitel 3.

set-offs inom ramen för en jämförelseanalys.<sup>69</sup> TPG tar alltså upp samma typ av fenomen som det ofta refereras till gällande kompensationsinvändningar. Den stora skillnaden är att så kallade intentional set-offs enligt TPG ska identifieras som en del av kartläggningen i de kommersiella och finansiella transaktionerna. I TPG beskrivs hur dessa set-offs kan variera i komplexitet och att det är viktigt att dessa iakttas och bedöms som ett led i att kunna bestämma korrekta armlängdspriser.<sup>70</sup> Detta är egentligen inte så konstigt och kan härledas till TPG:s grundläggande fråga om vad som egentligen utgör armlängdspriset. Ett par saker gällande intentional set-offs är värda att uppmärksamma. Det är tydligt både utifrån själva termen "intentional" samt utifrån TPG:s definition att det handlar om kompensationer som är medvetna och beräknade från den skattskyldiges sida, det handlar alltså inte om några oförutsedda eller slumpartade kompensationer som uppstått. Av detta följer också att TPG förordar att intentional set-offs ska kunna visas av den skattskyldige och vilken roll dessa spelat för den internprissättningsmetod som har valts.<sup>71</sup>

I senare delar av uppsatsen kommer det finnas anledning att återkomma till skillnaderna mellan hur kompensationsinvändningar betraktas i svensk intern rätt i jämförelse med den roll de har i TPG samt de problem som uppstår i samband med dessa skillnader. Dessa problem är sammanlänkande med diskussionen kring vilket rättskällevärde som TPG har. TPG:s status som rättskälla kommer diskuteras introducerande innan analysen av praxis börjar.

### 2.3.5 TPG och dess status som rättskälla

I det ovanstående har jag kommit fram till att kompensationsinvändningar fungerar annorlunda i TPG än på det sätt som de kommit att tillämpas i den interna svenska rättsordningen. Men frågan är vad det spelar för roll om TPG ändå inte har status som rättskälla. Eftersom vi fortfarande befinner oss i kapitel 2 så är det lämpligt att starta med att försöka utröna vilken roll TPG har sett ur ett rättsdogmatiskt perspektiv. Här blir utredningen inte speciellt komplicerad. TPG utgör knappast lag, det är inte heller något förarbete till den svenska korrigeringsregeln och det är inte heller en produkt som skapats genom praxis. Burmeister resonerar på ett liknande sätt när han inte vill ge TPG en status högre än doktrin i den svenska rättskällehierarkin.<sup>72</sup> Burmeister framhåller att uttalandet från HFD i RÅ 1991 ref. 107 endast ger TPG status som en tolkningsrekommendation som kan tjäna till vägledning i relevanta delar om än en

---

<sup>69</sup> Begreppet förklaras i TPG som "A benefit provided by one associated enterprise to another associated enterprise within the group that is deliberately balanced to some degree by different benefits received from that enterprise in return.", OECD TPG (2017) s. 27.

<sup>70</sup> OECD TPG (2017) s. 151–152.

<sup>71</sup> OECD TPG (2017) s. 152.

<sup>72</sup> Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering: En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, 1:1 uppl., Iustus förlag AB 2016, s. 186.



särskilt stark tolkningsrekommendation.<sup>73</sup> Utifrån ett rättsdogmatiskt perspektiv är det svårt att komma med invändningar mot Burmeisters resonemang. Slutsatsen med ett par rättsdogmatiska glasögon står sig tämligen tydlig. I detta kapitel 2 är ambitionen att försöka tydliggöra vad som gäller för kompensationsinvändningar ur ett rättsdogmatiskt perspektiv. Problemet är att innan redogörelsen för praxis tar sin början så anser jag det vara nödgat att redan nu peka på problematiken i att begränsa sig till en alltför teknisk syn på rättsliga fenomen. Burmeisters argumentation må vara teoretiskt korrekt utifrån ett rättsdogmatiskt axiom. Problemet är att TPG i praktiken väger mycket tungt. SKV som av naturliga skäl är part i stort sett alla skattemål erkänner TPG som vägledande vad gäller tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>74</sup> SKV anger som stöd för detta både RÅ 1991 ref. 107, RÅ 2016 ref. 45 samt prop. 2005/06:169 s. 86–90. Andra som uttalat sig i frågan är bland andra Arvidsson som redan i en tidig artikel efter RÅ 1991 ref.107 med anledning av HFD:s uttalande i målet skrev:

”Mot denna bakgrund är det positivt att regeringsrätten explicit framhåller OECD-rapportens betydelse som rättskälla vid tolkningen av anläggdsprincipen [sic.] och att den inte står i strid med 43 § 1 mom. KL.(31) Samtidigt som regeringsrätten pliktskyldigt framhåller att rapporten givetvis inte är bindande för svenska skattemyndigheter, påpekar den att rapporten ger en god och välbalanserad belysning av problematiken på internprissättningsområdet.”<sup>75</sup>

Den här diskussionen kan problematiseras och ska också fördjupas ytterligare senare i uppsatsen. I nuläget kan vi nöja oss med att konstatera att TPG förvisso inte har status av rättskälla ur ett strikt rättsdogmatiskt perspektiv men att riktlinjerna kommit att börja spela en dominerande roll i det praktiska rättslivet.

### 2.3.6 TPG efter BEPS

Oavsett vilket rättskällevärde man anser att TPG har så finns det ytterligare en komponent att ha med i åtanke. Det faktum att TPG sedan den första upplagan som kom 1979 har genomgått ett antal revideringar, både större och mindre. Den senaste stora revideringen skedde under 2016 då ett antal förändringar till följd av handlingsplaner som härrörde från BEPS gjordes. Dessa har nu integrerats i TPG i den senaste konsoliderade upplagan som publicerades i början av juli 2017. Frågan blir då

---

<sup>73</sup> Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering: En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, 1:1 uppl., Iustus förlag AB 2016, s. 193.

<sup>74</sup> Skatteverket, OECD:s modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines) [https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/\\$currentEditionId/331396.html](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/$currentEditionId/331396.html) (Hämtad 2017-11-07).

<sup>75</sup> Arvidsson, Richard, Shell-målen – en kommentar till regeringsrättens dom, Svensk skattetidning 1991, s. 526-535, s. 535. I det följande används kortformen Arvidsson (1991).

vad dessa förändringar egentligen består av och hur relevanta dessa är för undersökningen av kompensationsinvändningar?

Arbetet som utfördes inom ramen för BEPS hade det övergripande målet att komma till rätta med de problem som orsakar skattebaserodering. Arbetet omfattade många olika områden och internprissättning är bara ett av dessa. Exempel på andra områden som diskuterades var bland annat hybridsituationer, CFC-regler, avdrag för räntekostnader, skadlig skattekonkurrens, definition av fast driftställe med flera.<sup>76</sup> Arbetet inom internprissättningsområdet kom att rendera förändringar i TPG som började gälla redan 23 maj 2016 och som sedermera integrerades i den senaste upplagan av TPG som publicerades 10 juli 2017. Övergripande handlar förändringarna om att fokus i högre grad riktas mot företagens beteenden, transaktionernas substans samt att i mer detaljerad nivå avgränsa och beskriva de kontrollerade transaktionerna.<sup>77</sup>

Mer specifikt vad detta kan innebära för kompensationsinvändningar är svårt att säga men det är värt att reflektera över potentiella problem. Burmeister redogör för att TPG efter BEPS har förändrats på så sätt att TPG numera anger en metod med målsättningen att identifiera de korrekt avgränsade transaktionerna (the accurate delineation of the actual transaction) samt att TPG numera förordar att transaktioner ska omkaraktäriseras i linje med de korrekt avgränsade transaktionerna i större omfattning än vad tidigare upplagor av TPG förordat.<sup>78</sup> I sin avhandling diskuterar Burmeister den problematik som kan uppstå när TPG verkar uppmuntra till omkaraktärisering av transaktioner i högre utsträckning än vad som är möjligt enligt intern svensk skatterätt. Ett potentiellt problem när det gäller kompensationsinvändningar skulle kunna vara att kompenserande transaktioner enligt TPG ska vara synliga och redovisas av den skattskyldige. Detta som en del av den internprissättningsdokumentation den skattskyldige är skyldig att upprätta och tillhandahålla. Kompenserande transaktioner är ju onekligen väsentliga när en korrekt avgränsad transaktion ska identifieras och bedömas vilket är centralt i nya TPG. Här kan man tänka sig en liknande problematik som den Burmeister pekar på vad gäller omkaraktärisering av transaktioner, det vill säga att TPG anger metoder som är mer betungande för den skattskyldige än vad som är fallet i intern svensk skatterätt vad gäller kompenserande transaktioner. Detta är viktigt att ha i åtanke innan vi fortsätter med undersökningen av praxis.

---

<sup>76</sup> Monsenego, Jérôme, Utfallet av BEPS-projektet, Svensk Skattetidning nr 10/2015, s. 827–846, s. 828. I det följande används kortformen Monsenego (2015).

<sup>77</sup> Monsenego (2015) s. 827–846, s. 838.

<sup>78</sup> Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktärisering: En studie av möjligheten att omkaraktärisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, 1:1 uppl., Iustus förlag AB 2016, s. 220–221.

## 2.4 Kompensationsinvändning enligt HFD:s praxis

Målsättningen med följande presentation av HFD:s praxis är att urskilja prejudikaten så tydligt som möjligt vad avser just kompensationsinvändningar. Flera av fallen innehåller annan prejudikatbildning som är av relevans för internprissättningsområdet och korrigeringsregeln sett ur ett bredare perspektiv. Jag kommer endast att beröra annan prejudikatbildning i de fall där detta är relevant för vad som gäller för kompensationsinvändningar. Följande genomgång av praxis gör alltså inget anspråk på att vara ett heltäckande referat vad gäller prejudikatbildning som följt av de angivna rättsfallen. Genomgången har dock som ambition att tydliggöra vad som är relevant avseende just kompensationsinvändningar. Enligt samma logik kommer också sakomständigheterna i varje fall redogöras för så sparsmakat som möjligt.<sup>79</sup> Jag har valt att göra förenklingar och generaliseringar vad gäller sakomständigheterna för att tydliggöra den diskussion och analys som uppsatsen syftar till.

En reflektion när man läser gamla prejudicerande rättsfall är att de prejudikat som ibland utvecklats över en rad avgöranden inte var på plats vid tidpunkten för avgörandet. I ett tolkningshänseende finns det en fara i att man endast letar efter svar som är formulerade på förhand. Jag menar att det är viktigt att tämligen strängt hålla sig till den text som faktiskt skrivits av domstolen. I all rättsfallstolkning så finns det självklart ett stort mått av subjektivitet i själva analysen och tolkningsmomentet. Min ambition är att hålla isär och redogöra noggrant för vad som är min egen tolkning och vad som faktiskt står i själva domen. I syfte att tydliggöra har jag därför valt att dela upp presentationen av rättsfallsanalysen i ett antal frågor som jag i första hand försöker finna svar på i avgörandet, till skillnad från att endast redogöra för någon slags allmänt accepterad akademisk konsensus om vad de stora poängerna med rättsfallet var. Referenser till andra författare kommer endast göras där jag anser det relevant, det vill säga i de fall där jag håller med eller vill opponera mig mot dessa. Det är alltså inte en presentation av vad andra tycker om rättsfallen.

### 2.4.1 RÅ 1979 ref. 1:40 (Öberg-målet)

Målet avgjordes under en tid när 14:19 IL:s föregångare i form av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) (KL) fortfarande var gällande.<sup>80</sup> Under den här tiden

---

<sup>79</sup> Detta då det ligger utom uppsatsens fokus. En utförlig genomgång av sakomständigheterna i varje fall kan förvisso ge en bredare förståelse för internprissättningsproblematiken i stort. Men det skulle ta sådant stort utrymme så att analysen för uppsatsens fokus skulle drunkna i ett hav av detaljer och beskrivningar. Den särskilt intresserade hänvisas till referaten.

<sup>80</sup> Korrigeringsregeln fick sin moderna utformning 1965, se Se Andersson, Saldén Enérus & Tivéus, Inkomstskattelagen – en kommentar (2 okt. 2017, Zetee), kommentaren 14 kap. 19-20 §§. En skillnad innan ändring skedde under 80-talets första hälft var dock att regeln om att korrigeringsregel inte skulle ske ifall transaktionen "betingades av andra skäl än intressegemenskapen" inte stod skrivet direkt i 43 § 1 mom. KL (1928:370). Istället var en försiktighetsprincip uttryckt i anvisningen till 43 § 1 mom. KL (1928:370). I anvisningen föreskrevs att särskild försiktighet skulle iakttas med hänsyn till

hade ingen tydlig praxis formulerats vad gäller kompensationsinvändningar och överhuvudtaget så hade begreppet kompensationsinvändning inte etablerat sig som juridiskt begrepp.

Bakgrunden var att ett svenskt moderbolag (Öberg) hade överfört pengar till ett dotterbolag i Portugal och bokfört dessa som fordringar på dotterbolaget. Dock så hade ingen ränta löpt på dessa fordringar, ett förhållande som typiskt sett inte är armlängdsmässigt då någon oberoende part inte skulle lånat ut pengar till nollränta. Riksskatteverket<sup>81</sup> genom taxeringsintendenten yrkade att Öbergs resultat skulle korrigeras mot vilket Öberg invände.

### **Med vilket auktoritärt stöd försöker skattesubjektet bygga sin argumentation kring kompensation?**

Öberg hänvisade i huvudsak direkt till lagtexten i 43 § 1 mom. KL.

### **Vilket rekvisit är inte uppfyllt enligt skattesubjektet?**

Öberg framhöll att hela dotterbolagets produktion fakturerades på Öberg. Öberg menade att inkomstrekvisitet i 43 § 1 mom. KL inte var uppfyllt eftersom faktureringen på Öberg hade ökat motsvarande dotterbolagets räntekostnader ifall ränta skulle tagits ut på fordringarna.

### **Utifrån vilket auktoritärt stöd prövades kompensationsinvändningen av HFD?**

HFD förde uteslutande ett resonemang huruvida inkomstrekvisitet i 43 § 1 mom. KL var uppfyllt eller inte.

### **Vann skattesubjektet bifall för sin kompensationsinvändning?**

Här är det viktigt att komma ihåg att termen ”kompensationsinvändning” inte användes av varken parter eller domstol. Dock så innebar ju Öbergs resonemang att de i praktiken hade blivit kompenserade genom ett lägre pris på dotterbolagets produktion. HFD är

---

affärsmässiga skäl när prissättningen skulle bedömas. I samband med lagändringen i början på 80-talet infördes en tydligare skrivelse direkt i lagparagrafen. Jag bedömer att det egentligen inte blir någon större skillnad. Jag tror dock att det vid korrigeringsregelns tillämpning innan förändringen på 80-talet var så att de affärsmässiga skälen påverkade domstolens bedömning huruvida pris- eller inkomstrekvisitet var uppfyllt eller inte. Sedan ändringen på 80-talet finns dock möjligheten för rättstillämparen att underkänna korrigeringsregeln på den självständiga grunden att det finns affärsmässiga skäl att företa transaktionen.

<sup>81</sup> Riksskatteverket hade bland annat uppgifter som idag har tagits över av SKV.

kortfattade i sitt resonemang när de konstaterar att Öbergs resultat inte har påverkats av nollräntan och att inkomstrekvisitet inte är uppfyllt. Eftersom inkomstrekvisitet inte är uppfyllt så menar HFD att korrigeringsregeln inte är tillämplig och Öberg vann bifall för sin invändning.

### Vad består prejudikatet i?

Jag menar att prejudikatet är svagt då det är så kortfattat. HFD är också otydliga över vilken transaktion de egentligen prövar. HFD skriver bland annat:

”Emot prissättningen [avseende priset på dotterbolagets produktion] har ej annan anmärkning riktats än att det hävdats, att moderbolaget bort taga ut ränta på sina fordringar hos dotterbolaget ... Det måste antagas, att dotterbolaget i sådant fall [alltså ifall att marknadsmässig ränta hade debiterats] skulle ha i motsvarande mån höjt priset på sin produktion.”

Jag menar att HFD är otydliga och nästan får det att låta som om det är transaktionen avseende dotterbolagets produktion som är under bedömning. Överhuvudtaget präglas HFD:s domskäl av otydlighet och jag menar att det krävs kreativitet och tillägg för en uttolkare för att hitta några tydliga avgränsningar vad gäller kompensationsinvändningar. Det enda jag menar att man kan sluta sig till är att HFD troligtvis menar att det är relevant att betrakta en transaktion i ljuset av andra transaktioner som samma parter i intressegemenskapen har företagit. Detta följer dock bara indirekt och det finns nästan lika goda skäl för att argumentera att domen endast är kasuistisk.

#### 2.4.2 RÅ 1980 ref. 1:59 (LME-målet)

Även detta mål gällde tolkning av 43 § 1 mom. KL. Rättsfallet meddelades relativt kort tid efter RÅ 1979 ref. 1:40. Varken termen kompensationsinvändning förekom och inte heller fanns det vid denna tid några tydliga normer kring gränsdragningen för kompensationsinvändningar.<sup>82</sup>

Bakgrunden var att ett svenskt moderbolag (LME) hade utgett räntefria lån till ett bolag i intressegemenskap<sup>83</sup> med säte i Australien. Räntefria lån är som utgångspunkt inte armlängdsmässiga och RSV genom taxeringsintendenten ville beskatta LME:s resultat som om marknadsmässig ränta hade debiterats på lånen.

---

<sup>82</sup> Detta påstående bygger på att det enda fallet som berört snarlik problematik är RÅ 1979 ref. 1:40 vilket jag bedömer vara ett mycket svagt prejudikat.

<sup>83</sup> Det australiensiska bolaget ägdes av ett brittiskt bolag som i sin tur var ett dotterbolag till svenska LME.

### **Utifrån vilket auktoritärt stöd försöker skattesubjektet bygga sin argumentation kring kompensation?**

I första hand försökte LME göra gällande att det handlat om ett kapitaltillskott som överhuvudtaget inte omfattas av korrigeringsregeln, alltså att det rörde sig om en transaktion som till sin natur inte ska prissättas. I andra hand gjorde LME gällande att det räntefria lånet har renderat kompensation så att korrigeringsregeln inte var tillämplig.

### **Vilket rekvisit är inte uppfyllt enligt skattesubjektet?**

Som huvudargument anförde LME att det förelåg affärsmässiga och handelspolitiska skäl till att man velat tillskjuta kapital till det australiensiska bolaget genom räntefria lån. LME menade att syftet med de räntefria lånen var nödvändiga kapitaltillskott som skulle användas i investeringar på den australiensiska marknaden. Att LME valde just räntefria lån betingades av australiensiska regler som försvårade en användning av mer traditionella kapitaltillskott. Således menade LME alltså att villkoren för lånen hade en affärsmässig motivering.

Vidare argumenterade LME att de räntefria lånen hade möjliggjort vinster för LME som mer än väl kompenserat för det bortfall som räntan hade kunnat beräknas till.<sup>84</sup> Denna invändning tar alltså sikte på att själva inkomstrekvisitet i 43 § 1 mom. KL inte är uppfyllt.

### **Utifrån vilket auktoritärt stöd prövades kompensationsinvändningen?**

HFD förde uteslutande ett resonemang huruvida inkomstrekvisitet i 43 § 1 mom. KL var uppfyllt eller inte.

### **Vann skattesubjektet bifall för sin kompensationsinvändning?**

Majoriteten av HFD biföll LME:s talan med hänvisning till att inkomstrekvisitet i tillämpligt lagrum inte var uppfyllt eftersom LME hade kompenserats för räntebortfallet. Majoriteten i HFD bemötte inte LME:s huvudsakliga invändning att det förelåg affärsmässiga skäl bakom beslutet att utge räntefria lån.

---

<sup>84</sup> Det handlade om diverse fördelaktiga villkor, bland annat ökade licensintäkter.

## Vad består prejudikatet i?

Överlag tycker jag att prejudikatet är begränsat. Majoriteten i HFD begränsar prejudikatbildningen när de endast uttalar sig om sin bedömning vad gäller inkomstrekvisitet. Här är de dock tydliga på en punkt när de skriver:

”Bedömning av om denna förutsättning [Med åsyftande av huruvida inkomstrekvisitet är uppfyllt] föreligger kan icke begränsas till ett enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Underlåtenhet att ta ut ränta på lån får t.ex. antagas kunna förekomma även i förbindelserna mellan två av varandra oberoende näringsidkare, nämligen om motsvarande kompenstation ges långivaren genom prissättning på varor eller liknande åtgärder.”

Här är HFD tydliga med att det är en helhetsbedömning som gäller när en felprissatt transaktion ska bedömas. Dock så blir det inte på något vis tydligt vart gränserna för en sådan helhetsbedömning bör gå. I detta fall är detta särskilt intressant eftersom kompenstationen härrör från andra rättssubjekt än det som fick motta det räntefria lånet. Vi får heller ingen som helst ledning vad gäller gränsdragningen för vad som kan utgöra affärsmässiga skäl för en transaktion.<sup>85</sup> Sammanfattningsvis menar jag att prejudikatet är tydligt men väldigt begränsat då en helhetsbedömning rimligtvis inte kan betyda att vadsomhelst kvalificerar.

Minoritetens uttalande i målet illustrerar på ett pedagogiskt sätt flera frågeställningar som borde ingå i en helhetsbedömning. För det första bemödar sig minoriteten med att bemöta LME:s argumentation om att räntefriheten grundar sig på affärsmässiga skäl. Minoriteten menar att argumenteringen är värd att beakta men är för allmänt hållen för att underkänna korrigerings enligt 43 § 1 mom. KL. Även om vi inte får några tydliga förslag från minoriteten för hur man bör bedöma huruvida affärsmässiga skäl föreligger eller inte så tydliggör minoriteten i alla fall att delar av HFD är av åsikten att invändningar av den här typen inte bör hållas alltför allmänna för att vinna bifall. Minoriteten uttalar sig också om invändningen att inkomstbortfallet har kompensterats, alltså den argumentation som fick gehör hos HFD:s majoritet. Minoriteten tydliggör att de efterfrågar ett tydligt samband mellan ränteeftergiften och den kompenstation de fått av diverse fördelaktiga villkor. De skriver ”... är att anmärka att bolaget inte kunnat påvisa något samband mellan de fördelaktiga villkoren och det eftergivna ränteanspråket.”

I doktrinen har olika idéer framlagts angående vilka faktorer som HFD tog hänsyn till i sitt beslut samt att prejudikatet kanske inte är särskilt tungt vägande. Gäverth spekulerar i att majoriteten och minoriteten har tillämpat olika beviskrav alternativt värderat den befintliga bevisningen olika och därför hamnat i olika slutsatser.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> Begreppet ”affärsmässiga skäl” för en transaktion används löpande i denna uppsats på samma sätt som i doktrinen. D.v.s. som liktydigt med att transaktionen inte motiverats utifrån avtalsparternas intressegemenskap.

<sup>86</sup> Gäverth, Leif, Något om bevisreglerna vid tillämpningen av 43 § 1 mom kommunalskattelagen, Skattenytt 1990, s. 8.

Teorierna om vilka krav som majoriteten egentligen ställde på invändningen att inkomstrekvisitet inte var uppfyllt är flera. Jag ämnar inte försöka presentera någon egen teori om varför utan nöjer mig med att konstatera att prejudikatet är begränsat och att det vid denna tidpunkt fortfarande inte föreligger någon tydlig avgränsning av vad som utgör en godtagbar kompensationsinvändning.

### **Hur kan praxis sammanfattas vid den här tidpunkten?**

Betraktar man RÅ 1979 ref. 1:40 tillsammans med RÅ 1980 ref. 1:59 så är det enda tydliga prejudikatet så här långt att inkomstrekvisitet i 43 § 1 mom. KL ska beaktas i ljuset av eventuella kompensationer. En helhetsbedömning ska alltså göras när inkomstrekvisitet prövas. Dock så har vi vid denna tidpunkt inga tydliga gränser för denna helhetsbedömning och vi har heller ingen vägledning vad gäller gränsdragningen för vad som kan utgöra godtagbara affärsmässiga skäl till varför en felprissättning görs.

#### 2.4.3 RÅ 1984 ref. 1:16 (Edet-målet)

Även detta mål gällde tolkning av 43 § 1 mom. KL. Rättsfallet meddelades relativt kort tid efter RÅ 1979 ref. 1:40. Begreppet kompensationsinvändning förekom inte. Dock så hade tidigare praxis på ett åtminstone grundläggande plan börjat formuleras kring vilka kompensationsinvändningar som kunde tänkas vara godtagbara.<sup>87</sup>

Även i detta fall så var bakgrunden i målet en historia om ett svenskt aktiebolag som utgivit räntefria lån till utländskt bolag inom samma intressegemenskap. Det svenska bolaget (Edet) hade under en flerårsperiod utgett räntefria lån till ett dotterdotterbolag i Nederländerna. Pengarna hade använts till investeringar i anläggningstillgångar i det nederländska bolaget. Räntefria lån är typiskt sett inte armlängdsmässiga och skattemyndigheterna menade att Edet skulle beskattas som om marknadsmässig ränta hade löpt på lånen.

### **Utifrån vilket auktoritärt stöd försöker skattesubjektet bygga sin argumentation kring kompensation?**

HFD är mycket kortfattade i sina domskäl och redogör inte överhuvudtaget vad parterna har anfört i målet. Dock går det att läsa sig till att Edet inför prövningen i kammarrätten framhållit flera affärsmässiga motiv till varför lånen var räntefria. Således tolkar jag det

---

<sup>87</sup> Se ”Hur kan praxis sammanfattas vid den här tidpunkten” från föregående rättsfall.



som argumentationen försöker visa att 43 § 1 mom. KL inte ligger för handen på grund av affärsmässiga skäl.<sup>88</sup> Vidare hänvisar Edet till RÅ 1980 ref. 1:59.

### **Vilket rekvisit är inte uppfyllt enligt skattesubjektet?**

Edet menade att lånen från deras sida var en riskkapitalplacering. Denna satsning byggde på en prognos som visade att satsningen på den nederländska marknaden på sikt skulle leda till en stor avsättning för Edets produkter, ökad vinst och därmed en god avkastning på de satsade medlen. Vid tidpunkten för avgörandet hade det visat sig att prognosen slagit fel och att vinsterna uteblivit. Poängen som Edet ville göra gällande var att det var affärsmässiga motiv som låg bakom beslutet att utge de räntefria lånen och inte i syfte att föra ut vinster från svensk skattejuristktion. Enligt anvisningen till 43 § 1 mom. KL så ska ju inte korrigerings ske ifall motiven till transaktionen är affärsmässiga.

### **Vann skattesubjektet bifall för sin kompensationsinvändning?**

Rubriken kan verka missvisande.<sup>89</sup> Det handlade ju inte om att Edet hade blivit kompenserade, utan snarare på en prognos om att de skulle bli kompenserade på sikt till följd av transaktionen. En prognos om kompensation är givetvis inte tillräckligt för att inkomstrekvisitet inte kan anses uppfyllt. Dock ansåg majoriteten<sup>90</sup> i HFD att Edet visat att det var affärsmässiga skäl som låg bakom villkoren varför 43 § 1 mom. KL inte gick att tillämpa i detta fall.

### **Vad består prejudikatet i?**

Majoriteten i HFD motiverar sitt beslut med att 43 § 1 mom. KL ska tillämpas med försiktighet just när det gäller affärsmässiga skäl och transaktioner mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. HFD hänvisade till anvisningarna i lagen samt förarbeten.<sup>91</sup> Prejudikatet tydliggör tidpunkten för bedömningen av affärsmässiga motiv till felpristransaktioner. Värde av ett sådant förtydligande anser jag vara klagörande om än i begränsad omfattning. Eftersom det är motiv till felprissättningen som bedöms följer det logiskt att det långsiktiga utfallet av de affärsmässiga skälen är

---

<sup>88</sup> Alltså att eventuell felprissättning har motiverats av affärsmässiga skäl vilket enligt anvisningarna till 43 § 1 mom. KL ska leda till att särskild försiktighet ska iaktas vid prövningen av inkomstrekvisitet.

<sup>89</sup> Anledningen till att jag ändå använder denna rubrik i detta fall är att begreppet kompensationsinvändning ibland används trots att argumentationen består i att övertyga om att motivet till en felpristransaktion har varit affärsmässiga skäl och inte reell kompensation.

<sup>90</sup> Endast en ledamot var skiljaktig gällande motiveringen till beslutet.

<sup>91</sup> SOU 1964:29 s 119.

irrelevant för bedömningen. Att Edets beslut kom att visa sig vara dåligt för affärerna spelar alltså ingen roll.

Jag gissar att det är i samband med detta fall som en viss förvirring börjar sprida sig kring begreppet kompensationsinvändning. I min läsning av referatet så försöker inte Edet göra gällande att de blivit kompenserade och således blir det märkligt att, ur ett semantiskt perspektiv, kalla det för kompensationsinvändning. Följdfrågan blir då varför jag tar upp fallet som viktigt i utvecklingen av praxis kring kompensationsinvändningar? Anledningen till detta är att kunniga människor på området betraktar detta som ett fall som rör just en kompensationsinvändning. Exempelvis skriver Arvidsson, som refererar till SKV, om fallet.<sup>92</sup> Arvidsson diskuterar där invändningen från Edets sida och beskriver den som en typ av kompensationsinvändning. Det finns andra exempel i Arvidssons artikel där RÅ 1984 ref. 1:16 beskrivs som ett mål som skulle vara snarlikt med RÅ 1980 ref. 1:59. Jag menar att dessa två mål inte är snarlika när man undersöker prejudikatbildningen från de bägge målen. I RÅ 1980 ref. 1:59 godkändes LME:s invändning mot justering. Detta på grunden att HFD ansåg att LME hade blivit kompenserade i faktisk bemärkelse. I RÅ 1984 ref. 1:16 godkände HFD Edets invändning om att det förelåg affärsmässigt motiverad grund för deras handlande. Edet hade frångått en standard som typiskt sett inte är armlängdsmässig och de hade heller inte blivit kompenserade.<sup>93</sup> Jag menar att det riskerar bli förvirrat när man hävdar att Edet sluppit justering till följd av en kompensationsinvändning.<sup>94</sup>

### **Hur kan praxis sammanfattas vid den här tidpunkten?**

Betraktar man RÅ 1979 ref. 1:40, RÅ 1980 ref. 1:59 samt RÅ 1984 ref. 1:16 tillsammans så menar jag fortfarande att det enda tydliga prejudikat vi har så här långt är att inkomstrekvisitet i 43 § 1 mom. KL ska beaktas i ljuset av eventuella kompensationer. En helhetsbedömning ska alltså göras när inkomstrekvisitet prövas. Dock så har vi vid denna tidpunkt inga tydliga gränser för denna helhetsbedömning. Vi har fått tydligare vägledning för vad som gäller när en part vill försvara en typisk felprissättning med affärsmässiga skäl. RÅ 1984 ref. 1:16 visar att de affärsmässiga skälen på intet sätt behöver ha renderat några goda affärsmässiga resultat.

#### **2.4.4 RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet)**

Även detta mål gällde tolkning av 43 § 1 mom. KL. Målet är extremt omfattande och referatet är flera hundra sidor långt. Målet handlar om många saker men är i huvudsak inriktat på prissättningen av råolja samt prissättning på frakt. Målet är utan tvekan det

---

<sup>92</sup> Arvidsson (1991) s. 526–535 under rubriken Korrigeringsregelns pris- och inkomstrekvisit.

<sup>93</sup> Se vidare om detta under 2.4.8 Sammanfattning av HFD:s praxis.

<sup>94</sup> Min poäng är att det är intuitivt att börja tänka på faktiska kompensationer när termen kompensationsinvändning används även i de fall där kompensation inte föreligger. Därför finner jag det lämpligare att använda en smal definition av begreppet kompensationsinvändning.

viktigaste vad gäller korrigeringsregelns tillämpning i stort men även mycket viktigt vad gäller kompensationsinvändningar. Anledningen till detta är att HFD adresserar frågeställningar med anledning av att det finns stora oklarheter i hur korrigeringsregelns rekvisit ska tolkas och tillämpas samt att HFD också presenterar svar på dessa frågeställningar.<sup>95</sup>

Bakgrunden till målet var att svenska Shell hade köpt råolja från ett brittiskt systerbolag enligt en prissättningsmodell som hade renderat både underpriser och överpriser under en period som omfattade flera beskattningsår. RSV ville uppjustera svenska Shells resultat i enlighet med korrigeringsregeln för de år som de betalat överpris för råolja medan svenska Shell gjorde invändningen att det eventuella överpriset hade kompenserats av underpriser andra beskattningsår. En av de stora frågorna i målet var huruvida dessa över- och underpriser kunde kvittas mot varandra. Efter omfattande utredning kom HFD fram till att överpriserna som svenska Shell betalat hade kompenserats av underpriser andra beskattningsår och svenska Shell slapp eftertaxering. Det här målet presenteras på ett annorlunda sätt jämfört med de andra målen från HFD i denna uppsats. Jag menar att HFD:s prejudikatbildning tydliggörs bättre om jag redogör för de frågor som HFD själva ställer upp och besvarar i referatet. Målet hanterade också många andra frågeställningar men de principiella frågeställningar som är vidkommande för kompensationsinvändningar listas och diskuteras nedan.

### **Hur ska prisrekvisitet i korrigeringsregeln prövas?**

HFD konstaterar att denna fråga varken får någon bra förklaring i själva lagtexten eller i dess förarbeten. Men då syftet med lagen är att förhindra obehöriga vinstöverföringar till utlandet så menar HFD att det är de långsiktiga effekterna av prissättningen som ska bedömas. HFD menar att man inte ska dra slutsatsen att rekvisitet om prisavvikelse är uppfyllt så fort en isolerad transaktion inte uppfyller marknadsmässiga villkor. HFD menar att det blir nödvändigt att försöka avgöra vilken roll en eventuell prisavvikelse har i en helhetsbedömning. För att bättre svara upp mot lagstiftningens syfte i de fall svenska och utländska företag har löpande affärsförbindelser med varandra skriver HFD

” ... står det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som är föremål för bedömning.”

Redan gällande prisrekvisitet så är HFD tydliga med att bedömningen ska göras i en vidare kontext. Detta framkommer dels av hur HFD beskriver hur prisrekvisitet ska

---

<sup>95</sup> Målet utgör en tydlig kontrast från de tidigare fallen från HFD som analyserats och diskuterats ovan.

tolkas men framkommer även senare då HFD behandlar TPG:s roll i bedömningen av vad som kan utgöra ett armlängdspris. HFD skriver angående TPG:

” ... de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.”

Jag tolkar det som att HFD gör ett viktigt vägval här som kommit att påverka internprissättningsområdet i stor utsträckning och för lång tid framöver. Istället för att invänta tydligare lagstiftning på området eller via prejudikatbildning försöka dra upp riktlinjer för hur ett armlängdspris ska bestämmas så hänvisar HFD till det omfattande arbete som gjorts inom OECD och renderat i TPG. Fördelarna med detta är uppenbara då TPG utgör en genomarbetad guide innehållande metoder och principer för att fastställa armlängdspris. Utan att göra någon fördjupning i TPG här så kan nämnas att det är tydligt att TPG förordar olika typer av helhetsbedömningar i bestämmandet av armlängdspris.<sup>96</sup>

### **Vilken betydelse ska inkomstrekvisitet i korrigeringsregeln tillskrivas?**

HFD konstaterar först att rekvisitet kan uppfattas som en påminnelse om att prisavvikelsen som är under bedömning ska ha verkat i inkomstsänkande riktning betraktad i en isolerad kontext. HFD skriver:

”Räckvidden av detta rekvisit är inte helt klar. Bestämmelsen skulle kunna uppfattas närmast som en erinran om att avvikelsen, sedd för sig, skall ha verkat i inkomstsänkande riktning.”

Som alternativ till denna uppfattning menar HFD att ett vidare perspektiv kan tillämpas. I detta vidare perspektiv ska hänsyn tas till kompensatoriska effekter som haft ett samband med den aktuella prisavvikelsen. HFD skriver:

”Vanligen har rekvisitet dock ansetts innefatta ett krav på en vidare bedömning, vid vilken hänsyn kan tas till bl.a. kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen.”

Här slår alltså HFD fast att det i en prövning huruvida det finns kompensatoriska effekter måste finnas ett samband mellan dessa och prisavvikelsen. HFD resonerar sedan vidare att det kan vara praktiskt svårt att göra en exakt avgränsning av prisavvikelserekvisitet men att det spelar mindre roll. Anledningen till att det spelar mindre roll är för att det under alla förhållanden finns möjlighet att beakta de affärsmässiga skälen till en eventuell prisavvikelse. HFD skriver:

---

<sup>96</sup> Se 2.3.3 TPG för närmare beskrivning.

”Av förarbetena till 43 § 1 mom KL framgår att föreskriften om hänsynstagande till affärsmässiga skäl ger uttryck för en allmän princip som har tillämplighet också i situationer som inte faller in under föreskriften i anvisningspunkten. Den generella innebörden framgår ännu tydligare efter den ändring av lagrummet som gjordes 1983 (SFS 1983:123). Då infördes en allmän föreskrift som innebär att korrigeringsregeln enligt 43 § 1 mom KL inte skall ske om det av omständigheterna framgår att villkor, som innefattar avvikelse från armlängdsnormen, tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Det som här nämnts innebär att korrigeringsregeln enligt 43 § mom KL inte alltid skall ske i situationer där en avvikelse från armlängdspriset kan konstateras och där kravet på inkomsteffekt i och för sig är att anse som uppfyllt.”

Här tolkar jag HFD som att en kompensationsinvändning kan prövas i två steg. Först kan kompensationsinvändningen bedömas för att se om inkomstrekviset i korrigeringsregeln inte är uppfyllt. Visar det sig att inkomstrekviset inte är uppfyllt så ska ingen korrigeringsregel ske. Om inkomstrekviset, efter prövning, fortfarande är uppfyllt så ska fortfarande ingen korrigeringsregel ske om det funnits godtagbara affärsmässiga skäl för att göra prisavvikelsen.

### **Är det möjligt att bryta principen om beskattningsårets slutenhet i prövningen av prisrekvisitet respektive inkomstrekviset?**

HFD har alltså visat hur ett helhetsperspektiv ska anläggas både när prisrekvisitet och inkomstrekviset prövas. En naturlig följdfråga blir vilka tidsperspektiv som ska gälla vid helhetsbedömningarna. Tidsperspektivet är viktigt mot bakgrund av att den svenska inkomstbeskattningen som utgångspunkt baseras på principen om beskattningsårets slutenhet.<sup>97</sup> HFD konstaterar dock att detta rimmar illa med ett affärsmässigt betraktelsesätt och jag gissar att HFD såg det som omöjligt att strängt hävda principen om beskattningsårets slutenhet samtidigt som HFD vill utveckla tillämpningen av korrigeringsregeln så att den hamnar mer i linje med TPG. Med anledning av detta menar HFD att det ibland kan bli nödvändigt att bryta principen om beskattningsårets slutenhet. HFD vill inte ge några detaljerade förutsättningar för när detta kan låta sig göras utan det måste beaktas från fall till fall. I bedömningen av om detta kan låta sig göras skriver HFD:

”Frågan får bedömas från fall till fall med beaktande av bl a vilket samband som har kunnat påvisas mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år.”

Jag gör tolkningen att det viktigaste att ta med sig vad gäller förutsättningarna för att bryta principen om beskattningsårets slutenhet är kravet på samband mellan åtgärder och effekter. I det aktuella fallet så ansåg HFD att underpriserna för oljan som förekommit under beskattningsåren 1976–1977 skulle få beaktas vid beräkningen av

---

<sup>97</sup> Lodin m.fl. (2017) s. 383.

1978 års resultat. Detta på grund av att prissättningsstrategin som svenska Shell hade använt dessa år var densamma samt att denna hade motiverats av affärsmässiga skäl. En affärsmässigt motiverad prissättningsstrategi som löper under flera beskattningsår kan utgöra ett exempel på en situation där principen om beskattningsårets slutenhet bör brytas.

### **Hur kan praxis kring kompensationsinvändningar sammanfattas vid den här tidpunkten?**

Jag menar att det är först i samband med Shellmålet som vi fått en tydligt vägledande praxis om vilka principer och regler som ska beaktas vid internprissättningsmål i stort men särskilt i förhållande till kompensationsinvändningar. Efter Shell-målet har en rad frågetecken rätats ut. Helhetsbedömningar ska göras både vid bedömningar huruvida korrigeringsregelns pris- och inkomstrekvisit är uppfyllda. Motiverade affärsmässiga skäl kan alltid komma att fungera som befriande från uppjustering av resultatet oavsett om övriga rekvisit är uppfyllda eller inte. Principen om beskattningsårets slutenhet kan brytas beroende på de samband som kan påvisas vad avser åtgärder och effekter mellan olika beskattningsår samt huruvida dessa åtgärder är affärsmässigt motiverade. Jag håller delvis med Arvidsson när han skriver att Shell-målet inte utvidgat praxis på området.<sup>98</sup> Om jag förstår Arvidsson rätt så menar han att HFD endast explicit uttalat vad de grundar sina olika ställningstaganden på vad gäller helhetsbedömningar. Jag vill dock hävda, till skillnad från Arvidsson, att tidigare praxis var så pass luddig samt öppnade upp för så pass många följdfrågor så att dess värde var starkt begränsat. Ett annat sätt att uttrycka det på är att det är först i ljuset av Shell-målen som man kan tillskriva de tidigare målen ett tydligt prejudikatvärde, när de läses isolerat visar de endast på tendenser. Jag menar att mitt synsätt också har stöd av HFD själva som med syftning på hur armlängdspriset ska bestämmas skriver i RÅ 1991 ref. 107 ”Inte heller ger hittillsvarande praxis någon närmare vägledning i prissättningsfrågor”.

#### 2.4.5 RÅ 1994 ref. 85 (Eka-Nobel målet)

I detta mål behandlar HFD huvudsakligen andra frågeställningar än huruvida korrigeringsregeln är tillämplig eller inte. Målet är framförallt av intresse när det gäller mer allmänna frågeställningar som rör koncernbeskattning. Till viss del behandlas dock korrigeringsregeln och en kompensationsinvändning varför målet ändå i korthet presenteras och diskuteras här.

Ett svenskt moderbolag (Eka-Nobel) hade utgett marknadsbidrag till ett dotterbolag i Finland samt underlåtit att fakturera dotterbolaget för hyra av maskinanläggning, leasingavgifter samt royalties på försäljningar som dotterbolaget hade gjort. Gällande

---

<sup>98</sup> Arvidsson (1991) s. 526–535 under rubriken Korrigeringsregelns pris- och inkomstrekvisit.

marknadsbidragen så prövade HFD ifall dessa skulle vara avdragsgilla som kostnader för intäkternas förvärvande och här är det således inte korrigeringsregelns tillämpande som står i fokus. När det gällde underlåtenheten att ta betalt i form av hyra, leasing och royalties var det dock mot korrigeringsregeln som omständigheterna prövades. Eka-Nobel hävdade som kompensationsinvändning att stödandet av det finska dotterbolaget på kort eller lång sikt skulle rendera i ökad försäljning för Eka-Nobels del.

I sina domskäl redogör HFD för relationen mellan Eka-Nobel och dotterbolaget. Enligt uppgifterna i målet framgår att dotterbolaget huvudsakligen haft rollen av ett försäljningsbolag till Eka-Nobels produkter. Av betydelse i målet är också att Eka-Nobel under den aktuella tiden företagit en stor internationell satsning på en ny produkt<sup>99</sup> för vars lansering dotterbolaget spelade en betydande roll. Dotterbolagets roll av försäljningsbolag i kombination med den lansering som gjordes bedömdes av HFD utgöra affärsmässiga skäl för att underlåta faktureringen av dotterbolaget. Uppjustering av resultatet kunde följaktligen inte ske då det fanns affärsmässiga skäl till felprissättningarna trots att både korrigeringsregelns pris- och inkomstrekvisit var uppfyllt.

### **Hur kan praxis kring kompensationsinvändningar sammanfattas vid den här tidpunkten?**

Enligt min bedömning så innebär inte RÅ 1994 ref. 85 något nytt specifikt gällande korrigeringsregeln och kompensationsinvändningar. På ett principiellt plan följer HFD egentligen bara den praxis som fanns sedan tidigare. Värt att betona är HFD:s bedömning av incitamenten till felprissättningarna. Liksom i RÅ 1980 ref. 1:59 (LME-målet) så är det helt ovidkommande huruvida felprissättningarna renderat några kompensationer, det är inte inkomstrekvisitet som prövas utan endast de affärsmässiga skälen för felprissättningarna vid tidpunkten för avtalsslutandet. Här kan också noteras att det beskattningsår som eftertaxeringen avsåg i RÅ 1994 ref. 85 var 1984, alltså efter det att skrivelsen ”... det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap [liktydigt med affärsmässiga skäl].” förts in i 43 § 1 mom. KL. Jag menar att fallet visar på hur rättsutvecklingen nått en punkt där de affärsmässiga skälen i tillämpningstekniskt hänseende har utvecklats så långt att de närmast utgör ett självständigt rekvisit för att korrigeringsregeln ska kunna ske medan de i tidigare avgöranden prövades som en del av huruvida prisrekvisitet var uppfyllt eller inte.

---

<sup>99</sup> Jag förenklar i denna framställning, produkten utgjorde en komponent i ett system som höll på att lanseras samtidigt.

#### 2.4.6 RÅ 2004 ref. 13

Detta mål kommer inte att analyseras och diskuteras på något djup. Anledningen till detta är att målet inte utvecklar var gränserna för en giltig kompensationsinvändning ska dras. Målet är dock indirekt betydande för kompensationsinvändningar då HFD meddelade att korrigeringsregeln utgör ”... en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat ...”. Målet löste således problemet med regelkonkurrens som tidigare kunde uppstå exempelvis mellan uttagsbeskattningsreglerna och korrigeringsregeln respektive kostnadsavdragsreglerna och korrigeringsregeln. Bland annat så hade det i doktrinen diskuterats på vilket sätt kompensationsinvändningar fungerade i förhållande till olika skatteregler.<sup>100</sup> Dessutom bekräftade HFD kort att den praxis som slagits fast angående kompensationsinvändningar och förutsättningar för att bryta beskattningsårets slutenhet i RÅ 1991 ref. 107 gäller vid tillämpning av korrigeringsregeln. I samband med detta mål blir det tydligt att de principer som vuxit fram kring kompensationsinvändningar är exklusiva för korrigeringsregeln.

#### 2.4.7 HFD 2016 ref. 45

Målet handlar om ett svenskt bolag (Nobel Biocare) som hade skulder till ett bolag i intressegemenskap som hörde hemma på de nederländska Antillerna. Räntevillkoren för Nobel Biocare var förmånliga på så sätt att de understeg en marknadsmässig ränta. Efter fem år förhandlades villkoren om så att räntan istället blev marknadsmässig. I målet framlades inget material som talade för att Nobel Biocare blev kompenserade för räntehöjningen och ingenting som heller tydde på att de var tvungna att omförhandla villkoren på det sätt som gjordes. Frågan för HFD var huruvida det inkomstbortfall som den höjda räntan renderade skulle justeras med stöd av korrigeringsregeln eller inte. Om man endast bedömde avtalsvillkoren vid tidpunkten för omförhandling så var det uppenbart att dessa inte stred mot armlängdsprincipen. Frågan här blev om man i tillämpningen av korrigeringsregeln också skulle beakta de tidigare avtalsvillkoren.

HFD menade att i bedömningen av vad som är armlängdsmässigt så ska hänsyn tas till den kontext som avtalsparterna befinner sig i. Kontexten är således relevant för den hypotetiska prövningen av huruvida en oberoende avtalspart hade ingått avtal på samma villkor. Eftersom Nobel Biocare varken kunde visa på att någon kompensation skett för den högre räntan och inte heller några affärsmässiga skäl till varför de avtalat om en högre ränta så menade HFD att avtalsvillkoren inte var armlängdsmässiga och att justering av det skattemässiga resultatet därför skulle ske. HFD menade att denna bedömning låg i linje med TPG vars vägledning kan användas vid tolkning av korrigeringsregeln enligt RÅ 1991 ref. 107. Här verkar det onekligen som om HFD menar att den senaste versionen av TPG är tillämplig med stöd av RÅ 1991 ref. 107

---

<sup>100</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 184.



trots det att TPG genomgått flera revideringar sedan 1991 samt den senaste bara cirka ett par veckor innan domen meddelades.

### **Vad består prejudikatet i?**

Vid en första anblick så kan det verka som om inte detta mål heller är särskilt relevant vad avser utvecklingen av kompensationsinvändningar. Jag vill dock hävda att målet har betydelse för kompensationsinvändningar. Som tidigare har redogjorts för så blev det redan i samband med RÅ 1991 ref. 107 tydligt att helhetsbedömningar ska företas när korrigeringsregelns inkomst respektive prisrekvisit bedöms. Oftast har denna helhetsbedömning åberopats av den skattskyldige som en del av en kompensationsinvändning. Vad HFD 2016 ref. 45 tydliggör är att en liknande typ av helhetsbedömning också kan göras för att beakta faktorer som talar till den skattskyldiges nackdel. Den gemensamma nämnaren för de olika typerna av helhetsbedömningar är att bättre kunna undersöka vad en oberoende avtalspart hade avtalat om. Det handlar alltså om en utveckling där själva prövningen av vad som kan anses vara armlängdsmässigt ska omfatta en tämligen omfattande analys både vad gäller tid samt bolags olika affärsmässiga relationer. Jag menar att domen går i linje med de idéer som gör sig gällande inom TPG, det vill säga att den jämförelsetransaktion som ska användas ska sättas in i samma affärsmässiga kontext som den faktiskt företagna transaktionen har utförts i.

#### **2.4.8 Sammanfattning av HFD:s praxis**

I detta kapitel har det gjorts ett försök att avgränsa kompensationsinvändningen som norm utifrån ett rättsdogmatiskt perspektiv. Vad gäller själva lagtexten så kan det konstateras att den är mycket kort i förhållande till det enorma område som den är tänkt att tillämpas på. Kompensationsinvändningen som fenomen framkommer inte explicit i lagtexten och inte på tydligt sätt i förarbetena heller. Således är kompensationsinvändningen en norm som utvecklats genom HFD:s praxis. Kompensationsinvändningen har i genomgången av HFD:s praxis beskrivits som en historia där gränserna för en giltig kompensationsinvändning successivt har accentuerats. I analysen av de tre första fallen från HFD, RÅ 1979 ref. 1:40, RÅ 1980 ref. 1:59 samt RÅ 1984 ref. 1:16 så började ett antal frågor och problem ställas upp. Dessa frågor besvarades förvisso inom ramen för respektive mål men jag menar att HFD var otydliga och försiktiga när det kom till att försöka tydliggöra några prejudikat i dessa mål. Detta ändrades i samband med RÅ 1991 ref. 107 där HFD på ett tydligt sätt tog upp problemen kring gränsdragningarna vad gäller kompensationsinvändningar. Målet resulterade i ett antal riktlinjer eller normer som ska tillämpas när en kompensationsinvändning ska bedömas.

Nedan listas de riktlinjer som tydligt framgår av RÅ 1991 ref. 107.

- När pris respektive inkomstrekvisitet i korrigeringsregeln tillämpas ska bedömningen bygga på en helhetsbedömning. Det är inte glasklart vad som menas med helhetsbedömning men exemplet som HFD anger är att det svenska och utländska företaget har fortlöpande affärsmässiga förbindelser med varandra. I helhetsbedömningen kan hänsyn tas till förekomsten av kompenserande transaktioner.
- I den helhetsbedömning som görs vid bedömningen av pris respektive inkomstrekvisitet är uppfyllt ska även övriga typer av affärsmässiga aspekter vägas in.
- HFD tydliggör att affärsmässiga skäl för en transaktion som en allmän princip alltid ska fungera som befriande från en inkomstjustering oavsett huruvida övriga rekvisit i lagrummet är uppfyllda eller inte.
- HFD slår fast att principen om beskattningsårets slutenhet i vissa fall får brytas ”i viss utsträckning” men bara under förutsättningen att det kan påvisas samband mellan åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år.

Efter RÅ 1991 ref. 107 har det egentligen inte hänt något väsentligt på internprissättningsområdet just vad gäller kompensationsinvändningar. I RÅ 2004 ref. 13 bekräftas RÅ 1991 ref. 107 då HFD hänvisar dit vad gäller kompensationsinvändningar och förutsättningarna för att få bryta principen om beskattningsårets slutenhet.

Nu när vi har riktlinjerna kring tillämpningen förhållandevis klar för oss så är det dags att diskutera samt klargöra hur man kan hantera den begreppsmässiga biten. Själva termen kompensationsinvändning används i både avgöranden från HFD, kammarrätt, förvaltningsrätt, i doktrin såväl som i läroböcker. Min uppfattning är att termen oftast refererar till en invändning som tar sikte på att inkomstrekvisitet inte är uppfyllt då kompenserande transaktioner har skett under andra beskattningsår. Dessa kompenserande transaktioner ska sedan för att godkännas som just godtagbara kompensationsinvändningar klara de krav som HFD ställt upp och som redovisats ovan. Detta är ett av två sätt på vilket kompensationsinvändningen figurerar och jag kallar det för en kompensationsinvändning i smal bemärkelse, det är i detta sammanhang som jag menar att kompensationsinvändningen som juridiskt begrepp bör definieras. En kompensationsinvändning är alltså en viss typ av omständigheter som gör att avtalsvillkoren i en transaktion kan anses kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap vilket får följderna att ingen justering av det skattemässiga resultatet ska ske. Med detta menar jag inte att kompensationsinvändningen utgör det enda godtagbara skälet för att justering inte ska ske. Det har i ovanstående praxisgenomgång visat sig att det finns många olika typer av situationer där det funnits andra slag av affärsmässiga motiv än just de som passar in på nyss nämnda definition av kompensationsinvändningen. Dessa andra affärsmässiga motiv har också genom praxis visat sig utgöra godtagbara skäl för att en justering av det skattemässiga resultatet enligt lagrummet inte ska göras. Jag menar att dessa andra varianter dock inte bör kallas för

kompensationsinvändningar! Detta för att affärsmässiga motiv i allmänhet inte alls på samma sätt är underkastade de riktlinjer som gäller just för kompensationsinvändningar i smal bemärkelse enligt praxis.

Problemet för förståelsen är dock att påfallande ofta, i exempelvis domar och doktrin, används begreppet kompensationsinvändning som ett begrepp som innefattar alla typer av affärsmässiga skäl för att en justering av det skattemässiga resultatet inte ska ske. Detta blir förvirrat och jag ska i det följande försöka vara tydlig med att precisera huruvida det handlar om en kompensationsinvändning i smal bemärkelse, vilket jag förordar, eller om det handlar om en kompensationsinvändning i bred bemärkelse vilket är problematiskt. Det är problematiskt eftersom kraven, för att de olika typerna av invändningar ska vara godtagbara, skiljer sig åt. Detta är inte problematiskt enbart ur ett teoretiskt perspektiv utan undersökningen i kapitel tre kommer visa att begreppsförvirringen leder till både bristfällig argumentation från parter och ologisk tillämpning från kammarrätten.

## Kapitel 3 - Undersökningen

### 3.1 Kompensationsinvändning i senare års kammarrättspraxis

I analysen av fallen från HFD var målsättningen att avgränsa och tydliggöra prejudikaten gällande kompensationsinvändningar. När fallen från kammarrätten analyseras så görs detta med utgångspunkt från HFD:s praxis. På samma sätt som i presentationen över HFD:s praxis så kommer kammarrättspraxisen presenteras under ett antal frågor med en avslutande analys. När kammarrättspraxisen analyseras så kommer jag inte att vara lika strikt i den bemärkelsen att jag endast försöker urskilja normliknande argument som domstolen gör. Detta dels för att kammarrätten inte utgör prejudikatinstans men även för att syftet är att belysa den problematik som kan uppstå ur ett bredare perspektiv än just ett rättsdogmatiskt.

#### 3.1.1 Kammarrätten i Göteborg, dom 2013-03-20, mål 1737-1738-11 (ESAB-målet)

Målet handlar om ett bolag i Sverige (i det följande kallat bolaget) som inom ramen för en koncern med bolag i flera olika länder tillhandahållit tjänster till dessa. Under åren 2001–2002 låg koncernens Europakontor knutet till bolaget i Sverige. Under denna tid tillhandahöll bolaget koncerngemensamma tjänster till andra bolag i koncernen. Dessa tjänster prissattes enligt en indirekt prissättningsmodell med beräknad kostnadstäckning samt ett vinstpåslag till viss procentsats. I samband med en omstrukturering av koncernen som påbörjades 2002 började delar av bolagets verksamhet att flyttas över till ett holdingbolag i London som också kom att utgöra globalt huvudkontor för koncernen. Även efter denna omstrukturering, åren 2003–2004, hade bolaget i Sverige fortsatt utföra koncerngemensamma tjänster men koncernbolagen fakturerades via holdingbolaget i London och bolaget i Sverige erhöll inte längre något vinstpåslag. Med anledning av detta ville SKV bland annat justera upp bolagets inkomst som om vinstpåslag hade erhållits med stöd av korrigeringsregeln. Kammarrätten kom fram till att felprissättning hade ägt rum och att 14:19 IL var tillämplig samt att bolagets kompensationsinvändningar inte var godtagbara. Bolagets huvudsakliga argumentation för att slippa uppjustering var argument av teknisk karaktär kopplade till själva prissättningsmodellen men jag sätter endast fokus på den kompensationsinvändning som bolaget försökte göra gällande.

### **Vilken typ av kompensationsinvändning försökte bolaget göra gällande?**

Bolaget menade att de under tidigare beskattningsår, 2001 och 2002, hade överkompenserats för samma typ av kostnader som låg till grund för resultaten 2003 och 2004. Det framgår inte explicit i referatet att det är inkomstrekvisitet i 14:19 IL som brister enligt bolaget men det är högst troligt. Detta eftersom bolaget menar att, i händelse av resultatjustering, överkompensationen som härrör från tidigare beskattningsår ska subtraheras från den summa som SKV vill göra gällande som beskattningsbart resultat. Min bedömning är att det handlar om en invändning som gör gällande att resultatet, trots att villkoren inte verkar armlängdsmässiga, inte blivit så lågt som SKV menar.

### **Vilka auktoritära källor hänvisar bolaget till?**

Bolaget menar att rättsföljden av deras kompensationsinvändning följer av RÅ 1980 ref. 1:59 samt RÅ 1991 ref. 107.

### **Vilka auktoritära källor hänvisar kammarrätten till i sin bedömning av kompensationsinvändningen?**

RÅ 1991 ref. 107.

### **Hur bedömer kammarrätten kompensationsinvändningen?**

Kammarrätten hänvisar till förvaltningsrätten då de inte har skäl att göra någon annan bedömning än den bedömning som gjorts av förvaltningsrätten. Jag tolkar detta som att kammarrätten också delar de motiveringar som ligger till grund för förvaltningsrättens bedömning och kommer därför i det följande att redogöra för dessa.

Förvaltningsrätten menar att det i enlighet med RÅ 1991 ref. 107 beroende på omständigheterna från fall till fall ska tillämpas en så kallad helhetsbedömning av avtalsparternas transaktioner samt att det är möjligt att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet. Förvaltningsrätten förklarar vidare att detta dock inte kan göras slentrianmässigt utan ska ske med beaktande av ” ... vilket samband som har kunnat påvisas mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år.” Tillämpat i detta fall menar förvaltningsrätten att samtliga affärshändelser mellan bolaget och holdingbolaget i London ska beaktas och att det ska finnas samband mellan felprissatta transaktioner och den kompensation som bolaget har erhållit under tidigare beskattningsår.

Förvaltningsrätten behandlar först de kompensationer som bolaget har erhållit under beskattningsåret 2001. Här konstateras att kompensationerna har erhållits från andra koncernbolag än holdingbolaget i London. Eftersom det rör affärshändelser mellan andra bolag än de som är avtalsparter i den kontrollerade transaktionen så menar förvaltningsrätten att dessa inte kan beaktas. Förvaltningsrätten menar uttryckligen att kompensationsinvändningar förutsätter att det handlar om transaktioner mellan samma parter. De skriver bland annat "När det gäller kompensationsinvändning torde det vara en förutsättning att det rör affärshändelser mellan samma parter dvs. mellan bolaget och Holdings Ltd." senare i stycket följer "Att bolagen [med syftning på de andra bolag som stått för kompensationerna 2001] ingår i samma koncern förändrar inte den bedömningen."

När det gäller kompensationerna från 2002 så konstaterar förvaltningsrätten att dessa härrör från holdingbolaget i London. Trots detta så menar förvaltningsrätten att dessa inte kan beaktas med motiveringen att felprissättningarna under åren 2003–2004 varken har motiverats på affärsmässig grund och inte heller motiverats av att de skulle justera för den överprissättning som skedde under 2002. Förvaltningsrätten menar att det inte finns något samband mellan överprissättningen som skedde 2002 och den underprissättning som skedde 2003–2004 och att kompensationsinvändningen därmed inte ska beaktas.

### **Analys av domen mot bakgrund av praxis från HFD**

När det gäller beskattningsåret 2001 så menar domstolen att godtagbara kompensationer ska komma från samma avtalsparter och att detta "torde" utgöra en förutsättning för en giltig kompensationsinvändning. Detta är kanske det vanligaste när man prövar en kompensationsinvändning mot korrigeringsregelns prisrekvisit och inkomstrekvisit. Domstolen är otydlig med den rättsliga grunden till varför det måste röra sig om samma avtalsparter när helhetsbedömningen anläggs. Min gissning är att detta beror på att HFD i RÅ 1991 ref. 107 skriver "När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra står det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de *grunder och metoder för prissättningen* som tillämpats under den period som är föremål för bedömning." Min bedömning är att HFD:s exemplifiering antyder att det i praktiken nästan uteslutande blir aktuellt med helhetsbedömningar när det gäller samma avtalsparter som har fortlöpande affärsförbindelser med varandra. Dock bedömer jag inte att HFD principiellt vill utesluta den teoretiska möjligheten att kompensationen skulle kunna komma från en annan avtalspart, om än sådana situationer i praktiken mycket sällan uppkommer. Oavsett varför domstolen argumenterar som den gör är det tydligt att domstolen använder begreppet kompensationsinvändning i snäv bemärkelse, alltså endast i relation till korrigeringsregelns inkomstrekvisit. Förvirring kan dock uppstå för den som använder begreppet kompensationsinvändning i en bred bemärkelse. Alltså att

invändningar som snarare kan härledas från affärsmässiga skäl används med benämningen kompensationsinvändning. För den som använder begreppet kompensationsinvändning i bred bemärkelse finns det ingenting som hindrar att godtagbar kompensation kan komma från en annan avtalspart än de som är föremål för den kontrollerade transaktionen.

Vad gäller beskattningsåret 2002 så faller kompensationsinvändningen på att det saknas samband mellan de åtgärder som avser överkompensationer och de åtgärder som avser underkompensationer. Jag tycker detta stämmer väl överens med de principer som följer av RÅ 1991 ref. 107 just vad gäller kravet på samband mellan åtgärder och effekter för att det ska vara rimligt att bryta mot principen om beskattningsårets slutenhet.<sup>101</sup> Gällande bägge åren konstaterar sedan domstolen att det inte framkommit några affärsmässiga motiv till varför de blivit underkompenserade och att justering enligt korrigeringsregeln därmed kan ske.

Sammanfattningsvis så tycker jag att domen följer praxis på området och att den huvudsakligen är välmotiverad. Värt att uppmärksamma är att domstolen verkar använda begreppet kompensationsinvändning i snäv bemärkelse. Detta har jag ingenting emot men det finns som sagt utrymme för förvirring med tanke på att begreppet kan användas med olika innebörd i närliggande frågor.

### 3.1.2 Kammarrätten i Göteborg, dom 2014-06-04, mål 5178–13 (Volvobussar-målet)

Bakgrunden i målet är följande. Volvo Bussar AB (VBAB), hemmahörande i Sverige, hade ett dotterföretag, Volvo Bus Finland OY (VBF), hemmahörande i Finland. VBF fungerade som tillverkningsföretag åt VBAB. I samband med att VBAB tog beslut om att VBF skulle avvecklas år 2008 så belastades VBAB:s resultat med kostnaderna för nedläggning av VBF. Kammarrätten slog fast att fördelningen av avvecklingskostnaderna var integrerade i det tillverkningsavtal som reglerade internprissättningen mellan VBAB och VBF. Frågan i målet blev nu huruvida den typ av tillverkningsavtal som slutits, innefattande reglering av nedläggningskostnader, hade slutits på armlängds avstånd eller om det fanns förutsättningar för att justera VBAB:s resultat. Kammarrätten kom fram till att en oberoende part i motsvarande situation som VBF hade fått stå för nedläggningskostnaderna själva. Avtalet var således inte armlängdsmässigt och hade haft negativ påverkan på VBAB:s resultat. VBAB gjorde kompensationsinvändningar vilka kommer att diskuteras närmare nedan.

---

<sup>101</sup> Se 2.4.8 Sammanfattning av HFD:s praxis för min bedömning gällande prejudikatläget.

## **Vilken typ av kompensationsinvändning försökte bolaget göra gällande?**

VBAB menade att den tillverkning som hade utförts av VBF framgent skulle utföras av ett polskt dotterbolag som kunde utföra tillverkningen med lägre kostnader än VBF. Detta skulle på sikt öka VBAB:s vinster och kompensera för den förlust som uppstod i samband med nedläggningen av VBF. Kompensationsinvändningen tar sikte på det gamla inkomstrekvisitet, alltså att VBAB:s resultat faktiskt inte kommer att bli lägre oavsett hur en oberoende näringsidkare hade resonerat. Det som inte framkommer i domen men som borde vara en given argumentationslinje för VBAB är att avtalsvillkoren och åtgärden att stå för nedläggningskostnaderna borde motiveras utifrån affärsmässiga skäl. Jag har svårt att se någon god anledning ur ett processföringsperspektiv att inte framhålla hur åtgärden både resulterat i att inkomstrekvisitet faller samtidigt som åtgärden under alla förhållanden kan motiveras av affärsmässiga skäl. Utifrån de domskäl som kammarrätten meddelade misstänker jag dock att VBAB inte argumenterade utifrån den linjen.

## **Vilka auktoritära källor hänvisar bolaget till?**

Det framkommer inte i domen ifall VBAB har hänvisat till någon särskild rättskälla i form av exempelvis förarbete eller praxis.

## **Hur bedömer kammarrätten kompensationsinvändningen?**

Kammarrätten tar upp frågan om kompensationsinvändningen under en egen rubrik under domskälen. Här skriver kammarrätten med hänvisning till RÅ 1991 ref. 107 att det ibland kan vara nödvändigt att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet när ett internprissättningssystem ska bedömas. Sedan blir det otydligare i domskälen för kammarrätten förklarar att det är de berörda företagens transaktioner som ska bedömas samt att det ska gå att härleda samband mellan felaktig prissättning och erhållen kompensation. Det är oklart såtillvida att det inte framgår om kammarrätten menar att detta framgår av RÅ 1991 ref. 107 eller om det är något som de menar måste gälla i det här specifika fallet. Kammarrätten förklarar att eftersom kompensationen till VBAB skulle erhållas från en tredje part (det polska företaget) så medför det att en felprissättning mellan VBAB och VBF har skett. Här slutar sedan kammarrätten med att konstatera att förutsättningarna för att tillämpa korrigeringsregeln är uppfyllda.

## **Analys av domen mot bakgrund av praxis från HFD**

Jag finner kammarrättens domskäl problematiska av flera anledningar. Det första problemet som kan göras till föremål för diskussion är huruvida det endast är



transaktioner mellan berörda företag som ska bedömas. I RÅ 1980 ref. 1:59 (LME-målet) menade HFD att inkomstrekvisitet inte var uppfyllt trots att compensationerna i det fallet inte påstods komma från den avtalspart som tagit emot de räntefria lånen.<sup>102</sup> I detta sammanhang är det förvisso viktigt att inkomstrekvisitet i RÅ 1980 ref. 1:59 bedömdes utifrån en försiktighetsprincip som skulle ta affärsmässiga skäl i beaktande. Med den nu gällande utformningen av korrigeringsregeln så är de affärsmässiga skälen inskrivna i lagtexten på så sätt att korrigering inte ska ske om ”... villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap [affärsmässiga skäl]”. Det finns alltså en skillnad i att de affärsmässiga skälen numer nästan fungerar som ett självständigt rekvisit i korrigeringsregeln. Antagligen är det så som kammarrätten skriver att det i de allra flesta fall så är det de berörda företagens inbördes transaktioner som hänsyn ska tas till i en helhetsbedömning. Dock är det inte otänkbart att det kan uppstå situationer när flera företag är inblandade och det behövs ta hänsyn till fler transaktioner från andra avtalsparter.

Det stora problemet med domen är att kammarrätten aldrig motiverar varför de inte godtar invändningen från VBAB. VBAB menar, åtminstone indirekt, att avtalsvillkoren har motiverats av affärsmässiga skäl. Det kan mycket väl förhålla sig så att VBAB inte förmådde visa de affärsmässiga skälen men det blir problematiskt när kammarrätten inte ens vill kommentera affärsmässigheten detta då det utgör en viktig del i prövningen om det finns förutsättningar för korrigering. Jag gissar på att det återigen är en förvirring från rättens aktörer gällande begreppet kompensationsinvändning.<sup>103</sup> Min uppfattning är att VBAB använder begreppet kompensationsinvändning i en bred bemärkelse som innefattar en prognos om att deras motiv till avtalsvillkoren grundar sig i en seriös affärsmässig prognos om framtida intäkter, på ett liknande sätt som gjordes av Edet i RÅ 1980 ref. 1:59.<sup>104</sup> Problematiken uppstår då kammarrätten inte prövar invändningen enligt den logik som slås fast i RÅ 1980 ref. 1:59. Istället verkar kammarrätten endast göra en jämförelse av VBAB:s situation med de förutsättningar och frågor som gällde i RÅ 1991 ref. 107. Det råder knappast något tvivel om att det är väldigt olika situationer som är föremål för prövning i detta kammarrättsmål i jämförelse med det mål som prövades i RÅ 1991 ref. 107. Problemet blir att kammarrätten prövar sitt mål utifrån vad de uppfattar som signifikant för att en kompensationsinvändning ska vara godtagbar istället för att pröva vad VBAB faktiskt anför utifrån gällande regelverk. Jag gissar att problemet har uppstått på grund av att VBAB har kallat sin brett hållna invändning för kompensationsinvändning och att kammarrätten prövat omständigheterna mot det som de menar vara en kompensationsinvändning. Domen utgör således ett bra exempel på hur det kan bli

---

<sup>102</sup> I RÅ 1980 ref. 1:59 var det ett holdingbolag som erhållit räntefria lån medan förväntad compensationen till LME skulle komma att erhållas från andra bolag i Australien genom diverse fördelaktiga villkor, se mer om detta under 3.1.3 ”RÅ 1980 ref. 1:59 (LME-målet).

<sup>103</sup> I dessa resonemang tillåter jag mig spekulera med anledning av att det är svårt att hitta bättre underbyggda förklaringar.

<sup>104</sup> Se närmare om detta under 2.4.3 (Edet-målet).

problematiskt när en part använder ett begrepp på ett särskilt sätt medan domstolen definierar begreppet på ett annat sätt.

### 3.1.3 Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-10-29, mål nr 4811–14, 4813-4817-14 (Nordeamålet)

Bakgrunden i målet är följande. Nordea Nordic Baltic 1 (tidigare Nordea fonder AB och i det följande kallat NFAB) var hemmahörande i Sverige. NFAB sysslade med flera saker däribland distribution av fonder åt Nordea Investment Funds Company I S.A (i det följande kallat NIF I) som var hemmahörande i Luxemburg. Det var inte tvistigt i målet huruvida bolagen tillhörde samma intressegemenskap. För distributionen av fonderna så erhöll NFAB en distributionsavgift (trailer fee). SKV menade att denna trailer fee understeg armlängdsmässig nivå för ett antal beskattningsår och ville därför att NFAB:s resultat skulle justeras enligt korrigeringsregeln. Som i många andra mål rörande internprissättning blev det en strid om hur armlängdsmässigt pris skulle beräknas mellan SKV och den skattskyldige. Dessutom anförde NFAB två kompensationsinvändningar för det fall att domstolen kom fram till att NFAB:s trailer fee understeg armlängdsmässig nivå. Kammarrätten bedömde att justering enligt korrigeringsregeln skulle ske och att kompensationsinvändningarna inte var godtagbara.

#### **Vilken typ av kompensationsinvändning försökte bolaget göra gällande?**

NFAB menade att de under tidigare beskattningsår än de som nu var aktuella hade erhållit en trailer fee från NIF I som översteg armlängdsmässigt pris. NFAB menade att detta borde tas med i bedömningen av resultatberäkningen och bryta principen om beskattningsårets slutenhet i enlighet med RÅ 1991 ref. 107. Det handlar således om en kompensationsinvändning av smal karaktär som endast riktar in sig på att resultatet faktiskt inte har blivit lägre (inkomstrekvisitet) och att korrigeringsregeln därför inte är tillämplig.<sup>105</sup> Vidare menade NFAB att de erhållit för mycket i trailer fee från NIF SA, vilket var ett annat bolag i intressegemenskapen hemmahörande i Luxemburg. NFAB menade att även överdebiteringen härrörande från NIF SA skulle bedömas som kompenserande gentemot underdebiteringen från NIF I.

---

<sup>105</sup> Jag har inte lyckats förstå huruvida NFAB menade att de skulle bli helt befriade från justering eller endast delvis. För den principiella diskussionen saknar detta betydelse eftersom NFAB var tydliga med att de ville att hänsyn skulle tas till den tidigare överprissättningen i beräkningen av beskattningsunderlaget.

## **Hur bedömer kammarrätten kompensationsinvändningarna?**

Kammarrätten hänvisar till RÅ 1991 ref. 107 som auktoritärt stöd för sin argumentation vad gäller kompensationsinvändningarna. Innan kammarrätten börjar sin egentliga argumentering skriver de att kvittningsprincipen som HFD ger uttryck för i RÅ 1991 ref. 107 ” ... måste tillämpas med försiktighet”. Kammarrätten förklarar sedan vidare att den kvittning som löpte över flera beskattningsår i RÅ 1991 ref. 107 hade grundats på transaktioner inom samma avtalsförhållande och att detta ” ... bör vara en grundläggande förutsättning för att principen ska kunna tillämpas”. Vad gäller kompensationsinvändningen att NFAB har blivit kompenserande genom en överdebitering av NIF SA resonerar kammarrätten på följande vis. Eftersom distributionen av fonder för NIF SA avser ett annat avtalsförhållande än avtalsförhållandet mellan NFAB och NIF I så ska inte den eventuella kompensation som erhållits från NIF SA beaktas. Kammarrätten för ingen diskussion huruvida det är problematiskt eller inte att kompensationen skulle komma från ett annat bolag i intressegemenskapen än det som är föremål för felprissättningen utan underkänner kompensationsinvändningen på den grunden att det härrör från ett annat avtalsförhållande.

Gällande den andra kompensationsinvändningen resonerar kammarrätten på ett liknande vis. Kammarrätten skriver:

”NFAB och NIF I ingick ett nytt avtal den 2 januari 2007. En eventuell överdebitering som skett tidigare år har således varit resultatet av en annan prissättningsstrategi inom ramen för ett annat avtal. En överdebitering under dessa år kan därför inte beaktas.”

Enligt den logik som kammarrätten menat utgöra en grundläggande förutsättning för att kunna beakta kompensationsinvändningar så underkänner de bägge kompensationsinvändningarna på samma grund, det vill säga att kompensationerna ska ha reglerats inom samma avtalsförhållande.

## **Analys av domen mot bakgrund av praxis från HFD**

Jag menar att kammarrättens motivering till att avvisa kompensationerna är problematisk och inte stämmer överens med RÅ 1991 ref. 107 som kammarrätten hänvisar till som auktoritärt stöd. Detta gäller särskilt angående kompensationsinvändningen att NFAB blivit överkompenserade tidigare beskattningsår. I RÅ 1991 ref. 107 skriver HFD bland annat när det gäller förutsättningar för att få bryta mot principen om beskattningsårets slutenhet att:

”Frågan får bedömas från fall till fall med beaktande av bl a vilket samband som har kunnat påvisas mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år.”

Jag tolkar HFD som att det centrala i dessa bedömningar från fall till fall är undersökningen av huruvida ett eventuellt samband mellan åtgärder och effekter kan identifieras. I RÅ 1991 ref. 107 identifierar HFD sambandet mellan åtgärderna och effekterna genom att underkompensationer och överkompensationer kan hänföras till samma prissättningsstrategi i samma avtal. Jag tolkar HFD som att detta bara utgör ett exempel på hur ett samband mellan åtgärder och effekter kan identifieras, alltså inte att detta skulle utgöra det enda tänkbara sambandet mellan åtgärder och effekter som ska gälla generellt i alla fall.<sup>106</sup> Således blir det mycket problematiskt när kammarrätten påstår att det utgör en grundläggande förutsättning att kompensationerna måste skett inom samma avtalsförhållande på samma sätt som i RÅ 1991 ref. 107. Jag menar att detta inte stämmer utan snarare att den grundläggande förutsättning som HFD ställer upp i praxis är att det ska kunna visas ett samband mellan åtgärder och effekter för att kompensationer över flera beskattningsår ska få beaktas. Det kan mycket väl vara så att VBAB inte kunde visa på något sådant samband och att kompensationsinvändningen därför inte var godtagbar. Problemet med kammarrättens motivering är att den saknar stöd i praxis och dessutom skickar signaler om att de generella riktlinjer som förhållandevis tydligt anges i RÅ 1991 ref. 107 inte ska beaktas. Om man går tillbaka ännu längre i tiden och försöker tolka kammarrättens uttalanden i ljuset från RÅ 1979 ref. 1:40 och RÅ 1980 ref. 1:59 så blir det än mer tveksamt huruvida det skulle vara en grundläggande förutsättning att kompensationen måste uppstå inom ramen för samma avtalsförhållande.<sup>107</sup> Det är vidare oklart varför kammarrätten menar att principerna som det ges uttrycks för i RÅ 1991 ref. 107 ska tillämpas med försiktighet. Sammanfattningsvis är det den mest märkliga tillämpningen av normerna av de kammarrättsfall som undersökts i denna uppsats.

### 3.1.4 Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-07-05, mål nr 2038-2041-15 (VSM-målet)

Bakgrunden i målet är följande. VSM Group AB (kallat VSM i det följande) var hemmahörande i Sverige. VSM Sourcing Inc (kallat Sourcing i det följande) var ett bolag inom intressegemenskapen hemmahörande i USA. Sourcing tillhandahöll tjänster till VSM och avtal, angående bland annat ersättningen, för dessa tjänster hade skriftligt avtal upprättats mellan de bägge bolagen. SKV bedömde att avtalet var armlängdsmässigt medan det hade visat sig att VSM i praktiken betalade en högre ersättning till Sourcing än vad som föreskrevs i avtalet vilket gjorde att utbetalningarna inte var armlängdsmässiga. VSM menade att det upprättade avtalet egentligen gällde men att dess avtalsvillkor skulle tolkas i ljuset av parternas faktiska agerande. Detta var anledningen till att ersättningen som betalats från VSM var högre än det som en utomstående part kunde utläsa i avtalet. VSM menade att även deras version av avtalet

---

<sup>106</sup> Se 2.3.4 (Shell-målet) för en fullständigare analys av RÅ 1991 ref. 107.

<sup>107</sup> Det ska dock påpekas att kammarrätten inte hänvisar till något av dessa fall utan endast till RÅ 1991 ref. 107.

hade armlängdsmässiga villkor.<sup>108</sup> SKV höll inte med och menade att en oberoende part inte hade gått med på att betala en högre ersättning än det som föreskrevs i det skriftliga avtalet. Utifrån detta menade SKV att det fanns grund för eftertaxering och skattetillägg. VSM gjorde, förutom att anföra argumentation kring prisnivåer och avtalstolkning, en kompensationsinvändning.

### **Vilken typ av kompensationsinvändning försökte bolaget göra gällande?**

Avtalet mellan VSM och Sourcing grundade sig på en prissättningsmodell som kunde generera priser som både var under respektive över armlängdsmässig nivå. Eftersom samma prissättningsmetod hade genererat ersättningar till ett annat tyskt distributionsbolag som understeg armlängdsmässig nivå så menade VSM att dessa underprissättningar hade kompenserat för de överprissättningar som skett gentemot Sourcing.<sup>109</sup> VSM framhöll särskilt att det fanns ett orsakssamband mellan prissättningsmetoden och den kompenserande effekten. Eftersom båda prisavvikelserna hade samband med prissättningsmetoden så menade VSM att det skulle anses finnas ett samband mellan de bägge prisavvikelserna. På så sätt så hade inkomstrekvisitet i korrigeringsregeln inte blivit uppfyllt enligt VSM. Såsom kompensationsinvändningen framställdes så handlar det om en smal invändning i den bemärkelsen att den endast fokuserar på att inkomstrekvisitet inte är uppfyllt.

### **Vilka auktoritära källor hänvisar bolaget till?**

VSM hänvisar inte till något särskilt rättsfall utan endast till "rättspraxis".

### **Hur bedömer kammarrätten kompensationsinvändningen?**

Kammarrätten hänvisar inte heller mer specifikt än till rättspraxis. Kammarrätten är mycket kortfattade i domskälen och menar att rättspraxis endast ger stöd för att beakta kompensationer från samma avtalsparter, alltså i detta fall att endast eventuella kompensationer från Sourcing kan beaktas.

### **Analys av domen mot bakgrund av praxis från HFD**

Jag tycker att domen är intressant eftersom VSM gör ett kreativt försök att få igenom sin kompensationsinvändning. VSM försöker pressa in omständigheterna så att de ska svara upp mot de principer som anges i RÅ 1991 ref. 107. I RÅ 1991 ref. 107 anger

---

<sup>108</sup> Alltså att de summor som faktiskt betalades låg på en armlängdsmässig nivå.

<sup>109</sup> Och detta med råge eftersom VSM menade att underprissättning var större än överprissättningen.

HFD vikten av att det ska finnas ett samband mellan åtgärder och effekter i prövningen av huruvida principen om beskattningsårets slutenhet kan brytas. Det är lätt att man vid en snabb genomläsning av VSM:s argumentation kan tycka att det finns ett samband mellan felpriset till Sourcing och felpriset (i motsatt riktning) till den tyska distributören. Men vid närmare eftertanke så ter sig sambandet endast chimärt. Felprissättningen till Sourcing betraktat som en medveten åtgärd från VSM:s sida skapar ju i sig självt ingen förutsättning för att underpris ska betalas till den tyska distributören. I detta fallet verkar det ju snarare vara en slump att prissättningsmetoden har genererat olika resultat i förhållande till olika bolag och i olika avtalsförhållanden. På ett principiellt plan kan man tänka sig situationer då en kompensation härrör från ett annat bolag än just det som är föremål för felpristransaktionen. Dock så är det viktigt i det sammanhanget att förstå att man rört sig bort från en argumentation som tar sikte på att inkomstrekvisitet inte är uppfyllt. Betraktar man endast felpriset gentemot Sourcing så är det ju onekligen uppfyllt sett till transaktionerna mellan VSM och Sourcing, och detta även i fall en helhetsbedömning mellan dem anläggs. Med detta sagt kan det ju fortfarande föreligga affärsmässiga skäl för att göra en felprissättning vilket ska resultera i att justering enligt korrigeringsregeln inte ska ske. Exempelvis så skulle en argumentation om att det är affärsmässigt att använda samma prissättningsmetod i förhållande till alla sina distributionsbolag kunna fungera befriande från korrigering. Detta oavsett om prissättningsmetoden renderade underpriser, överpriser eller både och. I detta fall riktade dock inte VSM in sitt försvar på att det förelåg några affärsmässiga skäl.<sup>110</sup> Sammanfattningsvis så tycker jag att kammarrättens bedömning är i linje med praxis men den hade gjort sig betjänt av att vara utförligare i sin motivering. I princip menar jag att man kan tänka sig kompensation från andra parter än de som varit föremål för den felpristransaktion som är under prövning. Betraktat ur den skattskyldiges perspektiv så är det med nuvarande lydelse av korrigeringsregeln antagligen enklare att visa på hur en kompensation av denna typ utgör resultatet av affärsmässiga skäl istället för att försöka visa hur inkomstrekvisitet inte blivit uppfyllt. Detta för att den praxis som rör huruvida inkomstrekvisitet inte blivit uppfyllt huvudsakligen är grundad i fall där kompensationen har erhållits från samma bolag som varit avtalspart för den felpristransaktion (den kontrollerade transaktionen) som har varit under prövning.

### 3.2 Sammanfattning av senare års kammarrättspraxis

Fallen från kammarrätten har studerats som enstaka fallstudier med syftet att få exempel på hur kompensationsinvändningar kan uppfattas, användas och tillämpas. Det går inte att dra några generella slutsatser utifrån dessa exempel men jag menar att åtminstone några intressanta problem kan belysas.

---

<sup>110</sup> En trolig förklaring till det är att det inte fanns några affärsmässiga skäl som kunde anföras med trovärdighet.

Ett av dessa problem som på flera sätt gjort sig gällande är den begreppsförvirring som råder kring termen kompensationsinvändning.<sup>111</sup> I Volvobussar-målet gjorde den skattskyldige en kompensationsinvändning av bred karaktär. Den skattskyldiges argumentation bygger ju på att det funnits affärsmässiga motiv att stå för nedläggningskostnaderna. Domstolen hanterar sin tur invändningen enligt de riktlinjer som ställts upp avseende en kompensationsinvändning i smal bemärkelse. Detta leder till att den skattskyldiges argumentation faller och invändningen inte står sig. Exakt varför det blir så pass förvirrat kan man bara spekulera i men jag gissar på att det delvis beror på att flera rättsliga aktörer har olika uppfattning kring vad som åsyftas när en skattskyldig åberopar en kompensationsinvändning. En annan gissning är att det kan handla om det som Kleineman beskriver som begreppsjurisprudens som en avart inom rättsdogmatiken.<sup>112</sup> Kleineman skriver förvisso om rättsdogmatisk metod men exemplifierar med hur rättslig argumentation kan missbrukas. Poängen som Kleineman gör är att en rättslig aktör använder ett rättsligt begrepp som skäl i sig självt för att en särskild rättsföljd ska följa. Kleineman tar upp exemplet att en part påstår att en vinst är så kallad "obehörig vinst" och därför ska en särskild rättsföljd ske istället för att visa på omständigheterna, som förvisso skulle kunna peka på att det handlar om en obehörig vinst, som skulle kunna tala för en rättsföljd som aktören vill uppnå. På liknande sätt kan man tänka sig att det fungerar med begreppet kompensationsinvändning. En part påtalar att vissa omständigheter utgör en kompensationsinvändning med syftet att korrigerings ska utebli. När domstolen sedan tittar på omständigheterna så bedömer domstolen inte att det handlar om en kompensationsinvändning så som domstolen har definierat begreppet. Eftersom domstolen inte finner att omständigheterna faller in under begreppet kompensationsinvändning så gör domstolen slutsatsen att korrigerings ska ske. Problemet är ju att korrigerings ska ske ifall förutsättningarna enligt korrigeringsregeln ligger för handen och kompensationsinvändningen är ju endast ett exempel på omständigheter som stoppar en korrigerings. Ifall parten hade lagt fokus på att påtala vilka omständigheter som skulle föranleda att justeringen inte skulle äga rum så hade domstolen kanske riktat in sig mer på att bedöma och diskutera omständigheterna i det enskilda fallet istället för att pröva omständigheterna mot sin definition av begreppet kompensationsinvändning.

Ett annat problem som vi fått exemplifierat är en klassisk tolkningproblematik. Jag menar att kammarrätten i Nordeamålet helt enkelt tolkar RÅ 1991 ref. 107 fel.<sup>113</sup> När stora rättsliga områden, exempelvis det skatterättsliga internprissättningsområdet, till stora delar är reglerat genom praxis och i detta fall en förhållandevis komplicerad praxis så kommer det alltid finnas risker för missförstånd och feltolkning.

Förutom problemen som exemplifierats har vi dock sett goda exempel på tillämpningar som jag menar ligger i linje med gällande normer i ESAB-målet och VSM-målet.

---

<sup>111</sup> Se 2.4.8 för en mer detaljerad förklaring.

<sup>112</sup> Kleineman, Jan, Rättsdogmatisk metod: Korling, Fredric, Zamboni, Mauro (red), Juridisk metodlära, 1:4 uppl., Studentlitteratur 2013, s. 42.

<sup>113</sup> Se 3.1.3 för motivering.

## Kapitel 4 – Analys utifrån ett förutsebarhetsperspektiv

### 4.1 Inledning

Både den rättsutredande delen i kapitel 2 samt den undersökande delen i kapitel 3 har företagits med målsättningen att skapa förutsättningar för svar från de operationella frågeställningar som ställdes upp i kapitel 1. I det nedanstående kommer dessa frågor att analyseras och diskuteras med exemplifieringar från både kapitel 2 och 3.

### **4.2 Är det tydligt hur den svenska interna korrigeringsregeln i 14:19-20 §§ IL ska tillämpas i förhållande till kompensationsinvändningar?**

I sammanfattningen av kapitel 2 redogör jag för att det finns förhållandevis tydliga riktlinjer som domstolarna har att förhålla sig till för vad som gäller vid en kompensationsinvändning. Det handlar inte om några detaljerade normer utan snarare om ett antal generella riktlinjer som ska användas vid prövningen huruvida en kompensationsinvändning är godtagbar eller inte. Generella riktlinjer kan logiskt sätt aldrig skapa någon exakt förutsebarhet men jag menar att detta heller inte rimligen kan förväntas av normer som innefattar så otroligt många potentiella fenomen och situationer. Om vi betraktar reglerna kring den svenska korrigeringsregeln utifrån den praxis vi har på området och inte komplicerar det med att blanda in TPG så har vi ur ett teoretiskt perspektiv förhållandevis förutsebara regler på området. Så långt borde den skattskyldiges rätt till förutsebarhet vara säkrad. Problemet är att kammarrättspraxisen inte bekräftar mina påståenden. Om än inte explicit så genom otydliga domskäl.

I exempelvis Volvobussar-målet<sup>114</sup> så prövades inte det som den skattskyldige anförde mot de normer som HFD hade gett uttryck för i RÅ 1991 ref.107. Istället verkar omständigheterna i RÅ 1991 ref. 107 jämförts med de omständigheter som var för handen i detta mål. Det kan mycket väl vara så att den skattskyldige inte skulle vunnit gehör för sina argument även om de prövades. Problemet för den skattskyldige är att dess argument inte bemöttes och problemet för utomstående är att vi får svårt att förstå hur domen motiverats.

Än mer problematiskt blir det i Nordeamålet.<sup>115</sup> Där hänvisar kammarrätten till RÅ 1991 ref. 107 men argumenterar sedan för en tillämpning som helt enkelt saknar stöd i RÅ 1991 ref. 107.

---

<sup>114</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom 2014-06-04, mål 5178–13. Se 3.1.2 för närmare redogörelse.

<sup>115</sup> Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-10-29, mål nr 4811–14, 4813-4817-14. Se 3.1.3 för närmare redogörelse.



I VSM-målet kommer kammarrätten förvisso till ett slut som jag menar är logiskt. Samtidigt är kammarrätten fåordiga och det argument för varför de inte anser att kompensationsinvändningen är godtagbar är diskutabel.

När man försöker betrakta kompensationsinvändningen uteslutande i förhållande till den svenska korrigeringsregeln så menar jag att det på ett teoretiskt plan har ställts upp förhållandevis tydliga riktlinjer genom praxis. Ur ett förutsebarhetsperspektiv blir det dock problematiskt ifall gällande normer inte ens kommer tillämpas. Man skulle kunna argumentera för att flera av kammarrättens domar är bristfälliga, andra kanske skulle vilja hävda att HFD:s praxis är otydlig vilket resulterar i spretande avgöranden från kammarrätten. Poängen som jag vill göra är att det spelar mindre roll ur ett förutsebarhetsperspektiv var någonstans som det brister. För den skattskyldige är det oavsett vem som bär skulden för bristen tillräckligt osäkert hur korrigeringsregeln kommer att tillämpas och följaktligen problematiskt ur ett förutsebarhetsperspektiv. Eftersom det är relativt få domar som har analyserats går det inte att dra några generella slutsatser kring kammarrättens tillämpning. Dock är det utan tvekan problematiskt när kammarrätten använder RÅ 1991 ref. 107 som auktoritärt stöd för sina beslut utan att tillämpa de relativt tydliga riktlinjer som anges där. Slutsatsen blir alltså att det förvisso på ett teoretiskt plan finns förhållandevis tydliga riktlinjer för vad som utgör gränserna för en godtagbar kompensationsinvändning men att den spretande kammarrättspraxisen visar exempel på att förutsebarheten i praktiken ofta är låg.

### **4.3 Är det tydligt vilken roll TPG har vid tillämpningen av korrigeringsregeln, särskilt med avseende på kompensationsinvändningar?**

Anledningen till att det är viktigt att reflektera över TPG:s roll i en undersökning av kompensationsinvändningar är att kompensationsinvändningar har en delvis annorlunda roll i TPG jämfört med hur de kommer att användas i svensk rätt. Om vi börjar med att fundera över frågan ur ett teoretiskt perspektiv så har vi framförallt uttalandet från RÅ 1991 ref. 107 vilket behöver diskuteras närmare. HFD skrev:

” ... de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL[min understrykning], ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.”

Uttalandet kan diskuteras och problematiseras på flera sätt men den första aspekten som jag vill diskutera är bisatsen (understruken i citatet) om att rapporten i form av TPG inte står i strid med den svenska korrigeringsregeln. Jag vill låta det vara osagt huruvida armlängdsprincipen så som den står skriven i TPG står i strid med den svenska korrigeringsregeln eller inte. Något som jag dock vill hävda är att tekniken för hur man tar fram ett armlängspris varierar och att så kallade kompensationsinvändningar spelar

skilda roller i respektive processer. När det gäller den svenska korrigeringsregeln så är det som utgångspunkt det allmänna som har bevisbördan för att visa att förutsättningarna för en justering av beskattningsunderlaget ligger för handen. Den skattskyldige har sedan bördan för att visa på eventuella kompensationsinvändningar samt affärsrättsliga skäl som motiv till att transaktionen har ägt rum. Ett annat sätt att säga samma sak är att den svenska korrigeringsregeln bygger på hur det allmänna i ett första steg ska visa hur ett antal rekvisit är uppfyllda och om detta visar sig vara fallet så föreligger förutsättningar för att justera det skattemässiga resultatet. Sedan, i ett andra steg, har den skattskyldige chansen att visa på hur det kan föreligga omständigheter som befriar den skattskyldige från uppjustering trots att priset på transaktionen inte är armlängdsmässigt.

I TPG är tekniken för att få fram ett armlängdspris en helt annan. Tekniken i TPG bygger ju på att det redan i de inledande stegen av en jämförelseanalys görs en gedigen kartläggning av de olika parternas affärsrelationer och där eventuella kompenserande transaktioner kartläggs och granskas, allt i syfte att den faktiska transaktionen ska kunna identifieras. Denna process syftar till att tydliggöra den kontext i vilken en hypotetisk jämförelsetransaktion skulle göras och utgör således ett viktigt steg i att kunna få fram vad som är ett armlängdsmässigt pris. Oavsett hur man väljer att gå tillväga så är min gissning att resultatet i slutändan ofta blir detsamma. Men bara för att slutresultatet blir detsamma betyder det inte att det inte kan vara problematiskt ur ett förutsebarhetsperspektiv med två skilda metoder. Det är exempelvis stor skillnad på vad det ligger för förväntningar på den skattskyldige. Följer vi en "svensk" modell så har det visat sig finnas relativt stor acceptans för att en skattskyldig i efterhand kunnat komma med en kompensationsinvändning och få gehör för densamma. Ifall man istället utgår från metoden i TPG så borde rimligtvis redan skattemyndighetens utredning identifierat eventuella kompensationsinvändningar. Detta väcker i sin tur frågan hur långtgående skattemyndighetens utredningsskyldighet sträcker sig samt hur långtgående den skattskyldiges informationsplikt sträcker sig. Vilken part som i praktiken är skyldig att visa vad har varit föremål för debatt. Ibland annat RÅ 1991 ref. 107 klargör HFD att det är skattemyndighetens uppgift att visa att det finns förutsättningar för justering medan detta samtidigt inte befriar den skattskyldige från att tillhandahålla tillräckligt med information så att en adekvat bedömning kan göras. Detta har varit föremål för diskussion med anledning av SKV:s information om dokumentation som en del har ansett vara så krävande så att den i praktiken skulle placera bevisbördan för att prissättningen är korrekt på den skattskyldige.<sup>116</sup> Frågan huruvida den svenska korrigeringsregeln och TPG står emot varandra eller inte är komplicerad med tanke på att metoderna för armlängdspris fastställande skiljer sig åt. En annan faktor som komplicerar detta än mer är att uttalandet från HFD gjordes 1991 medan TPG genomgår kontinuerliga revideringar samtidigt som prejudikaten kring kompensationsinvändningar är i stort desamma sedan 1991. Ur ett teoretiskt perspektiv

---

<sup>116</sup> Jonsson, Lars, Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01 (Hämtad 2017-11-30).

är det helt klart rörigt och förutsebarheten är klart begränsad. På samma sätt är det oklart vad resten av uttalandet i RÅ 1991 ref. 107 har för betydelse. Vilka relevanta delar av TPG är det egentligen som kan tjäna som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln? Tidigare i uppsatsen har jag snuddat vid diskussionen i doktrinen som handlar om vilken status man kan ge TPG i form av rättskälla. Den diskussionen bör och ska i någon mån fördjupas nedan. Samtidigt vill jag redan nu vara tydlig med att kompensationsinvändningen såsom den utvecklats i svensk rätt verkar stå stark och detta oavsett hur fenomen liknande kompensationsinvändningen beskrivs i TPG. Likväl är det nödvändigt att ur ett förutsebarhetsperspektiv försöka få en förståelse för var gränserna går vad gäller inflytandet av TPG.

Vi har tidigare konstaterat hur TPG ur ett snävt rättsdogmatiskt perspektiv inte har högre status än doktrin som rättskälla. Som invändning mot detta påstående kan lämnas otaliga exempel på att TPG i praktiken fungerar som en oerhört inflytelserik rättskälla när internprissättningsmål ska avgöras. Det finns många exempel och nedan listas några av dessa.

- SKV tillmäter riktlinjerna betydande tolkningsvärde och påstår att stöd för detta finns i RÅ 1991 ref. 107, RÅ 2016 ref. 45 samt prop. 2005/06:169 s. 86–90.<sup>117</sup>
- Tjernberg argumenterar för att TPG har fått stort genomslag som auktoritärt material i tillämpningen hos både underrätt och kammarrätt.<sup>118</sup> Med exempel från ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm<sup>119</sup> visar Tjernberg på hur kammarrätten tillämpat TPG som om de vore lagtext eller förarbeten. Utifrån ytterligare exempel drar Tjernberg slutsatsen ”Sammantaget verkar det som att underrätter är villiga att gå ganska långt i sin användning av OECD:s produkter. Någon direkt självständig prövning av eventuell argumentation i OECD:s produkter sker inte, utan genom hänvisning till RÅ 1991 ref. 107 ges produkterna en närmast auktoritativ ställning.”<sup>120</sup>

Calderón menar att TPG kan integreras i ett nationellt rättssystem via tre olika vägar.<sup>121</sup> En väg är att den nationella regleringen i lägre eller högre grad stiftas med TPG som förgrundsfigur. Detta har gjorts i begränsad utsträckning i Sverige på så sätt att den ändring av korrigeringsregeln som skedde 1965 bland annat gjordes i syfte att den skulle stämma bättre överens med den korrigeringsregel som förekom i de svenska

---

<sup>117</sup> Skatteverket, OECD:s modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines) [https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/\\$currentEditionId/331396.html](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/$currentEditionId/331396.html) (Hämtad 2017-11-07).

<sup>118</sup> Tjernberg, Mats, OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt, Svensk Skattetidning nr 2/2017, s. 118–129, s. 126–127. Då målet i Tjernbergs exempel inte behandlar kompensationsinvändningar så har det utelämnats från närmare granskning i denna uppsats. I det följande används kortformen Tjernberg (2017).

<sup>119</sup> Kammarrätten i Stockholm, dom 2016-03-23, mål 7416–14.

<sup>120</sup> Tjernberg (2017) s. 128.

<sup>121</sup> Calderón, Jose, The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law? Intertax 2007, vol. 35, no. 1, s. 16. I det följande används kortformen Calderón (2007).

skatteavtalen.<sup>122</sup> TPG hade ännu inte kommit till och följaktligen kan man inte påstå att TPG stått som modell för hur den svenska korrigeringsregeln har utformats. Det som dock framgår i utredningen som föranledde propositionen är att OECD:s modellartikel fanns med som referens när den svenska korrigeringsregeln omformulerades.<sup>123</sup> Detta visar åtminstone på att den svenska lagstiftaren har haft en ambition om att de svenska reglerna ska korrespondera väl med den standard som finns på det internationella skatteområdet.

Den andra vägen som Calderón menar att TPG kan komma att integreras i det nationella rättssystemet är genom slutandet av skatteavtal som bygger på OECD MTC.<sup>124</sup> På detta sätt kommer ju skatteavtalen i enlighet med den gyllene regeln begränsa den nationella regleringen vad avser beskattningsanspråk. På detta sätt påverkar TPG Sverige en hel del då Sverige har ingått många skatteavtal som i hög utsträckning följer OECD MTC. På så vis påverkas Sverige mycket av TPG men fokus för denna uppsats ligger inte i en undersökning av relationen mellan den nationella korrigeringsregeln och den begränsning som kan komma till följd av skatteavtalen. Detta är inte oviktigt men fokus i denna uppsats är på vilket sätt den svenska korrigeringsregeln direkt påverkas av TPG när denna ska tillämpas.

Det tredje sättet som TPG kan integreras i ett nationellt rättssystem är genom så kallad ”administrative and judicial creeping”.<sup>125</sup> Denna ”creeping” innebär att TPG får inflytande genom att nationella myndigheter och domstolar börjar använda och referera till TPG oavsett dess officiella status som rättskälla. Calderón menar att detta brukar vara en vanlig följd i länder som har integrerat TPG på något av de två ovanstående sätten. Vad gäller Sverige så menar jag att denna ”creeping” har kommit långt. HFD har ju som visats numera i flera avgöranden gjort hänvisningar till TPG som källa för tolkning och SKV påstår att TPG gäller när armlängdspriset enligt den svenska korrigeringsregeln ska bestämmas. I det nedanstående analyserar jag vilken plats TPG verkar ha fått i de kammarrättsmål som studerats i denna uppsats.

I ESAB-målet<sup>126</sup> där domen meddelades 2013 så refererade kammarrätten till RÅ 1991 ref. 107 specifikt gällande HFD:s uttalande om TPG:s status i förhållande till korrigeringsregeln och att detta enligt kammarrätten också gällde senare upplagor av TPG. Under tiden för målets avgörande så hade inte de senaste ändringarna som utarbetades som en del av BEPS blivit gällande. Det är diskutabelt om förändringarna i senaste upplagan av TPG kommit att utgöra några större förändringar just i förhållande

---

<sup>122</sup> Burmeister, Jari, OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla, Svensk Skattetidning nr 6–7/2016 s. 433–450, s. 444.

<sup>123</sup> Se Burmeister, Jari, OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla, Svensk Skattetidning nr 6–7/2016 s. 433–450, s. 445 som hänvisar till SOU 1962:59 samt Prop. 1965:126 utan att ange några sidhänvisningar.

<sup>124</sup> Calderón (2007) s. 16.

<sup>125</sup> Calderón (2007) s.16.

<sup>126</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom 2013-03-20, mål 1737-1738-11.

till kompensationsinvändningar.<sup>127</sup> Helt klart är att domstolen i ESAB-målet inte vill låta TPG på något sätt stå i vägen för de riktlinjer som dragits upp i RÅ 1991 ref. 107. Det verkar som om domstolen tillämpar TPG som gällande i bedömningen huruvida den aktuella prissättningsmodellen fungerar samtidigt som domstolen inte vill fränkänna den skattskyldige möjligheten att åberopa en kompensationsinvändning enligt ”svensk” modell.

I Volvobussar-målet<sup>128</sup> diskuterar inte kammarrätten överhuvudtaget vilken betydelse TPG har i sammanhanget. Varken när de diskuterar själva prissättningsproblematiken eller kompensationsinvändningen görs några referenser till varken TPG eller RÅ 1991 ref. 107. Det görs inte heller några referenser i övrigt utan avgörandet verkar bygga på något slags sunt förnuft om hur en oberoende avtalspart skulle agerat.

I Nordeamålet<sup>129</sup> så tvistar parterna en hel del om vilka jämförelsetransaktioner som ska användas vid beräkningen av armlängdsmässigt pris vid användande av marknadsprismodellen (The Comparable uncontrolled price method). I sin motivering till val av jämförelsetransaktioner hänvisar kammarrätten på flera ställen i sin dom till TPG utan att någonstans uttala vilket rättskällevärde som den tillerkänns. Det är anmärkningsvärt att kammarrätten löser en del av tvisten med hänvisningar till TPG som om det vore en självklar rättskälla i sammanhanget. Vad gäller kompensationsinvändningen så refererar kammarrätten till RÅ 1991 ref. 107. Det verkar som om kammarrätten i Nordea-målet använder TPG på ett liknande sätt som gjordes i ESAB-målet, det vill säga som en giltig instruktion för hur olika prissättningsmetoder ska användas. Det är först i ett senare skede som kompensationsinvändningen ges plats och då med stöd av inhemsk praxis. På detta sätt är hanteringen av rättskällor lik varandra i ESAB-målet jämfört med Nordea-målet men med den väsentliga skillnaden att kammarrätten klargör vilken status TPG har i ESAB-målet medan kammarrätten i Nordea-målet nöjer sig med att tillämpa TPG utan motivering till varför den är giltig som rättskälla.

I VSM-målet<sup>130</sup> så löser kammarrätten fallet uteslutande med stöd av svenska traditionella rättskällor, ingen hänvisning till TPG förekommer och ingenting kontroversiellt i förhållande till kompensationsinvändningar lyfts i målet. Det finns dock omständigheter som är intressanta i förhållande till frågan vilken roll som TPG spelar i målet. Målet handlade huvudsakligen om en tvist om vilket avtal som gällde mellan VSM och dess avtalspart. SKV menade att det var ett avtal vars villkor fanns dokumenterade i skrift medan VSM menade att avtalet var ett annat vars villkor framgick av avtalsparternas faktiska agerande. Det intressanta är att bägge avtalen, enligt en jämförelsestudie framtagen av VSM, var inom ramen för det som typiskt sett

---

<sup>127</sup> Se 2.3.6 TPG efter BEPS.

<sup>128</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom 2014-06-04, mål 5178-13.

<sup>129</sup> Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-10-29, mål nr 4811-14, 4813-4817-14.

<sup>130</sup> Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-07-05, mål nr 2038-2041-15.

kunde anses armlängdsmässigt. Men då det skriftliga avtalet fick en avgörande bevisverkan så menade kammarrätten att det var dessa villkor som skulle betraktas som de faktiska avtalsvillkoren. Eftersom en oberoende part inte skulle gått med på att betala mer än det som är avtalat så förelåg det förutsättningar för uppjustering enligt korrigeringsregeln. Det går inte att dra några säkra slutsatser om varför kammarrätten landar i det slut som de gör då den enda auktoritära källan de hänvisar till är korrigeringsregeln i 14:19 IL. Jag menar dock att tillämpningen stämmer väl överens både med den typ av tillämpning som HFD gjorde i RÅ 2016 ref. 45 samt den senaste upplagan av TPG. Tekniken bygger på att den oberoende parten, så långt det är möjligt, placeras i den kontext där den faktiska transaktionen har ägt rum för att sedan jämföra om den oberoende parten hade företagit transaktionen på samma sätt. Följden i detta fall skulle varit att ifall kammarrätten hade ansett att avtalet hade det innehåll som VSM menade så skulle exakt samma transaktion ansetts varit armlängdsmässig. Domen meddelades både efter RÅ 2016 ref. 45 samt efter att de senaste förändringarna i TPG blivit gällande och jag menar alltså att avgörandet ligger i linje både med TPG samt RÅ 2016 ref. 45 även om det saknas hänvisningar till dessa.

Med exempel från praxis så är det tydligt att TPG spelar roll vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Det har dock visat sig vara otydligt hur stor roll som TPG spelar och vilken roll som TPG spelar, både på ett teoretiskt plan samt ett praktiskt plan utifrån de kammarrättsavgöranden som jag valt att exemplifiera med. Just i förhållande till kompensationsinvändningar så går det att urskilja en viss tydlighet. Trots det att kompensationsinvändningar inte har en självklar plats i den metod som TPG förordar så verkar kammarrätten i samtliga granskade avgöranden inte vara villiga att släppa på den skattskyldiges möjligheter att få anföra kompensationsinvändningar och att dessa åtminstone försöker bemötas enligt de riktlinjer som växt fram i svensk praxis. Detta gör området, om än i begränsad mån, något mer förutsebart. Även om en viss förutsebarhet kan utläsas så är det uppenbart att området står på en grund som skakar i detta nu. Flera författare på området förespråkar att lagstiftaren bör gå in på området och genom lagstiftning tydliggöra vad som gäller.<sup>131</sup> Jag delar denna uppfattning och tror liksom Tjernberg uttrycker det ” ... att förutsebarhet, legitimitet och demokratisk garanti riskerar att gå förlorat om den lagstiftande församlingen intar en passiv hållning i frågan.”<sup>132</sup>

---

<sup>131</sup> Se bl.a. Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering: En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, 1:1 uppl., Iustus förlag AB 2016, s. 263 och Tjernberg, Mats, Anmälan av Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering - en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, Uppsala 2016, Skattenytt 2017, s. 276–287, s. 286.

<sup>132</sup> Tjernberg (2017) s. 129.

## Kapitel 5 – Slutsatser och sammanfattning

Det här är en uppsats som har handlat om internprissättning och den svenska korrigeringsregeln i allmänhet men hela tiden med en strävan att sätta frågor om gränserna för kompensationsinvändningar i fokus. Jag ville inte begränsa mig till en uppsats som endast på ett teoretiskt plan sökte vad som borde gälla för kompensationsinvändningar enligt en rättsdogmatisk idé. En klassisk rättsutredning utgör förvisso en god utgångspunkt men riktigt intressant blir det först när rätten gör sina konkreta avtryck i verkligheten, något som sker på många olika sätt, men bland annat genom domar i kammarrätten. Ytterligare en anledning till att inte begränsa sig till en rättsdogmatisk metod i frågor som rör internprissättning är att det handlar om frågor och problem som rör sig över statsgränserna. Just internprissättningsfrågor diskuteras flitigt internationellt och området är i fokus för flera internationella samarbeten, inte minst genom OECD. Inom ett sådant område är det inte svårt att hitta intressanta infallsvinklar. Dock är det svårt att hitta en vinkel och metod för undersökning som är praktiskt hanterbar inom ramen för en examensuppsats samtidigt som relevansen hålls intakt. Jag valde därför att bygga framställningen utifrån ett förutsebarhetsperspektiv. Den idé om förutsebarhet som jag anslöt mig till handlar om att förutsebarheten i olika regler alltid är relativ beroende på hur generellt regeln är utformad. En relativ förutsebarhet måste sedan relateras till den kultur som växt fram inom respektive rättsområde. Jag menade att det i skatterätten finns både konstitutionella krav och en bred syn som stödjer att beskattning som fenomen är att betrakta som ingripande och något som följaktligen ställer relativt höga krav på förutsebarhet. Utifrån denna utgångspunkt formulerades de frågeställningar som har varit utgångspunkten för samtliga företagna undersökningar i uppsatsen, i såväl den rättsutredande delen som den empiriska delen. Frågeställningarna upprepas nedan.

- Är det tydligt hur den svenska interna korrigeringsregeln i 14:19-20 §§ IL ska tillämpas i förhållande till kompensationsinvändningar?
- Är det tydligt vilken roll som TPG spelar vid tillämpningen av korrigeringsregeln, särskilt med avseende på kompensationsinvändningar?

Som svar på den första frågan är min slutsats att det ur en rättsdogmatisk synvinkel finns en relativt tydlig förutsebarhet vad som gäller både för kompensationsinvändningar och mer allmänna invändningar som kan rendera i att resultatjustering ska utebli. Det problematiska med denna slutsats är att kammarrättspraxisen endast delvis bekräftar mina slutsatser. Vad som är orsaken till att kammarrättspraxisen spretar en aning låter sig inte besvaras när endast en handfull avgöranden har undersökts. Detta hindrar dock inte att jag redovisar gissningar till varför det spretar. En sådan gissning är att det råder en förvirring kring termen kompensationsinvändning. Rättsliga aktörer definierar begreppet på olika sätt vilket kan leda till mindre framgångsrika processer, ologiska domskäl etcetera.

Sammanfattningsvis vill jag ändå konstatera utifrån det material som behandlats i uppsatsen att tydligheten vid tillämpningen av den svenska korrigeringsregeln i förhållande till kompensationsinvändningar är förhållandevis god och att förutsebarheten ligger på en acceptabel nivå.

Som svar på den andra frågan blir mina slutsatser betydligt mer otydliga och komplicerade. För det första kan det konstateras att de genom praxis utvecklade svenska normerna kring kompensationsinvändningar inte har någon exakt motsvarighet i TPG, detta utgör den första svårigheten när frågan om TPG:s påverkan ska besvaras. Gällande denna problematik blir min slutsats att de delar av TPG som behandlar kompenserande transaktioner hanterar dessa i en annorlunda ordning än hur kompensationsinvändningar hanteras i den svenska skatteprocessen. Detta verkar dock inte ha påverkat den svenska rätten i någon nämnvärd grad hittills. Slutsatsen blir att skillnaderna vad avser kompenserande transaktioner betraktas på olika sätt i de svenska rättskällorna och TPG samt att det är de svenska rättskällorna som fortfarande gäller när ledning hämtas avseende frågor som rör kompensationsinvändningar.

Den andra svårigheten ligger i att det är svårt och omdebatterat vilket rättskällevärde som bör tillskrivas TPG vid tolkning av den svenska korrigeringsregeln. Slutsatsen här blir att rättskällevärdet av TPG i formellt hänseende är klart begränsat men att det i praktiken är mycket stort och ofta hanteras som en källa med auktoritär status. Detta betyder dock inte att alla delar av TPG påverkar lika mycket. Vissa delar, exempelvis vad gäller beskrivningar av prissättningsmetoder, ges ofta omfattande inflytande medan andra delar lämnas därhän. Ur ett förutsebarhetsperspektiv är detta mycket problematiskt. Det tar lång tid att sätta sig in i vad som egentligen har gällt hittills och när väl det arbetet har gjorts så kvarstår osäkerheten ifall den svenska tillämpningen på längre sikt ska fortsätta att närma sig TPG eller börja distansera sig.

Det tredje problemet rör i vilken utsträckning som den efter BEPS reviderade versionen av TPG har förändrat förutsättningarna för tillämpningen av de svenska normerna. Slutsatsen är att den senaste upplagan av TPG potentiellt öppnar upp för en mindre tillåtande syn vad gäller kompensationsinvändningar. Genom TPG:s stora fokus på identifiering av den korrekt avgränsade transaktionen samtidigt som TPG beskriver kompenserande transaktioner som avsiktliga och beräknade vid prissättningstidpunkten skiljer sig detta från hur kompensationsinvändningar har prövats i svensk intern rätt. Dock så verkar detta inte fått genomslag i svensk rätt ännu, varken i HFD eller i något av de kammarrättsavgöranden som undersökts i denna uppsats.

Slutsatsen är att det inte är tydligt vilken roll som TPG spelar vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln. Det är uppenbart att TPG spelar stor roll men det är oklart var gränserna för användningen av TPG ska dras. Detta är problematiskt ur ett förutsebarhetsperspektiv. I vissa delar, exempelvis gällande olika modeller för bestämmande av armlängdspris verkar TPG ha stort inflytande medan det spelar en perifer roll i andra avseenden. Gällande kompensationsinvändningar kan en potentiell



konflikt skönjas men hittills finns det inga tecken på att HFD vill rucka på de riktlinjer som arbetats fram i svensk praxis. Alltså gällande just kompensationsinvändningar är det ganska tydligt att TPG inte spelar någon stor roll vilket stärker förutsebarheten.

Graden av förutsebarhet, huruvida den är tillräcklig eller inte handlar i slutändan om ett tyckande. Jag menar att förutsebarheten mot bakgrunden av slutsatserna är för låg. För den skattskyldige som vill undersöka de skatterättsliga konsekvenserna av sina beslut är problemen många. Regelverket är komplicerat, komplicerat på så vis att lagen ger liten vägledning och behovet av komplettering med praxis och alternativa rättskällor är stort. Ytterligare problem är att det inte verkar vara självklart att de normer som går att identifiera kommer tillämpas på ett enhetligt sätt av domstolarna. Slutligen är det också ur förutsebarhetssynpunkt problematiskt med den ständiga utveckling som sker på området. Med detta menar jag inte att utvecklingen inte skulle vara nödvändig men ur ett förutsebarhetsperspektiv är det inte lätt att ständigt vara uppdaterad.

# Källförteckning

## Offentligt tryck

### Författningar

Förvaltningsprocesslag (1971:291)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kommunalskattelag (1928:370)

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Regeringsform (1974:152)

Skatteförfarandeförordning (2011:1261)

Skatteförfarandelag (2011:1244)

### Propositioner

Prop. 1965:126 om ändring i kommunalskattelagen.

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

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

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

### Statens offentliga utredningar

SOU 1962:59 Internationella skattefrågor. Betänkande av dubbelbeskattningsakkunniga

SOU 1964:29 Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.

SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor

## **Rättsfallsförteckning**

RÅ 1979 1:40

RÅ 1980 ref. 1:59

RÅ 1984 ref. 1:16

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1994 ref. 85

RÅ 2004 ref. 13

HFD 2016 ref.45

Kammarrätten i Göteborg, dom 2013-03-20, mål nr 1737-1738-11

Kammarrätten i Göteborg, dom 2014-06-04, mål nr 5178–13

Kammarrätten i Stockholm, dom 2015-10-29, mål nr 4811–14, 4813-4817-14

Kammarrätten i Stockholm, dom 2016-03-23, mål 7416–14

Kammarrätten i Jönköping, dom 2017-07-05, mål nr 2038-2041-15

## **Böcker och artiklar**

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus Ulf, Inkomstskattelagen- en kommentar, version den 1 juli 2017 (med tillägg och ändringar), zeteo.wolterskluwer.se (Hämtad 2017-10-23)

Arvidsson, Richard, Dolda Vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, 1990

Arvidsson, Richard, Shell-målen – en kommentar till regeringsrättens dom, Svensk Skattetidning 1991, s. 526–535

Asklund, Johan, Helhetsbedömningar vid tillämpning av korrigeringsregeln – i strid med armlängdsprincipen? (examensarbete, 30 högskolepoäng), Juridiska fakulteten, Lunds universitet, 2016

- Bengtzen, Jesper, Armlängsprincipen i svensk rätt – med fokus på indirekta prissättningsystem (examensarbete, 30 poäng), Juridiska fakulteten, Lunds universitet, 2015
- Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering: En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, 1:1 uppl., Iustus förlag AB 2016
- Burmeister, Jari, OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla, Svensk Skattetidning nr 6–7/2016 s. 433–450
- Calderón, Jose, The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law? *Intertax* 2007, vol. 35, no. 1
- Dahlberg, Mattias, Internationell Beskattning, 1:4 uppl., Studentlitteratur AB 2014
- Gäverth, Leif, Något om bevisreglerna vid tillämpningen av 43 § 1 mom kommunalskattelagen, *Skattenytt* 1990
- Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1995
- Hultqvist, Anders, Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv, Svensk Skattetidning nr 3/2009, s. 250–266
- Johansson, Andreas, Helhetsbedömning i internprissättningsmål – vilka kompensationsinvändningar är godtagbara? (examensarbete, 20 poäng), Juridiska fakulteten, Lunds universitet, 2004
- Jonsson, Lars, Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01 (Hämtad 2017-11-30)
- Kleineman, Jan, Rättsdogmatisk metod: Korling, Fredric, Zamboni, Mauro (red), Juridisk metodlära, 1:4 uppl., Studentlitteratur 2013, s. 21–45
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt, 16 uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2017
- Monsenego, Jérôme, Utfallet av BEPS-projektet, Svensk Skattetidning nr 10/2015, s. 827–846
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2014

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris.

Påhlsson, Robert, Konstitutionell Skatterätt, 3 uppl., Iustus förlag AB, Uppsala, 2013

Sallander, Ann-Sophie, Skatteavtal – Om tolkning och tillämpning, Liber AB, Stockholm 2015

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, 3 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2015

Schultz, Mårten, Den orubbliga principen, Dagens Juridik 2008-03-07  
<http://www.dagensjuridik.se/2008/03/den-orubbliga-principen>  
(Hämtad 2017-11-08)

Tjernberg, Mats, Anmälan av Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktärisering - en studie av möjligheten att omkaraktärisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, Uppsala 2016, Skattenytt 2017, s. 276–287

Tjernberg, Mats, OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt, Svensk Skattetidning nr 2/2017, s. 118–129

## Hemsidor

OECD, About the Inclusive Framework on BEPS,  
<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (Hämtad 2017-09-11)

OECD, About the OECD, <http://www.oecd.org/about/> (Hämtad 2017-10-26)

Skatteverket, Internprissättning  
<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html>  
(Hämtad 2017-10-20)

Skatteverket, OECD:s modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines)  
[https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/\\$currentEditionId/331396.html](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/$currentEditionId/331396.html)  
(Hämtad 2017-11-07)

Jag, Peter Hillström, registrerades på kursen första gången HT 2017. Jag har inte omregistrerats och jag har inte deltagit i något tidigare examinationstillfälle.