

Förslag

1984/85: 9

Multinationella företags skatteförhållanden

1984-12-06

Till riksdagen

1 Inledning

På förslag av riksdagens skatteutskott har riksdagens revisorer på sin granskningsplan som ett ärende tagit upp frågan om de multinationella företagens skatteförhållanden. Som bakgrund till utskottets förslag kan nämnas att riksdagen år 1970 beslöt att av regeringen begära en utredning angående de multinationella företagens beskattning (BevU 1970: 53, rskr 1970: 345).

Beslutet var föranlett av motioner (I:776 och II:917 samt I:800 och I:926 år 1970) vid samma års riksdag, i vilka yrkades att skattereglerna skulle effektiviseras i syfte att förhindra skatteflykt hos utländska företag verksamma i Sverige.

Riksdagens skrivelse i frågan är fortfarande föremål för regeringens prövning. I anmälan till riksdagen den 8 november 1984 (Skr 1984/85: 75) har regeringen meddelat att skrivelsen ännu inte är slutbehandlad och anför följande angående sina åtgärder i anledning av skrivelsen.

Frågan om beskattningen av multinationella företag berördes i företags-skatteberedningens slutbetänkande SOU 1977: 86 (s. 571). Något förslag lades inte fram. Frågan bereds alltjämt inom regeringskansliet. Pågående utredningar inom bl. a. OECD och EG avvaktas. De skatteproblem som är förenade med multinationella företag har också tagits upp av riksdagens revisorer.

I budgetpropositionen 1982/83: 100 (bil. 9 s. 18) har finansministern meddelat följande rörande kontrollen av de multinationella företagens skatteredovisning.

Riksskatteverket har under hösten 1981 påbörjat en granskning av de största multinationella företagen med omfattande utlandsaffärer. Verket har för innevarande budgetår tilldelats särskilda medel för denna verksamhet. Jag anser insatser av ovanstående karaktär mycket angelägna och riksskatteverket bör därför tillföras särskilda medel för att kunna utföra insatser av offensiv karaktär inom skattekontrollens och indrivningsväsendets områden.

2 Revisorernas åtgärder

Revisorerna har låtit granska läget på området. Därvid har upprättats en förstudie rörande beskattningen av multinationella företag (1984-05-10), till denna skrivelse fogad som *bilaga 1*, och inom revisorernas kansli utarbetats en tilläggspromemoria till förstudien med rubriken Multinationella företags skatteförhållanden, *bilaga 2*. Över förstudien och tilläggspromemorian har de i *bilaga 3* redovisade remissyttrandena avgetts.

I förstudien ges en nulägesbeskrivning av förhållandena på området. Särskilt har behandlats problemen med internprissättning. Några särskilda förslag till åtgärder framlägs inte i förstudien. Man förordar dock att resultatet av det forskningsarbete på området som bedrivs vid universiteten i Stockholm och Uppsala och som beräknas vara avslutat någon gång under 1986–87 bör avvaktas och att i väntan härpå kännedom om OECD:s rapport "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" bör spridas. Detta bör ske genom att rapporten översätts och ges ut på svenska.

Av förstudien torde dock den slutsatsen kunna dras att nuvarande regler för beskattning av multinationella företag fungerar mindre bra. I den inom revisorernas kansli upprättade tilläggspromemorian ges därför exempel på vissa åtgärder som kan övervägas för att förbättra läget på området.

3 Remissyttrandena

Av avgivna remissyttranden får anses framgå att behov föreligger av att genomföra en översyn av de multinationella företagens beskattning.

Riksskatteverket har utfört en förtjänstfull genomgång av problemen på området och skisserat förslag till förbättringar.

Även länsstyrelsen i Stockholms län har påtalat behov av åtgärder. Länsstyrelsen anför i sitt remissyttrande.

I Stockholms län utförs ett förhållandevis ringa antal revisioner med inriktning på de frågor som aktualiserats i förstudien. Anledningen härtill är

1. att den bristfälliga lagstiftningen när det gäller internprissättningsfrågor har medfört en för det allmännas företrädare i praktiken orimlig bevisbörda
2. begränsade kontrollmöjligheter för den del av koncernen som inte finns i riket
3. brist på tillräckligt antal särskilt kvalificerade revisorer.

Andra remissinstanser, bl. a. Sveriges industriförbund, har dock ställt sig tvekan till huruvida frågan om utformningen av de multinationella företagens beskattning utgör något problem.

Några remissinstanser, bl. a. universitetet i Uppsala, har anført att man bör avvakta resultaten av de forskningsprojekt som pågår vid universiteten i Stockholm och Uppsala innan ett eventuellt utredningsarbete för åtgärder på området påbörjas.

En genomgående uppfattning i remissvaren har varit att man inte bör genomföra några förändringar utan att dessa föregåtts av ett omfattande utredningsarbete. Flera remissinstanser har vidare betonat vikten av att ett reformarbete inte begränsas till det nationella planet utan att arbetet bedrivs internationellt.

4 Revisorernas överväganden

Revisorernas nu genomförda granskning har syftat till och resulterat i en översiktlig kartläggning av läget på beskattningsområdet såvitt avser de multinationella företagens beskattning.

Kartläggningen visar att det finns behov av en översyn av rättsområdet. Denna bör ske skyndsamt. Översynen bör till en början göras av riksskatteverket. Därvid bör den forskning som pågår på området beaktas.

Självfallet bör man vid översynen arbeta för att nå internationella lösningar där så är erforderligt.

Vidare bör ett arbete med utfärdande av anvisningar och föreskrifter för tillämpningen av 43 § 1 mom. KL angående korrigering av felaktig internprissättning m. m. påbörjas. I samband med detta arbete bör undersökas vilka andra åtgärder som kan vidtas i avvaktan på den förordade översynen. Till ledning härför torde vissa förslag som lämnats i remissyttrandena i ärendet, bl. a. av RSV, kunna tjäna.

Vidare torde OECD:s rapport "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" snarast böra översättas till svenska och utges.

5 Anmälan

Med hänvisning till det anförda får riksdagens revisorer för de ytterligare åtgärder som riksdagen kan anse erforderliga anmäla resultatet av sin granskning och överlämna utredningsmaterialet i ärendet.

Detta ärende har avgjorts av revisorerna i plenum. I beslutet har deltagit revisorerna Sture Palm (s), Allan Åkerlind (m), Bertil Jonasson (c), Hagar Normark (s), Ralf Lindström (s), Wiggo Komstedt (m), John Johnsson (s), Kjell Nilsson (s), Stig Josefson (c), Wivi-Anne Radesjö (s), Margit Sandéhn (s) och Margareta Gard (m).

Vid ärendets slutliga handläggning har vidare närvarit kanslichefen Göran Hagbergh, byråchefen Bo Willart och förste byråsekreteraren Nils-Fredrik Carlsson (föredragande).

På riksdagens revisorers vägnar

STURE PALM

Nils-F Carlsson

Beskattning av multinationella företag

En skatterättslig förstudie i de multinationella företagens beskattningsförhållanden särskilt med inriktning på internprissättningsproblematiken

Av

Gustaf Lindencrona

Professor i finansrätt
vid Stockholms universitet

Richard Arvidsson

Forskningsassistent i internationell
skatterätt vid Stockholms universitet

Innehållsförteckning

	Sid.
1. Inledning	6
2. Allmänt om beskattningsmetoder	8
3. Allmänt om internationell skatteflykt	10
4. Intern svensk rätt	12
4.1 En översikt av det interna svenska regelkomplexet	12
4.1.1 Skattskyldigheten för svenska internationella bolag ...	12
4.1.2 Skattskyldigheten för utländska bolag med verksamhet i Sverige	16
4.1.3 Speciella skatteflyktsregler	20
4.2 Sammanfattande synpunkter på det svenska regelkomplexet	25
4.3 Den svenska korrigeringsregeln	28
4.3.1 Regelns konstruktion	28
4.3.2 Tillämpning i praktiken	37
4.4 Sammanfattande synpunkter på korrigeringsregeln	47
5. Hittillsvarande skatterättslig forskning på området	48
6. Företagsekonomisk forskning på området	49
7. Dubbelbeskattningsavtalens roll	50
8. OECD och dess år 1979 lämnade rapport	53
8.1 Inledning	53
8.2 OECD-rapportens applikationsområde	54
8.3 Rapportens betydelse för svenskt vidkommande	57
8.4 Avslutande synpunkter	60
9. Pågående skatterättslig forskning på området	61
10. Avslutande synpunkter	62
11. Litteratur och övrigt källmaterial	64

1 Inledning

Kännetecknande för det internationellt verksamma företaget är att det arbetar inom flera olika nationella ekonomiska och juridiska system. Förhållandet innebär i regel såväl fördelar som nackdelar för företaget. Fördelarna torde bestå i att företaget kan anpassa sin verksamhet och organisationsstruktur till de olika nationella systemen. En annan fördel är att de enskilda nationella systemen endast har en begränsad kontroll av och insyn i företagets totala verksamhet. Nackdelen är å andra sidan att de enskilda nationella systemen utformar sina system med utgångspunkt härifrån, vilket ofta resulterar i protektionistiska regleringar för att värna det nationella systemet. Därvid uppstår givetvis en konfliktsituation mellan de olika nationella systemen, där det internationellt verksamma företaget esomoftast kommer i kläm. Denna konfliktsituation försöker de nationella systemen förebygga genom internationellt samarbete, internationella överenskommelser m. m.

Problemområdet

Frågan om hur de internationellt verksamma företagen skall beskattas har varit föremål för stort intresse såväl i Sverige som i utlandet. Ofta hävdas att företaget genom koncerninterna transaktioner kan dra fördel av de olika nationella beskattningssystemen genom att det självt kan bestämma inom vilket av berörda system som vinsten skall allokeras. Vidare hävdas det att det naturliga är att företaget därvid försöker överföra sina vinster från högskattesystem till lågskattesystem eller s. k. tax havens. Genom detta förfarande går högskattesystemen miste om sina beskattningsunderlag. Själva allokeringsförfarandet kan gå till på olika sätt. Så kan t. ex. företagets immateriella rättigheter överföras till lågskattesystem. Det vanligaste förfarandet torde emellertid vara att företaget genom sin internprissättning, på varor och tjänster som levereras mellan olika bolag inom företagskoncernen, kan styra företagets vinst till system med fördelaktig företagsbeskattning. Härigenom reduceras vinsten i högskattesystemet och ökar i lågskattesystemet, samtidigt som företagskoncernens totala skatt i motsvarande mån reduceras. En annan möjlighet att undkomma skatt kan vara att låta företagets betalningsströmmar kanaliseras via s. k. base companies. Debiteringsgrund liksom betalningsmottagare vid interntransaktioner bestäms då av skattehänsyn (se närmare här om Lodin. Internationella företags beskattning, NSFS, Nr 6, sid 13). Huruvida det internationellt verksamma företaget de facto ägnar sig åt dessa former av skattemanpassning har sedan länge varit föremål för diskussion. Bestickande är emellertid att företag som de internationella oljebolagen sällan redovisar några vinster i flertalet av högskattesystemen medan samma systems inhemska oljeföretag däremot redovisar det.

Syfte

Föreliggande arbete syftar till

- att utröna vilka beskattningsmetoder som finns tillgängliga för att beskatta internationellt verksamma företag, vilken av dessa som är den internationellt vedertagna och vilken beskattningsmetod som rekommenderas av OECD som modell för dubbelbeskattningsavtal,
- att undersöka det svenska regelkomplexet beträffande beskattning av internationellt verksamma företag och därvid få frågor som internationell skatteflykt, dubbelbeskattningsavtalens roll och forskning på området belysta ur svensk synvinkel, samt
- att försöka identifiera eventuella brister i det svenska regelkomplexet och få dessa närmare belysta både från materiell synpunkt och i rättspraxis.

Avgränsningar och disposition

För att ge läsaren en överskådlig bild av det svenska regelkomplexet kommer framställningen att begränsas till endast en översiktlig redogörelse för detsamma. Ambitionen är inte heller att ge en fullständig kartläggning av praxis på området, utan endast att med hjälp av vissa rättsfall försöka förklara hur de materiella reglerna kommit till uttryck i den praktiska tillämpningen. Av framställningstekniska skäl kommer inte att redogöras för de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Däremot kommer att, i lämpliga fall, redogöras för hur ett dubbelbeskattningsavtal inverkar på den interna svenska beskattningsrätten.

Arbetet disponeras på följande sätt. I avsnitt 2 behandlas olika metoder att beskatta internationellt verksamma företag, dels arm's length-metoden, dels den s. k. globala metoden. I avsnitt 3 behandlas frågor som sammanhänger med internationell skatteflykt. Avsnitt 4 behandlar det svenska regelkomplexet och utgör arbetets tyngdpunkt. Först behandlas de materiella reglerna, och därefter studeras korrigeringsregeln i 43 § 1 mom kommundskattelagen särskilt för sig, såväl regelns konstruktion som hur regeln kommit till uttryck i den praktiska tillämpningen. Avsnitten 5, 6 och 9 behandlar olika forskningsinsatser på området. Avsnitt 7 redogör för dubbelbeskattningsavtalens roll i beskattningsförfarandet. I avsnitt 8 redogörs för OECD:s arbete på området, särskilt vad gäller dess rapport "Transfer Pricing and Multinational Enterprises". I avsnittet redogörs även för vilken betydelse rapporten har haft för svenskt vidkommande. Därvid presenteras två betydelsefulla mål, nämligen Shell- och Mobilmålen. Arbetets sista avsnitt består av avslutande synpunkter.

Vi ansvarar bägge för arbetet och dess innehåll. Däremot har vi gjort en fördelning av arbetet enligt följande. Gustaf Lindencrona har svarat för framställningen av avsnitten 2, 3 och 7, och Richard Arvidsson för arbetets övriga avsnitt. Uppdragsgivare har varit Riksdagens revisorer.

2 Allmänt om beskattningsmetoder

Ett grundläggande problem vid multinationella företag är hur rätten att beskatta dem skall fördelas mellan de stater, där de bedriver verksamhet. Något överstatligt organ, som kan avgöra denna fråga, finns inte. Alla stater och en hel del delstater i federala stater är suveräna på skattelagstiftningens område. De principer, som finns, är därför resultatet av samarbete inom internationella organisationers ram och av att staterna accepterar att tillämpa likartade principer. Tillämpas olika principer kan resultatet lätt bli i vissa fall en överbeskattning av de multinationella företagen och i andra fall en underbeskattning. I det första fallet uppstår lätt skadeverkningar för sysselsättning och framstegstakt, i det andra snedvrids den internationella konkurrensen till de rent inhemska företagens nackdel.

Under relativt lång tid har som allmän princip för beskattning av multinationella företag den s. k. *arm's length-metoden* använts. Metoden innebär, att varje stat får beskatta den vinst, som uppstår inom dess område. Ett multinationellt företag består i allmänhet av ett stort antal olika, formellt självständiga företagsenheter. Det normala är att ett sådant företag bedriver verksamhet i ett annat land via ett dotterbolag i det andra landet. Det är också möjligt att bedriva verksamheten via en filial i det andra landet, men det är mindre vanligt. Ett dotterbolag till ett multinationellt företag är således bildat enligt lagstiftningen i ett annat land än moderbolagets. Dotterbolaget är i sin egenskap av juridisk person normalt skattesubjekt i det land, där det inregistrerats eller där dess ledning har sitt säte.

Även om ett land skulle tillämpa särskilda regler för koncerner av innebörd att en grupp av företag, sammanhållna av gemensamt ägande, beskattas som en enhet, tillämpas dessa regler i allmänhet inte för multinationella koncerner. I stället beskattas varje bolag, som har utländskt moderbolag, som en självständig enhet.

Huvudprincipen enligt *arm's length-metoden* är då att varje stat beskattar sitt eller sina företag, oberoende av att de ingår i en multinationell koncern. Förutsättningen för att metoden skall ge ett riktigt resultat i den meningen att varje stat verkligen skall få beskatta den vinst som uppstår hos dess företag är tydligen att prissättningen vid transaktioner mellan företag i olika länder, som tillhör samma multinationella koncern, är riktig. Med riktig avses då att priset skall ha satts på samma sätt som mellan två av varandra oberoende företag, därav namnet *arm's length*.

Arm's length-metoden har betydande fördelar. Viktigast är att den är accepterad av de flesta stater i världen. En annan fördel är att den i hög grad respekterar de olika staternas skattesuveränitet. Varje stat tillförsäkras ju enligt metoden ett beskattningsunderlag, som motsvarar den vinst, som dess egna företag intjänat. Staterna kan sedan utan att snedvridningar uppstår använda olika regler för beräkning av den skattepliktiga vinsten och olika skattesatser. Ur de multinationella företagens synvinkel medför

metoden den fördelen att i varje stat endast sådana uppgifter behöver lämnas som berör det företag, som är verksamt i denna stat.

Arm's length-metoden har emellertid en betydande nackdel. Det är ofta svårt att fastställa det riktiga arm's length-priset. Det är relativt lätt för rå- och stapelvaror. Om det emellertid är fråga om komplicerade tekniska produkter, där en multinationell koncern ofta är ensam på sitt område, finns det ofta inget pris mellan oberoende parter. Man får då använda metoder för att få fram ett "arm's length"-pris, som ofta är relativt krystade.

Under senare år har en annan alternativ metod låtit tala om sig i hög grad, nämligen den s. k. "unitary" eller "global"-metoden. Denna metod innebär i princip att varje land beskattar en del av hela det multinationella företagets vinst, varvid den del, som skall beskattas beräknas enligt något slags formel. "formula". Metoden har varit välkänd sedan länge vad beträffar de amerikanska delstaternas beskattning av den vinst som en amerikansk koncern gör inom USA. Nyheten ligger i att vissa amerikanska stater har börjat tillämpa metoden för multinationella koncerners hela vinst, oberoende av om den intjänats inom eller utanför USA. Den första delstat, som började med att tillämpa metoden på multinationella företag, var Kalifornien. Det kaliforniska systemet är att beskatta en del av vinsten hos en multinationell koncern i Kalifornien, så snart något bolag tillhörigt koncernen bedriver verksamhet i Kalifornien. Den totala vinsten hos koncernens ibland 100-tals företag i lika många länder skall redovisas i Kalifornien. Den del som skall beskattas i Kalifornien fastställs sedan enligt en trefaktor-formel, omsättning (sales), tillgångar (property) och lönesumma (payroll). För att kunna beräkna formeln är det tydligen nödvändigt att den multinationella koncernens totala omsättning, tillgångar och lönesumma redovisas.

Fördelen med "unitary"-metoden är framför allt att det inte spelar någon roll hur prissättningen varit mellan koncernföretagen. Det spelar ju ingen roll för beskattningen var vinsten uppkommer. Nackdelarna är emellertid mycket stora och har medfört att det kaliforniska systemet mötts av våldsamma internationella protester. Vissa multinationella företag har blivit beskattade för stora belopp, trots att verksamheten i själva verket givit förlust. Varje stat kan själv ställa sin formel. Det är då inte onaturligt att staten tar fasta på sådana faktorer, som gynnar den. Effekten blir en betydande internationell dubbelbeskattning. Rent administrativt blir det en stor belastning för den multinationella koncernen att i varje land ta fram och redovisa ett stort antal uppgifter för hela koncernen.

Kaliforniens exempel har emellertid följts av ett antal andra amerikanska delstater. Det är möjligt, eftersom varje amerikansk delstat är skatte-suverän, dvs. har egen lagstiftningsrätt på skatteområdet. Dessutom omfattar USA:s dubbelbeskattningsavtal med andra länder bara de federala skatterna. Det vore dock möjligt att även inbegripa delstaterna i dessa

avtal. Sådana försök har emellertid stött på motstånd i senaten, som ansett att det vore ett ingrepp i delstaternas rättigheter.

Den oro, man känner för "unitary"-systemet inte bara hos de multinationella företagen utan också hos organisationer som OECD sammanhänger med att man befärdar att tanken att använda systemet skall sprida sig från delstater till verkliga stater, i första hand u-länder. Då skulle de mödosamt uppbyggda principerna för internationella företags beskattning raderas och man fick i stort sett börja om från början igen.

Det bör dock understrykas att man i dag är långt från detta läge och att arm's length-principen fortfarande är den allmänt accepterade principen för beskattning av multinationella företag.

3 Allmänt om internationell skatteflykt

Internationell skatteflykt innebär, att de skattskyldiga med legala eller illegala metoder försöker att undandra sig beskattningen i en bestämd stat. Det innebär ofta, att den skattskyldige istället blir beskattad i en annan stat. Denna stat brukar då inte betrakta företeelsen ifråga som internationell skatteflykt utan kan till och med i många fall vara behjälplig för att underlätta transaktionerna. Det gäller särskilt den grupp av lågskatteländer, som brukar kallas "skatteparadis".

Normalt förorsakas internationell skatteflykt av att beskattningen är olika tung i olika länder. Så kan emellertid vara fallet på i princip två olika sätt. För det första kan skattetrycket rent generellt vara lägre i ett land än ett annat på grund av exempelvis en annan ekonomisk-politisk filosofi. För det andra kan vissa stater utforma speciella regler för vissa typer av företag i syfte att attrahera visst kapital, även om skattetrycket inte alls är särskilt lågt i landet. Som exempel kan nämnas att Luxemburg av tradition har fördelaktiga regler för holdingbolag, trots att skatterna i Luxemburg i övrigt inte är särskilt låga.

Incitamenten och möjligheterna till internationell skatteflykt är också beroende av de internationellt-skatterättsliga principer, som tillämpas. Tillämpas den s. k. domicilprincipen sker beskattning, där företaget är inregistrerat eller har sin verkliga ledning. Tillämpas däremot den s. k. källstatsprincipen sker beskattning, där inkomsten har sin källa. Domicilprincipen ger då tydligen helt andra möjligheter än källstatsprincipen att flytta beskattningen till lågskatteländer genom att bilda bolag där.

Ett grundläggande faktum av stor betydelse när det gäller frågan om de multinationella företagens beskattning i Sverige är att Sverige inte är något högskatteland på företagsbeskattningens område. Även om Sverige har det högsta totala skattetrycket av alla OECD-stater och en internationellt sett mycket hård beskattning av fysiska personer i högre inkomstlagen är den reella företagsbeskattningen inte så hård. Skattesatserna är visserligen

relativt höga, men de uppvägs mer än väl av de möjligheter till skatteminskande bokslutsdispositioner, som svenska företag har. Det finns därför inte så stora skäl för multinationella företag att försöka att förlägga sin vinst till andra länder än Sverige. Sådana skäl föreligger strängt taget endast för företag, som har stor del av sin verksamhet förlagd till länder, där man inte har några skatter alls. Vad beträffar sådana länder, som är rena "skatteparadis" gäller emellertid, att de medför betydande nackdelar för ett multinationellt företag. De har i allmänhet inte några dubbelbeskattningsavtal, vilket ofta medför att andra stater får stora möjligheter att beskatta den vinst, som förlagts till lågskatteländer. Dessutom försöker en del av de stora industriländerna som USA och Västtyskland att på olika sätt försvåra "skatteparadisens" verksamhet.

Den omständigheten, att svensk skatterätt endast har ett fåtal regler riktade mot skatteflykt inom företagssektorn, sammanhänger således med den relativt gynnsamma svenska beskattningen på detta område. Därtill kommer att den svenska valutaregleringen givit valutamyndigheterna vissa möjligheter att kontrollera utlandsinvesteringarna. Det gäller särskilt den typ av investeringar, som är särskilt känsliga för skattefaktorers inverkan, nämligen de finansiella investeringarna.

I en annan situation kan internationell skatteflykt hastigt bli ett stort problem även inom företagssektorn.

Det finns i en öppen världsekonomi i realiteten inte något alternativt sätt att bekämpa internationell skatteflykt än internationellt samarbete. Det administrativa samarbetet mellan staterna på detta område har också vuxit i betydelse och omfång under senare år. Det kan sägas, att Sverige varit särskilt aktivt på detta område. De flesta svenska dubbelbeskattningsavtal innehåller regler om administrativt samarbete. Det finns emellertid viktiga undantag, t. ex. avtalet med Schweiz. Eftersom det svenska dubbelbeskattningsavtalsnätet är synnerligen väl utbyggt, har Sverige större möjligheter än de flesta länder att dra fördel av internationellt samarbete på detta område. 1972 års multilaterala nordiska handräckningsavtal har tilldragit sig stort internationellt intresse. De nordiska länderna har också gjort framstötningar om att gemensamt få delta i ett kommande samarbete inom EG på det administrativa området.

Även om några beslut inte fattats verkar det finnas möjligheter till ett positivt gensvar från EG: s sida.

Däremot är den effekt man kan uppnå genom rent nationella åtgärder av skatteflyktslagens typ synnerligen begränsad, när det gäller internationella transaktioner. Skatteflyktslagens räckvidd är synnerligen begränsad på det internationella området på grund av den betydelse dubbelbeskattningsavtalen där har. Dessa normalt bilaterala avtal tar ju över den interna svenska lagstiftningen. På dem är klausulen inte tillämplig. Även om det i vissa situationer kan tänkas att den tillämpning av intern svensk skattelagstiftning som generalklausulen ger upphov till är förenlig med ett dubbelbeskattningsavtal, torde det vara sällsynt.

4 Intern svensk rätt

4.1 En översikt av det interna svenska regelkomplexet

I följande avsnitt behandlas de svenska bestämmelserna för beskattning av dels svenska internationellt verksamma företag, dels utländska bolag som är verksamma här i Sverige. För att läsarna skall få en övergripande bild av regelkomplexet begränsas framställningen här till endast en översiktlig redogörelse av dess innehåll. Av framställningstekniska skäl omfattar redogörelsen inte dubbelbeskattningsavtalen. Läsarna uppmärksammas på att många av de frågor som behandlas i framställningen är gemensamma för det internationellt verksamma företaget oavsett företagets nationalitet.

4.1.1 Skattskyldigheten för svenska internationella bolag

Huvudbestämmelserna för svenska bolag återfinns i 53 § 1 mom 1) kommunalskattelagen (KL) och 6 § 1 mom b) lagen om statlig inkomstskatt (SI). Av bestämmelserna framgår att svenska bolag är *oinskränkt skattskyldiga* vilket innebär att skattskyldighet föreligger för all inkomst som förvärfvas här i riket eller på utländsk ort. Av bestämmelsen i 6 § 1 mom lagen om statlig förmögenhetsskatt (SF) framgår att svenska aktiebolag inte är skattskyldiga för förmögenhet.

Effekten av att svenska bolag likaledes är skattskyldiga för inkomster från utländska källor kan bli att sådan inkomst dubbelbeskattas, dvs. den blir föremål för beskattning i såväl källstaten som bolagets hemland. En sådan beskattningseffekt innebär således att en *internationell dubbelbeskattning* föreligger. Det viktigaste instrumentet för att undanröja en sådan dubbelbeskattning utgör dubbelbeskattningsavtalen. Ett annat sätt att lösa problemet är att i den interna nationella skattelagstiftningen införa regler som syftar till att eliminera internationell dubbelbeskattning eller åtminstone lindra dess nackdelar. Exempel på sådana interna regler är regler som medger att utländsk skatt betraktas som en avdragsgill *kostnad* när den skattepliktiga inkomsten skall fastställas eller regler som medger att den utländska skatten istället får avräknas från den inhemska *skatten*. Det senare exemplet är betydligt fördelaktigare för de skattskyldiga än det förra. En sådan intern nationell skattelagstiftning har emellertid uppenbara nackdelar gentemot utländska beskattningssystem. (Se närmare härom N Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 6:e uppl. s 15 f.) Förhållandet medför nämligen att främmande stater inte blir lika benägna att få till stånd ett dubbelbeskattningsavtal med ett sådant land som ensidigt infört regler av ovannämnda slag. För att de skattskyldiga inte skall komma alltför mycket i kläm är det ändå nödvändigt med en viss intern reglering på området. För svenskt vidkommande återfinns följande regler.

Enligt 20 § KL och 2 § SI har den skattskyldige en rätt till *omkostnadsavdrag för erlagd utländsk skatt* oavsett om den är att anse som preliminär

eller slutlig skatt. Den måste sålunda vara erlagd och utgöra omkostnad i förvärvsskäl. Avdragsrätten gäller för både utländsk statlig och utländsk kommunal skatt. Denna avdragsrätt infördes år 1951.

För att underlätta personalrekryteringen till den svenska exportindustrin infördes år 1966 den s. k. *ettårsregeln*. Den återfinns i 54 § första stycket h) KL och 7 § första stycket l) SI. Ettårsregeln innebär i princip att arbetsinkomst (dvs. inkomst av tjänst) som intjänats i utlandet, under vissa förutsättningar är undantagen från svensk beskattning. Samma år infördes även vissa regler om *avräkning av utländsk skatt*. Från början medgav dessa regler avräkning blott av utländsk statlig skatt från svensk statlig skatt, men år 1982 utvidgades avräkningsreglerna – på förslag av skatteavräkningssakkunniga – till att omfatta även utländsk kommunal inkomstskatt. Avräkningsreglerna återfinns i 24–26 §§ SI.

Utöver dessa regler finns ytterligare två möjligheter att eliminera eller lindra internationell dubbelbeskattning. Dels kan regeringen – på ansökan av den skattskyldige – enligt 23 § SI och 23 § SF *efterskänka* den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten om ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreligger. Dels kan RSV bevilja svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening *dispens* från skattskyldigheten för utdelning på aktie eller andel i utländskt företag. Dispensinstitutet återfinns i 54 § andra stycket KL och i 7 § första stycket i) SI och syftar främst till att eliminera en internationell kedjebeskattningsavdrag av utdelningsinkomster, men även till att försöka åstadkomma en neutralitet i behandlingen av utdelningsinkomster oavsett inkomsternas ursprungsland. Avslutningsvis kan nämnas att skatteavräkningssakkunnigas arbete alltför pågår och att ett nytt delbetänkande snart kommer att framläggas. De *skatteavräkningssakkunnigas utredningsuppdrag* är att göra en översyn av reglerna om avräkning av utländsk skatt. Som tidigare nämnts har de sakkunniga framlagt ett delbetänkande om detta (Ds B 1982: 5) vilket föranledde ovannämnda lagrevidering. Arbetet fortsätter nu med en revision av befintliga lagtexter rörande de regler som avser avräkning av och avdrag för utländsk skatt. De skatteavräkningssakkunnigas utredningsuppdrag omfattar emellertid även andra frågor som har samband med internationell beskattning. Bland annat gör de även en översyn av de beskattningsfrågor som aktualiseras vid underskott av verksamhet i utlandet och överhuvudtaget filialbeskattningsproblematiken.

För att undvika att internvinster uppstår genom transaktioner mellan svenskt företag och utländskt koncernbolag har den svenska lagstiftaren skapat ett institut som internationellt sett är mycket unikt, nämligen möjligheten för det svenska företaget att få avdrag för *avsättning till internvinstkonto*. Enligt 29 § anv p 15 KL kan ett svenskt företag som tillhör en svensk koncern få sådant avdrag i de fall där företaget sålt lagertillgångar till utländskt dotter- eller systerföretag för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick på utländsk marknad. Förutsättning här för är att de

sålida tillgångarna ligger osålida hos dotter- eller systerföretaget vid utgången av det svenska företags beskattningsår. Det svenska företaget kan i sådant fall erhålla avdrag med den vinst som företaget gjort på dessa tillgångar minskat med den varulagernedskrivning som kan ha skett hos det utländska företaget. Avsättningen skall omprövas varje år. Motivet med stadgandet är att förhindra att det svenska företaget skall beskattas för en vinst som, ur koncernens synvinkel, ännu inte är realiserad. Stadgandet är diskriminerande på så vis att det endast gäller för svenska koncernföretag. Det har nyligen genomgått en revidering så att det numera är tillämpligt på såväl utländskt dotterföretag som utländskt systerföretag.

Som tidigare framhållits är sålunda svenska bolag oinskränkt skattskyldiga för all inkomst oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller utlandet. Frågan som återstår är *till vilket inkomstslag den utländska inkomsten skall hänföras*. I princip skall ju svenska och utländska inkomster behandlas lika, men i detta fall föreligger emellertid några viktiga undantag.

Vad gäller *inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet i utlandet* hänföres denna enligt 38 § 2 mom KL och 2 § SI till intäkt av kapital. Fastigheterna bildar, tillsammans med *i utlandet självständigt bedrivna rörelse*, en gemensam förvärvskälla. Underskott i denna förvärvskälla får ej kvittas mot överskott från svenska förvärvskällor. Underskott får emellertid sparas och kvittas mot framtida överskott i förvärvskällan. Intäkter av och kostnader för fastigheter i utlandet skall i princip beräknas på sätt som gäller för fastigheter i Sverige med undantag för schablonbeskattningsmetoden som inte får tillämpas. Reglerna om garantibelopp och procentavdrag tillämpas inte heller.

Intäkter som härrör från *rörelseverksamhet i utlandet* beskattas antingen som inkomst av rörelse eller som inkomst av kapital. Inkomstslaget rörelse blir aktuellt om *filial* föreligger, dvs. den i utlandet bedrivna rörelsen utgör blott en gren av den svenska rörelsen. Bedrivs däremot rörelsen *självständigt* skall intäkterna av densamma hänföras till inkomst av kapital enligt bestämmelserna i 38 § KL och 2 § SI. Avgörande för till vilket inkomstslag intäkterna av den i utlandet bedrivna rörelsen skall hänföras är sålunda huruvida rörelsen anses bedrivna självständigt eller ej. Några särbestämmelser som reglerar detta förhållande, dvs. definierar självständighetsrekvisitet, finns emellertid inte. Frågan är inte heller helt belyst i rättspraxis. Inom doktrinen anses emellertid att frågan kan lösas med ledning av förvärvskällareglerna i 18 § KL, vilka stadgar att avgörande för om två verksamheter skall utgöra en förvärvskälla, är huruvida det föreligger ett inre samband mellan verksamheterna. För att ett sådant inre samband skall anses föreligga fordras alltid en gemensam ledning. Dessutom fordras att en viss gemensamhet i övrigt skall föreligga, t. ex. gemensamhet i driftkostnader eller integrerad verksamhet. Vad gäller kravet på en gemensam ledning har rättspraxis dock fastslagit att verksamheter som bedrivs i form av *joint-venture* inte kan anses som osjälvständigt bedrivna rörelser.

Detta fastställdes nämligen i *RA 1978 Aa 216*. Målet gällde ett svenskt företag som avsåg bedriva verksamhet i Danmark tillsammans med ett norskt företag på 50/50-basis. Regeringsrätten förklarade att denna fördelning innebar att väsentliga beslut rörande verksamheten måste fattas gemensamt av de båda företagen. Tolkningsvis innebär detta att ett företag, som ämnar ingå samarbete i utlandet, måste försäkra sig om att ensamt behålla bestämmanderätten över utlandsverksamheten, om det önskar bedriva verksamheten som en filial till den svenska rörelsen. Fördelen med filialformen är den att om filialen uppvisar ett underskott, kan underskottet kvittas mot överskott i den svenska verksamheten. Trots denna fördel – framför allt i samband med företagets expansion på utlandsmarknaden, vilken i regel medför höga initialkostnader – tillämpas detta alternativ inte alltför ofta. Detta torde förklaras av de invecklade reglerna för avräkning av utländsk skatt, som återfinns i såväl den interna svenska skattelagstiftningen som dubbelbeskattningsavtalen. En synnerligen intressant fråga i detta sammanhang är *huruvida underskottsavdrag tillåts vid exemptavtal*. Inkomster av verksamhet, som härrör från land med vilket Sverige har exemptavtal, är helt fria från beskattning i Sverige. Enligt 74 § KL och 22 § SI får nämligen inte underskott av en sådan verksamhet dras av från inkomster av annan verksamhet här i riket eller i annat land än exemptlandet. Frågeställningen gäller huruvida dessa bestämmelser även omfattar filialfallen. Inom doktrinen råder delade meningar härom och rättsläget får betecknas som mycket oklart. Förvisso finns två rättsfall i sakfrågan, *RA 1946 not Fi 141* (Regnkappsfabriken AB) och *RA 1969 not Fi 1242* (Svenska Elfabriks Aktiebolaget Selfa), men dessa är utomordentligt svårtolkade och av äldre årgång. Sakfrågan handlar ytterst om två mot varandra stående skatterättsliga principer. En allmän princip som kommit till uttryck är nämligen att ett dubbelbeskattningsavtal aldrig kan utvidga den nationella beskattningsrätten utan enbart inskränka den, eller annorlunda uttryckt, ett dubbelbeskattningsavtal får inte sätta den skattskyldige i en sämre position än vad som följer av den interna nationella beskattningsrätten. Å andra sidan är det också en allmän princip att rätt till avdrag endast medges för kostnader förknippade med intäkternas förvärvande och bibehållande. Är sålunda en inkomst inte skattepliktig i Sverige medger denna princip ej rätt till avdrag för kostnader hänförliga till inkomsten. Dessutom menar försvarare av sistnämnda princip att det ter sig uppenbart obilligt att kostnaderna skulle vara avdragsgilla när Sverige avstått från beskattningsrätten till inkomsten. Hur som helst är såväl filialbestämmelserna som underskottsproblematiken föremål för skatteavräkningssakkunnigas arbete. Dessa frågor var tidigare föremål för en intern utredning inom budgetdepartementet, som resulterade i ett förslag till en genomgripande revidering av nu gällande bestämmelser på området. Förslaget (Ds B 1981: 10) mottogs emellertid med blandade känslor vid remissbehandlingen, varför man beslöt att överföra ärendet till skatteavräkningssakkunniga för fortsatt utredning.

Avslutningsvis kan *bestämmelserna rörande inkomst av utdelningar från utländska bolag* nämnas. Enligt 38 § 1 mom KL och 2 § SI är utdelningar på andelar i utländska bolag att hänföra till intäkt av kapital, såvitt intäkten inte är att hänföra till intäkt av rörelse (filialfallet). Tidigare har framhållits att till intäkt av kapital räknas även intäkt av i utlandet självständigt bedriven rörelse. Märk väl att sistnämnda intäkt enligt 18 § f) KL och 2 § SI bildar – tillsammans med intäkt av jordbruksfastighet och annan fastighet i utlandet – en särskild förvärvskälla för sig, och sålunda är skild från förvärvskällan som uppbar utdelningsinkomster. Förklaringen till denna särindelning är naturlig; det skall inte vara möjligt att kvitta ett underskott av fastighet (och självständigt bedriven rörelse) i utlandet mot kapitalinkomster. *Med utländskt bolag skall* enligt 67 § KL och 3 § SI *likställas* främmande stat samt utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening ävensom annan här i riket icke hemmahörande juridisk person. Av bestämmelserna i 38 § KL och 2 § SI utläses att *utskiftnings* från utländska bolag sannolikt inte är skattepliktig intäkt av kapital. Att så inte är fallet stöds också av praxis, i varje fall beträffande utländskt aktiebolag (RÅ 1956 ref 13). Förhållandet torde förklaras som en lagstiftningsmiss, såvida lagstiftaren nu inte har avsett att bestämmelserna om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet skulle vara tillämpliga. För svenska aktiebolag regleras utskiftningsproblematiken i 1927 års lag om utskiftningsgskatt.

4.1.2 Skattskyldigheten för utländska bolag med verksamhet i Sverige

Av bestämmelserna i 53 § 1 mom första stycket g) KL och 6 § 1 mom första stycket c) SI framgår att *skattskyldigheten för utländska bolag är inskränkt*. Skattskyldigheten omfattar inkomst av här i riket belägen fastighet, inkomst av rörelse som här i riket bedrivits samt vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse. Genom lagändring 1983 utvidgades skattskyldigheten till att även omfatta vinst på icke yrkesmässig avyttring av andelar i svensk bostadsförening och aktier i svenskt bostadsaktiebolag m. m. Bostadsföreningen och bostadsaktiebolaget skall dessutom vara skatterättsligt äkta sådana.

Innebörden av begreppet rörelse anges i 27 § KL och frågan om hur inkomst av rörelse skall beräknas behandlas i 28–30 §§ KL. Av bestämmelserna i 28 § KL och 2 § SI framgår att till intäkt av rörelse hänförs ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar såvitt ersättningen inte är av beskaffenhet att hänföras till intäkt av fastighet eller av tjänst. För att royaltyn skall anses hänförlig till inkomstslaget rörelse krävs bl. a. att verksamheten skall vara yrkesmässigt bedriven. Vid bedömningen av yrkesmässigheten torde varaktigheten av royaltybetalningen ha stor betydelse. Vidare anges det i punkt 3 anv till 53 § KL explicit att royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella

tillgångar, som härflyter från här i riket bedriven rörelse, skall anses som inkomst av rörelse som här bedrivits. Detta innebär att det ej nödvändigtvis krävs att den skattskyldige själv skall bedriva någon rörelse från ett här beläget fast driftställe för att skattskyldighet skall inträda. Den skattskyldige anses nämligen delaktig i resultatet av utbetalarens här bedrivna rörelse genom den utbetalda royaltyn. Den skattskyldige medges emellertid avdrag för till royaltyn hänförliga kostnader i såväl Sverige som utlandet. I avsaknad av tillförlitlig utredning rörande storleken på dessa kostnader har regeringsrätten uppskattat kostnaden schablonmässigt till 10% av royaltybeloppet (*RÅ 1944 Fi not 1125–1126*). Viktigt att hålla i minnet är att bestämmelsen i 53 § KL i allmänhet inskränks genom dubbelbeskattningsavtalen. Enligt dessa är det mest normala förhållandet nämligen att royaltyn beskattas endast i mottagarens hemviststat, förutsatt att mottagaren själv inte har fast driftställe i källstaten. Detta är också huvudregeln i OECD:s modellavtal.

Som framgick ovan förelåg sålunda skattskyldighet för *inkomst av rörelse som här i riket bedrivits*. En naturlig fråga i detta sammanhang är vad som erfordras för att en rörelse skall anses här i riket bedriven. Av bestämmelsen i 57 § 1 mom första stycket KL framgår att om en rörelse bedrivits från ett *fast driftställe* i Sverige anses den ha bedrivits här. Definitionen av fast driftställe återfinns i 61 § KL:

Såsom fast driftställe i rörelse skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställas gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som omfattats av tomtrörelse, samt plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning.

Praxis har intagit en restriktiv tolkning av nämnda stadgande och generellt erfordrat att en rörelse, för att den skall anses ha bedrivits här i riket, skall ha ett fast driftställe. Sålunda har regeringsrätten t. ex. ansett att en utländsk person med kontor i utlandet som inköpt kreatur här i riket för export inte var skattskyldig i Sverige (*RÅ 1921 ref 41*). Särskilt restriktiv har praxis varit vad gäller *entreprenadföretagens beskattning*. I Ds B 1981: 10 framhålls att detta förhållande kan leda till att utländska entreprenadföretag i vissa fall undgår skattskyldighet här i landet trots att Sverige har beskattningsrätt enligt det dubbelbeskattningsavtal som har ingåtts med företagets hemviststat. Utredningen framhåller vidare att om hemviststaten tillämpar den s. k. exemptmetoden, kommer företagets inkomst av verksamheten i Sverige inte att beskattas i något av länderna. Den föreslog därför vissa ändringar av de interna bestämmelserna. Som tidigare framhållits föranledde inte departementspromemorian några lagrevideringar

utan ärendet överflyttades istället till skatteavräkningssakkunniga för fortsatt utredning. Vad utredningen med all sannolikhet haft i åtanke torde vara utgången av målet *RA 1977 Aa 49*. I målet begärde ett utländskt företag förhandsbesked om huruvida ett arbete, som företaget åtagit sig att utföra här i Sverige, kunde innebära att fast driftställe förelåg. Företaget som var underleverantör till ett anläggningsarbete skulle utföra ett montagearbete vilket beräknades pågå i 15 till 18 månader och sysselsätta ett femtiotal av företagets utländska arbetare. Någon filial e. dyl. planerades inte, utan arbetet skulle endast ledas och övervakas av en montageledare. Målets utgång blev att företagets entreprenadverksamhet inte ansågs konstitueras något fast driftställe enär verksamheten inte ansågs drivas under lokal ledning i Sverige. Sålunda kunde inte någon rörelse anses utövas från fast driftställe här i riket. Syftet med förhandsbeskedet torde ha varit att få frågan huruvida företaget var skattskyldigt för sin entreprenadverksamhet här i Sverige besvarad. Poängen i sakfrågan är emellertid – vilket det sökande företaget liksom budgetdepartementets utredare synes ha missat – att enligt interna svenska bestämmelser kan en rörelse ändå anses ha bedrivits här i riket om än företaget inte haft något fast driftställe i Sverige.

I 57 § 1 mom andra stycket KL stadgas nämligen i klartext vilken beskattningsort som skall gälla för ett utländskt bolag i det fall där bolaget saknar fast driftställe. (Se om denna fråga N Mattsson. Några utvecklingslinjer i svensk internationell beskattningsrätt. En genomgång av praxis, SvSkT 1982 s. 474.) Detta innebär de facto att Sverige redan har en lagstadgad beskattningsgrund för de fall där fast driftställe saknas. Att praxis sedan intagit en restriktiv hållning vid bedömningen huruvida rörelse kan föreligga utan fast driftställe är däremot en helt annan fråga. Ett annat spörsmål, som har aktualiserats i samband med frågan om beskattning av utländska entreprenadföretag verksamma i Sverige, är hur utländsk personal anställd hos företaget skall beskattas när de utför entreprenadarbete i Sverige. Enligt interna svenska regler beskattas utomlands bosatta fysiska personer verksamma i Sverige för lön endast under förutsättning att lönen har "uppburits härifrån". Tolkningen av lokutionen "uppburits härifrån" synes vara mindre långtgående jämfört med den beskattningsrätt som Sverige tilldelats i dubbelbeskattningsavtalen. Frågan är emellertid, liksom över huvud taget entreprenadföretagens beskattningsförhållanden, föremål för utredning av de skatteavräkningssakkunniga.

Likaledes som ett svenskt bolag kan ha en filial utomlands kan ett utländskt bolag ha en *filial i Sverige*. För att få driva näring här i riket krävs emellertid tillstånd av regeringen eller myndighet som regeringen bemyndigat. För att få ett sådant tillstånd krävs bl. a. att det utländska bolaget bedriver sin näringsverksamhet genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning. Vidare krävs att verksamheten i Sverige står under ledning av en verkställande direktör som skall vara myndig och bosatt här i

riket m. m. Filialformen som sådan, enligt den civilrättsliga lagstiftningen, konstituerar automatiskt att fast driftställe skatterättsligt sett föreligger. Filialformen medför därför inget problem vid bedömningen huruvida rörelse har bedrivits här i riket eller ej. Däremot uppstår ett annat problem av större dimensioner, nämligen hur mycket av det utländska bolagets rörelseintäkter som skall fördelas på den svenska filialen. Härvidlag kan två fördelningsnormer tänkas. Antingen kan man tänka sig att bolagets samtliga inkomster i en stat skall beskattas i denna stat, förutsatt att bolaget i fråga har ett fast driftställe i staten, eller kan man hävda att endast de inkomster som kan anses hänförliga till det fasta driftstället får beskattas där. Båda dessa fördelningsnormer har sina för- och nackdelar. (Se närmare härom N Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 6: e uppl, s. 108 ff.) Emellertid är det den sistnämnda fördelningsnormen som är den internationellt vedertagna och som kommit till uttryck i OECD:s modellavtal, liksom i de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Risker med denna beskattningsprincip är dock att om skatten är högre i källstaten än i hemvistlandet, torde det utländska bolaget försöka styra bolagets transaktionsströmmar förbi det fasta driftstället. Det utländska bolaget torde härvidlag ha en stor valfrihet beträffande sitt handlingsmönster. Antag t. ex. att ett utländskt bolag förbinder sig att leverera en anläggning för montering i Sverige. För monteringsarbetet startas en filial i Sverige. Bolaget kan nu i princip allokera vinsten till de länder, och i den utsträckning, som bolaget självt önskar genom att dela upp det totala försäljningspriset på olika komponenter. Föredrar bolaget t. ex. att redovisa hela vinsten i Sverige låter bolaget helt enkelt fakturera den svenska beställaren för såväl anläggningen som monteringsarbetet, via bolagets svenska filial. Föredrar bolaget i stället att vinsten skall redovisas i hemviststaten, fakturerar filialen den svenska beställaren blott för så pass mycket som motsvarar kostnaderna för monteringsarbetet, medan bolaget självt fakturerar återstående delen av försäljningspriset. Oftast hävdas att, i det fall Sverige utsatts för en ofördelaktig vinstfördelning, fiscus alltid har en möjlighet att på allmänna skatterättsliga grunder omfördela vinsten. (Detta framgår bl. a. av förarbetena till den första filiallagen, prop 1955: 87 s 64 f.) Veterli- gen har detta dock aldrig ägt rum beträffande filialers inkomstfördelning. Det konstruerade fallet kan i viss mån jämföras med beskattningen av *Westinghouse* och dess filial här i Sverige. Vad som här anförts innebär dock inte att den förstnämnda fördelningsnormen i stället förordas. Den har nämligen i sin tur andra brister (se närmare om dessa N Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 6: e uppl, s. 108 ff). Det är bara att konstatera att vinstöverföringsproblematiken i filialfallen är en internationellt mycket svår fråga och att det svenska regelkomplexet på området är en aning oklart, men att frågan numera – som tidigare framhållits – utreds av de skatteavräkningssakkunniga. Ett betänkande förväntas avges i saken redan under 1984. Avslutningsvis kan nämnas att den vanligaste associa-

tionsformen för utländska koncerner här i Sverige ändå är aktiebolagsformen. Dessa betraktas som inhemska skattesubjekt och är oinskränkt skattskyldiga. Filialformen har tidigare fört en slumrande tillvaro, men har nu sannolikt väckts till liv eftersom filialer inte omfattas av den nyligen beslutade vinstdelningsskatten.

4.1.3 Speciella skatteflyktsregler

I syfte att förhindra internationell skatteflykt har svensk skattelagstiftning infört speciella skatteflyktsregler. I detta sammanhang är det framförallt två regler som är av särskilt intresse, nämligen reglerna i 64 § 2 mom KL (den s. k. Luxemburgparagrafen) och 43 § 1 mom KL (den s. k. korrigeringsregeln). Sistnämnda bestämmelse bygger på den s. k. arm's length-principen som är en internationellt vedertagen princip som återfinns i såväl OECD:s modellavtal som de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Principen innebär att transaktioner mellan närstående parter skall baseras på samma villkor som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende parter. Syftet med den är att förhindra att vinster skall kunna transfereras mellan skattesubjekt inom samma intressesfär, från ett land till ett annat, genom att frångå marknadsmässiga avtalsvillkor mellan avtalsparterna. Luxemburgparagrafen däremot syftar till att förhindra fysiska personer bosatta i Sverige att använda utländska förvaltningsbolag för kapitalackumulation av obeskattade vinster. Innan dessa två speciella skatteflyktsregler närmare presenteras bör emellertid först påpekas att *skatteflyktsklausulen* i och för sig även är tillämplig på vissa internationella transaktioner, men att den hittills inte har tillämpats på sådana fall. Av utrymmestekniska skäl, men jämväl med hänsyn till skatteflyktsklausulens sannolika begränsade applikationsområde beträffande internationella transaktioner, kommer den inte att behandlas vidare i den fortsatta framställningen. Vidare kan nämnas att Sverige, från ett internationellt perspektiv, har ovanligt få regler riktade mot internationell skatteflykt. Detta förhållande torde förklaras av att den svenska valutalagstiftningen begränsar en hel del potentiella skatteflyktstransaktioner.

Den s. k. *Luxemburgparagrafen* (64 § 2 mom KL) är givetvis även tillämplig vid den statliga inkomsttaxeringen, 3 § första stycket S1. Bestämmelsen kom till år 1933 på förslag av 1928 års bolagsskatteberedning. Syftet med den var att förhindra att i Sverige bosatta fysiska personer skulle kunna undandra inkomster från beskattning genom att registrera ett holdingbolag eller förvaltningsbolag i utlandet. Utländska bolag är som tidigare framhållits endast inskränkt skattskyldiga här i riket. Huruvida bolaget är att betrakta som svenskt eller utländskt är nämligen, enligt gällande svensk rätt, avhängigt av var bolaget är registrerat eller, om sådan skyldighet inte föreligger, var bolaget har sitt säte. Har registrering skett utomlands är bolaget sålunda att betrakta som ett utländskt sådant. Den s. k. Luxemburgparagrafen utgör emellertid ett undantag härifrån. Utan

nämnda bestämmelse hade det onekligen varit synnerligen fördelaktigt att använda sig av utländska förvaltningsbolag. Det finns nämligen länder där mottagna utdelningar inte beskattas, alternativt beskattas mycket lågt, även om utdelningarna inte vidareutdelas utan ackumuleras. Svenska förvaltningsbolag är däremot tvungna att vidareutdelat mottagna utdelningar för att inte dessa skall beskattas hos bolaget. Bestämmelsen i 64 § 2 mom KL har följande lydelse:

Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen äges eller på annat därmed jämförligt sätt innehaves av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Poängen med att betrakta det utländska förvaltningsbolaget som en svensk ekonomisk förening är nämligen den att vid likvidation av sådant företag beskattas överskottet såsom utdelning. Bestämmelsen har emellertid sällan kommit till användning. Detta förhållande kan förklaras av att bestämmelsen antingen har haft en preventiv effekt eller att den är tekniskt sett lätt att kringgå. De dubbelbeskattningssakkunniga som i sitt betänkande (SOU 1962: 59) bland annat berörde denna fråga synes ha varit inne på det första alternativet, ehuru de föreslog vissa revideringar av bestämmelsen i fråga för att öka dess effektivitet. Departementschefen (prop 1966: 127) förklarade emellertid att han då inte var beredd att vidtaga några revideringar. Även Brottsförebyggande rådet (BRÅ PM 1980: 3) har tittat på bestämmelsen utan att föreslå någon direkt ändring i den. En tredje förklaring, vilken också förefaller vara den troligaste, är den att det – vid sidan om Luxemburgbestämmelsen – är andra regleringar än rent skatterättsliga, som har förhindrat upprättandet av förmögenhetsförvaltande förvaltningsbolag i lågskatteländer (se t.ex. G Lindencrona, Skatter och kapitalflykt, s. 275 ff). Därvid torde den svenska valutaregleringen spela den viktigaste rollen.

Vad sedan gäller *inkomstöverföringar till utlandet* via felaktig internprisättning har lagstiftaren i den interna svenska skattelagstiftningen infört en möjlighet att justera det svenska beskattningsunderlaget med hjälp av en korrigeringsregel som återfinns i 43 § 1 mom KL. Den äger även tillämpning på den statliga inkomsttaxeringen enligt 2 § första stycket S1. För det nationella beskattningssystemet är det av central betydelse att ha någon form av skyddsmekanism mot dolda vinstöverföringar till utlandet. Problemet är emellertid hur en sådan mekanism skall utformas. Därvid kan tvänne synpunkter anföras. Å ena sidan är det utomordentligt viktigt att värna om den nationella beskattningsrätten. Genom företagens ökade internationalisering har deras möjligheter att anpassa sina internationella

strukturer och strategier i förhållande till de olika disparata nationella beskattningssystemen jämväl ökat. Det torde ligga i sakens natur att företagen försöker att minimera sina totala skatteuttag. Det är viktigt att notera att det inte enbart är de stora internationellt verksamma företagen som utgör en fara för det nationella beskattningsunderlaget, utan även de mindre företagen i form av fåmansföretag. Allteftersom skattetrycket ökar inom det nationella beskattningssystemet torde, av naturliga skäl, risken för internationell skatteflykt också öka. Å andra sidan är problemet med en skyddsmekanism det att en sådan kan ha en hämmande verkan på den internationella handeln. Risken är nämligen stor att internationellt verksamma företag blir föremål för internationell dubbelbeskattning, på grund av ett ensidigt och protektionistiskt synsätt inom de olika nationella beskattningssystemen, och därmed merbeskattas. Det är en sak om de nationella systemen försöker förhindra företagen att föra över vinster från de egna högskattesystemen till lågskattesystemen enbart av skattetekniska skäl. Det är en annan sak om vinstöverföringen däremot äger rum på grund av resultatutjämningsbehov inom en företagskoncern. Inom de olika nationella systemen synes en resultatutjämning snarare vara en regel än ett undantag. Däremot inte när det gäller en skattemässig resultatutjämning på det internationella planet, vilket framstår som en lucka i det internationella beskattningsregelkomplexet. Vid en första anblick synes det internationellt verksamma företaget och det nationella beskattningssystemet ha motstridiga intressen. Betraktelsesättet framstår emellertid som mycket statiskt. I ett längre perspektiv borde i stället ett ömsesidigt beroendeförhållande föreligga. Problemet är dock att konstruera en skyddsmekanism som tar vara på såväl *fiscus'* som det internationellt verksamma företagens intresse, och då inte bara med statiska hänsynstaganden utan även dynamiska sådana.

Vad sedan gäller själva överföringen av de obeskattade inkomsterna inom ett internationellt verksamt företag, kan denna äga rum på ett flertal olika sätt. Några exempel härpå är felaktig prissättning på varor och tjänster, underlåtenhet att debitera ränta på utlånat kapital och överlåtelse av rättigheter utan vederlag eller mot för lågt vederlag. Exempelen är endast några varianter av dolda överföringar ur en rik flora av möjligheter. Överföringsmetoden – som i viss mån är beroende av själva syftet med överföringen – kan givetvis variera från fall till fall, likaledes som en inkomstöverföring kan grunda sig på en kombination av olika metoder. Antalet överföringsmöjligheter påverkas i sin tur av antalet överföringsvägar inom koncernen, dvs antalet dotterbolag, likväl som av intensiteten av utlandstransaktioner inom koncernen. Transaktionsmönstret kan sålunda bli oerhört omfattande och komplicerat. Att konstruera en skyddsmekanism som är så pass heltäckande och effektiv – utan att rubba balansen mellan *fiscus'* och företagens intressen – att samtliga tänkbara transfereringsvägar omfattas av mekanismen, torde för envar framstå som oerhört svårt, kanske rent av omöjligt.

Vad gäller den svenska skyddsmekanismen mot dolda inkomstöverföringar till utlandet baseras den, som tidigare nämnts, på arm's length-principen. Den återfinns i kommunalskattelagen alltsedan lagens tillkomst år 1928. Den har under åren genomgått två revideringar av mindre art, nämligen under åren 1965 och 1982. Dess nuvarande lydelse i 43 § 1 mom KL är följande:

Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att

a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket.

b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och

c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Anvisningspunkten till lagrummet lyder enligt följande:

I 1 mom denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst har skett från en näringsidkare som är skattskyldig här i riket till en person som inte är skattskyldig här. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser skall ekonomisk intressegemenskap anses föreligga då en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital eller då samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

I princip består den svenska korrigeringsregeln av fyra olika basrekvisit som samtliga måste vara uppfyllda för att regeln skall kunna vara tillämplig. De fyra basrekvisiten är:

1. Fråga skall vara om ett avtalsförhållande mellan en i Sverige skattskyldig näringsidkare och någon som tillförts inkomst på grund av avtalsvillkoren och vilken inte är skattskyldig för den här i riket.
2. Avtalsvillkoren skall på sannolika skäl kunna antas grunda sig på en ekonomisk intressegemenskap och inte ha tillkommit av andra skäl än sådan intressegemenskap.
3. Inkomstöverföringen skall ha skett genom att avtalsvillkoren avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.
4. Som följd härav skall den svenske näringsidkarens inkomst blivit lägre.

För att korrigeringsregeln skall vara tillämplig måste alltså samtliga fyra basrekvisit vara uppfyllda. Om den är tillämplig skall den svenske näringsidkarens inkomst ökas med det belopp som den minskats med genom den felaktiga prissättningen. Effekten av en korrigering kan bli synnerligen hård. Förutom att inkomsten upptaxeras påförs i regel även skattetillägg.

Har vinstöverföringen ägt rum från ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag betraktas överföringen dessutom som förtäckt utdelning, varvid det utgår – enligt svensk rättspraxis, se *RÅ 1952 ref. 39* – kupongskatt på densamma.

Korrigeringsregeln har de facto sällan kommit till användning. Detta torde framför allt bero på två orsaker. För det första krävs i allmänhet en utomordentligt omfattande revision för att över huvud taget upptäcka en otillåten vinstöverföring. En sådan revision är inte bara enormt tidsödande utan förutsätter även mycket kvalificerade revisorer. En revision är sålunda både tids- och personalkrävande. För att upptäcka internationella transaktioner torde det också vara önskvärt med regelbundna taxeringsrevisioner. I USA och Västtyskland genomgår varje enskilt företag en taxeringsrevision minst vart tredje–femte år. I Sverige sker detta långt mera sällan. För att kunna tillämpa 43 § 1 mom. KL krävs sålunda ett resurstarkt kontrollsystem vilket vi tyvärr inte har idag, eller med Welinders ord: "Man kan väl säga, att lagrummet räcker men att myndigheternas resurser är otillräckliga." (Carsten Welinder: *Beskattning av inkomst och förmögenhet*, del I, 8:e uppl., s. 199.) Förvisso finns ett antal fall där lagrummet prövats, men upptäckten av dessa torde snarare kunna tillskrivas slumpmässiga faktorer än vara resultatet av regelmässig taxeringsrevision. Emellertid har kontrollsystemet förbättrats en aning genom den nyligen införda bestämmelsen i 26 a § TL om uppgiftsskyldighet beträffande räntor och royalties som betalas till utlandet. Bestämmelsen gäller låmansföretag och enskilda firmor. Hur pass effektiv den kommer att bli beror i viss mån på i vilken utsträckning myndigheterna tillgodogör sig det framtida informationsflödet. Tilläggas kan att en korrigeringsreglering på grund av 43 § 1 mom. KL inte får verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtas skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne får göra framställning i fråga hos länsrätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten. Reglerna härom finns i 67 § TL.

Den andra orsaken till den begränsade användningen av 43 § 1 mom. KL torde sannolikt vara svårigheten att tillämpa regeln som sådan. En förutsättning för omräkning är bl. a. att priset skall avvika från ett marknadsmässigt pris, dvs. ett arm's length-pris. Den svenska korrigeringsregeln saknar – till skillnad mot den amerikanska regeln – helt och hållet anvisningar för hur ett sådant pris skall framräknas. I realiteten föreligger det inte alltid öppna marknader. De stora multinationella företagen dominerar vanligtvis världsmarknaden i sådan omfattning att någon fri prisbildning över huvud taget inte existerar. Exempel härpå utgör de stora multinationella oljebolagen. Det är därför som korrigeringsregeln kommit att tillämpas så sällan på varor och tjänster – de rättsfall som finns på dessa transaktionstyper utgörs i regel av s. k. omfaktureringsmål. Frånsett dessa

omfaktureringsmål har regeln visat sig lättare att tillämpa på räntetransaktioner. Även om det finns öppna marknader och därmed s. k. arm's length-priser, kan avvikande priser härifrån de facto bero på andra omständigheter än intressegemenskap. Antag t. ex. att moderbolaget innehar ett stort lager med svårsålda varor här i Sverige. Är det då inte motiverat att moderbolaget säljer ut dessa till reducerat pris till ett dotterbolag som kanske har lättare att avyttra varorna på den utländska marknaden. Det kan faktiskt till och med vara affärsmässigt motiverat att det svenska bolaget fortsätter tillverka sådana varor så länge som bolagets försäljningspris överstiger dess rörliga produktionskostnader, dvs. så länge som försäljningen ger ett täckningsbidrag till de fasta kostnaderna. Ett annat exempel där en avvikande prissättning kan vara motiverad är när en ny vara skall introduceras på den utländska marknaden. Här måste priset enbart få bestämmas av marknadsföringstekniska skäl och inte av intern svensk internationell skatterätt.

Avslutningsvis kan nämnas att den svenska korrigeringsregeln synes täcka flertalet av en näringsidkares olika transaktionstyper. Utöver varor, tjänster och räntor som redan har nämnts, är den även tillämplig på t. ex. royaltymbetalningar och koncerngemensamma organisationskostnader. Emellertid har det visat sig att regeln inte är fullständigt heltäckande. Enligt ett nyligen publicerat rättsfall, *RA 1983 I: 13*, ansågs korrigeringsregeln inte tillämplig på inkomstlaget inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

4.2 Sammanfattande synpunkter på det svenska regelkomplexet

Såväl utländska som svenska bolag är skattskyldiga för rörelseverksamhet som bedrivits i Sverige. *Kriterierna för att en rörelse skall anses ha bedrivits här i riket är oklara.* I vart fall anses en rörelse ha bedrivits i Sverige om verksamheten har utövats från ett här i riket befintligt *fast driftställe*. Om innebörden av fast driftställe regleras i 61 § KL. Fast driftställe är emellertid inte en förutsättning för att rörelse skall anses ha bedrivits i Sverige. Av bestämmelsen i 57 § 1 mom. andra stycket KL framgår nämligen att inkomst av rörelse skall beskattas i det gemensamma distriktet om inkomsten förvärvats av utländskt bolag utan fast driftställe. *Enligt praxis* synes det dock vara ovanligt att en rörelse anses här i riket bedriven om verksamheten inte har utövats från fast driftställe. Med utländska bolag likställs främmande stat samt utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening ävensom annan här i riket icke hemmahörande juridisk person. Omfattningen av en juridisk persons skattskyldighet för inkomster är beroende på den juridiska personens nationalitet. Är den juridiska personen att betrakta som en svensk sådan föreligger oinskränkt skattskyldighet. Är den däremot utländsk föreligger i stället en begränsad skattskyldighet. Gränsdragningen mellan svenska och utländska juridiska

personer bestäms sålunda av den juridiska personens nationalitet. Enligt svensk rätt avgörs nationaliteten hos en juridisk person med hänsyn till var den bildats och registrerats, var dess styrelse har sitt formella säte m. m. Enda undantaget från denna princip utgör utländska förvaltningsbolag som innehas av i Sverige bosatta fysiska personer. Bestämmelsen som reglerar detta undantag är även känd under benämningen "Luxemburgparagrafen". Syftet med den är att förhindra att utländska förvaltningsbolag används som sparbössor av fysiska personer som är bosatta i Sverige.

Det svenska regelkomplexet – beträffande beskattningen av internationellt verksamma företag – innehåller vissa brister av varierande slag. Bland annat synes det vara uppenbart att den *skattemässiga regleringen av filialer är otillräcklig*. Den allvarligaste bristen torde härvid vara problemet att *fastställa* det korrekta *skatteunderlaget* för utländska bolag med filial i Sverige, dvs. att avgöra hur stor del av det utländska bolagets intäkter och kostnader som skall anses hänförliga till det fasta driftstället i Sverige. Problemet som sådant – dvs. hur rörelseresultatet skall fördelas mellan olika länder – har diskuterats åtskilligt, framför allt i samband med utarbetandet av OECD:s modellavtal. Det är sålunda på intet sätt något isolat till den interna svenska internationella skattelagstiftningen, utan tvärtom, i högsta grad ett internationellt problem. För svenskt vidkommande är problemet i första hand en metodfråga som är av central betydelse för att komma tillrätta med otillbörliga vinstöverföringar till utlandet i filialfallen. Problematiken har uppmärksamats av Riksdagens Ombudsman (JO) i samband med deras granskning av skattemyndigheternas behandling av företaget Westinghouse och dess taxeringar (se närmare här om i dess beslut 1984-03-16, Dnr 2865–1981). Två andra frågor – måhända av lägre dignitet än den förra – som båda i viss mån har samband med filialverksamhet är nämligen underskott i verksamhet i utlandet samt skattskyldighet för utländska entreprenadföretag som är verksamma i Sverige. Vad gäller *underskott i verksamhet i utlandet* är det framför allt två punkter som är oklara, nämligen dels *gränsdragningen mellan filial och självständiga rörelser* och dels *beskattningseffekten av ett sådant underskott när ett exemptavtal föreligger*.

Angående *skattskyldighet för utländska entreprenadföretag verksamma i Sverige* föreligger i princip två begränsningar, i förhållande till de dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått med andra länder, vilka medför att *Sverige inte alltid kan utnyttja sin beskattningsrätt* enligt avtalen. Enligt svensk praxis har verksamheten av entreprenadföretag ansetts bedriven här i riket endast om verksamheten har haft en betydande omfattning och bedrivits under lokal ledning. Denna tolkning är onekligen mindre långtgående än motsvarande bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalen. Den andra begränsningen ligger däri att enligt interna svenska regler beskattas utomlands bosatta fysiska personer verksamma i Sverige för lön endast under förutsättningen att lönen har "uppburits härifrån". Innebör-

den av denna lokution är inte helt klar. Även i förevarande fråga synes den svenska tolkningen vara mindre långtgående jämfört med den beskattningsrätt som Sverige tilldelats i dubbelbeskattningsavtalen. I och för sig har sistnämnda fråga ingen direkt koppling till filialbeskattningsproblematiken, men den har aktualiserats i samband med att utländska entreprenadföretag har varit verksamma i Sverige. Men motsvarande förhållande kan ju självklart föreligga även vid anställning i annan enskild tjänst här i riket.

Samtliga här nämnda frågeställningar är emellertid föremål för intresse och utredning av de skatteavräkningssakkunniga. Ett delbetänkande i saken förväntas ligga färdigt någon gång under 1984. Det ökade intresset för filialbildningar torde vara föranlett av två orsaker, dels genom att allt fler svenska företag deltar i olika oljeprospekteringsprojekt i utlandet, dels har utländska företag i filialformen som sådan sett en möjlighet att kringgå löntagarfondsproblematiken. I kretsen av skattskyldiga till den av riksdagen nyligen antagna vinstdelningsskatten ingår inte filialer. Det är dock oklart i vilken utsträckning som utländska företag kommer att tillämpa filialformen i framtiden.

Det svenska regelkomplexet innehåller särskilt två skatteflyktsregler som är av central betydelse i detta sammanhang. Det är dels den s. k. *Luxemburgparagrafen*. Syftet med den är som nämnts att förhindra fysiska personer bosatta i Sverige att använda utländska förvaltningsbolag som sparbössor genom att låta avkastningen skattefritt ackumuleras i bolagen. I doktrinen anses den ha en preventiv effekt så länge som den svenska valutaregleringen upprätthålls. Största sannolikheten för kringgåendefall torde endast vara sådana fall där valutautlåningar tillfälligtvis bosätter sig i Sverige.

Den andra skatteflyktsregeln är *korrigeringsregeln*, som bygger på den internationellt vedertagna principen att avtalsvillkor mellan närstående parter inte får avvika från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter, dvs. avtalsvillkoren får inte avvika från normala marknadsmässiga avtalsvillkor. Syftet med regeln är att förhindra att en svensk näringsidkare flyttar över vinster från Sverige till annat land genom felaktig prissättning. Problemet med beskattningsprincipen som sådan är emellertid svårigheten att konstruera en regel som å ena sidan tillvaratar den nationella beskattningsrätten utan att å andra sidan medföra en internationell merbeskattning för de internationellt verksamma företagen. Samtidigt som regeln skall vara effektiv får den inte ha en hämmande effekt på de internationella aktiviteterna. Den svenska korrigeringsregeln är av gammalt datum. Trots detta har den tillämpats sällan. Främsta anledningen till detta torde i första rummet vara brister i det svenska kontrollsystemet. Men å andra sidan föreligger även uppenbara materiella brister i regeln. Mot bakgrund av korrigeringsregelns centrala betydelse synes det vara väl motiverat att studera regeln på närmare håll. Regeln kan ses som en säkerhetsventil mellan det nationella och det internationella beskattningssystemet, genom vilken de internationella transaktionerna måste flöda.

4.3 Den svenska korrigeringsregeln

4.3.1 Regelns konstruktion

Korrigeringsregelns tillkomst

Internationaliseringen av svenskt näringsliv ökade markant vid tiden efter första världskrigets utbrott och det framstod snart att våra interna regler med avseende på den internationella skatterätten inte kunde göras gällande i önskvärd omfattning och med tillräcklig effektivitet. Förhållandet resulterade i att riksdagen år 1916 anhöll i skrivelse till Kungl. Maj: t att utredning måtte verkställas beträffande vissa frågor rörande beskattning av utlänningar. Utredningen uppdrogs åt landskamreraren O. V. Landén, som år 1917 lämnade en promemoria i ämnet jämte författningsförslag. Landén föreslog bland annat att i anvisningarna till inkomstskatteförordningen och bevillningsförordningen skulle införas bestämmelser av det innehåll, att, om en näringsidkare på grund av sina förbindelser med någon, som vore ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kunde öva inflytande på företagets ledning och som icke vore här i riket skattskyldig för inkomst, som han på grund av sina förbindelser med företaget kunde hava berett sig, till denne försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande, inkomsten av näringsidkarens företag skulle beräknas till det belopp, vartill den kunde antas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

För att belysa hur inkomstöverföringar kunde äga rum – särskilt beträffande integrerade företag – återgav Landén i sin vid förslaget närslutna promemoria följande exempel:

Ett svenskt bolag för tillverkning av trämassa är ekonomiskt beroende av ett utländskt bolag för tillverkning av papper. Det svenska bolaget säljer sina tillverkningar till det utländska bolaget till pris, som vida understiga de vid tiden för försäljningarna allmänt gällande, och redovisar såsom följd härav en avsevärt mindre vinst än som med hänsyn till gällande pris kunnat förväntas. Då denna minskning av vinst endast beror därpå, att en del av företagets vinst överflyttats till en av bolagets intressenter, och denne icke är skattskyldig i Sverige för sin vinst från företaget, skall det svenska bolagets redovisade inkomst för beskattningen ökas med det belopp, vartill dess inkomst skolat uppgå, därest densamma beräknats på grundval av allmänt gällande marknadspris å tillverkningar av enahanda beskaflenhet. – Ett utländskt bolag för försäljning av mineraloljor bildar ett svenskt dotterbolag för försäljningen inom Sverige. Det svenska bolaget betalar för den från det utländska bolaget levererade varan ett pris, som överstiger gällande marknadspris å liknande vara. Såsom följd härav blir den vinst, som uppkommer av dotterbolagets rörelse, vida mindre än den skulle hava blivit, därest inköpspriset hade bestämts efter allmänt gällande marknadspris. Det svenska bolagets redovisade inkomst skall för beskattningen ökas med motsvarande belopp.

I fall, varom här är fråga, kan den utländska intressenten ej direkt träffas av beskattning här i riket. Det har vid sådant förhållande syntts ändamålsenligt att lägga skattskyldigheten på det i Sverige bedrivna företaget. (Landén PM 1917 s. 35 f.)

Som synes kom Landéns förslag till korrigeringsregel att baseras direkt på arm's length-principen och vari han valde att justera det svenska bolaget av praktiska skäl. Landéns korrigeringsregel omfattade emellertid endast transaktionstypen varor. Förslaget kom senare att ligga till grund för en proposition i saken. Kungl. Maj:ts förslag till korrigeringsregel avvek emellertid från den av Landén föreslagna, då regeln nu även skulle vara tillämplig på vinstöverföringar på det nationella planet.

Propositionen vann riksdagens bifall, ehuru först efter viss omformulering av förslaget. Stadgandet skulle träda i kraft den 1 januari 1920.

Redan vid 1919 års riksdag väcktes emellertid en motion vari yrkades att riksdagen måtte ändra bestämmelsen i fråga, på så vis, att därest det gällde företag inom landet, kammarrätten i första hand skulle besluta om tillämpning av den antagna korrigeringsregeln. Alternativt yrkades det att bestämmelsen skulle upphävas helt och hållet. Som grund för sitt yrkande åberopade motionären bland annat att bestämmelsen hotade att ödelägga hela den ekonomiska föreningsrörelsen i landet.

Riksdagen beslöt också – efter ett antal olika remissförfaranden – att upphäva lagbestämmelsen ifråga. Förordning härom utfärdades den 1 juli 1919. Den första korrigeringsregeln i den svenska skatterättens historia kom sålunda att upphöra redan innan den hunnit tillämpas.

Frågan om beskattning av moder- och dotterföretag behandlades ånyo vid 1920 års riksdag i samband med kommunalskattefrågan. Kungl. Maj:ts förslag nämligen, att omräkning skulle äga rum under i stort sett samma förutsättningar som stadgades i den år 1918 antagna bestämmelsen, dock med de ändringarna, att därest omräkning skett, motsvarande jämkning skulle ske hos den gynnade personens taxering, samt att under vissa villkor omräkning inte fick ske i fråga om kooperativ förenings inkomst. Andra särskilda utskottet vid 1920 års riksdag avstyrkte emellertid propositionen i förevarande del, men ansåg ändå någon form av bestämmelse vara behövlig, dels för att förhindra utländska företag att undandra sig skatt för sina dotterföretag i Sverige, dels ock för att i det fall då ett svenskt företag med dotterföretag i annan kommun, försöker minska någondera kommunens beskattningsunderlag. Utskottet föreslog därför att riksdagen skulle besluta om en förnyad utredning i frågan, med särskild hänsyn till beskattning av utländska dotterföretag i Sverige, samt den kommunala beskattningen av moder- och dotterföretag. Utskottets förslag vann riksdagens bifall.

Den av riksdagen begärda utredningen uppdrogs åt dåvarande sekreteraren i kooperativa förbundet Anders Örne. Utredningen kom, vid muntliga förhandlingar med chefen för finansdepartementet, dock i första rummet att begränsas till den interkommunala beskattningsfrågan rörande beskattningen av integrerade företag. På grund av att Örne senare utnämndes till statsråd fick han inte tillfälle att slutföra sitt uppdrag. Emellertid uppräta- de Örne en promemoria vari han redovisade de grundsatser, varpå hans

förslag varit ämnat att byggas. Hans utgångspunkt synes ha varit den, att vid den interkommunala beskattningen skall integrerade formellt självständiga företag inte beskattas hårdare än om respektive företag sammanslöt sig till ett enda enhetligt företag. Örne torde härmed ha menat att skattebördan skall vara densamma oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs. Men å andra sidan kunde han inte tänka sig att medge någon resultatutjämning inom företagsgruppen, då han ansåg att detta kunde leda till svåra missbruk.

Det skulle dröja ända fram till kommunalskattelagens tillkomst år 1928 innan en korrigeringsregel inkorporerades i den svenska skattelagstiftningen. Dessförinnan var den – eller rättare sagt frågan om hur moder- och dotterföretag skulle beskattas – föremål för intresse i ett flertal utredningar syftande till att skapa en reformerad kommunalskattelag. Den stora stötestenen låg emellertid på det nationella planet, nämligen att lösa beskattningen av kooperativa företag och integrerade företag. Skatteberedningen, vars uppgift bl. a. var att överarbeta de tidigare av olika kommittéer och sakkunniga framlagda författningsförslagen, spelade härvid en avgörande roll.

Beträffande frågan om vinstöverföringar lyckades beredningen, genom en lagteknisk lösning, i stort sett övervinna de problem som utkristalliserades i samband med 1918 års lagregel. Lösningen byggde i huvudsak på Örne tidigare framlagda synpunkter. Utgångspunkten var således att integrerade företag inte skulle merbeskattas på grund av sin organisationsform. Den viktigaste åtgärden för att uppnå denna målsättning var att föreslå avskaffandet av aktiebolags och ekonomiska föreningars skattskyldighet för utdelningar från svenska aktiebolag m. m. Genom att göra detta ansåg beredningen att risken för vinstöverflyttningar via felaktig internprissättning skulle, såvitt gällde det nationella planet, bli minimal. Men för att förebygga en eventuell dylik överföring, orsakad av olikheter i den kommunala beskattningen, föreslog beredningen en särskild korrigeringsregel för inhemska förhållanden. Regeln byggde på Örne förslag och föreslogs införas i det lagrum som skulle reglera inkomstfördelningen på olika kommuner. För att undvika dubbelbeskattning stadgades i regeln, i enlighet med Örne, att det gynnade företagets mottagna vinst skulle beskattas i den missgynnade kommunen. Någon annan justering än denna erfordrades ej. Vidare föreslogs att regeln skulle tillämpas restriktivt. För att övervinna de problem som en korrigeringsregel kunde medföra för de kooperativa företagen, stadgade den föreslagna regeln att delägare till sådana under vissa förutsättningar skulle undantas. Angående internationella transaktioner, ansåg beredningen det inte vara möjligt att tillämpa samma omräkningsförfarande som på det inhemska planet, enär det i regel saknade tvångsmedel att utfå skatt för det fall det upptaxerade utländska bolaget inte godvilligt betalade denna. Därför föreslog beredningen att det svenska bolagets inkomst i stället skulle omräknas. Denna korrigeringsre-

gel föreslogs inkorporerad i regelkomplexet såsom ett eget lagrum, till skillnad mot den inhemska regeln. Skatteberedningens tekniska lösning att föreslå två olika korrigeringsregler måste bedömas som ett synnerligen genialiskt grepp för att komma till rätta med de olika förutsättningarna.

I samband med 1928 års lagstiftning fick även frågan om beskattningen av kooperativa föreningar och företag sin slutliga lösning. Såväl korrigeringsregeln för inhemska förhållanden som regeln för internationella transaktioner grundade sig på skatteberedningens förslag. Den förra regeln inordnades i 57 § 3 mom. KL, den senare infördes som tidigare framhållits, däremot såsom ett eget lagrum och återfanns i 43 § KL med följande lydelse:

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder och har, uppenbarligen i följd härav, inkomsten av företaget blivit avsevärt lägre än den eljest skolat bli, samt är tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke för inkomsten skattskyldig här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits. (SFS 1928: 370)

I anvisningarna till nämnda lagrum stadgades följande:

I denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av vinst ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. I 57 § 3 mom. givas bestämmelser för vissa fall av överflyttning av vinst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga. (SFS 1928: 370)

Sammanfattande synpunkter på korrigeringsregelns tillkomst

Korrigeringsbestämmelsen kan utan tvekan sägas ha sitt ursprung från Landéns år 1917 avgivna promemoria. Landén, som erhållit utredningsuppdraget angående utlänningars beskattning, föreslog en korrigeringsregel vars primära uppgift var att skydda det svenska beskattningsunderlaget mot vinstöverföringar till utlandet via felaktig internprissättning. Någon närmare utredning efter vilka grunder som internationellt verksamma företag skulle beskattas framlade han ej, utan han redogjorde bara för hur en sådan överföring kunde äga rum. Landéns korrigeringsregel tog endast sikte på dotterföretag till utländska moderbolag. Det dröjde ända till kommunalskattelagens tillkomst innan en korrigeringsregel verkligen trädde i kraft.

I så gott som samtliga aktuella förarbeten har diskuterats svårigheten med att konstruera ett jämförelsepris, i de fall där en mångfald varuslag förekommer. Symptomatiskt för 1928 års lagstiftning är att denna problematik överhuvudtaget inte omnämns med ett enda ord i förarbetena till

lagstiftningen. På det hela taget berörs ej frågan hur lagrummet skall tillämpas praktiskt. Detta måste ändå anses mycket anmärkningsvärt särskilt mot bakgrund av att vissa problem tidigare förts fram i dagern i andra förarbeten. Sålunda är det bara att konstatera att lagstiftaren ej beaktat denna sak och att korrigeringsregeln därmed blev helt normlös.

1965 års lagändring

År 1965 genomgick korrigeringsregeln vissa ändringar. Förslaget till ändring grundade sig på två olika utredningar, nämligen dubbelbeskattningssakkunniga (SOU 1962: 59) och skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m. (SOU 1964: 29). Av den äldre lagtexten framgick inte med tydlighet att vinsten skulle ha överflyttats till en *utom riket bosatt* person. Det stadgades bara att den till vilken inkomsten överflyttats icke skulle vara skattskyldig här i Sverige för densamma. Detta innebar att lagrummet även omfattade "det fallet att någon *inom riket* överflyttar vinst till en inskränkt skattskyldig person med hemvist här i riket" (kursiverat av mig; SOU 1962: 59 s 202). Som exempel på sådan inskränkt juridisk person kan nämnas skattebefriade stiftelser. Med anledning av detta föreslog såväl dubbelbeskattningssakkunniga som skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m. ändring i denna sak. Som dubbelbeskattningssakkunniga mycket riktigt påpekade, var syftet med korrigeringsregeln att förhindra oskäliga vinstöverföringar till i utlandet hemmahörande personer.

Intressegemenskapsbegreppet ansågs av båda utredningarna vara väl snävt. Lagrummet stadgade endast: "Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning...". Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m. anförde:

Enligt utredningen bör – såsom dubbelbeskattningssakkunniga gjort i sitt förslag till lagtext – närmare anges innebörden av den intressegemenskap som här avses. Dylik intressegemenskap föreligger således, när någon av de näringsidkare, mellan vilka avtal träffats, är ekonomiskt intresserad i eller kan öva inflytande på den andres företag. Därmed åsyftas såväl det fall, att det ena företaget direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av det andra företaget eller äger del i dettas kapital som det fall att samma (fysiska) personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av båda företagen eller äger del i dess kapital. (SOU 1964: 29 s. 117)

Departementschefen följde i detta avseende i stort sett dubbelbeskattningssakkunnigas förslag till lagtext för såväl lagrummet som för dess anvisningspunkt.

En annan förutsättning, som också reviderades, var den som stadgade att inkomsten hos det svenska företaget skulle ha blivit "avsevärt" lägre än den eljest skolat bli. Syftet med lagändringen var att utvidga möjlighe-

ten att justera inkomstöverföringar till utlandet. Denna utvidgning ägde rum genom att, dels bättre anpassa den interna svenska bestämmelsen till dubbelbeskattningsavtalens regler i fråga om inkomstöverföringar mellan integrerade företag, dels klarlägga att bestämmelsen icke avsåg "blott inkomstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag utan även sådana överföringar från svenska moderbolag till utländska dotterbolag" (SOU 1962:59 s. 212). Det sistnämnda skedde genom den maning till försiktighet som intogs i anvisningarna, medan diskrepansen mellan den interna svenska skatterätten och de svenska dubbelbeskattningsavtalen reglerades genom borttagandet av rekvisitet "avsevärt" från den interna svenska bestämmelsen.

Samtidigt med ändringen av korrigeringsregeln infördes reglerna om öppna concernbidrag m. m. vilka inordnades i 43 § KL. Korrigeringsregeln erhöll därvid paragrafbeteckningen 43 § 1 mom. KL och med följande lydelse:

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits. (SFS 1965: 573)

Anvisningarna till 43 § reviderades till följande:

I 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. Bestämmelserna gälla bland annat när en näringsidkare direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital liksom när samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äga del i dessa företags kapital.

Vid bedömningen av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttagas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kunna påverka prissättningen i sådana fall.

I 57 § 3 mom. givas bestämmelser för vissa fall av överflyttning av inkomst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga. (SFS 1965: 573)

1982 års lagändring

Lagändringen som ägde rum år 1982 initierades av en promemoria som

Brottsförebyggande rådet framlade i augusti 1980 nämligen *BRÅ PM 1980:3*. Rådet föreslog däri bl. a. vissa lagändringar som syftade "till att göra det svårare för illojala skattskyldiga att med hjälp av mer eller mindre mörklägda utlandstransaktioner uppnå oberättigade skatteförmåner" (s. 8). En av dessa ändringar avsåg att träffa sådana transaktioner som gick ut på att minska det svenska beskattningsunderlaget genom vissa betalningar till utlandet. Härmed åsyftades sådana betalningar som avsåg ränta, ersättning för immateriella rättigheter eller vissa tjänsteprestationer och som gick till en mottagare i ett lågskatteland. *BRA* föreslog att för sådana betalningar skulle inte avdragsrätt medges förrän den skattskyldige på ett övertygande sätt bevisat att de aktuella transaktionerna inte hade skatteflyktskaraktär, dvs. rådet presenterade här en s. k. omvänd bevisregel. Denna regel skulle införas såsom en anvisningspunkt till 20 § KL. En annan ändring som föreslogs, för att underlätta för det allmännas representant att föra talan i mål om s. k. omfaktureringsaffärer, var att intressegemenskapsrekvisitet i korrigeringsregeln skulle slopas i de fall den utländske affärspartnern var etablerad i ett lågskatteland. Utöver dessa ändringar av bevisbördan föreslog rådet även skärpt krav på de skattskyldigas medverkan i utredningar i skatteärenden med utländsk anknytning.

Av förklarliga skäl erhöll rapporten ett mycket blandat mottagande av remissinstanserna. Allt från ett accepterande av förslaget i dess helhet till ett avslag i motsvarande omfattning framfördes. Departementschefen tog intryck av den framförda kritiken och anpassade propositionen härtil. I princip körde han över hela rapporten.

BRÅ:s förslag till omvänd bevisbörda kritiserades överlag av remissinstanserna. Den framförda kritiken delades även av departementschefen. Emellertid ansåg han det vara nödvändigt att pröva någon form av åtgärd som skulle försvåra internationell skatteflykt. En lämplig form, enligt hans uppfattning, var att för vissa transaktioner föreskriva uppgiftsskyldighet i deklarationen om till vilket land och med vilka belopp sådana görs. Syftet härmed skulle, enligt departementschefen, i första hand vara att skattemyndigheterna får en upplysning om dessa transaktioner för att sedan kunna bedöma om en taxeringsrevision behöver göras. Mot bakgrund av att han ansåg det vara svårt att bedöma hur pass betungande en allmän uppgiftsskyldighet kunde bli, föreslog han att man skulle gå försiktigt fram och begränsa såväl kretsen av uppgiftsskyldiga som uppgiftsskyldighetens omfattning. Han ansåg det därför vara lämpligt att tills vidare undanta sådan skattskyldig som har en mycket hög frekvens av utlandstransaktioner, nämligen de stora exportinriktade aktiebolagen och bankerna. Därför föreslog han att kretsen av uppgiftsskyldiga begränsades till fåmansföretag och fysiska personer som är näringsidkare. Den föreslagna bestämmelsen föreslogs tagas in i en ny paragraf, 26 a § i TL.

Departementschefen övergick därefter till att behandla *BRÅ:s förslag till ändring av 43 § 1 mom. KL*. Inledningsvis uppgav han att flera remiss-

instanser avvisat förslaget till att slopa kravet på intressegemenskap i nämnda paragraf. Likaså att remissinstanserna påpekat svårigheterna med att begränsa tillämpningen av regeln till lågskatteländer. Departementschefen uppgav härvid att han delade remissinstansernas framförda kritik. Emellertid ansåg han att någon form av uppmjukning av det allmännas bevisskyldighet beträffande intressegemenskapsrekvisitet behövdes. Departementschefen anförde härvidlag:

Det är emellertid klart otillfredsställande att en inkomstjustering inte skall kunna äga rum bara därför att uppgifter om ägarförhållanden m. m. inte går att få fram på grund av sekretessbestämmelser i utlandet. Behov av att på något sätt ändra 43 § 1 mom. KL finns alltså. En sådan ändring bör emellertid bli generell utan begränsning till lågskatteländer. Jag anser då att rekvisitet intressegemenskap i princip måste behållas men att det skall räcka att man från det allmännas sida gör sannolikt att intressegemenskap föreligger. Vid bedömningen av vad som skall anses utgöra sannolika skäl för att intressegemenskap skall föreligga bör den oriktiga prissättningen som sådan kunna utgöra en indikation för att intressegemenskap råder. Det är dock inte tillräckligt att bara konstatera eller göra sannolikt att intressegemenskap föreligger; det måste också finnas ett samband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen. Det kan nämligen förekomma att till synes "felaktig" prissättning beror på annat än intressegemenskap. Jag tänker exempelvis på fallet då ett företag vill introducera en vara på ny marknad eller liknande fall. Det är då vanligt att företaget, i vart fall under en kortare tid, tillämpar en prissättning på varan som inte ger tillräcklig vinst eller full kostnadstäckning. Det kan också förekomma att en vara på en marknad måste säljas till lägre pris än på en annan, beroende på konkurrenssituationen. I sådana fall skall alltså ingen inkomstjustering ske. I det framlagda förslaget har bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskap i princip lagts på näringsidkaren. (Prop 1982/83: 73 s. 11)

Departementschefen anförde vidare att bevissituationen i fortsättningen blir densamma för alla näringsidkare. I konsekvens härmed, och med hänsyn till den föreslagna uppmjukningen av det allmännas bevisskyldighet, föreslog han att den maning till försiktighet vid bedömning av prissättningen mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag som fanns i anvisningspunkten borttogs. Han avslutade därefter sin framställning – beträffande 43 § 1 mom. KL – med att peka på att *övriga föreslagna ändringar av korrigeringsregeln* endast var av *redaktionell art* och inte avsedda att ändra regeln i sak.

Angående *BRÅ:s förslag till förstärkt medverkansskyldighet*, konstaterade departementschefen i likhet med flera remissinstanser, att de befogenheter som myndigheterna redan hade, omfattade även upplysningar som avsåg förhållanden i utlandet, samt att man med laga verkan inte kan ålägga någon att genom medverkan av annan skaffa fram viss information. Han lämnade därför *BRÅ:s förslag* i denna del utan beaktande.

Såväl skatteutskottet som riksdagen biföll propositionen. Som tidigare

har framhållits infördes den föreslagna regeln om utvidgad uppgiftsskyldighet som en ny paragraf i TL. Lagrummet erhöll följande angivna lydelse:

26 a § Om ett fåmansföretag eller en näringsidkare som är fysisk person gjort avdrag vid inkomstbeskattningen för något av följande slag av ersättningar vilka har tillgodoförts mottagare i utlandet, skall i självdeklarationen lämnas uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Skyldigheten gäller ersättningar som avser

ränta, utom sådan som utgår därför att betalning inte erlagts i rätt tid, royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller annan därmed jämförlig rättighet såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt och konstnärligt verk. (SFS 1983: 122)

Korrigeringsregeln erhöll nedan angivna lydelse i KL.

43 § 1 mom. Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att

a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket.

b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkare och den med vilken avtalet träffats och

c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. (SFS 1983: 123)

Slutligen följande anvisningspunkt till ovannämnda lagrum.

1. 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst har skett från en näringsidkare som är skattskyldig här i riket till en person som inte är skattskyldig här. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser skall ekonomisk intressegemenskap anses föreligga då en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital eller då samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

1 57 § 3 mom. ges bestämmelser för vissa fall av överflyttning av inkomst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga. (SFS 1983: 123)

Sammanfattande synpunkter på 1982 års lagändring

1982 års lagändring innebär att lagstiftaren har mjukat upp skyldigheten för de fiskala myndigheterna att bevisa att intressegemenskap verkligen föreligger mellan avtalsslutande kontrahenter. Numera räcker det med att fiscus endast gör gällande att intressegemenskap sannolikt föreligger mellan kontrahenterna. Revideringen skall ses mot bakgrund av de svårigheter som de fiskala myndigheterna har att erhålla uppgifter om ägandeförhållanden m. m. från utlandet. Bevisbördan för att en avvikande prissättning skall anses bero på andra omständigheter än intressegemenskap har nu

lagts på den skattskyldige. Huruvida en lagändring verkligen var nödvändig för att uppnå syftet med en omfördelning av bevisbördan kan starkt ifrågasättas. Det mest positiva med korrigeringsregelns ändring torde emellertid vara att bevisituationen i framtiden är densamma för alla näringsidkare, oavsett om den svenska näringsidkaren tillhör en svensk eller utländsk moderkoncern. Den tidigare stadgade särbehandlingen av svenska koncernföretag – under vissa angivna förutsättningar – torde med all sannolikhet ha stridit mot diskrimineringsartikeln som återfinns i flertalet av våra dubbelbeskattningsavtal och i OECD:s modellavtal. Regeln om utvidgad uppgiftsskyldighet innebär att skattemyndigheterna av vissa utvalda företag, eller mer precist de s.k. fåmansföretagen, kommer att erhålla betydelsefull information om vissa av dessa företags utlandstransaktioner. Här har plötsligt unika möjligheter att förbättra tidigare nämnda brister i kontrollsystemet skapats samtidigt som berörda företag otvivelaktigt drabbats av ytterligare uppgiftsbelastning. Risk föreligger dock för att skattemyndigheterna kommer att översvämmas av ett informationsflöde som de saknar resurser att tillvarata på ett ur samhällssynpunkt optimalt sätt.

4.3.2 Tillämpning i praktiken

Syftet med följande avsnitt är att återspegla hur korrigeringsregeln kommit till uttryck i den praktiska tillämpningen. Ambitionen är inte att presentera en fullständig kartläggning av praxis utan mer blygsamt redogöra för de typer av transaktioner som regeln har tillämpats på. Antalet rättsfall där korrigeringsregeln har tillämpats är anmärkningsvärt få och de fall som finns på området internationell företagsbeskattning är inte alltid lättolkade. Som exempel härpå kan nämnas svårigheten att utläsa huruvida skattemotstolarna tillämpat korrigeringsregeln eller prövat avdragsrätten enligt 20 och 29 §§ KL. I många fall kan slutresultatet bli detsamma oavsett vilket av dessa två alternativa sätt att döma som har tillämpats. Detta var förhållandet i *RÅ 1981 Aa 81*. I målet hade Pågens Familjebageri Aktiebolag överfört koncernbidrag till ett produktionsbolag i Västtyskland. Kammarrätten vägrade avdrag för bidrag med stöd av korrigeringsregeln, medan regeringsrätten istället ansåg att bidraget inte kunde anses som en omkostnad i bolagets rörelse. Dessa gränsdragningsfall synes vara vanligast beträffande transaktionsslaget koncernbidrag.

I det följande kommer rättsläget beträffande *olika transaktionstyper* att presenteras. Först behandlas praxis avseende varuhandeln. Därefter behandlas praxis avseende räntebetalningar och koncernbidrag. Till sist behandlas praxis avseende royalties. Läsaren uppmärksammas än en gång på att framställningen på intet sätt gör anspråk på att vara heltäckande; exempelvis kommer det betydelsefulla Ingmar Bergman-målet inte att omfattas.

Praxis avseende varuhandeln

Antalet rättsfall avseende inkomstöverföringar genom felaktig prissättning på varor är ytterst begränsat. Förhållandet är synnerligen anmärkningsvärt mot bakgrund av vilken betydelse varuinköpen intar inom den koncerninterna transaktionsvolymen. Enligt en undersökning av Lodin utgjorde koncernbolagens varukostnader hela 91% av bolagens transaktionsvolym (Lodin, S-O: Internationella företags beskattning, NSFS nr 6, s 69). Rättsfallen kan i princip indelas i två olika grupper, dels sådana där en avvikande prissättning kan ha förekommit och dels sådana som främst karakteriseras av s. k. renodlad omfakturerings.

Beträffande *den första gruppen* är dessa rättsfall få. I regel har det allmänna förlorat processerna. Rättsfallen är uteslutande av äldre datum. Emellertid torde antalet mål öka i framtiden mot bakgrund av att riksskatteverket fått ökade resurser att undersöka internationellt verksamma företag. Inför denna satsning har verket fått ökade resurser och organiserat en särskild enhet, den s. k. utlandsgruppen, som har specialiserat sig på internationella transaktioner. Resultatet av denna nya satsning är bl. a. Shell- och Mobil Oil-målen (mer om dessa mål, se avsnitt 8.3). Utlandsgruppens påtagliga intresse för *arm's length*-målen synes bl. a. vara grundat på att försöka utröna lagrummets principiella räckvidd.

De allra första prissättningsmålen torde vara två rättsfall från 1930-talet. I *RÅ 1933 Fi not 158* hade Elektriska Aktiebolaget AEG, som var dotterbolag till tyska företaget Allgemeine Elektrizität Gesellschaft, uppvisat en mycket låg vinst i förhållande till bolagets omsättning. Orsaken härtil antogs bero på den prissättning som av det tyska moderbolaget tillämpades gentemot det svenska dotterbolaget. Taxeringsintendenten yrkade att det svenska bolagets nettovinst skulle beräknas till 6% av dess aktiekapital. Det svenska bolaget invände att endast 1/3 av dess inköp skett hos moderbolaget. Dessutom åberopade bolaget att dess produkter var standardvaror vilka såldes till marknadspris samt att enligt gjord stickprovsundersökning några extra pålägg icke kunnat konstateras. Det allmänna förlorade målet. Samma utgång inträffade även i *RÅ 1935 Fi not 59* avseende Bates Paper Sack Aktiebolags inkomsttaxering år 1931. I det målet godtogs att det svenska bolaget överflyttade en viss vinst till ett amerikanskt moderbolag, eftersom det var det amerikanska moderbolaget som – via ett mycket fördelaktigt kontrakt med ett holländskt företag – egentligen gjort vinsten. Hade däremot det svenska bolaget ägt kontraktet ifråga, torde korrigeringsregeln ha varit tillämplig.

Däremot vann fiscus processen i *RÅ 1948 Fi 776–778* (enahanda mål och med enahanda utgång). I dessa mål förekom tre involverade bolag samt den omständigheten att intressegemenskap förelåg mellan dessa. Sakomständigheterna var följande. Holländska bolaget N V Philips Gloeilampenfabrieken i Eindhoven, Holland, var delägare i Aktiebolaget Skandinavisk-

ka Glödlampfabriken i Nyköping. Holländska Philipsbolaget hade träffat avtal med Nyköpingsbolaget, att detta skulle tillverka och till självkostnadspris tillhandahålla holländska Philipsbolaget, för den svenska marknadens behov, avsedda glödlampor av märket "Philips". Holländska Philips hade å sin sida utfäst sig dels att låta Nyköpingsbolaget kostnadsfritt använda holländska Philipsbolagets patenter och tillverkningsmetoder, dels att biträda med teknisk rådgivning. De glödlampor som holländska Philipsbolaget på detta sätt förvärvat, överläts till det helägda dotterbolaget Svenska Aktiebolaget Philips till ett pris överstigande den egna anskaffningskostnaden. Regeringsrätten biföll *fiscus'* talan att *Svenska Philipsbolagets* inkomst skulle uppjusteras med tillämpning av korrigeringsregeln. Vid en första anblick av rättsfallen synes utgången kanske vara logisk. Framförallt vid en jämförelse med de här senare redovisade omfaktureringsfallen. Leveranserna gick ju direkt från Nyköpingsbolaget till svenska Philipsbolaget, medan faktureringen gick via holländska Philipsbolaget till svenska Philipsbolaget. Alltså ett typiskt omfaktureringsfall. Om man studerar omständigheterna lite närmare i målet är utgången emellertid inte fullt lika logisk. Följande slutsatser kan nämligen dras. Troligtvis har en obehörig inkomstöverföring skett, men den har i sådant fall skett via transaktionsledet Nyköpingsbolaget och holländska Philipsbolaget. Därmed har fel bolag upptaxerats. Inkomstjusteringen borde rätteligen ha ägt rum hos Nyköpingsbolaget. Hur kommer det sig då, att målen fått den utgång som de nu fått? Sannolikt har domstolarna formellt ansett Nyköpingsbolaget och svenska Philipsbolaget vara två vertikalt integrerade företag och därför ansett det göra detsamma vilket av bolagen som rätteligen bort redovisa vinsten. Den kan nämligen anses uppkommen antingen i tillverkningsledet eller i försäljningsledet. Att det nu blev svenska Philipsbolaget som upptaxerades spelade därför ingen roll. Om denna tolkning skulle vara riktig, är domen emellertid skatterättsligt felaktig. Den stora förloraren torde i sådant fall vara Nyköpings kommun. Philipsmålet har emellertid haft en stor betydelse då dess utgång har legat till grund för ett annat mål, det välbekanta kupongskattemålet *RA 1952 ref 39*. I det målet fastställde regeringsrätten att kupongskatt skall utgå vid förtäckt aktieutdelning mellan svenskt dotterbolag och utländskt moderbolag.

Philipsmålet aktualiserar två viktiga frågor. För det första hur pass viktigt det är att bestämma inte bara vilket belopp som kan anses ha överflyttats, utan även vilket bolag inom koncernen som kan anses ha utfört överflyttningen. Det gäller ju att processa mot rätt bolag, för en utgång som den i Philipsmålet torde knappast inträffa igen. För det andra belyser målet hur pass svårt det är att tillämpa *arm's length*-principen på integrerade företag. Rent företagsekonomiskt borde en företagskoncern själv få bestämma var inom koncernen den önskar allokera sin vinst. Det behöver absolut inte bara vara skattemässiga skäl som ligger till grund för en koncerns prispolitik, utan tvärtom, den torde mer grunda sig på före-

tagsekonomiska faktorer såsom marknadsförings- och resultatstyrnings-skäl. Så länge som koncernen opererar på det nationella planet kommer kanske inte de företagsekonomiska skälen i konflikt med fiscus' intressen, men däremot torde de göra det om koncernen opererar på det internationella planet. Det är också detta förhållande, som återspeglar problematiken med arm's length-principen, dvs. balansgången mellan de fiskala myndigheternas och företagets intressen. Bristen hos arm's length-principen skymtar framför allt fram beträffande koncernförhållanden där monopol- eller oligopol-situation råder. Svårigheten med att i dessa fall tillämpa principen är ju uppenbar, eftersom här inte finns någon öppen marknad med fri prisbildning. Koncernföretaget kan ju de facto självt bestämma var inom koncernen vinsterna skall allokeras. Att försöka tillämpa arm's length-principen på sådana företag som arbetar under nämnda betingelser har också i praktiken visat sig vara svårt. Nyligen meddelade mellankommunala skatterätten sina domar beträffande *AB Svenska Shells* taxeringar för inkomståren 1976–1981. Det allmännas ombud yrkade att Shell skulle eftertaxeras på sammanlagt ca 198 miljoner kronor med stöd av korrigeringsregeln. Ombudet ansåg nämligen att Svenska Shell vid inköp från systerbolaget Shell International Petroleum Company av råolja och befraktning av densamma erlagt priser som översteg de som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende parter. Efter en synnerligen detaljerad granskning av företagets internprissättning i de olika leden fann skattedomstolen att Shell inte tillämpat felaktiga internpriser. Shell-målet redovisas utförligare i avsnitt 8.3.

För *den andra gruppen* av rättsfall har korrigeringsregeln däremot visat sig tillämplig. Gruppens rättsfall omfattar de s. k. renodlade omfaktureringsfallen. Dessa rättsfall kännetecknas av att ett bolag i utlandet satts in som ett mellanled för att samla upp vinstmedel genererade antingen genom fördyrade inköp från utlandet eller genom försäljning till underpris i utlandet. Inte i något fall har det utländska bolaget haft någon egen verksamhet mer än att fungera som ett s. k. brevlådeföretag. Totalt finns fyra sådana rättsfall, varav två är av senare datum. I tre fall var det utländska dotterbolaget lokaliserat till Schweiz och i ett fall till Liechtenstein. Eftersom principen är densamma i samtliga omfaktureringsfall kommer här att redovisas endast de två senaste rättsfallen.

I *RA 1980 Aa 114* hade Kentruck Aktiebolag levererat ett antal truckar till en kund i USA. Därvid hade bolaget fakturerat ett dotterbolag i Schweiz och dotterbolaget hade i sin tur – efter ett visst påslag – fakturerat USA-kunden. Taxeringsintendenten ansåg att skillnadsbeloppet borde upptagas som inkomst i moderbolaget. Det schweiziska dotterbolaget hade varken några lokaler eller anställda och bedrev inte heller någon egen verksamhet. Syftet med omfaktureringsförfarandet var enligt moderbolaget att det önskade att det schweiziska bolaget skulle konsolideras så att man vid lägligt tillfälle kunde anskaffa lämpliga lokaler för montering av

produkterna och anställa personal härför. Kammarrätten fann förutsättningar för eftertaxering vara för handen och eftertaxerade moderbolaget för skillnadsbeloppet. Regeringsrätten delade de skäl som kammarrätten anfört och fastställde med hänvisning till 43 § 1 mom. KL kammarrättsens dom.

I RÅ 1979 Aa 121 var frågan inte bara huruvida en obehörig inkomstöverföring till ett i Schweiz domicilierat dotterbolag ägt rum eller ej, utan även vem som i Sverige i sådant fall skulle anses skattskyldig för inkomstöverföringen. Taxeringsintendenten yrkade nämligen att makarna Engström, vilka ägde samtliga aktier i Engströms Skinnvarufabrik Aktiebolag, skulle beskattas för bolagets inkomstöverföring till det schweiziska dotterbolaget såsom uttag ur det svenska moderbolaget. Omständigheterna i sak var i princip desamma som i ovannämnda RÅ 1980 Aa 114. Det schweiziska bolaget hade inte någon egen verksamhet utan dess funktion var endast att genom omfakturerings uppsamla vinster. Kammarrätten ansåg emellertid att transaktionerna mellan bolagen var civilrättsligt giltiga dispositioner och att tillkomsten av dotterbolaget skett på ett enligt schweizisk rätt korrekt sätt. Med anledning härav och mot bakgrund av att något skäl för omfaktureringen ej funnits ansåg kammarrätten att 43 § 1 mom. KL skulle tillämpas. Regeringsrätten accepterade de skäl kammarrätten anfört och tillade att det ej heller visats att det svenska moderbolagets ägare genom uttag eller på annat sätt tillgodogjort sig någon del av de till schweiziska dotterbolaget överförda beloppet.

Ett av huvudproblemen med att bedöma huruvida prissättningen mellan närstående kontrahenter avviker från arm's length-principen är att finna ett jämförelsepris, det s. k. arm's length-priset. På så vis är de s. k. renodlade omfaktureringsfallen tacksamma, eftersom här får bedömarens automatiskt två priser som kan jämföras. Med renodlad omfakturerings menas sådana fall där varan inte har bearbetats mellan de två transaktionsleden. Utgången av omförämda mål är med anledning härav logisk. Någon anledning till försiktighetsbedömning, som tidigare stadgades i anvisningspunkten, förelåg inte heller, eftersom de utländska dotterbolagen inte bedrev någon egen verksamhet. Kentrucks invändning må ha varit affärsmässigt motiverad, men så generös kan fiscus knappast vara i sin bedömning. I båda målen tillämpades sålunda korrigeringsregeln. Rent principiellt kan man ifrågasätta huruvida omfaktureringsmålen verkligen är prissättningsmål som skall bedömas med utgångspunkt från arm's length-principen. Ett alternativt synsätt är nämligen att göra en genomlysning av det egentliga transaktionsförloppet med utgångspunkt från allmänna skatterättsliga grunder. Omfaktureringsförfarandet fyller ingen annan funktion än att uppsamla vinster i ett s. k. brevlådeföretag. Merkostnaden på grund av detta förfarande borde teoretiskt även kunna angripas med stöd av bestämmelsen i 20 § KL om avdrag för kostnaderna för intäkternas förvärvande och bibehållande. Vilken grund som är mest adekvat att döma efter är emellertid fortfarande en öppen fråga.

Avslutningsvis kan konstateras att antalet rättsfall har varit anmärkningsvärt begränsat. De rättsfall inom varuhandeln där korrigeringsbestämmelsen tillämpats flest antal gånger har varit de s. k. renodlade omfaktureringsfallen. Samtliga dessa fall har rört svenska moderbolag med brevlådeföretag i ett lågskatteland. Moderbolagen har varit fåmansbolag. I samtliga fall skedde eftertaxering. Rättsfallen är från senare tid. Detta torde bero på lagändringen 1965, vilken i klartext bekräftade att korrigeringsbestämmelsen också är tillämplig på svenska moderbolag med utländska dotterbolag. Utöver dessa rättsfall har lagrummet tillämpats bara en gång (1948). Det rättsfallet hade emellertid drag av omfaktureringsfall. I övriga fall där korrigeringsbestämmelsen av regeringsrätten inte ansetts tillämplig, har brister i pris- och inkomstrekvisiten varit för handen. Dessa rättsfall är dock av äldre modell, men inte för något av dem skulle lagändringen 1965 medfört en annan utgång. I intet fall har intressegemenskapsrekvisitet varit föremål för regeringsrättens prövning. Detta indikerar hur mycket svårare det är att uppfylla pris- och inkomstrekvisiten än att uppfylla intressegemenskapsrekvisitet. Någon norm för vad som kan anses som en skälig prisavvikelse har således inte utbildats i praxis. Detta kan antas bero på det tekniska problemet med att kontrollera de internationella koncernbolagens internprissättning samt problemet med att få fram ett relevant jämförelsepris. Framför allt gäller detta i de fall där varan bearbetats mellan transaktionsleden. Den nyligen genomförda ändringen av intressegemenskapsrekvisitet torde därför inte i någon större utsträckning öka antalet potentiella rättsfall inom varuhandeln. Mot bakgrund härav synes lagändringen föga meningsfull.

Praxis avseende räntebetalningar

Korrigeringsbestämmelsen är även tillämplig på sådana avtal där räntan på en kapitalfordran regleras. Avviker avtalad ränta från marknadsmässig ränta är detta en dold inkomstöverföring, precis som när internprissättning på varor avviker från marknadspriserna. Fordran kan bestå av en kapitalfordran likaväl som en fordran på levererade varor o. dyl. Under många år ansågs *RÅ 1970 Fi not 923* (förhandsbesked) ha stor betydelse vid tolkningen av korrigeringsbestämmelsen med avseende på räntebetalningar (se även MRN 1970 5: 4). Rättsfallet har emellertid varit oerhört kontroversiellt och varit föremål för en omfattande skatterättslig diskussion (se Sandels, Skattenytt 1970 s. 343–345 och dennes replik 1971 s. 75–78 samt Björne, Skattenytt 1970 s. 500–503). Sakomständigheterna i målet var i korthet följande.

Ett svenskt industribolag hade ett helägt dotterbolag i England, vilket var ett fabrikationsbolag. Det förekom endast en begränsad allfärsaktivitet mellan bolagen. Moderbolaget hade på dotterbolaget en långfristig fordran på millionbelopp, som utgjordes av två lån som lämnats i samband med att maskiner installerats hos dotterbolaget. Bolaget uppnådde ett så dåligt

resultat att bolaget ej kunde erlægga ränta på lånen annat än i begränsad omfattning. Frågan som ställdes i ansökan om förhandsbesked gällde huruvida det svenska moderbolaget endast skulle beskattas för den av moderbolaget på dotterbolaget debiterade reducerade räntan eller huruvida moderbolaget skulle beskattas för en beräknad ränta. Riksskattenämnden fann den tilltänkta räntereduktionen utgöra en vinstöverflyttning till England från Sverige, då samtliga rekvisit i 43 § 1 mom. KL ansågs uppfyllda. Moderbolagets inkomst skulle beräknas till det belopp, vartill den kunde antas uppgå därest räntereduceringen inte vidtagits. Moderbolagets besvär över beskedet lämnades av regeringsrätten utan bifall. Målet var som sagt föremål för en ingående analys i den skatterättsliga debatten. Den synpunkten framfördes, att en icke närstående långivare överhuvudtaget aldrig skulle ha lämnat ett lån till ett så olönsamt företag och till ett företag med ett så ringa eget aktiekapital och därför var jämförelsen med en arm's length-långivare meningslös. I doktrinen har även den åsikten framförts, att målet inte kunde ha fått någon annan utgång än det fick på grund av ansökans formulering. Målets utgång torde, trots kritiken den utsattes för, ha haft stor betydelse vid tolkningen av korrigeringsbestämmelsen under 1970-talet.

Genom två senare rättsfall, *RÅ 1979 I:40* och *RÅ 1980 I:59*, har emellertid en helt klar och tydlig praxis utkristalliserats som innebär att regeringsrätten tillämpar en helhetssyn på koncernens samtliga transaktioner, istället för att — såsom i förhandsbeskedet — endast ha bedömt transaktionen "ett räntefritt lån" isolerat för sig. Helhetssynen innebär att korrigeringsbestämmelsens pris- och inkomstreksvisit och dess växelverkan inte bedöms isolerat för sig, utan även att andra omständigheter tas i beaktande. I *RÅ 1979 I:40* hade C. O. Öberg & Co Aktiebolag en fordran på sitt utländska helägda dotterbolag i Portugal utan att ha betingat sig ränta på beloppet. Taxeringsintendenten yrkade därför att moderbolaget skulle upptaxeras i enlighet med korrigeringsbestämmelsen. Till stöd för sin talan åberopade han rättsfallet *RÅ 1970 Fi not 923*. En skillnad i jämförelse med det målet var att här förelåg en vertikal integration bakåt, det vill säga dotterbolaget sålde hela sin produktion till det svenska moderbolaget. Moderbolaget hävdade å sin sida att om dotterbolaget hade debiterats ränta på skulderna till moderbolaget hade dotterbolaget måst höja priset i motsvarande mån, varför moderbolagets resultat hade blivit oförändrat. Därför ansåg moderbolaget att korrigeringsbestämmelsen inte var tillämplig. Kammarrätten biföll taxeringsintendentens besvär. I domskälen kom samma tankegång fram som i 1970 års förhandsbesked, genom att domstolen ansåg att moderbolaget avtalat om ekonomiska villkor som avvek från det normala genom att ränta inte uttagits på fordringen. Regeringsrätten resonerade i sin dom i enlighet med moderbolagets talan. Om dotterbolaget hade haft att erlægga ränta på sin skuld till moderbolaget, skulle produktionskostnaderna ha stigit med räntans belopp. Dotterbolaget skulle i så-

dant fall ha i motsvarande mån höjt priset på sin produktion. Detta skulle därför inte föranleda att moderbolagets inkomst av rörelse skulle ha blivit lägre än den eljest skolat bli, varför inkomstrekvisitet inte kunde anses vara uppfyllt. Därmed var korrigeringsbestämmelsen enligt regeringsrätten ej tillämplig. Regeringsrätten ger sålunda uttryck för en helhetsbedömning av koncernbolagens samtliga transaktioner. Den helhetsbedömningen återfinns även i *RÅ 1980 I:59* där Telefonaktiebolaget L M Ericsson under en följd av år lämnat räntefria lån till ett australiensiskt dotterdotterbolag. L M Ericsson motiverade detta med, att genom denna underlåtenhet hade bolaget indirekt mer än väl tillgodofört sig inkomster som motsvarade de uteblivna ränteintäkterna. L M Ericsson anförde att de räntefria lånen var betingade av företagsekonomiska och handelspolitiska skäl. Regeringsrättens majoritet uttryckte i princip samma åsikt som återfinns i *RÅ 1979 I:40*. Majoriteten framhöll till och med att en bedömning av korrigeringsbestämmelsen inte kan begränsas till ett enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Omvänt betyder detta att vid en bedömning av inkomstrekvisitet skall en helhetssyn alltid läggas. Men i vilken utsträckning denna helhetsbedömning kommer att tillämpas på stora företagskoncerner med världsomspännande bolags- och transaktionsnät får utvisas i framtida rättsfall.

Ett annat spørsmål, som inte har något samband med kostnaden för ett lån e. dyl., men som ändå är av stort intresse i detta sammanhang, är förhållandet mellan skulder och eget kapital. Ett moderbolag kan nämligen maskera ett kapitaltillskott genom att bevilja dotterbolaget ett lån. Detta kan många gånger vara mycket fördelaktigt för moderbolaget då räntan i sådana fall innebär en avdragsgill utdelning. Därför är det viktigt att göra en åtskillnad beträffande dessa två finansieringsformer. Svensk rätt saknar – till skillnad mot t. ex. schweizisk och amerikansk rätt – speciallagstiftning på detta område. Däremot är det ingenting som hindrar att svensk domstol gör en genomlysning av själva låneavtalet för att utröna den reella innebörden av detsamma, dvs. huruvida ett låneavtal verkligen är ett lån eller om det de facto utgör ett maskerat kapitaltillskott. Så skedde också i den av mellankommunala skatterätten nyligen meddelade domen mot *Mobil Oil AB*. Det allmänna förlorade den processen. Domen redovisas i avsnitt 8.3.

Praxis avseende koncernbidrag m. m.

En kategori av rättsfall är sådana fall där ett koncernbolag har lämnat ett annat sådant bolag ett bidrag, antingen i utbyte mot någon form av "omdelbar" motprestation eller endast som ett bidrag till gemensamma koncernkostnader. Exempel på det förre är koncerninterna tjänster i form av teknisk assistans och stabkonsultationer, medan exempel på det senare är forskning, utbildning och gemensam företagsledning. Även den senare gruppen utmynnar i och för sig i motprestationer. Ersättningen för dessa

två grupper av prestationer brukar i litteraturen benämnas *service fees* och *management fees*. Huruvida det är möjligt att få avdrag för dessa prestationsersättningar bedöms enligt 20 och 29 §§ KL. I princip är ju alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande avdragsgilla. I *RA 1967 Fi not 1247* medgavs Gevaert Svenska Aktiebolag avdrag för utbetalda forskningsbidrag. Regeringsrätten fann att de såsom forskningsbidrag betecknade utgifterna i och för sig var att anse som driftkostnad inom en koncern som bolagets. Regeringsrätten tillade, att mot vad bolaget uppgivit om dessa utgifters särskilda betydelse för försäljningsverksamheten på den svenska marknaden kan icke sådana omständigheter anses ha förebragts att avdrag för kostnaden bör vägras bolaget med hänsyn till bestämmelsen i 43 § KL. Slutsatsen av det omförmälda rättsfallet samt övriga rättsfall inom denna kategori är att svensk praxis i princip medger avdrag för bidrag till koncernkostnader, vilka kan anses vara nödvändiga för koncernen i dess helhet och därmed för dess respektive tillhörande bolag. Men den gemensamma koncernkostnaden måste emellertid, på ett eller annat sätt, komma det svenska bolaget till godo, eftersom avdragsrätten förutsätter att bidraget eller prestationsersättningen, anses som driftkostnad i bolagets förvärvskälla.

Det största problemet är emellertid inte att bedöma huruvida prestationsersättningen som sådan är avdragsgill eller ej, utan att bestämma ersättningens skäligen storlek, dvs efter vilken *norm* de koncerngemensamma kostnaderna skall fördelas på sina koncernbolag. Skall fördelningen ske efter antal anställda, omsättning, aktiekapital eller något annat motsvarande mått? Sker denna fördelning rättvist belastas varje bolag korrekt för sin andel av kostnaderna. Men om fördelningen ej är korrekt, utan ett bolag betalar mer än sin rättvisa andel, innebär detta att överbetalningen i princip är en dold inkomstöverföring. Någon norm för att fördela de koncerngemensamma kostnaderna har emellertid inte utkristalliserats i svensk rätt. Rättsläget är sålunda – i hög grad – oklart.

En annan kategori av rättsfall är sådana fall där ett bolag lämnat ett närstående bolag ett koncernbidrag i resultatutjämnande syfte eller för att täcka det andra bolagets kostnader i visst särskilt avseende, till exempel kostnader för marknadsundersökningar. Ett alternativ till det sistnämnda är att det givande bolaget i stället bestrider kostnaden för det andra bolagets räkning. Av de rättsfall som finns på området kan utläsas – motsatsvis – att förutsättningen för avdrag är att de svenska bolagens försäljningsresultat måste förväntas öka genom de gjorda överföringarna. Om denna förutsättning föreligger kan i sådant fall överföringarna anses som en driftkostnad i bolagens förvärvskällor. Givetvis måste även andra förutsättningar också vara för handen för att avdrag skall accepteras. Men en grundförutsättning synes emellertid vara att en viss interaktivitet måste råda mellan bolagen samt att koncernbidraget förväntas öka det svenska bolagets försäljningsresultat.

Ett synnerligen intressant rättsfall, där bland annat denna tolkning återspeglas, är det tidigare refererade målet *RA 1981 Aa 81* avseende Pågens Familjebageri Aktiebolag; se avsnitt 4.3.2.

Rättsläget kan sammanfattas på följande sätt. Svensk praxis tillåter således avdrag för service fees och management fees, ävensom för koncernbidrag för att täcka det utländska bolagets kostnader. Förutsättningen för detta avdrag är emellertid att utgiften kan anses som driftkostnad i det svenska bolagets förvärvskälla. Vad sedan gäller storleken på utbetalningarna begränsas dessa i sin tur av innehållet i korrigeringsbestämmelsen. Ett fåtal rättsfall avseende dessa typer av transaktioner finns. Lagändringen 1965 har inte påverkat förutsättningarna för avdrag mer än inom ramen för inkomstrekvisitet. Ett flertal frågor kvarstår emellertid obesvarade i praxis. Som exempel kan nämnas behovet av att hitta en rättvis fördelningsgrund för de gemensamma koncernkostnaderna. Den nyligen genomförda lagändringen saknar helt betydelse för dessa transaktionstyper.

Praxis avseende royalties

Enligt intern svensk skatterätt föreligger skattskyldighet i Sverige för royaltyersättning som genererats och utbetalats från svensk källa. Detta innebär att korrigeringsregeln inte kan tillämpas på sådana ersättningar som utbetalas från svensk källa och som har utländsk mottagare där ersättningen avviker från arm's length-principen. Däremot föreligger möjlighet att tillämpa regeln på överlåtelser av immateriella rättigheter. Det viktigaste rättsfallet där dessa två skillnader belyses torde ostridigt vara det s. k. Findus-målet, vilket kommer att refereras i det följande.

I *RA 1979 I:98* hade Aktiebolaget Findus under det aktuella beskattningsåret betalt 2743950 kr till ett schweiziskt bolag, Produits Findus SA. Båda bolagen tillhörde Nestlé-koncernen i Schweiz. Beloppet angavs i räkenskaperna utgöra ersättning för att det svenska bolaget fick utnyttja vissa det schweiziska bolaget tillhöriga varumärken och andra immateriella rättigheter. Dessa rättigheter hade tidigare ägts av det svenska bolaget, men överlåtits några år tidigare till det schweiziska bolaget. Taxeringsintendenten yrkade att det svenska bolaget skulle eftertaxeras för beloppet enligt 43 § 1 mom KL. Han åberopade såsom grund härför, att avtalet som ersättningarna utgått i enlighet med, var ett avtal som icke skulle ha slutits mellan oberoende parter. Han anförde vidare att det var uteslutet att ett svenskt företag skulle sälja sina varumärken m. m. till ett helt utomstående företag och därigenom definitivt frångå sig rättigheterna och sedan binda sig för årliga utbetalningar för rätten att utnyttja varumärken m. m.

Han ansåg därför att det överförda beloppet skulle i sin helhet beskattas i Sverige. Grunden för hans talan kom således inte att bygga på att beloppets storlek som sådant avvek från marknadsmässiga priser, utan kom att bygga på att det var själva överlåtelseavtalet som stred mot arm's length-principen. Samtliga instanser avslog hans framställan, men var och

en på olika grunder. Mellankommunala skatterätten ansåg inte att storleken på utgående royaltyersättningar stred mot innehållet i korrigeringsbestämmelsen, medan kammarrätten prövade hur äganderätten till de immateriella rättigheterna skulle bedömas mot bakgrund av träffade avtal och överenskommelser. Regeringsrätten konstaterade helt enkelt att grunden för taxeringsintendentens talan var den att överlåtelse skett utan fullt vederlag samt att denna överlåtelse i princip kunde prövas enligt korrigeringsregeln, men att överlåtelsen emellertid hänförde sig till annat beskattningsår.

Regeringsrättens ställningstagande belyser hur utomordentligt viktigt det är för skattemyndigheterna att de får vetskap om en överlåtelse redan vid själva tillfället för densamma. Även med denna vetskap torde det vara oerhört svårt att bedöma huruvida överlåtelsen strider mot arm's length-principen och med hänsyn till svårigheten att uppskatta ett arm's length-värde på en sådan överlåtelse. Någon öppen marknad existerar ju inte för denna typ av produkter. Inom doktrinen har målets utgång emellertid ifrågasatts, med den utgångspunkten att regeringsrätten även här borde ha givit uttryck för den helhetssyn som domstolen gav uttryck för i L M Ericsson- och Öbergsmålen. Denna uppfattning delas dock inte av alla och är sålunda omstridd.

Antalet rättsfall är här, precis som för de övriga transaktionstyperna, ytterst begränsat och vad gäller royalties kan man konstatera att ingenting anses ha utbildats i praxis. En orsak till de fåtaliga rättsfallen kan vara skattemyndigheternas brist på information om royaltybetalningar och rättighetsöverlåtelser. I sådant fall torde den nya regeln i 26 a § TL, angående fåmansbolags och fysiska personers upplysningsskyldighet om sådana transaktioner, få ett visst åsyftat resultat. En annan anledning kan vara svårigheten att uppskatta huruvida ett överpris på royaltyersättningen betalats eller ej. Detta med anledning av att det inte finns någon öppen marknad för immateriella rättigheter. I RÅ 1979 I: 98 aktualiseras ännu en potentiell orsak, nämligen hur värdet på en immateriell rättighet skall beräknas. Är rättigheten redan exploaterad och inarbetad på marknaden kan kanske någon avkastningsmetod tillämpas, men hur skall rättighetens värde uppskattas i initialskedet av rättighetens marknadsanvändning?

4.4 Sammanfattande synpunkter på korrigeringsregeln

Den svenska korrigeringsregeln har sitt ursprung från en av Landén år 1917 lämnad promemoria. Det dröjde emellertid ända till kommunalskattelagens tillkomst år 1928 innan en regel för första gången trädde i kraft. Symptomatiskt för 1928 års lagstiftning är att problemet med att konstruera ett jämförelsepris, dvs ett arm's length-pris, överhuvudtaget inte omnämns med ett enda ord i lagstiftningens egna förarbeten. På det hela taget berörs ej frågan om hur lagrummet skall tillämpas praktiskt.

Ehuru lagrummet genomgått två revideringar, nämligen under åren 1965 och 1982 kan det alltså anses vara helt innehållslöst. Någon reell utvärdering av regeln gjordes aldrig vid dessa lagrevideringar. Korrigeringsregeln är i total avsaknad av anvisningar om hur den skall tillämpas. Varken i själva lagtexten eller i lagrummets anvisningar återfinns någon vägledning.

1965 års lagändring synes dock ha varit motiverad av att få regeln bättre anpassad till de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Däremot framstår 1982 års revidering, vid en genomgång av praxis, som föga meningsfull. I samband med sistnämnda ändring utökades myndigheternas kontrollsystem genom att en ny regel – riktad mot fysiska personer och fåmansföretag – infördes om utvidgad uppgiftsskyldighet för vissa utlandstransaktioner. Framtiden får utvisa i vilken utsträckning myndigheterna kan tillvarata detta nya informationsflöde.

Angående rättspraxis är antalet rättsfall mycket begränsat. Några orsaker till detta har framhållits under arbetets gång. Men det är framförallt tre frågor som kan anses vara av särskild betydelse.

De fåtaliga rättsfallen inom varuhandeln är flagrant och torde inte bara bero på svårigheten att uppfylla intressegemenskapsrekvisitet. Därför synes den nyligen genomförda ändringen av rekvisitet vara på detta stadium onödig utan att först ha inväntat praxis' bedömning av rekvisitet. Det största behovet vad gäller varuhandeln torde istället vara att få utrett hur man praktiskt förfar för att få fram ett sk jämförelsepris (arm's length-price).

Samma problem föreligger i princip även vad gäller interna tjänstepresentationer. En annan viktig fråga är att i praxis få besked om hur fördelningen skall ske av de koncerngemensamma kostnaderna. Accepteras ett schablonmätt och i sådant fall vilket?

Till sist är det problematiken med överlåtelse av immateriella rättigheter. Utgången av Findus-målet indikerar att skattemyndigheterna i god tid måste få vetskap om sådana överlåtelse. Även med sådan vetskap uppstår emellertid en följdfråga – hur skall värdet av en rättighet beräknas?

5 Hittillsvarande skatterättslig forskning på området

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet startade 1975 en samnordisk undersökning om internationella företags beskattning. Undersökningen syftade till att dels kartlägga transaktionsmönstret och transaktionsvolymen vad avser finansströmmar till och från Norden inom olika typer av internationella koncerner, dels belysa vilka skatteeffekter som uppkommer i samband därmed. De företag som omfattades av undersökningen var utlandsägda koncernbolag verksamma i Norden. Ansvarig för undersökningen var professor Sven-Olof Lodin vid Stockholms universitet. Forskare från de fyra nordiska länderna har deltagit i undersökningen. Undersök-

ningen omfattade dels en företagsekonomisk undersökning och dels en juridisk undersökning. Resultaten av den företagsekonomiska undersökningen har, av Lodin, presenterats i Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie Nr 6. Lodin redovisar däri resultaten av en enkätundersökning av sammanlagt 1000 utlandsägda dotterbolag verksamma i Norden. Delar av dessa resultat refereras i nästkommande avsnitt. Den juridiska undersökningen omfattar en kartläggning av de nordiska ländernas skatterättsliga behandling av olika internationella transaktioner. Vad gäller den svenska skatterättsliga behandlingen så redovisas den av advokaten Claes Söderström i rådets skriftserie Nr 10.

6 Företagsekonomisk forskning på området

Den företagsekonomiska forskningen har i huvudsak koncentrerats till vilken betydelse internprissättningen har som ett rapport-, kontroll- och styrmedel för företagsledningen. Den allmänna uppfattningen torde härvid vara den att dessa funktioner skulle sättas ur spel om internprissättningen aktivt användes som ett instrument för att minimera företagets totala skattebelastning, eller användes för andra prismanipulerande åtgärder. Var och en torde förstå hur betydelsefullt det är med ett effektivt styrmedel för att kunna kontrollera den multinationella koncernen och att dettas betydelse sannolikt ökar med koncernens ökade komplexitet och internationaliseringsgrad. Forskningen har här i första hand fokuserats till hur själva prissättningsförfarandet går till. (Se närmare om denna fråga G. Arvidsson, Internpriser, Sveriges Mekanförbund, 1971.)

En annan förklaring till internprissättningens begränsade applikationsområde såsom ett skatteplaneringsinstrument är, enligt den företagsekonomiska forskningen, den att myndigheternas, revisorernas och de anställdas insyn utgör ett hinder för många slag av internprismanipulation. Lundgren framhåller i detta sammanhang: "Det allmänna intrycket av forskningen på området är att utrymmet för vinstöverföringar med hjälp av över- och underfakturerings mellan koncernbolag i olika länder minskar." (SOU 1975:50 sid 25.)

Lodin pekar på att det även finns andra medel för skatteanpassning än internprissättning:

Koncernernas organisation kan byggas upp mer eller mindre anpassat till det internationella skattesystemet. Så kan strategiska immateriella rättigheter placeras i bolag i lågskatteländer, liksom koncernens service- och finansieringsbolag. Koncernens betalningsströmmar kan kanaliseras via s.k. base companies. Debiteringsgrund liksom betalningsmottagare vid internttransaktioner kan bestämmas av skattehänsyn, etc. Organisationen av de interna betalnings- och prestationsvägarna är således möjligt att anpassa till de olika ländernas skattelagstiftning för att uppnå en minimering av skattebelastningen, genom att betalningen från högskatteländer sker i avdragsgill form och betalningen till lågskatteländer i skattepliktig

form och betalningarna till högskatteländer i icke skattepliktig form och från lågskatteländer i icke avdragsgill form (t. ex. aktieägartillskott, lån).

(S-O Lodin, Internationella företags beskattning, NSFS, Nr 6, sid 13.)

Någon undersökning om i vilken utsträckning företagen de facto manipulerar med prissättningen av skatteskäl finns veterligen icke. Däremot har Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet utfört en företagsekonomisk undersökning med syfte att *kartlägga transaktionsmönstret och transaktionsvolymen vad avser finansströmmar till och från Norden inom olika typer av internationella koncerner*. Undersökningen omfattade utlandsägda, i Norden verksamma, dotterbolag i internationella koncerner. (Resultaten av undersökningen är publicerade i rådets skriftserie Nr 6). De framkomna resultaten innehöll få överraskningar. Lodin framhöll däri bl. a. att resultaten gav ett allmänt intryck av att skatteplanering inte på något avgörande sätt påverkade koncernernas transaktionsströmmar i stort. Transaktionerna ägde, nästan helt, rum med de nordiska ländernas vanligaste handelspartners i de relationer och med den sammansättning som hade förväntats. I stort indikerade resultaten att skattehänsynstaganden ej torde ha påverkat koncernernas transaktionsmönster. En intressant iakttagelse var, som undersökningsmaterialet i några enstaka fall gav vid handen, att Sverige användes som s. k. genomströmningsland för inkomster från länder med vilka Sverige, men få andra länder, har dubbelbeskattningsavtal. Undersökningen syftade emellertid på intet sätt till att få svar på frågan om företagen av skatteskäl manipulerade med prissättningen eller ej. Däremot gav resultaten av undersökningen en indikation att sådana skattemanipulerande åtgärder inte förekom i någon större utsträckning.

För närvarande pågår en fördjupad studie av den av Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet utförda företagsekonomiska undersökningen (se mer om denna, avsnitt 5). Studien är koncentrerad till utlandsägda i Sverige verksamma dotterbolag i internationella koncerner. Den utförs av civilekonomen Robert Joachimsson vid Uppsala universitet och beräknas vara avslutad, i form av akademisk avhandling, någon gång i september eller oktober månad 1984. Studien är en empirisk sådan.

7 Dubbelbeskattningsavtalens roll

I syfte att förhindra dubbelbeskattning och internationell skatteflykt har Sverige ingått ett stort antal avtal med andra stater, kort kallade dubbelbeskattningsavtal. Med dubbelbeskattning avses då att en och samme person eller ett och samma skatteobjekt (inkomst, förmögenhet osv) på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för hårdare sammanlagd beskattning än vad som blivit fallet om under i övrigt lika förhållanden personen eller skatteobjektet beskattats endast i en av staterna (K G A

Sandströms definition). Denna typ av dubbelbeskattning betecknas ofta internationell dubbelbeskattning eller internationell juridisk dubbelbeskattning för att skilja den från ekonomisk dubbelbeskattning, som inträffar då såväl aktiebolag som aktieägare beskattas för ett aktiebolags vinst.

Det är en allmänt accepterad princip på den internationella skatterättens område att dubbelbeskattningsavtalen endast kan begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som Sverige har enligt sin interna skatterätt. Sverige tillämpar principen helt och hållet. Endast ett litet fåtal stater upprätthåller inte principen.

De svenska dubbelbeskattningsavtalen är i allmänhet bilaterala, dvs. de har ingåtts mellan Sverige och en annan stat. Med de andra nordiska länderna har Sverige emellertid ingått ett multilateralt avtal. Avtalet som trätt i kraft 1 januari för svenskt vidkommande har väckt ett stort internationellt intresse.

Det finns således inte någon enhetlig internationell skatterätt. I praktiken har man emellertid kommit en lång väg mot enhetliga principer genom det arbete, som nedlagts av OECD. OECD:s Fiscal Committee har nämligen utarbetat ett antal modellavtal. Ett modellavtal är inte bindande för medlemsstaterna. Det är en slags förlaga som kan användas av två stater, som avser att ingå ett avtal. Staterna är helt fria att avvika från bestämmelserna i modellavtalet. I stor utsträckning sker också sådana avvikelser. Det väsentliga är emellertid, att OECD:s medlemsstater, när de inte anser sig ha någon särskild anledning att avvika från modellavtalets bestämmelser, i allmänhet följer detta.

Modellavtalen har kommit till användning även vid avtal utanför OECD:s område. Det har exempelvis legat till grund för många avtal mellan OECD:s medlemmar och utvecklingsländer. Under FN:s ledning har numera ett särskilt modellavtal utarbetats, som främst avses komma till användning vid avtal mellan ett i-land och ett u-land. FN-avtalet bygger emellertid – särskilt på mindre kontroversiella områden – i mycket på principerna i OECD:s modellavtal.

OECD:s arbete har således medfört att den internationella skatterätten *de facto* blivit mer enhetlig. Härtill verkar också den omständigheten, att själva modellavtalen åtföljs av relativt utförliga kommentarer. Har två stater antagit en viss klausul i modellavtalet i sitt avtal, är det naturligt att de också hämtar ledning vid dess tolkning i modellavtalets kommentar till ifrågavarande klausul.

Av särskild betydelse för den internationella utvecklingen har OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet varit. Detta modellavtal kom 1963. En reviderad modell publicerades 1977. Nämnas bör också modellavtalet beträffande arvs- och kvarlåtenskaps-skatte från 1966.

OECD:s modellavtal beträffande inkomst och förmögenhet har haft stor betydelse för beskattningen av multinationella koncerner. Artikel 9 be-

handlar särskilt *företag med intressegemenskap*. Denna artikel lyder i sin reviderade version från 1977:

1. I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten och äger del i detta företags kapital, eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iakttas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse härmed.

2. I fall då inkomst, för vilken ett företag i en avtalsslutande stat beskattats i denna stat, även inräknas i inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten och beskattas i överensstämmelse därmed i denna andra stat samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i denna andra stat om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall den förnämnda staten genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten i denna stat. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

(Francke-Hallin-Skurniks svenska översättning, 1981).

1963 års modellavtal innehöll inte punkt 2. Den tillkom genom 1977 års revision. Punkt 1. har emellertid fått en mycket stor genomslagskraft i avtalen. Principen torde vara införd i samtliga svenska avtal.

Däremot har den nyinförda andra punkten ännu inte slagit igenom. Den är dock synnerligen betydelsefull. Ett av de stora problemen vid tillämpningen av artikel 9 och dess efterföljare i avtalen är just att en justering av ett företags inkomst kommer att drabba koncernen mycket hårt. Eftersom företagen i de olika länderna är skilda skattskyldiga innebär formellt sett inte en justering av inkomsten hos ett av dem någon dubbelbeskattning. Om ett dubbelbeskattningsavtal endast innehåller punkt 1. av artikel 9 föreligger inte någon skyldighet för den andra staten att företa en motsvarande justering hos sitt företag om en inkomstjustering skett i ett annat land. Den faktiska effekten blir då att samma inkomst kommer att beskattas i två länder, även om det blir hos två olika skattesubjekt.

I en del länder, bl. a. Sverige, har den skattskyldige haft möjlighet att använda sig av institutet *ömsesidig överenskommelse* (mutual agreement) i en sådan situation. Ömsesidig överenskommelse behandlas i artikel 25 av OECD:s modellavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Denna artikel är normalt införd i dubbelbeskattningsavtalen. Finns en sådan artikel kan den skattskyldige vända sig till den behöriga myndigheten (i Sverige Fi-

nansdepartementet utom i nordiska frågor, då det är RSV) i den stat, där han är bosatt, och begära stöd. Finner den behöriga myndigheten att framställningen är motiverad, vänder den sig till sin motsvarighet i avtalslandet. I bästa fall leder förhandlingarna mellan de behöriga myndigheterna fram till en överenskommelse, som båda de avtalsslutande parterna anser riktig (mutual agreement).

I Sverige har den behöriga myndigheten i hög grad försökt att vara de skattskyldiga behjälplig. Förhandlingarna vid en ömsesidig överenskommelse kan emellertid vara mycket tidskrävande. Det finns inte heller någon skyldighet för de behöriga myndigheterna att verkligen komma till ett resultat utan endast att förhandla. Den behöriga myndigheten står ibland inför det svåra avgörandet om den skall gå med på en överenskommelse som den anser materiellt felaktig för att förhindra ruinerande effekter för den skattskyldige eller om den skall avstå från att träffa en överenskommelse.

I den mån som punkt 2. av artikel 9 blir införd i dubbelbeskattningsavtalen förbättras emellertid situationen avsevärt för de multinationella företagen eftersom den innebär att en justering skall ske i den ena staten om inkomsten ökats i den andra staten.

Ur skattemyndigheternas synvinkel är emellertid möjligheten att göra justeringar i ett företags skattepliktiga vinst en synnerligen tveeggad företeelse. Visserligen kan det ibland medföra att ett svenskt företags taxerade inkomst kan höjas. Medaljens baksida är emellertid att skattemyndigheterna i andra länder också kan göra motsvarande justeringar. Om punkt 2. i artikel 9 i OECD:s modellavtal intagits i avtalet eller om även utan denna klausul förhandlingar om ömsesidig överenskommelse inletts kan effekten av aktioner i andra länder bli kostsamma för den svenska statskassan. Då den svenska företagsbeskattningen som nämnts är jämförelsevis gynnsam är det inte säkert vilket fall som blir vanligast.

8 OECD och dess år 1979 lämnade rapport

8.1 Inledning

En sedan länge internationellt vedertagen princip är att transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall baseras på samma villkor som gäller mellan två av varandra oberoende företag. Det skall med andra ord inte vara möjligt att transferera vinster från ett land till ett annat genom att tillämpa felaktig internprissättning. Denna princip benämns ofta arm's length-principen och är internationellt vedertagen. Den har också kommit till uttryck i våra dubbelbeskattningsavtal och återfinns även i såväl 1966 som 1977 års modellavtal. Vad gäller modellavtalen återfinns principen närmare bestämt i avtalens artikel 9. Om förutsättningarna är uppfyllda för att tillämpa ett dubbelbeskattningsavtal innebär detta att skattemyndighe-

terna i den ena staten kan upptaxera den egna statens missgynnade företags inkomst med det belopp som den minskats med genom den felaktiga prissättningen. I 1977 års modellavtal utvecklades och förbättrades ovan nämnda artikel genom att ett stadgande infördes om att, i det fall avtalet kommit till användning, en korresponderande nedjustering skall äga rum för den andra statens gynnade företags inkomst. Sistnämnda stadgande om en korresponderande nedjustering återfinns givetvis inte i våra äldre dubbelbeskattningsavtal utan i princip endast i de avtal som ingåtts eller reviderats efter 1977. Dubbelbeskattningsavtalens betydelse och effektivitet för att förhindra obehöriga vinstöverföringar mellan olika länder via felaktig internprissättning har i föregående avsnitt berörts.

Som då konstaterades har upptaxeringsförfarandet för svenskt vidkommande sällan kommit till användning. Anledningen härtil är inte endast specifikt svenska faktorer utan även faktorer av internationell karaktär vilka sammanhänger med själva arm's length-principen som sådan. Dessa faktorer, eller rättare sagt problem, var internationellt så påtagliga och omfattande att OECD ansåg sig nödsakat att närmare utforska problemen rörande arm's length-principen. Arbetet utfördes av OECD: s Committee on Fiscal Affairs och rapporterades genom en av denna kommitté år 1979 lämnad rapport med titeln "*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*". Denna rapport ansågs vara så betydelsefull att den genom ett särskilt beslut av OECD: s råd samma år gjordes tillgänglig för publicering. I det följande kommer närmare att redogöras för rapporten.

8.2 OECD-rapportens applikationsområde

Syftet med rapporten är att diskutera och beskriva allmänna skatterättsliga principer för att komma fram till vad som egentligen är acceptabel prissättning mellan företag i intressegemenskap. Utgångspunkten är därvid arm's length-principen. Förhoppningsvis skall inte bara de nationella skattemyndigheterna dra nytta av rapporten utan även de multinationella företagen. Rapporten behandlar sålunda problematiken med att fastställa vad som skatterettsligt är en acceptabel prissättning och tar härvidlag sikte på diverse transaktionstyper såsom prissättningen på varor, tjänster, teknologi och lån. Transaktionsslagen är på intet sätt heltäckande utan många transaktionstyper saknas av naturliga skäl, exempelvis transaktioner avseende copyrights, fastigheter och värdepapper. Anledningen till denna begränsning är bl.a. behovet av att koncentrera rapporten till vissa mer akuta problem samt att göra det möjligt att kunna dra vissa generella slutsatser. Rapporten täcker inte bara förhållandet moder- och dotterföretag utan alla former av intressegemenskap. Rapporten disponeras på följande sätt.

I det inledande kapitlet diskuteras allmänna principer för att bestämma ett skatterettsligt acceptabelt arm's length-pris. Härvid framhålls fyra olika metoder som för tankarna till de berömda anvisningarna till sektion 482 i

USA:s Internal Revenue Code, nämligen metoden för jämförliga fria marknadspriser (comparable uncontrolled prices), återförsäljningsmetoden (resale method), pluskostnadsmetoden (cost plus method) och slutligen varje annan metod som anses godtagbar (other methods). Metoderna behandlas här rent allmänt för att i de efterföljande kapitlen, rörande olika former av transaktioner, penetreras mer på djupet. Därefter diskuteras möjligheten till beskattning av en internationell koncern i enlighet med en global metod, vilken emellertid avvisas av rapporten enär sådan anses direkt strida mot såväl internationell rätt som OECD-modellen (närmare bestämt artiklarna 7 och 9). Dessutom påpekas att sådana metoder vore godtyckliga. Rapporten avvisar också s. k. "safe haven"-regler som innebär att man fastställer vissa mått (tumregler o dyl) för olika transaktions typer som anses skatterättsligt acceptabla, exempelvis vissa på förhand godtagbara procentsatser för ränta och royalty. Avslutningsvis diskuterar rapporten diverse frågor av allmän karaktär rörande huruvida vissa transaktioner eller vissa av koncernledningen vidtagna åtgärder är att bedöma såsom skatteundandragande åtgärder eller affärsmässigt motiverade åtgärder.

I nästföljande kapitel behandlas överföring av varor. Här analyseras ånyo de tidigare behandlade metoderna för att bestämma ett arm's length-pris, men nu mer på djupet samt vissa särskilda frågeställningar som sammanhänger just med överföring av varor.

I kapitel 3 behandlas problematiken med att bestämma ett arm's length-pris för överföring av teknologi och därmed sammanhängande immateriella rättigheter (transfers of technology and trademarks). Rapporten begränsar emellertid analysen till användningen av dessa rättigheter och utesluter sålunda de svåra frågeställningar som sammanhänger med försäljning av rättigheter, vilket måste ses som en brist i rapporten. Först behandlas användningen av patent och know-how. Rapporten menar härvidlag att rätt till avdrag för licensbetalningar skall knytas till huruvida licenstagaren erhåller en verklig förmån vid kontraktsdatumet. Rapporten uppmärksammar problematiken med att bestämma ett sådant förmånsvärde till ett arm's length-pris, då det inte finns någon öppen marknad för sådana rättigheter. Innehavet av en patenterad produkt innebär i allmänhet att en temporär monopolsituation föreligger, där innehavaren knappast är beredd att ge avkall på denna till förmån för konkurrerande intressen. Kapitlet avslutas med en diskussion om hur kostnaderna för forskning och utveckling kan behandlas skatterättsligt.

Kapitel 4 behandlar vissa koncerninterna tjänster. Intressant är att notera att rapporten har uppmärksammat att det för sådana här tjänster faktiskt finns en öppen marknad och att jämförelsepriser härmed i regel kommer att innefatta en viss vinstmarginal. Därför erkänns en rätt för servicebolag som betjänar koncernens övriga bolag att debitera en viss vinst så länge som servicebolagets prissättning rymms inom ramen för den öppna markna-

dens prissättning. Rapporten uttalar emellertid inte någon lämplig nivå för denna vinst.

Rapportens sista kapitel behandlar lån. Rapporten skiljer härvid mellan vad som är lån i ordets rätta bemärkelse och vad som egentligen är kapitaltillskott. Rapporten påpekar att det är framförallt viktigt för dotterbolagens värdländer att skilja mellan dessa två begrepp, då den skatterättsliga behandlingen av desamma resulterar i två helt motsatta utgångar. Mot bakgrund av att olika länder har olika synsätt på den skatterättsliga behandlingen av dessa finansiella transaktioner föreligger alltid en risk att samma transaktion bedöms på olika sätt från land till land. Vissa länder har till och med utvecklat särskilda materiella regler vad gäller förhållandet eget kapital/lån. Rapporten rekommenderar därför att likartade internationella regler utvecklas för att reducera denna risk. Rapporten tar emellertid inte ställning till hur dessa regler bör utformas eller vilket förhållande mellan extern och intern finansiering som är lämpligt ur skattesynpunkt. Rapporten framhåller däremot behovet av att inta en flexibel attityd vad gäller dessa finansiella transaktioner mot bakgrund av att olika lokala miljöfaktorer spelar en stor roll i utformningen av företagens finansieringspolitik. Därefter övergår rapporten till att behandla de renodlade lånefallen. Som en allmän princip gäller att ränta skall utgå i dessa fall. Riktmärket skall vara huruvida ränta skulle ha avtalats, om transaktionen, mutatis mutandis, hade träffats mellan två av varandra oberoende parter. Rapporten redogör vidare för hur arm's length-principen kan tillämpas på olika situationer. Vad sedan gäller storleken på räntan skall denna bestämmas med ledning av vad som skulle ha gällt under normala förhållanden, ceteris paribus, på den öppna marknaden. Riksbanksdiskontot (The Central Bank rate, or the prime rate) kan i vissa fall vara vägledande, men denna metod rekommenderas emellertid inte av rapporten då den inte beaktar marknadsfaktorer såsom lånesumma, syftet med lånet, förfallodag, lånevaluta, valutakursrisker, säkerhet och låntagarens creditsituation m. m. Överhuvudtaget spelar olika miljöfaktorer en stor roll även i detta fall, vilket medför att räntan varierar från land till land. Att fixera räntan till något bestämt mått eller bestämd nivå går därför inte utan den får bestämmas för sig i det enskilda fallet.

Det av OECD publicerade arbetet innehåller, utöver själva rapporten, även *en av OECD-rådet bifogad rekommendation*, vilken bl. a. uttalar följande: För det första rekommenderas medlemsstaterna att instruera sina skattemyndigheter att överväga rapportens metoder och diskussioner vid handläggning av korrigeringsfrågor berörda i rapporten, för det andra att sprida kunskap om rapportens innehåll och att få den översatt i lämpliga fall till det egna landets språk samt för det tredje att utveckla internationellt samarbete i frågor rörande internprissättning.

8.3 Rapportens betydelse för svenskt vidkommande

OECD:s studie av internprissättningsproblematiken anses allmänt vara mycket väl utförd och inom doktrinen har man spått att rapporten kommer att spela en viktig roll inom den internationella skatterätten. Den har ansetts komma att kunna tillämpas "både som svärd och som sköld, både av skattemyndigheter och skattskyldiga". (R. Dahlman. Internprissättning inom internationella koncerner, *Ekonomien* 11/1979 s. 45). Att denna förutsägelse också slagit väl in märks tydligt i rättspraxis. Rapporten har åberopats av såväl fiscus som skattskyldiga i t. ex. målen mot *Edit* (dom meddelad av kammarrätten i Göteborg 1982-06-24), *Upjohn AB* (dom meddelad av kammarrätten i Göteborg 1983-03-01) och *Kone Hissur AB* (dom meddelad av kammarrätten i Stockholm 1983-03-01). Att samtliga dessa domar är av senare datum torde förklaras av att rapporten uppmärksammats först några år efter dess utgivning. I framförallt två mål har rapporten spelat en avgörande roll, nämligen målen mot *AB Svenska Shell* (omfattande totalt sex domar meddelade av mellankommunala skatterätten 1983-12-30 och 1984-01-20) och målet mot *Mobil Oil AB* (dom meddelad av mellankommunala skatterätten 1984-01-20). Här har rapporten emellertid inte åberopats av parterna utan domstolen har, märk väl, i sin tolkning utgått från rapporten och dess rekommendationer. Båda målen är med hänsyn till detta mycket intressanta.

Dessutom är det första gången som en arm's length-test provas på oljebolag här i Sverige. Fakta i målen är följande.

AB Svenska Shell

Efter det att skattemyndigheterna genomfört en taxeringsrevision avseende Shells taxeringar för inkomståren 1976–1981 yrkade allmänna ombudet att Shells skattemässiga resultat skulle justeras approximativt med sammanlagt 198 miljoner kronor. Shell skulle därvid vägras avdrag för sina kostnader för inköp av råolja och frakt med 47 miljoner kronor respektive 151 miljoner kronor. Allmänna ombudet ansåg nämligen att Shell vid inköp från systerbolaget Shell International Petroleum Company (SIPC) av råolja och befraktning av densamma erlagt priser som översteg dem som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende parter vilket allmänna ombudet menade stred mot den svenska korrigeringsregeln. Tvisten i målet handlade i princip om hur ett arm's length-pris för dessa transaktioner skulle beräknas och det var för att lösa denna tvist som domstolen sökte vägledning i *OECD-rapporten*. Allmänna ombudet ansåg för sin del att arm's length-priset såvitt gällde råolja skulle beräknas med utgångspunkt från produktionsledets prissättning. I andra hand ansåg allmänna ombudet att de amerikanska skattemyndigheternas listpriser kunde tillämpas, men dessa listpriser fanns tillgängliga endast för två av inkomståren. Shell menade för sin del att arm's length-priset givetvis måste bestämmas med

utgångspunkt från de priser som ett mellanled, dvs. en fristående trader, skulle ha uttagit och inte från produktionsledets priser. I princip stod sålunda två olika beräkningsgrunder mot varandra för att bestämma ett adekvat arm's length-pris. Antingen att tillämpa produktionsledets prissättning eller ett mellanleds priser. Problemet med sistnämnda alternativ var emellertid att hitta relevanta priser då de stora oljebolagen de facto behärskar världsmarknaden och därmed begränsar den fria prisbildningen. Beträffande arm's length-priset för frakt ansåg allmänna ombudet att detta pris skulle beräknas med ledning av de tariffer som gällde för spotfraktavtal. Mot detta invände emellertid Shell att spotmarknaden för frakt endast fungerade som en reservmarknad för de stora oljebolagen när deras egna fartyg inte var tillgängliga. I stället hävdade Shell att de noteringar som upprättades av London Tanker Broker's Panel, den s. k. Average Freight Rate Assessment-normen, skulle bestämma arm's length-priset.

Synnerligen intressant i målet är att domstolen inledningsvis konstaterar att OECD-rapporten varit av grundläggande betydelse vid bedömningen av målet. Domstolen har sålunda baserat arm's length-prövningen med utgångspunkt från denna rapport. Bland de metoder som rapporten rekommenderar för att fastställa ett arm's length-pris utgår domstolen vid sin bedömning från den metod som rapporten benämner "the comparable uncontrolled price method". Domstolen framhåller emellertid att ett sådant pris är svårt att fastställa mot bakgrund av att de stora multinationella oljebolagen dominerar världsmarknaden. Med hänvisning till rapportens 15 och 46 §§ konstaterar domstolen att arm's length-priset måste sökas genom en "skälig ungefärlig uppskattning", och att en lämplig sådan är att utgå från vad Shell skulle ha fått betala till en fristående trader. Genom detta ställningstagande förkastar domstolen därmed de alternativ som åberopats i målet, nämligen att antingen tillämpa prissättningen på spotmarknaden, Government Selling Prices, de normpriser som fastställs av de norska skattemyndigheterna eller de kontraktspriser som uttas av det engelska oljebolaget British National Oil Company vid försäljning på långtidskontrakt. Domstolen förordade sålunda den beräkningsgrund som åberopades av Shell som innebar att ett fristående mellanleds prissättning skall ligga till grund för arm's length-priset. Domstolen konstaterade därefter att det, de facto, bästa underlaget för att bestämma ett riktigt arm's length-pris för olja är de listpriser som fastställs av de amerikanska skattemyndigheterna (IRS: Crude Oil Tentative Market Assessment). Dessa listpriser var emellertid bara tillgängliga för två av beskattningsåren. Vid sin prövning fann domstolen slutligen att det inte fanns någon anledning till beskattningsåtgärd. Domstolen ansåg inte heller att Shells erlagda kostnader för befraktningen stred mot arm's length-principen. Vid denna prövning utgick domstolen från AFRA-normen i stället för spotmarknadens tariffer. Shells båda åberopade beräkningsgrunder vann sålunda domstolens gehör.

Mobil Oil AB

I jämförelse med föregående mål är Mobil Oil-målet renodlat juridiskt och avhandlar huruvida korrigeringsregeln är tillämplig på finansiella villkor, såsom förhållandet skulder till eget kapital. Fakta i målet är följande.

Enligt överenskommelse under 1975 mellan Mobil Oil och dess moderbolag omvandlades ungefär hälften av Mobil Oils utestående varuskuuld till ett lån på ca US\$ 16 miljoner. Överenskommelsen grundade sig på marknadsvillkor med det undantaget att någon säkerhet inte lämnades för lånet. På grund av bristande lönsamhet behövde inte Mobil Oil erlagga någon ränta de första åren. Mobil Oil har uppgivit att moderbolaget föredragit en lånefinansiering framför en ökning av aktiekapitalet. Bolaget har inte lämnat några utdelningar. Allmänna ombudet yrkade att såväl räntan som kursförlust på nämnda lån skulle, med stöd av korrigeringsregeln, återföras till beskattning. Allmänna ombudet menade nämligen att ifrågavarande lån reellt utgjorde en del av Mobil Oils egna kapital och att bolaget, med hänsyn till omsättningstillgångarnas ökning, relationen skulder/eget kapital, balansomslutning, resultatutveckling, aktieägartillskott m. m., fick anses underkapitaliserat. Dessa uppgifter utgjorde sådana omständigheter att 1975 års överenskommelse måste anses strida mot arm's length-principen. En oberoende näringsidkare skulle enligt allmänna ombudet nämligen aldrig ha fått ett motsvarande lån på de villkor som här avtalats. Han yrkade därför att bolaget skulle vägras avdrag för dess kostnader för ränta och kursförluster med sammanlagt ca 21,5 miljoner kronor.

Domstolen fann att allmänna ombudet inte gjort någon som helst utredning om eller jämförelse med villkor som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende parter, dvs. det som egentligen är ett arm's length-pris, och att korrigeringsregeln därmed inte var tillämplig. Emellertid ansåg domstolen sig oförhindrad att på allmänna rättsliga grunder pröva huruvida överenskommelsen verkligen var att betrakta som ett låneavtal eller eventuellt hade annan rättslig innebörd. Vid denna prövning utgick domstolen än en gång från *OECD-rapporten*. I rapporten konstateras nämligen att lån från moderbolag till dotterbolag kan användas för att flytta över vinster till endera parten, beroende på om långivaren begär en högre ränta eller låntagaren betalar en lägre ränta än normalt. Då ett kapitaltillskott kan komma att maskeras som lån är det viktigt att göra en klar skillnad mellan dessa båda begrepp. Domstolen som gjorde en genomlysning av avtalet konstaterade att förhållandet skulder/eget kapital var disproportionellt och att bolaget därför var att anse som underkapitaliserat. Denna grund ansågs emellertid inte fränkänna bolagets ingångna låneavtal dess rättsverkan, särskilt när stöd härför, i motsats till andra länder, saknas i lag. Domstolen ansåg sålunda såväl räntan som kursförlusten vara avdragsgilla kostnader och avslog därför taxeringsintendentens yrkande.

8.4 Avslutande synpunkter

Som konstaterades i föregående avsnitt har rapporten fått en central betydelse inom skatterätten. Denna utveckling är på intet sätt bara isolerad till Sverige utan gäller även på det internationella planet. Vad som däremot är av stort intresse är att rapporten inte bara fått betydelse för processparterna utan jämväl för den dömande instansen. Detta återspeglas utomordentligt väl av domarna i de s. k. oljebolagsmålen, dvs. domarna rörande AB Svenska Shell och Mobil Oil AB. Domstolen utgick i dessa mål direkt från OECD-rapporten. Detta tolkningsförfarande är i svensk skatterätt mycket ovanligt. Traditionellt förekommer i praktiken endast två lagtolkningsmetoder, nämligen objektiv lagtolkning och subjektiv lagtolkning. Den *objektiva lagtolkningsmetoden* innebär att själva lagtexten prioriteras gentemot andra rättskällor och på så vis tvingar lagstiftaren att skriva en klar och fullständig text. Denna tolkningsmetod ser lagtexten fristående från lagstiftaren och försöker fastställa lagtextens innehåll oavsett vad lagstiftaren åsyftat med densamma. Metoden innebär förenklat en semantisk analys av lagtextens betydelse. Om nu syftet med denna tolkningsmetod är att tvinga lagstiftaren till en viss lagstiftningsprecision kan man knappast påstå att anhängarna av denna lära uppnått sitt syfte såvitt gäller den svenska korrigeringsregeln. Härvid åsyftas närmast den nyligen genomförda revideringen av regeln vars brister tidigare kommenterats, se avsnitt 4.3.1. Med *subjektiv lagtolkning* menas att lagtolkaren när denne står inför en oklar lagtext söker lösningen i förarbetena till själva lagstiftningen eller, med andra ord, man söker fastställa vad som är lagstiftarens syfte med lagstiftningen. Emellertid behöver inte objektiv och subjektiv lagtolkning strida mot varandra. En kollisionssituation uppstår nämligen endast i de fall där lagens ord och lagstiftarens syfte strider mot varandra, något som emellertid är ovanligt. En fråga som är förknippad med den subjektiva lagtolkningen är till vilken grad som lagens motiv skall följas, dvs. i vilken utsträckning motiven är bindande för tolkaren, eller omvänt, vilken dignitet skall motiven inta vid lagtolkningen? Utöver dessa två lagtolkningsmetoder förekommer i debatten ytterligare en metod, nämligen den *teleologiska lagtolkningen*. Metoden som sådan är livligt omdiskuterad och innebär att lagtolkningen skall grunda sig på rättspolitiska värderingar. Metoden har i rättspraxis sällan tillämpats.

För att knyta an till de ovan refererade s. k. oljebolagsmålen är en naturlig fråga vilken av de nämnda lagtolkningsmetoderna som domstolen tillämpat vid dess tolkning i respektive mål, framförallt såvitt gäller Shell-målet. Frågan låter sig inte med lätthet besvaras. I varje fall är det uppenbart – som tidigare framhållits – att tolkningsmetodiken är högst ovanlig. Det tolkningsförfarande som här är för handen torde vara omöjligt att klassificera till någon av de gängse lagtolkningsmetoderna. Hur som helst är nog klassificeringen ändå närmast en akademisk fråga. Viktigare synes

vara att förstå själva orsaken till domstolens tolkningsförfarande. Denna torde förklaras av två sinsemellan oberoende omständigheter.

För det första är det den bristfälliga lagstiftningen på området. Denna har tidigare redogjorts för, se avsnitt 4.3, men i korthet kan följande nämnas. Korrigeringsregeln grundar sig i princip på en promemoria skriven år 1916. Någon reell utvärdering av regeln har aldrig ägt rum. Korrigeringsregeln är i total avsaknad av anvisningar om hur den skall tillämpas. Varken i själva lagtexten eller i lagrummets anvisningar återfinns någon vägledning. Någon utredning rörande beskattningsproblematiken har heller aldrig ägt rum. Korrigeringsregeln kan de facto liknas vid en tom påse – den är totalt innehållslös. Ett vakuumlänkande tillstånd råder.

För det andra påminner den svenska korrigeringsregeln i dess konstruktion i mångt och mycket om artikel 9 i OECD:s modellavtal. För denna har tidigare redogjorts, se avsnitt 7. Inom internationell skattedoktrin anses att OECD-rapporten syftar till att utgöra en primär rättskälla för tolkningen av artikel 9 i modellavtalet. Om detta råder det inte något tvivel. Fördelen med en internationellt vedertagen rättskälla och internationellt tillämpliga tolkningsprinciper behöver knappast kommenteras. Mot denna bakgrund ter det sig därför naturligt att domstolen sökt ledning i OECD-rapporten, när svenska anvisningar på området lyst med sin frånvaro. Domstolens tolkningsförfarande är i ett internationellt skatterättsligt perspektiv mycket tilltalande. Ur en renodlat nationell synvinkel ter det sig däremot anmärkningsvärt. För att kunna tillämpa en intern nationell lagstiftningsregel måste sålunda en internationell rättskälla tillfrågas. Det paradoxala i detta förhållande torde vara uppenbart för envar.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att OECD-rapporten på det nationella planet intar en central position såväl för processparterna som för den dömande instansen. Den största betydelsen har den emellertid rönt utomlands, där den anses vara av central betydelse för tolkningen av arm's length-transaktioner – i varje fall såvitt gäller tolkningen av OECD:s modellavtal.

9 Pågående skatterättslig forskning på området

Sedan juli 1982 pågår ett forskningsprojekt rörande beskattningen av multinationella koncerner särskilt med inriktning på internprissättningsproblematiken. Projektet bedrivs gemensamt av universiteten i Stockholm och Uppsala, där professorerna Gustaf Lindencrona och Nils Mattsson är huvudansvariga för detsamma. Projektet finansieras av Riksbankens jubileumsfond och sysselsätter två heltidsanställda forskare. Syftet med projektet är att analysera internprissättningsproblematiken från ett internationellt skatterättsligt perspektiv, men givetvis måste även företagsekonomiska aspekter beaktas. Projektet kan därför sägas ha en tvärvetenskaplig

inriktning. Ett viktigt delområde för forskningsprojektet är att undersöka vilka beskattningsprinciper som finns tillgängliga för att beskatta internationellt verksamma företag. Problemet är nämligen att finna en fördelningsnorm som är internationellt acceptabel – både för staternas fiskala sida och för de internationellt verksamma företagen samtidigt som den skall förhindra internationell dubbelbeskattning och skatteflykt. I princip finns två olika metoder tillgängliga. Den ena av dessa är *the unitary taxation* som är en mycket kontroversiell metod. Förenklat är den en global beskattningsmetod där koncernens samtliga bolagsvinster sammanräknas – oavsett bolag och land – för att därefter fördelas på respektive bolag efter vissa faktorer. Den andra och vanligast förekommande metoden är den att endast beskatta de av den internationella koncernens bolag som opererar inom det egna landets nationella beskattningssystem. Därvidlag bestämmer de flesta beskattningssystemen att prissättningen mellan två i koncernen ingående företag i olika länder skall baseras på *the arm's length principle*, dvs. prissättningen skall vara som mellan två av varandra oberoende företag. Denna princip är som tidigare nämnts en internationellt vedertagen sådan och kommer med all sannolikhet att så vara under överskådlig tid. Principen har emellertid utsatts för kritik vad gäller dess metodik att beräkna arm's length-priser som är skatterättsligt acceptabla. För svenskt vidkommande existerar – som tidigare fastslagits – överhuvudtaget inga beräkningsmetoder för att fastställa acceptabla arm's length-priser. Det är just detta vakuumliknande tillstånd som forskningsprojektet främst har för ögonen. Genom en *komparativ studie* syftar projektet till en kunskapstillväxt om i andra länder använda beräkningsmetoder vilka skulle kunna tillämpas i Sverige utan skatterättsliga komplikationer internationellt. Samtidigt som en ökad klarhet kan vinnas om huruvida det överhuvudtaget är möjligt att tillämpa arm's length-principen som sådan i en värld där de multinationella koncernerna svarar för en allt större del av de internationella transaktionerna. Forskningsprojektets *huvudsakliga syfte* är sålunda att undersöka huruvida arm's length-principen går att tillämpa på ett tillfredsställande sätt samt hur det i sådant fall skall ske. Arbetet beräknas vara avslutat 1986/1987. Någon annan svensk forskning inom området internationell företagsbeskattning bedrivs veterligen inte för närvarande.

10 Avslutande synpunkter

Beträffande tillgängliga metoder för beskattning av internationellt verksamma företag förekommer det i praktiken endast två sådana, dels arm's length-metoden, dels den s. k. "unitary" eller "globala" metoden. Den förra metoden innebär att varje stat får beskatta den vinst som genereras

inom staten, medan den senare innebär att varje stat beskattar sin del av hela den internationella koncernens vinst, varvid statens andel av den totala vinsten beräknas enligt en av staten bestämd formel. Av dessa två metoder är det *arm's length*-metoden som är den internationellt vedertagna och som också rekommenderas av de mellanstatliga organisationerna. Emellertid har den s. k. globala metoden på senare tid rönt viss uppmärksamhet med anledning av att ett flertal olika delstater i USA börjat att tillämpa densamma. Erfarenheterna av dessa delstaters tillämpning av metoden är dock långt ifrån positiva. För det första omfattar USA:s dubbelbeskattningsavtal med andra länder inte delstaternas uttagna skatter utan endast de federala skatterna. För det andra har erfarenheterna illustrerat behovet av internationellt gemensamma beräkningssätt, på såväl skatte- som redovisningsområdet, för att över huvud kunna tillämpa metoden ifråga. Vad som inträffat är nämligen att varje delstat, som tillämpat metoden, har utvecklat en beräkningsgrund, eller formel, som är mycket fördelaktig för just den egna staten — detta på bekostnad av den internationella koncernen. Det har inträffat att företag som i realiteten varit förlustföretag fått betala ansefliga skatter som framräknats med utgångspunkt från lönsamma koncernbolag i utlandet. De här beskrivna effekterna av beskattningsmetoden innebär en betydande internationell dubbelbeskattning av internationellt verksamma företag, just det som det internationellt mellanstatliga samarbetet syftar till att undvika. Spridningen av delstaternas tillämpning av metoden till verkliga stater skulle innebära att de mödosamt uppbyggda principerna för beskattning av internationellt verksamma företag raserades vilket skulle vara olyckligt både sett ur företagets och *fiscus'* i respektive land synvinkel. Metoden är emellertid föremål för forskning, framför allt i USA men även i Sverige genom det pågående forskningsprojektet vid universiteten i Stockholm och Uppsala.

Arm's length-metoden har, dess obestridliga fördelar gentemot den globala metoden till trots, emellertid en betydande nackdel, nämligen problemet med att fastställa det riktiga *arm's length*-priset. Problemet är internationellt sett mycket uppmärksammat enär flertalet länder tillämpar *arm's length*-metoden. Bl. a. därför tillsatte OECD:s Committee on Fiscal Affairs en särskild arbetsgrupp för att titta närmare på problematiken. Resultatet av arbetet redovisades i en av denna kommitté år 1979 lämnad rapport betitlad "*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*", vilken ansågs vara så betydelsefull att den genom ett särskilt beslut av OECD:s råd samma år gjordes tillgänglig för publicering. Rapporten har rönt stor uppmärksamhet utomlands och det anses allmänt att den även kommer att få stor betydelse för tolkningen av dubbelbeskattningsavtalen. Den kanske viktigaste impulsskällan på området torde dock vara anvisningarna till sektion 482 i USA:s Internal Revenue Code. Nyligen har Västtyskland reviderat sin korrigeringsregel och i samband därmed tog det intryck av de amerikanska anvisningarna. Även OECD-rapporten synes ha inhämtat

impulser därifrån. Det svenska forskningsprojektet kommer därför att studera dessa källor.

Genomgången av det svenska regelkomplexet beträffande beskattning av internationellt verksamma företag utkristalliserade huvudsakligen två brister vilka var dels beskattning av filialer, dels den svenska korrigeringsregeln. Båda dessa problem är emellertid föremål för intresse från utrednings- och forskningshåll. Beträffande filialbeskattningsproblemen utredes dessa för närvarande av de skatteavräkningssakkunniga, vilka förväntas avge ett delbetänkande i saken redan någon gång under innevarande år. Vad gäller den svenska korrigeringsregeln så framstod den som mycket otillräcklig, trots de två revideringar som genomförts sedan regelns tillkomst. Den allvarligaste bristen torde vara att den är i total avsaknad av anvisningar om hur ett riktigt arm's length-pris skall fastställas. Särskilt intressant var att notera den betydelse som ovannämnda OECD-rapport haft vid rättstillämpningen för att fylla ut denna lucka. Såväl processparterna som den dömande instansen har åberopat rapporten i ett flertal mål. *Det synes därför mycket angeläget* – i avvaktan på forskningsprojektets resultat – *att sprida kunskap om rapporten och dess innehåll* bland såväl skattemyndigheter som företag. Detta är också vad OECD-rådet självt rekommenderar. Spridningen torde ske effektivast genom att *rapporten snarast översättes till och utges på svenska*. Även det sistnämnda rekommenderas av rådet. Det torde vara högst troligt att OECD-rapporten får en betydande roll vid en eventuell omarbetning av den svenska korrigeringsregeln. Att den redan har det idag har praxis klart framvisat. Angående det svenska forskningsprojektet beräknas det vara avslutat 1986/87. Resultatet kommer att redovisas i två etapper. Den första etappen kommer att omfatta dels en studie i vilka principer som multinationella företag kan och bör beskattas efter och vad olika mellanstatliga organisationer rekommenderar, dels en utvärdering av korrigeringsreglerna i USA och Västtyskland och dels en studie i den svenska korrigeringsregeln och en kartläggning av svensk rättspraxis. Detta beräknas vara klart någon gång under 1986. Den andra etappen som beräknas vara klar året därpå omfattar dels en detaljerad studie i de amerikanska anvisningarna, dels förslag till hur en svensk korrigeringsregel bör utformas.

11 Litteratur och övrigt källmaterial

För genomförandet av detta arbete har flera olika offentliga publikationer anlitats: offentliga utredningar (SOU), propositioner, departementspromemorior (Ds) m. m. Avsnittet 4.3 om den svenska korrigeringsregeln bygger huvudsakligen på material till Richard Arvidssons tillkommande avhandling. I övrigt har följande litteratur anlitats:

Arvidsson, G	Internpriser, Stockholm 1971
Arvidsson, R	Dolda inkomstöverföringar inom internationellt verk- samma företag. — En genomgång av praxis såvitt gäller tillämpligheten av 43 § 1 mom. KL. Forskningspro- moria 1983.02.11. Stockholms universitet.
Arvidsson, R	Sweden: Arm's length tests on foreign oil companies (kommande artikel i Intertax).
BRÅ PM 1980: 3	Utlandsbeskattning 1, Stockholm 1980.
Dahlman, R	Internprissättning inom internationella koncerner, Ekono- men 11/1979 sid. 45 ff.
Fernström, O	Beskattning av internationella bolag, ur Skatteplanering I, Stockholm 1973.
Francke, J Hallin, Y Skurnik, H	Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet, översättning av Model Double Taxation Convention on Income and on Capital — Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1977, Falun 1982.
Hagegård, S	Exempt och credit efter 1982 års ändringar av avräknings- reglerna, Svensk Skattetidning 1983, sid. 649–671.
Lindencrona, G	Skatter och kapitalflykt, Stockholm 1972.
Lodin, S-O	Criteria for the allocation of items of income and expenses between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions, Sweden, Cahiers de Droit Fiscal International, LVIb, sid. 313–332.
Lodin, S-O	Internationella företags beskattning, Nordiska skatteve- tenskapliga forskningsrådets skriftserie, Nr 6, Stockholm 1979.
Lodin, S-O Lindencrona, G Meltz, P Silfverberg, C	Welinder's Beskattning av inkomst och förmögenhet, Lund 1983.
Mattsson, N	Svensk internationell beskattningsrätt, 6:e uppl., Lund 1982.
Mattsson, N	Inkomstöverföring mellan rörelseidkare genom felaktig prissättning, Svensk Skattetidning 1978, sid. 406–423.
Mattsson, N	Några utvecklingsfrågor i svensk internationell beskatt- ningsrätt. Genomgång av praxis, Svensk Skattetidning 1982, sid. 457–474.
OECD	Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1979, Paris 1979.
Sandström, K G A	Om beskattning av inkomst av rörelse, Stockholm 1944.
Sandström, K G A	Svenska dubbelbeskattningsavtal, Stockholm 1949.
Söderström, C	Beskattning av internationella transaktioner, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, Nr 10, Göteborg 1982.
Welinder, C	Beskattning av inkomst och förmögenhet, Del 1, 8:e omarbetade uppl., Malmö 1981.
Wingqvist, L	Underskott av verksamhet i utlandet, Skattenytt 1982, sid. 490–496.

Citerade rättsfall

RÅ 1921 ref 41
1933 Fi 158
1935 Fi 59
1944 Fi 1125–1126
1946 Fi 141
1948 Fi 776–778
1952 ref 39
1956 ref 13
1967 Fi 1247
1969 Fi 1242
1970 Fi 923
1977 Aa 49
1978 Aa 216
1979 Aa 121
1979 I: 40
1979 I: 98
1980 Aa 114
1980 I: 59
1981 Aa 81
1983 I: 13

Mellan kommunala skatterätten Dom 1983.12.30 Nr 22 (Shell)
1984.01.20 Nr 7 (Mobil Oil)
1984.01.20 Nr 8–12 (Shell)

Kammarrätten i Göteborg Dom 1982.06.24 (Edit)
1983.03.01 (Upjohn)

Kammarrätten i Stockholm Dom 1983.03.01 (Kone Hissar)

RIKSDAGENS REVISORER

TILLÄGGSPROMEMORIA

I:a utredningsenheten

1984-06-05

Nils-Fredrik Carlsson

Multinationella företags skatteförhållanden

I Bakgrund

På förslag av riksdagens skatteutskott har riksdagens revisorer på sin granskningsplan tagit upp frågan om de multinationella företagens skatteförhållanden. Som bakgrund till utskottets förslag kan nämnas följande.

År 1970 beslöt riksdagen (BevU 1970: 53, rskr 1970: 345) att av regering-
en begära en utredning angående de multinationella företagens beskattning.

Beslutet var föranlett av motioner (I: 776 och II: 917 samt I: 800 och I: 926 år 1970) vid detta års riksdag i vilka yrkades att skattereglerna skulle effektiviseras i syfte att förhindra skatteflykt hos utländska företag verk-
samma i Sverige.

Bevinningsutskottet framhöll i sitt uttalande bl. a. följande i frågan.

Enligt utskottets mening är det angeläget att utländska dotterbolag i Sverige – liksom svenska dotterbolag utomlands – redovisar en vinst i verksamhetslandet som står i rimlig proportion till omfattningen av företagens verksamhet och konkurrensläget i respektive länder. Utskottet har vid behandlingen av de förevarande motionerna haft tillgång till uppgifter rörande de belopp som dotterbolag till vissa mera betydande utländska företag uppgivit till beskattning här i riket under åren 1961–1970. Av dessa uppgifter framgår att flertalet utländska företag betalar svensk skatt i proportion till omfattningen av företagets verksamhet här i landet. Utskottet har emellertid också uppmärksammat att några företag – däribland utländska oljebolag – trots en mycket betydande omsättning inte på flera år uppgivit någon till statlig inkomstskatt skattepliktig inkomst i Sverige eller en inkomst som är obetydlig i förhållande till den redovisade omsättningen. Det kan enligt utskottets uppfattning inte uteslutas att i berörda fall förekommit obehöriga vinstöverföringar till utlandet eller att eljest åtgärder vidtagits i syfte att nå inte avsedda fördelar vid den svenska beskattningen. Till förekommande härav synes en skärpning av gällande bestämmelser påkallad.

Mot bakgrunden härav och av vad tidigare anförts anser utskottet sig böra förorda en utredning om de multinationella företagens beskattning. Utskottet vill i sammanhanget erinra om att OECD f. n. utför vissa förberedande undersökningar angående de multinationella företagen och avser att på dagordningen ta upp ett studium av företagsbeskattningens internationella verkningar, bl. a. skattebehandlingen av multinationella företag. Inom finansdepartementet undersöks f. n. möjligheterna att förbättra det svenska regelsystemet beträffande taxeringen av de multinationella företa-

gen, såväl de utländska företagen här i landet som svenska företag med dotterbolag utomlands.

I juni i år tillsattes en företagsbeskattningskommitté med ett mycket omfattande och därför sannolikt tidskrävande utredningsuppdrag. Även om de för denna utredning utfärdade direktiven kan anses omfatta även de multinationella företagens beskattning anser utskottet, med hänsyn bl. a. till den betydelse utskottet tillmäter den aktuella frågan och till att utredningen bör bedrivas skyndsamt, att översynen av de multinationella företagens beskattning bör ske inom ramen för en särskild utredning.

Riksdagens skrivelse i frågan är fortfarande föremål för regeringens prövning. I anmälan till riksdagen den 10 november 1983 (Skr 1983/84: 80) har regeringen meddelat följande angående sina åtgärder i anledning av skrivelsen.

Frågan om beskattningen av multinationella företag berördes i företags-skatteberedningens slutbetänkande SOU 1977:86 (s. 571). Något förslag lades inte fram. Frågan bereds alltjämt inom regeringskansliet. Pågående utredningar inom bl. a. OECD och EG avvaktas.

Skrivelsen är ännu inte slutbehandlad.

I budgetpropositionen 1982/83: 100 (Bil. 9 s. 18) har finansministern meddelat följande rörande kontrollen av de multinationella företagens skatteredovisning.

Riksskatteverket har under hösten 1981 påbörjat en granskning av de största multinationella företagen med omfattande utlandsaffärer. Verket har för innevarande budgetår tilldelats särskilda medel för denna verksamhet. Jag anser insatser av ovanstående karaktär mycket angelägna och riksskatteverket bör därför tillföras särskilda medel för att kunna utföra insatser av offensiv karaktär inom skattekontrollens och indrivningsväsendets områden.

2 Revisorernas åtgärder

Revisorerna har låtit göra en fördjupad förstudie av läget på detta område. I *bifogade* förstudie, utarbetad av professor Gustaf Lindencrona och forskningsassistent Richard Arvidsson (1984-05-10), ges en nulägesbeskrivning av förhållandena på området. Särskilt har behandlats problemen med internprissättning. Några särskilda förslag till åtgärder framläggs inte i förstudien. Dock förordar man att i avvaktan på resultatet av det forskningsarbete som bedrivs vid universiteten i Stockholm och Uppsala och som beräknas vara avslutat någon gång under 1986-87, kännedom om OECD:s rapport "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" sprids. Detta bör ske genom att rapporten översätts och ges ut på svenska.

3 Överväganden

Multinationella företags verksamhet i Sverige är omfattande. År 1978 var de svenska multinationella företagens andel av industrisysselsättningen i Sverige ca 48% och de utländska företagens andel ca 6%. Sammantaget var alltså över hälften av industrisysselsättningen i Sverige hänförlig till internationella företag. Den totala koncernomsättningen för svenska multinationella företag som var verksamma 1965–1978 var vid slutet av perioden 142 560 milj. kr.

Det är med hänsyn till omfattningen viktigt att frågorna om de multinationella bolagens beskattning belyses. Väsentligt är också att multinationella bolag beskattas på samma sätt som rent inhemska bolag. Bolag som bedriver verksamhet såväl inom som utom landet bör inte ha möjligheter att tillskansa sig skatteförmåner som snedvrider konkurrensen gentemot rent inhemska företag.

Följande åtgärder kan övervägas för effektivisering av beskattningen av de multinationella företagen.

3.1 Förstärkt kontroll

I den fördjupade förstudien har konstaterats ett behov av omfattande skattekontroll i form av revision hos de multinationella företagen. Skatterevision hos storföretag är vanligen mycket resurskrävande. Ofta åtgår 100–200 arbetsdagar. I gengäld blir arbetsresultatet i form av förslag om påföring av tillkommande skatt ca 10 ggr större per arbetstimme än vid övrig revisionsverksamhet. Uttryckt i kronor innebär detta ca 100–150 000 kr. per arbetsdag.

Revision hos multinationella företag ställer höga krav på kvalificerad personal. Det är därför ett problem att den högst kvalificerade personalen i stor utsträckning lämnar länsstyrelserna och riksskatteverket för att ta anställning i det privata näringslivet.

Med hänsyn till det anförda bör

- revisionerna av multinationella företag i Sverige utökas,
- antalet kvalificerade revisorer på detta område utökas genom utbildning.
- den kvalificerade, reviderande och processförande personalens lönesättning uppmärksammas.

3.2 Processföring

Bevisläget har i ett flertal fall visat sig vara svårt för det allmännas företrädare. Detta hänger delvis samman med att utredningen vid t.ex. felaktig internprissättning ofta är så tidsödande att eftertaxering måste tillgripas. Detta innebär att taxeringsintendenterna måste visa att ett yrkat

avdrag inneburit att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift som medfört att skatt påförts med för lågt belopp. Det bör understrykas att det är den skattskyldige som förfogar över bevismaterialet i dessa frågor. För att främja effektiviteten skulle följande åtgärder kunna övervägas.

- bestämmelserna i 43 § 1 mom. KL ändras så att det räcker med att *sannolika skäl* för en felaktig prissättning visas för att korrigering skall kunna göras,
- multinationella företag bör i ökad utsträckning åläggas att *dokumentera* sina interna transaktioner; avsaknaden av dokumentation bör därefter vara tillräcklig grund för att eftertaxering skall kunna ske om det allmänna visar sannolika skäl enligt ovan.

Eftertaxering innebär ofta en onödigt omfattande omgång. Därför bör man överväga om inte beskattningsmyndigheterna bör ges möjlighet att ersätta eftertaxeringsförfarandet med en rätt att träffa avtal med skattskyldig om erläggande av tillkommande skatt, dock endast då den skattemässiga bedömningen för båda parter framstår som klar.

Nuvarande möjligheter att ansöka om eftertaxering bör kvarstå för de fall där uppgörelse ej kan träffas. Vidare bör, där uppgörelse träffats, möjligheter införas att inom viss tid få denna prövad av skattedomstol.

Som tidigare nämnts tar det lång tid att utreda multinationella företags skatteförhållanden. På grund härav kan ifrågasättas om inte *möjligheten att väcka talan mot bolag enligt 43 § 1 mom. KL* bör kunna förlängas till 10 år.

3.3 Övrigt

Även efter dessa åtgärder torde en del problem av såväl rättslig natur som bevisvärderingsnatur kvarstå vid tillämpningen av 43 § 1 mom. KL. Så finns t. ex. inte fastställt efter vilka principer rätt "armslängdspris" skall bestämmas. För att komma till rätta med detta och andra problem bör *anvisningar och föreskrifter för tillämpningen av 43 § 1 mom. KL* snarast utfärdas.

Till ledning för arbetet bör undersökas hur OECD:s rapport "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" kan användas i svensk rätt. *Rapporten bör översättas till svenska.*

I praxis har förekommit att 43 § 1 mom. KL inte ansetts tillämplig på annat inkomstslag än rörelse. Detta kan leda till kringgående av reglerna. Enligt vår mening bör lagrummet kompletteras så, att det framgår att det är *tillämpligt på alla inkomstslag.*

4 Förslag

Som ett ytterligare led i ärendets beredning innan slutliga beslut fattas bör yttranden inhämtas över den fördjupade förstudien och denna tilläggspromemoria från beskattningsmyndigheter, skattedomstolar och intresseorganisationer.

Bilaga 3

Dnr 1982: 38

**Remissyttranden över förstudie rörande beskattning av
multinationella företag och tilläggspromemoria**

Remissyttranden har avgetts av följande:

Statliga myndigheter

Riksskatteverket

Bokföringsnämnden

Kammarrätten i Stockholm

Göteborg

Sundsvall

Jönköping

Länsrätten i Stockholms län

Malmöhus län

Göteborgs och Bohus län

Mellankommunala skatterätten

Universitetet i Stockholm

Universitetet i Uppsala

Länsstyrelsen i Stockholms län

Malmöhus län

Göteborgs och Bohus län

Utredningen om säkerhetsfrågor m. m. i skatteprocessen (USS)

Andra än statliga myndigheter

Sveriges advokatsamfund

Föreningen auktoriserade revisorer

Sveriges industriförbund

Svenska arbetsgivarföreningen, SAF

Tjänstemännens Centralorganisation, TCO

Centralorganisationen SACO/SR

Landsorganisationen i Sverige, LO

Avgivna remissvar återges i det följande i sin helhet.

RIKSSKATTEVERKET

Riksdagens revisorer
I:a avdelningen**Remissyttrande angående multinationella företags skatteförhållanden**

(I bilaga)

Genom remiss den 12 juni 1984 till riksskatteverket (RSV) har riksdagens revisorer hemställt om yttrande över

- a) förstudien Beskattning av multinationella företag, 1984, upprättad vid Stockholms Universitet,
- b) en tilläggspromemoria av den 5 juni 1984 angående multinationella företags skatteförhållanden, upprättad av riksdagens revisorer, I:a utredningsenheten, samt
- c) beskattningsförhållandena på området.

RSV får med anledning härav anföra följande.

Förstudien

Förstudien är i huvudsak endast en redogörelse för lagstiftning och praxis. Den innehåller inga närmare analyser av beskattningsproblemen på området. I förevarande sammanhang är därför värdet av förstudien mycket begränsat. RSV framför här endast några allmänna synpunkter som främst berör förhållandet mellan den svenska korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, och de svenska dubbelbeskattningsavtalen.

På ett allmänt plan har förhållandet mellan nationell lagstiftning och internationell reglering uppmärksamrats i förstudien. I diskussionen om unitary tax eller den globala fördelningsmetoden (s. 5-7) konstateras bl. a. (s. 80), att "erfarenheterna illustrerat behovet av internationellt gemensamma beräkningssätt" samt vidare att spridningen av unitary tax-metoden från amerikanska delstater till verkliga stater "skulle innebära att de mödosamt uppbyggda principerna, för beskattning av internationellt verk-samma företag, raserades vilket skulle vara olyckligt både sett ur företagens och fiscus' - - - synvinkel".

I några ord (s. 10) om "nationella åtgärder av skatteflyktslagens typ" konstateras, att denna lags räckvidd är synnerligen begränsad på det internationella området p.g.a. "den betydelse dubbelbeskattningsavtalen där har. Dessa - - - avtal tar ju över den interna svenska lagstiftningen."

Korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL behandlas tämligen utförligt i förstudien. Emellertid saknas en närmare orientering om regelns förhållande till den gängse korrigeringsregeln i de svenska dubbelbeskattningsavta-

len (jämför vad som sägs på s. 24, 25 och 32). RSV anser en sådan orientering nödvändig för att den faktiska effekten av ändringar i den interna svenska korrigeringsregeln rätt skall kunna bedömas. I korthet kan följande sägas om förhållandet till dubbelbeskattningsavtalen.

Regeln i 43 § 1 mom. KL överensstämmer vad gäller själva inkomstjusteringen med motsvarande regel i artikel 9 i OECDs modellavtal. Genom 1982 års ändring beträffande bevisbördan i den svenska regeln har emellertid åstadkommits en principiell skillnad mot OECD-regeln. För prisjustering enligt den svenska regeln räcker det att "det finns sannolika skäl att anta" att intressegemenskap mellan berörda företag föreligger. Prisjustering enligt OECD-regeln förutsätter att det visats att intressegemenskap föreligger.

Antag att fråga är om ett bolag i Sverige och ett bolag i en främmande stat, med vilken Sverige har dubbelbeskattningsavtal. I avtalet finns med förebild i OECDs modellavtal en artikel om inkomstkorrigering. Köp och försäljning av varor och tjänster har skett mellan bolagen. I Sverige uppkommer frågan att genom prisjustering höja det svenska bolagets inkomst. Det är ej klarlagt att det föreligger ekonomisk intressegemenskap mellan bolagen, men det finns sannolika skäl att anta det.

Till en början kan konstateras, att avtalsbestämmelserna om inkomstkorrigering torde vara av deklaratorisk karaktär. Ett klart syfte med den är att klarlägga dels att en stat under vissa förutsättningar skall sänka ett koncernbolags beskattning, dels också att sådan ekonomisk dubbelbeskattning som kan följa av inkomstkorrigering får omfattas av särskild ömsesidig överenskommelse mellan staterna. På grund av avtalsreglernas karaktär torde Sverige vara oförhindrat att göra inkomstkorrigering enligt 43 § 1 mom. KL, även om en sådan korrigering kan göras endast på grund av den särskilda bevisregeln.

Om sådan inkomstkorrigering sker, uppkommer emellertid en ekonomisk dubbelbeskattning som torde medföra att något av bolagen gör framställning till den behöriga myndigheten i hemviststaten, hävdar att beskattning skett i strid mot dubbelbeskattningsavtalet och yrkar att myndigheten skall vidta åtgärder för att undanröja dubbelbeskattningen. För svensk del vore med utgångspunkt i 43 § 1 mom. KL det naturliga att det utländska bolagets inkomst sänktes i motsvarande mån som det svenska bolagets inkomster höjts. Vid tillämpning av avtalsbestämmelserna kan emellertid den svenska behöriga myndigheten i förhandlingarna med den behöriga myndigheten i den andra staten med hänsyn till avtalets i förhållande till 43 § KL restriktivare bestämmelser om inkomstkorrigering komma att få gå ifrån denna ståndpunkt, om det *ej klarlagts* att ekonomisk intressegemenskap förelåg mellan bolagen. Sverige måste då åter sänka det svenska bolagets taxering.

Sverige har dubbelbeskattningsavtal med de flesta andra länder med vilka vi har handelsförbindelser. Exemplet visar därför enligt RSVs upp-

fattning på en grundläggande svårighet när det gäller att skärpa den svenska korrigeringsregeln.

Till vad nu sagts om 1982 års ändring vad avser bevisbördan beträffande intressegemenskap kan tilläggas att ändringen internrättsligt i det närmaste torde sakna praktisk betydelse. I förstudien har "starkt" ifrågasatts (s. 43) huruvida lagändringen verkligen var nödvändig för att uppnå syftet med en omfördelning av bevisbördan. En genomgång av de senaste 20 årens rättsfall på området visar, att tvivlet är befogat. Endast något enstaka mål har nämligen avgjorts till *fiscus'* nackdel på den grund som ändringen tog sikte på, nämligen att kravet på full bevisning i fråga om intressegemenskap reducerades till sannolikhetsbevisning.

I förstudien framförs (s. 58 och 77) som en sammanfattande synpunkt på den svenska interna korrigeringsregeln att den, trots de två ändringarna år 1965 respektive 1982, kan anses vara helt innehållslös. Enligt RSVs mening är detta omdöme inte riktigt i den mån det avser det materiella innehållet i regeln. Vid undersökning av i vilken utsträckning regeln över huvud taget kan komma att tillämpas bör även hållas i minnet att den med 1982 års ändring samtidigt för fåmansföretag utvidgade uppgiftsskyldigheten, som infördes i en ny 26 a § taxeringslagen (1956: 623). TL. tillämpats första gången vid 1984 års taxering. Det är därför ännu för tidigt att yttra sig om vilka effekter den utvidgade uppgiftsskyldigheten kan ha för tillämpningen av 43 § 1 mom. KL.

RSV anser att de för *fiscus'* negativa utgångarna av inkomstkorrigeringsmål många gånger inte berott på korrigeringsregeln som sådan utan haft mera allmänna orsaker, som haft att göra med bevisvärdering, förhållandet mellan civilrättsliga och skatterättsliga regler, bevisbördans placering, beskattningsårets slutenhet, tid för eftertaxering, m. m. Ett reformarbete för att effektivisera beskattningen av multinationella företag bör därför enligt RSVs uppfattning inte ensidigt inriktas på de materiella bestämmelser som särskilt berör sådana företag utan även i stor utsträckning bearbeta de nämnda, mera vidsträckta frågorna. Görs ändringar alltför speciella, uppstår dessutom lätt skevheter i regelsystemet: man får ett "lapptäcke".

Vad gäller egentlig prisjustering måste dock sägas att korrigeringsregeln lider av en inneboende brist, nämligen svårigheten att bestämma ett marknadspris. För att komma till rätta med denna svårighet torde man dock få tänka sig inkomstkorrigeringar på principiellt sett helt annorlunda grunder, t. ex. omsättning, insatt kapital eller liknande. Eftersom på sådana grunder betingade inkomstkorrigeringar lätt skulle komma i konflikt med dubbelbeskattningsavtalen, fordras åter att regler för sådana korrigeringar skulle göras i internationellt samarbete.

Tilläggspromemorian

Allmänt

Frågan om armlängdsprincipen och andra problem i samband med beskattning av internationella företag har generellt sett hittills varit föremål för mycket liten diskussion i Sverige. Så har t. ex. först under senare år processer i större utsträckning börjat föras om prissättningsfrågor. Diskussionen har nått längre inom internationella organ som OECD och i de ledande industri- och världshandelsländerna. Inom de senare har man även i större utsträckning vidtagit olika administrativa och processuella åtgärder inom området. Så har t. ex. skattemyndigheterna i USA och Västtyskland sedan flera decennier avsatt stora resurser för kontroll av transaktioner mellan internationellt verksamma företag i intressegemenskap.

De svenska erfarenheterna är hittills tämligen skiftande, så som lätt blir fallet med få avgöranden i högsta instans. Det är av flera skäl viktigt att erfarenheterna successivt utökas, sammanställs och analyseras. Inte minst är det av väsentlig betydelse att få till stånd regler och rättstillämpning som medför att konkurrensneutralitet kan upprätthållas mellan inhemska och utländska företag. Inom RSV har nyligen arbete med probleminventering, sammanställning och analys påbörjats i en särskild arbetsgrupp. RSV bilägger en första från arbetsgruppen den 22 oktober 1984 utgiven promemoria. PM rörande beskattning av vissa utlandstransaktioner. PM 1.

De förslag och synpunkter som framförts i tilläggspromemorian har inte motiverats närmare. Belysande bakgrund har inte heller givits. Möjligheterna att lämna synpunkter på promemorian är därför mycket begränsade.

Förstärkt kontroll

Det är angeläget att i ökad omfattning granska de multinationella företagen med avseende på prissättningsfrågor, även om det är mycket svårt att finna i skattesammanhang godtagbara internpriser. Inom RSVs kontrollavdelning förbereds ytterligare revisioner avseende internationellt verksamma bolag samt byggs upp en kompetens på området.

Som anförts i tilläggspromemorian bör utbildningen förbättras. Inom RSV har sedan två år utbildningen i internationell beskattning byggts på med en särskild, mera avancerad kurs som berör bl. a. processuella problem vid tillämpning av 43 § 1 mom. KL.

Lönesättningsfrågan måste fortsatt uppmärksammas. Det är notoriskt att avgången varit stor bland revisorer och processförande personal och att svårigheterna att få kompetenta ersättare är mycket stora. Antalet revisorer och processförare som har sådan särskild kompetens att de kan anförtros mål som gäller prissättningsfrågor är ytterst begränsat. Sannolikt är det endast inom RSV som det finns i och för sig tillräcklig kompetens på området. Trots att RSV successivt byggt upp en särskild kompetens för revision och process rörande prissättningsfrågorna, är det för närvarande högst tio personer som har denna kompetens.

Processföring

En sänkning av beviskraven för det allmänna till "sannolika skäl" skulle i och för sig öppna möjlighet för den fiskala sidan att lättare få bifall till yrkanden rörande prissättningsfrågor. Med hänsyn till allmänna rättviseskäl och det ovan diskuterade förhållandet mellan intern svensk rätt och dubbelbeskattningsavtalen är en sådan ändring av kraven på bevisningen dock ingen lämplig åtgärd. Med allmänna rättviseskäl avser RSV önskemålet om systematiskt sett så likformiga rättsregler som möjligt och det konstitutionellt tveksamma med regler som alltför utträrat kommer att rikta sig mot vissa grupper av skattskyldiga. Även den ovan påtalade olägenheten om specialregleringar ("lapptäckes"-effekten) talar emot den föreslagna ändringen.

RSV anser i stället att det i första hand är kraven på företagens medverkan vid en utredning som måste höjas. Ovilja att medverka måste för företagen på något sätt få negativa beskattningseffekter. Det bör inte vara möjligt att med framgång för ett koncernbolag kunna hänvisa till att det visserligen finns dokumentation, att denna finns hos moderbolaget i utlandet men att det sistnämnda bolaget inte vill ställa dokumentationen till förfogande. Det måste även undersökas huruvida kraven på dokumentation avseende räkenskapsmaterial o. dyl. och på uppgiftsskyldigheten i deklarationen skall höjas. Vad gäller utökad uppgiftsskyldighet i deklarationen måste emellertid enligt RSVs uppfattning stor försiktighet iakttas och en noggrann avvägning göras mellan fördelarna ur kontrollsynpunkt och olägenheterna för den skattskyldige.

Som ett viktigt exempel på de av RSV framförda allmänna synpunkterna att i stället för att ändra 43 § 1 mom. KL ändra bakomliggande, mera allmänna förhållanden kan framhållas ett ökat krav på att kostnadsposter verifieras i bokföringen. Sådana skall visserligen redan i dag enligt allmänna regler och god bokföringssed verifieras. Avdragsrätten är emellertid – bl a med hänsyn till den fria bevisvärderingen – inte villkorad av att verifiering finns. RSV anser att man bör överväga att göra – åtminstone viss – avdragsrätt beroende av att verifiering finns i bokföringen. Verket hänvisar i detta avseende till vad arbetsgruppen anfört i sin promemoria avsnitten 2 och 3.

Vad gäller ett "förhandlingsinstitut" för slutande av avtal mellan beskattningsmyndigheten och den skattskyldige kan först allmänt konstateras att den processuella ordningen för tillämpning av korrigeringsregeln i dag ter sig föråldrad. När man år 1965 undantog denna fråga TNs beslutskompetens var motiveringen att det i regel krävdes en taxeringsrevision och att TNs möjligheter att skaffa in tillräckliga uppgifter var mycket små. I dag är situationen starkt förändrad. Genom RS-reformen har införts tjänstemannagranskning, längre taxeringsperiod och taxeringsbesök. Vidare görs numera taxeringsrevisioner även i första instans. En följd av det skulle vara att omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. KL skulle –

på samma sätt som ärenden om ackumulerad inkomst, avräkning av utländsk skatt samt, i princip, skattetillägg och förseningsavgift – föras över till TN. Genom bl. a. de ökade möjligheter som härigenom skulle uppstå för mera informella kontakter mellan myndigheten och den skattskyldige skulle omräkningsfrågorna kunna hanteras med större smidighet än när de förs direkt till domstol.

En sådan överföring till TN av omräkningsfrågorna skulle emellertid – trots de allmänna nu nämnda skäl som talar för det – enligt RSVs uppfattning inte vara lämplig att göra. Ärendena är för komplicerade och för närvarande för sällsynta för att tillräcklig grad av erfarenhet skall kunna finnas i alla län. RSV anser därför att man i stället bör överväga att för dessa frågor tillskapa en central beslutskompetens.

Vad som i tilläggspromemorian avses med att beskattningsmyndigheterna skulle få rätt att "träffa avtal" med skattskyldig om erläggande av tillkommande skatt framgår inte. Förslaget är emellertid intressant och det bör utredas närmare.

En förlängning av fristen att väcka talan i 43 § 1 mom.-mål kan i och för sig tyckas önskvärd. RSV anser ändå – med hänsyn till ovan åberopade allmänna skäl mot för begränsade ändringar – att det är mycket tveksamt med en sådan partiell ändring. Som andra problem i sammanhanget kan emellertid nämnas fall då en framställning om eftertaxering ogillats på grund av invändningar som avsett rättshandlingar som ägt rum före femårsperioden. Man kunde överväga att för sådana fall skapa möjlighet att få bryta tidsfristen och verkställa den beskattning rättshandlingarna borde ha lett till.

Övrigt

En översättning av OECD:s skrift "Transfer Pricing" till svenska bör ske.

En utvidgning av 43 § 1 mom. så att bestämmelsen blir tillämplig på *alla* inkomstslag tillstyrks.

Beskattningsförhållandena på området

Förstudien och tilläggspromemorian tar upp vissa problem inom den svenska internationella beskattningsrätten. Rättsområdet innehåller emellertid ytterligare ett stort antal frågor och problem. En del av dessa har hunnit uppmärksammas i arbetsgruppens promemoria, till vilken hänvisas.

Avslutning

RSV vill starkt understryka att det är viktigt att beskattningsfrågorna på det internationella planet uppmärksammas och analyseras samt att kontrollen av multinationellt verksamma företag fortsätter. Frågorna är många

och av mycket varierande karaktär. En del är övergripande och principiellt svårhanterliga. Andra är mindre komplicerade men inte desto mindre betydelsefulla för verksamma förändringar på området.

Det finns en klar gräns mellan å ena sidan klara oegentligheter som t. ex. omfaktureringsaffärer, där debiteringar av olika slag saknar reellt underlag, och å andra sidan styrning av vinster till önskade länder genom att tillämpa prissättningen på varor och tjänster som en "överflyttningsregulator". Det är problem som hänger samman med sistnämnda typ av skatteundandragande som är svårast att hantera av beskattningsmyndigheterna. Ett exempel är frågan om möjligheten att göra inkomstkorrigering när marknadspris inte kan fastställas. RSV vill beträffande denna typ av frågor ytterligare betona de svårigheter som föreligger att genom ensidiga lagstiftningsåtgärder komma till rätta med problemen. En svår fråga av annat slag utgör frågan om "förhandlingsinstitut" för myndigheten och den skattskyldige. Denna fråga bör dock kunna lösas utan att internationella komplikationer uppstår. Svårigheterna får dock inte utgöra hinder för att arbetet rörande dessa frågor bedrivs aktivt och att förslag till åtgärder lämnas.

Exempel på enklare frågor ges i arbetsgruppens promemoria.

RSV anser att det skulle vara en praktiskt oframkomlig och ineffektiv väg att i ett sammanhang söka lösa alla frågor på området. Reformarbetet bör i stället göras kontinuerligt. I arbetsgruppens promemoria ges principförslag till vissa ändringar som man enligt RSVs uppfattning snarast skulle kunna utveckla och genomföra utan att avvakta andra ändringar.

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad generaldirektör. Vid den slutliga handläggningen har även närvarit avdelningsdirektören Hagergård, föredragande.

Lennart Nilsson

Sture Hagergård

PM rörande beskattning av vissa utlandstransaktioner

PM 1 framtagen av en arbetsgrupp inom riksskatteverket

1984-10-22

Denna promemoria har utarbetats av en arbetsgrupp inom RSV bestående av Niclas Virin (avd. D), Peter Nordquist (AO), Kent Karlsson, Parry Jonsson och Frank Lidström (avd. K) samt Rolf Tyllström (avd. Ru). Vid den slutliga utformningen av promemorian har också deltagit Björne Hilerfjord (avd. K). Vidare har visst samråd förevarit med Sture Hagergård (avd. Ru).

Promemorian utgör ett första led i ett uppdrag gruppen erhållit av RSV: s ledning att kartlägga och analysera beskattningsfrågor med internationell anknytning. Avsikten är att gruppens arbete skall fortsätta och att promemorian därvid skall vidareutvecklas. Innehållet i promemorian är således – särskilt avsnitten 1–6 – endast ett första utkast avsett för fortsatta diskussioner.

Promemorian innehåller följande avsnitt:

1. Prissättningsfrågor; inledning och problemställning, sid. 82
2. "Netto-metoden", sid. 84
3. Bevis-, utrednings- och kontrollfrågor, sid. 87
4. Fastställelseform och förhandlingsmekanismer vid tillämpning av 43 § 1 mom. KL, sid. 89
5. Koncerngemensamma kostnader, sid. 94
6. Underkapitalisering, sid. 97
7. 43 § 1 mom. KL avser endast sådana inkomstöverföringar som påverkar inkomst av rörelse, sid. 98
8. Utdelning av fastigheter, aktier och liknande tillgångar, sid. 99
9. FoU-kostnader, immateriella tillgångar m. m., sid. 100
10. Tillämpning av 43 § 1 mom. KL på royalty, sid. 103
11. Kostnader avseende intäkter som undantagits från beskattning genom bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal, sid. 105
12. Förutsätter tillämpning av exempt-bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal att faktisk beskattning ägt rum i det andra landet?, sid. 107
13. Avräkning av utländsk skatt mot garantibelopp, sid. 109
14. Får en korrigerig enligt 43 § 1 mom. KL inräknas i omkostnadsbeloppet för svenskt moderbolags aktier i utländskt dotterbolag? Motsvarande frågeställning då kostnader inte ansetts som avdragsgilla enligt 20 § KL, sid. 110
15. Slutord, sid. 112

1 Prissättningsfrågor; inledning och problembeskrivning

Problemet med de multinationella företagens internprissättning och beskattning är inte bara svenskt eller nationellt. Frågan gäller ytterst fördelningen av beskattningsunderlag mellan två eller flera länder. "Överbeskattning" eller "underbeskattning" kan lätt uppkomma som följd av att olika länder har olika regler för bestämmande av företagens beskattningsunderlag. Som anmärkts i Lindencronas och Arvidssons förstudie "Beskattning av internationella företag" (2.2) uppstår i det första fallet lätt skadeverkningar för sysselsättning och framstegstakt och i det andra fallet snedvridning av den internationella konkurrensen till de rent inhemska företagens nackdel.

Det är således fråga om en mycket speciell situation – det fiskala intresset riktar sig inte mot skatteundandragande i traditionell mening – där företaget, genom sin representation i flera länder samtidigt, har möjlighet att utnyttja olikheter i de olika nationella rättsreglerna på ett sätt som kan göra dessa mer eller mindre verkningslösa. Kommunikationssvårigheter mellan de nationella myndigheterna ställs mot de betydligt smidigare kontakter som företagen inom en grupp har. Därtill kommer att internationellt förgrenade företag för skattekonsultation m. m. är också verksamma och mycket effektiva inom den internationella beskattningens område. Samtidigt måste slås fast att utan noggrann planering av internationellt verksamma företags rörelse kan, på grund av olikheter i nationella skattesystem, "överbeskattning" ske. De vinstfördelningsproblem som uppkommer har ofta inte givna lösningar. Problemen kan behöva analyseras genom förhandlingar mellan de olika ländernas skattemyndigheter. Vinstfördelningsfrågor är därför ofta olämpliga att lösa genom gängse rättsliga prövningsförfaranden i skattedomstol. På grund av att vinstfördelningsfrågor ofta spänner över långa tidsintervaller är också de tidsfrister som gäller för den domstolsmässiga prövningen olämpliga.

Problemets speciella karaktär gör att frågan har fått en särskilt hög aktualitet inom olika internationella organ, bl. a. OECD, som utarbetat såväl modeller för hur dubbelbeskattningsavtal i detta avseende skall utformas som riktlinjer (i rapporten *Transfer Prices and Multinational Enterprises*, Paris 1979) för hur avtalsbestämmelserna bör tolkas och tillämpas.

Den svenska bestämmelsen för hur prissättningen skall ske vid affärer mellan företag i intressegemenskap, och som återfinns i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (KL), ansluter nära till det av OECD formulerade modellförslaget liksom till motsvarande regel i många andra länders interna lagstiftning. Den princip som bär upp regeln brukar kallas *arm's length pricing* (armlängdsprissättning). Principen innebär att vid bestämmande av beskattningsunderlaget skall det pris användas som skulle ha tillämpats vid affärer mellan av varandra oberoende företag.

Principiellt kan detta tyckas nära nog självklart. De praktiska svårighe-

terna är dock mycket stora. OECD-rapporten gör en genomgång av användbara metoder för att bestämma armlängdspriset och föreslår följande som acceptabla.

1. Marknadsprismetoden (comparable uncontrolled price)
2. Återförsäljningsprismetoden (resale price)
3. Additionsmetoden (cost plus)
4. Varje annan godtagbar metod.

Enligt arbetsgruppens mening måste det stå klart att metoderna endast är avsedda att ge hanterliga schabloner för prissättningen.

Det kan här vara på sin plats att påpeka att dessa prissättningsmetoder och vad som i övrigt anförs i OECD:s rapport "Transfer pricing" inte betraktas som en del av den svenska lagstiftningen eller i övrigt är bindande eller normerande för de svenska skattedomstolarna. Skriften har sammanställts av en expertgrupp under OECD:s Committee on Fiscal Affairs och har av OECD:s råd rekommenderats till medlemsstaternas regeringar för att tas i beaktande av staternas skatteförvaltningar. Den svenska interna lagstiftningen innehåller inte något som direkt hindrar att skriftens rekommendationer utnyttjas. Genom dess höga auktoritet kan det därför antas att skriften får betydelse för de svenska skattemyndigheternas och domstolarnas bedömningar i dessa frågor.

Metoder som bygger på armlängdsprincipen är svåra att tillämpa i praktiken. Dels föreligger nästan oöverstigliga problem att fastställa ett pris med hjälp av marknadsprismetoden. Detta beror bl. a. på att det ofta hävdas att ett företags produkter inte har några motsvarigheter på marknaden. Även om marknadspriser på rå- och stapelvaror noteras på råvarubörser eller i branschspecifika tidskrifter är det svårt att bestämma ett marknadspris då detta påverkas av ett flertal faktorer som t. ex. kvalitetsskillnader, kvantiteter, leverans- och kredittider samt kontraktstider. Återförsäljningspris- och additionsmetoderna kräver ofta tillgång till utländska företags räkenskaper. Dessa är dock inte utan vidare åtkomliga för de svenska skattemyndigheterna.

Också på principiella grunder kan det finnas skäl att ifrågasätta armlängdspriset. Företag i intressegemenskap har inte anledning att agera som från varandra fristående företag och gör det inte heller. Transaktioner företas och åtaganden görs som inte skulle ha förekommit mellan fristående. Ett värde kan anses ligga i det förhållandet att koncernen finns representerad i ett stort antal länder. Till vilket företag skall vinsten av denna omständighet hänföras? Drivkraften till internationell koncernbildning är kanske framför allt företagsspecifikt kunnande; know-how o. dyl. har karaktär av kollektiv nyttighet för koncernen. I stor utsträckning blir sådana tillgångar inte föremål för överlåtelse till utomstående. Det kan därför ifrågasättas om marknadsprisjämförelsen över huvud taget är relevant.

Sannolikt under trycket av oförmåga att rätt kunna justera inhemska koncernföretags inkomster har det framför allt i USA under senare år etablerats en inkomstfördelningsmodell av global karaktär. Metoden går i USA under beteckningen Unitary Tax som innebär att all verksamhet i en världskoncern som hör till en viss "unit" (jfr förvärvskälla) slås ihop. Den delstat som tillämpar metoden beskattar sin andel av detta totalbelopp beräknad efter någon standardformel, som normalt baseras på lönekostnader, omsättning och värdet på anläggningstillgångar.

Metoden har på några håll kritiserats kraftigt och avvisas i OECD:s rapport. Konsekvenserna för de företag som beskattas enligt metoden kan bli helt förödande om länderna tillämpar en sådan metod men använder olika beräkningssätt. Lanserandet av unitary taxmetoden har emellertid fött tanken på att underlaget för en inkomstskatt kan bestämmas enligt någon formel som finns inskriven i de skatterättsliga reglerna varvid det skatterättsliga intresset inte underordnas företagsekonomiska eller andra sedvanliga inkomstberäkningsprinciper.

Ställningstagandet till skatteförvaltningens fortsatta agerande beträffande korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL måste därför föregås av en analys av bestämmelsens räckvidd och tillämpning. Analysen bör utföras mot bakgrund av innehållet i artikel 9 i OECD:s modellavtal.

Under senare år har ledningsfunktionerna i flera stora svenska företag flyttats ut ur landet och svenska företag köpts upp och blivit dotterbolag till utländska bolag. Det är viktigt att orsakerna till denna utveckling uppmärksammas, eftersom de har att göra med de grundläggande förutsättningarna för vårt näringsliv. Det fordras politiska ställningstaganden i fråga om åtgärder som avser att påverka utvecklingen.

Arbetsgruppen anser emellertid att utvecklingen även ger anledning till åtgärder som inte är avsedda att påverka den men som behövs för att mota den. Det är av fundamental betydelse att ett "riktigt" beskattningsunderlag i Sverige kan bestämmas. Skattemyndigheterna måste ges resurser och verktyg för att kunna kontrollera att beskattningsunderlaget hos i Sverige verksamma bolag inte beskärs genom oriktig internprissättning eller andra avtal mellan inom en koncern verksamma företag. Arbetsgruppen anser, vilket berörs inledningsvis, att det nästan i högre grad än att "rätt" fördela beskattningsunderlaget inom en koncern mellan olika länder är fråga om att upprätthålla konkurrensneutraliteten mellan inhemska och utländska företag genom att skattereglernas effekter inte bör få tillåtas drabba enbart bolag inom landet.

2 "Netto-metoden"

Taxeringsprocessen är i grunden en beloppsprocess och kvittningsinvändningar från den skattskyldiges sida är inom "ramen" för processen i

princip tillåtna i obegränsad utsträckning. Ett exempel på kvittning är att skattskyldig helt eller delvis kan bestrida bifall till taxeringsintendentens yrkande om höjning av åsatt taxering på grund av en utelämnad intäkt genom att invända att han haft kostnader för intäktens förvärvande som han inte yrkat avdrag för eller att han haft annan avdragsgill kostnad för vilken avdrag inte yrkats i deklarationen. En förutsättning för att kvittningsyrkandet skall godtas är, dels att den skattskyldige kan visa eller åtminstone göra sannolikt att han haft kostnaden och att denna varit av avdragsgill natur, dels att kostnaden är hänförlig till samma beskattningsår som intäkten. Den skattskyldiges materiella rätt till kvittning grundas på stadgandet i 20 § KL om att kostnader för intäkternas förvärvande är avdragsgilla. Något formellt krav på att avdragsposten skall återfinnas i den skattskyldiges bokföring om han är näringsidkare finns inte.

Vid tillämpningen av 43 § 1 mom. KL har en *särskild* form av kvittningsrätt vunnit insteg i rättstillämpningen. Exempel härpå är RÅ 1979 I: 40 och RÅ 1980 I: 59. Omständigheterna i de målen var följande.

RÅ 1979 I: 40

C O Öberg & Co AB (Öberg) hade en fordran på sitt utländska helägda dotterbolag i Portugal. Med hänsyn till att Öberg inte betingat sig ränta på beloppet yrkade taxeringsintendenten att Öberg skulle taxeras upp i enlighet med korrigeringsbestämmelsen i 43 § 1 mom. KL. Mot taxeringsintendentens yrkande invände Öberg att om dotterbolaget hade debiterats ränta på skulderna till Öberg hade dotterbolaget – som sålde hela sin produktion till Öberg – måst höja priset i motsvarande mån, varför Öbergs resultat skulle ha blivit oförändrat. Öberg ansåg med hänsyn härtill att korrigeringsbestämmelsen inte var tillämplig. I sin dom gick regeringsrätten på Öbergs linje och såg således till koncernbolagens samtliga transaktioner.

RÅ 1980 I: 59

Telefonaktiebolaget L M Ericsson (L M) hade under en följd av år lämnat räntefria lån till ett australiensiskt dotterdotterbolag. L M motiverade detta med, att genom denna underlåtenhet hade bolaget uppnått andra fördelar som indirekt mer än väl motsvarade de uteblivna ränteintäkterna. L M anförde att de räntefria lånen var betingade av företagsekonomiska och handelspolitiska skäl. Regeringsrättens majoritet, som gick på L M:s linje, framhöll att en bedömning av korrigeringsbestämmelsen inte kan begränsas till ett led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Även i detta fall lades en helhetssyn till grund för bedömningen om inkomstrekvisitet i 43 § 1 mom. KL var uppfyllt.

Den kvittningsrätt som tillåts i de angivna domarna avviker från den som anges i första stycket och den utgör, enligt arbetsgruppens mening, i princip en utvidgning av den allmänna rätten till kvittning såsom den tidigare hade uppfattats. Rätten innebär att den skattskyldige med framgång kan bestrida bifall till en yrkad höjning av hans taxeringar med tillämpning av 43 § 1 mom. KL genom att åberopa, att även om prissättningen i ett led (det av taxeringsintendenten påtalade) varit felaktig (för låg

när det gäller intäkter, för hög när det gäller kostnader), så har kompensation härför erhållits genom prissättningen vid andra transaktioner mellan bolagen. Till skillnad från den allmänna kvittningsrätten är det inte fråga om i deklarationen utelämnade avdragsposter, utan endast om den prissättning som tillämpats på transaktioner mellan bolagen. Genom RÅ 1980 I:59 har rättstillämpningen t.o.m. utvecklats så långt att inte endast prissättningen på transaktioner mellan två koncernbolag har utgjort grund för kompensationstänkandet, utan detta har grundats på transaktioner i hela koncernen. Rättstillämpningen innefattar också, att inte kvantifierbara invändningar och invändningar av mycket allmän art såsom en hänvisning till företagsekonomiska och handelspolitiska skäl beaktats. Härtill kommer att kravet på att kvittningen skall vara hänförlig till beskattningsåret har släppts.

Enligt arbetsgruppens mening har möjligheterna att framställa kvittningsinvändningar genom de angivna domarna utvidgats på ett sätt som inte kan anses stå i samklang med den i 20 § KL givna utgångspunkten att en skattskyldig endast får avdrag för faktiska kostnader. Rätten, som innebär ett godkännande av *nettoredovisning* av affärstransaktioner mellan företag inom en koncern, har vi valt att benämna "*netto-metoden*". Enligt arbetsgruppens mening måste området för detta slags invändningar beskäras om stadgandet i 43 § I mom. KL överhuvudtaget skall kunna tillämpas.

Från fiskal synpunkt är netto-metoden svårhanterlig med hänsyn bl. a. till att de invändningar som de skattskyldiga kommer med många gånger synes vara efterhandskonstruktioner, vilka vunnit bifall t. ex. på grund av att uppgifterna inte gått att vederlägga och/eller på grund av att det ställs låga krav på den skattskyldige såvitt avser den bevisning han har att presentera. Vidare är invändningarna många gånger inte kvantifierbara (tex att förfarings sättet varit företagsekonomiskt betingat) på samma sätt som belopp som hänför sig till i bokföringen utelämnade intäkter eller utgifter. De inte kvantifierbara kvittningsinvändningarna intar också en särställning i förhållande till utelämnade intäkter och utgifter såtillvida att ett självständigt yrkande från den skattskyldige rörande en sådan post knappast skulle vinna bifall inför en domstol.

Konsekvenserna av praxis är att de taxeringsprocesser som förs av det allmänna svårligen kan vinnas annat än i undantagsfall och då på grund av att den skattskyldige inte kommit med någon invändning i enlighet med det ovan sagda. Med hänsyn till de kunskaper som skattekonsulter m. fl. numera besitter torde emellertid sådana invändningar kunna förväntas i mer eller mindre alla framtida processer.

För att i görligaste mån skapa förutsättningar för dels åsättande av rättvisa taxeringar, dels skälig kontroll av företagens bokföring, bör vissa förändringar komma till stånd. Ett steg i denna riktning vore att höja kravet på den bevisning som de skattskyldiga åberopar i detta avseende (alltså

inte beträffande den allmänna kvittningsrätten enligt första stycket) från "sannolikt" till "visat". I vart fall borde det kunna krävas att skattskyldig, då han kommer med invändningar som bygger på kompensationsstämmandet, kan lägga fram bevisning som visar att detta tänkande faktiskt inverkat på transaktionen. Det kan tilläggas att "god redovisningssed" enligt arbetsgruppens mening torde inkludera kravet på att de olika prestationerna och motprestationerna så långt som möjligt redovisas i företagets bokföring eller – där prestationerna beloppsmässigt inte kan preciseras – redovisningsunderlaget innehåller dokumentation som utvisar faktiska förhållanden (jfr RÅ 1983 1: 19). Möjligheterna till efterhandskonstruktioner skulle då elimineras.

Några betänkligheter mot att i här avsett fall höja kravet på redovisningsskyldigheten från de skattskyldigas sida torde inte finnas enligt arbetsgruppens mening.

3 Bevis-, utrednings- och kontrollfrågor

Bevis-, utrednings- och kontrollfrågor har en central plats i ärenden rörande internationellt verksamma företags beskattning. I det föregående har berörts svårigheter som kan uppkomma för det allmänna när det gäller att vederlägga inte kvantifierbara invändningar (affärsmässigt eller företagsekonomiskt betingad). Svårigheter föreligger även då det gäller att värdera immateriella tillgångar och att få tillgång till central dokumentation. Dessa samt ytterligare faktorer innebär ofta ett oöverstigligt hinder för fiscus att få fram den bevisning som domstolarna kräver. Vissa förslag, hur man skulle kunna komma till rätta med dessa problem, har redan lämnats och kommer även att lämnas i kommande avsnitt. Vad beträffar bevis-, utrednings- och kontrollfrågorna skall dock följande tilläggas.

I taxeringsprocessen gäller såsom en allmän princip att, om fiscus gör gällande att den skattskyldige haft vissa inkomster, han också måste visa att så är fallet för att vinna framgång i en process. När det gäller avdragssidan så åligger det däremot den skattskyldige att visa att han är berättigad till avdraget i fråga. Härvid gäller dock att deklaration och bokföring äger vitsord intill dess annat kunnat visas. Detta medför återigen att – om avdrag skall vägras – det i princip ankommer på fiscus att komma med en sådan bevisning som visar att avdragsrätt inte föreligger. Om den part som bevisbördan ligger på har underbyggt sin ståndpunkt i tillräckligt hög grad, övergår bevisbördan på motparten, som i sin tur kan komma med motargument som gör att bevisbördan åter hamnar på den första parten osv. Bevisbördan och dess placering kan således liknas vid en tennismatch i vilken det endast är frågan om att få bollen över nätet. På vilken sida av nätet bollen ligger/stannar avgörs av domaren. Förhållandet i de internationella matcherna är emellertid, att det finns två nät som domaren har att

rätta sig efter, ett högt för fiscus och ett annat, betydligt lägre, för företagen. De olika höjderna på näten har bestämts av praxis. Ett ytterligare problem – vilket drabbar båda parterna – är att domaren i många fall inte anger var på planen, nära eller långt från nätet, som bollen har stannat.

Det förhållandet att det ställs olika krav på bevisningen från fiscus och den skattskyldiges sida har tidigare behandlats såvitt avser kvittningssituationen. Som ytterligare exempel kan nämnas att fiscus i ett antal mål – förutom annan bevisning – åberopat brev eller andra handlingar som varit mycket misskrediterande för den skattskyldige och av vilka det framgått att de skattskyldiga haft illojala syften med de transaktioner som processen rört. Trots förekomsten av dessa handlingar har fiscus tappat målen och detta p. g. a. bristande bevisning. Jfr NJA 1980 s. 373 och RÅ 1983 1: 19.

Från fiskalt håll upplever man i dag, att bevisskyldigheten är omotiverat tung med avseende på tillämpningen av 43 § 1 mom. KL. Det faktum att bevisskyldigheten är så betungande är en av de grundläggande orsakerna till att det allmänna har svårt att hävda sig i en process. Härtill kommer att det f. n. är förenat med stora svårigheter att få fram central dokumentation. Exempelvis kan rimligheten i en kostnadsdebitering för koncerngemensamma kostnader svårligen bedömas, eftersom revisorn (och därigenom även taxeringsintendenten) nästan uteslutande är beroende av information från företaget. Man kan således säga att det är företaget och inte revisorn som styr en sådan utredning i så måtto att om ett utlämnande av begärda uppgifter av företaget bedöms kunna användas mot företaget i en skatteprocess kommer denna information i regel inte att lämnas ut. Alternativt lämnar företaget en utredning med undvikande eller helt intetsärande svar. Det förekommer även att underlag till verifikationer, avtal och korrespondens, som direkt berör det svenska företaget, inte finns tillgängligt inom Sveriges gränser och att företaget vägrar att tillhandahålla sådana handlingar eller uppger att de förkommit. Härtill kommer att de granskade handlingarna ofta är avfattade på främmande språk. I nuläget är det således oerhört svårt för det allmänna att få en helhetssyn på en utlandstransaktion eftersom bolagen många gånger vägrar att samarbeta med det allmännas företrädare då det gäller att införskaffa material eller upplysningar rörande förhållanden som avser det utländska bolaget.

Ser man till förhållandena i vissa andra länder, ställer man där, för att öka möjligheten till kontroll, höga krav i både formellt och materiellt hänseende när fråga är om företag i intressegemenskap. Uppfylls inte kraven anses förutsättningar föreligga för en korrigering av prissättningen. Sålunda kan krävas för att avdrag skall medges för koncerngemensamma kostnader att följande handlingar skall föreligga:

- Koncerngemensam kostnad total och nedbruten på detaljnivå.
- Skriftligt serviceavtal.
- Revisors intyg.
- Projektredovisning i moderbolaget för en fördelning av huvudkontorets kostnader på moderbolaget självt och koncerngemensam del.

- Garanti för att dotterbolaget inte debiteras kostnaden både direkt och indirekt.
- Underlag i form av tidsredovisning, resplaner etc.
- Dokumentation som visar att överdebitering inte sker, såsom uppställning över moderbolagets kostnader och därav utdebiterad del.
- Konsekvent handlande – samtliga bolag debiteras, även förlustbolag.
- Dokumentation som visar att s. k. ägarkostnad inte inkluderas.
- Uppställning som visar moderbolagets samtliga anställda per funktion med angivande av antalet personer och kostnader och hur stor del därav som avser kostnad att fördela.

Vidare finns i vissa länder speciell lagstiftning som innebär att företag som ingår i internationella koncerner åläggs en vidare informationsplikt än företag med enbart nationell anknytning.

Om kontrollverksamheten avseende de internationellt verksamma företagen även i framtiden skall bedrivas i enlighet med de uttalade intentionerna – vilket arbetsgruppen finner önskvärt – måste en ändring komma till stånd såvitt avser det allmännas bevisskyldighet samt vad avser möjligheterna att kunna få fram central dokumentation (jfr OECD:s rapport, section II punkterna 170–173 och RÅ 1983 I: 19).

En annan fråga som hör samman med bevisningen är domstolarnas värdering av densamma och det sätt på vilket denna värdering kommer till uttryck i deras domar. Många gånger använder sig domstolarna vid sin värdering av lokutioner såsom "har inte visat", "vid en samlad bedömning" och liknande. Någon närmare förklaring varför de finner någonting styrkt eller varför ett visst förhållande inte kan anses vara påvisat i tillräcklig grad saknas ofta. I sådana fall framgår inte heller vilken ytterligare bevisning som skulle ha krävts för att nå fram till målet. Med hänsyn till att domskäl av detta slag kan medföra att processer i onödan förs vidare till nästa instans samt att ytterligare utredning – som även den kan vara onödig – införskaffas är det av stor vikt att domstolarna i högre grad än i dag motiverar sina ställningstaganden på ett mer fullödigt sätt. Det är även av vikt att såväl fiscus som den skattskyldige får klara besked om hur den av honom framlagda bevisningen har värderats då de därigenom bättre kan bedöma sin situation och sitt handlande vid eventuella framtida processer.

4 Fastställelseform och förhandlingsmekanismer vid tillämpningen av 43 § 1 mom. KL.

I tilläggspromemoria 1984-06-05 har riksdagens revisorer i anledning av förstudien "Beskattning av multinationella företag" anför:

Eftertaxering innebär ofta en onödigt omfattande omgång. Därför bör man överväga om inte beskattningsmyndigheterna bör ges möjlighet att ersätta eftertaxeringsförfarandet med en rätt att träffa avtal med skattskyld-

dig om erläggande av tillkommande skatt, dock endast då den skattemässiga bedömningen för båda parter framstår som klar.

Nuvarande möjligheter att ansöka om eftertaxering bör kvarstå för de fall där uppgörelse ej kan träffas. Vidare bör, där uppgörelse träffats, möjligheter införas att inom viss tid få denna prövad av skattedomstol.

Det som revisorerna sålunda redovisar under sina överväganden är en av de mest centrala frågeställningarna i hela problematiken kring tillämpningen av lagrummet ifråga.

I anledning av vad revisorerna anfört får arbetsgruppen peka på att rätten till förhandlingsuppgörelser tillkommer den fiskala sidan i länder som Norge, Danmark, Västtyskland, Storbritannien och Förenta Staterna. I några av dessa länder, bl. a. Storbritannien, innefattar "förhandlingsrätten" även frågor som är tvistiga, dvs. fall där parterna inte kunnat komma överens. Förhandlingsrätten framgår av "The transfer pricing of multinational enterprises, notes by the U. K. Inland Revenue" som bifogas (Bilaga A).

Skulle en rätt att fastställa beskattningsunderlag, i enlighet med det ovan sagda, tillskapas torde antalet fall av korrigeringar med tillämpning av förfarandet antalsmässigt bli ringa. En likformighet vid tillämpningen kräver en "domkrets" som omfattar hela landet. I ett sådant läge torde det därför ligga nära till hands att RSV blir "beskattningsmyndighet".

Härvid kan framhållas, att såvitt rör vissa punktskatter och kupongskatt är RSV redan nu beskattningsmyndighet i "första instans" och motsvarande gäller att länsstyrelsen är "första instans" med avseende på mervärdeskatten. Vidare har RSV, t. ex. enligt kommunalskattelagen, rätt att meddela beslut i vissa dispensärenden.

Arbetsgruppen vill dock tillfoga följande. En grundsats i svensk beskattningsrätt är, att skatten inte kan bli föremål för förhandling. Vad den grundsatsen egentligen innefattar har inte närmare belysts vare sig i lagförarbeten, rättspraxis eller doktrin. Helt klart är egentligen endast, att övervägandena måste ske inom den ram som gällande rätt utgör. Justitieombudsmannen (JO) har haft anledning att i Ingmar Bergman- respektive Westinghouse-affären utveckla sin mening om förekomsten av förhandlingsmekanismer. I Ingmar Bergman-affären (JO 1978/79 sid. 301) anförde JO följande.

"Kohandel" är vanligen benämning på en överenskommelse om kompromissartat samarbete. Uttrycket har i viss mån en nedsättande innebörd. Även om de av (taxeringsintendenten) föreslagna taxeringsåtgärderna förutsatte en kompromiss mellan det allmänna och främst Bergman kan jag inte se något klandervärt i att man på detta sätt, innan process inletts, diskuterar tänkbara beskattningskonsekvenser av olika yrkanden taxeringsintendenten tänkt sig framställa. Sådana kontakter mellan det allmänna och den skattskyldige kan ha stor betydelse, främst ur process-ekonomisk synpunkt.

I Westinghouse-affären hade vederbörande taxeringsintendent beslutat att inte gå till process på grundval av en revisionspromemoria. Efter det att JO funnit att de vinstöverföringstransaktioner som det var fråga om utgjorde en svår skatterättslig problematik anförde han (JO, Beslut 1984-03-16, dnr 2865-1981, sid. 27).

Jag ser alltså ingen anledning att gå in i någon ytterligare analys av Enslöws ställningstagande att inte gå till process – eller göra åtalsanmälan för skattebrott – på grundval av promemorian. De få taxeringsintendenter i landet som har sådana erfarenheter och kunskaper att de kan anföras mål av den här kvalificerade karaktären måste för övrigt av mig och andra tillsynsorgan ges rätt att verka inom en bedömningsram som inte är alltför trång.

Taxeringsintendentens beslut att inte gå till process hade grundats bl. a. på s. k. förprocessuella kontakter som hade ägt rum. JO utvecklade sin mening i anslutning till den uppfattning han haft i Ingmar Bergman-affären. JO anförde följande (a.a. sid. 27 ff).

Allmänt om förprocessuella kontakter mellan företrädare för taxeringsmyndigheter och den skattskyldige

Både under revisionsstadiet – före och efter det revisionspromemorian lagts fram – och under taxeringsintendentens behandling av ett ärende ställs den ansvarige tjänstemannen självklart inför problemet om en fråga skall drivas vidare eller avföras från fortsatt behandling. Svaret på sådana spörsmål skaffar sig tjänstemannen genom en analys av hur det föreliggande utredningsmaterialet skall bedömas mot bakgrund av rätts- och bevisläget. Är det en taxeringsintendent som gör den analysen måste han givetvis söka bedöma hur domstolarna kan tänkas se på saken. Analysen måste också omfatta en bedömning av den skattskyldiges – troliga – agerande i en process. Vilken bevisning kommer den skattskyldige att prestera, vilka blir de rättsliga och sakliga motargumenten, vilka kvittningsinvändningar kommer att göras, på vilka punkter kan medgivanden påräknas, kommer den skattskyldige konsekvensvis att anföras s. k. reservationsbesvär på någon punkt och hur skall jag gardera mig mot det, när jag väl är inne i processen bör jag då räkna med att den skattskyldige byter grund och hur skall jag bemöta det? Fler exempel på de frågor som en taxeringsintendent måste ställa sig när han bereder sin talan i större taxeringsmål kan anföras.

Det är viktigt att det allmännas talan i skattemål sköts effektivt av hänsyn till båda parterna. Resurserna för den här verksamheten är inte obegränsade och arbetet måste skötas med god processekonomi. Det betyder bl. a. att taxeringsintendenten aktivt bör verka för att inte den skattskyldige eller domstolen i onödan måste ta ställning till material och problem som lika gärna kan hållas utanför processen. Den skattskyldige skall inte behöva dra på sig onödiga processkostnader – någon rätt för den som vinner ett skattemål att få ersättning för sina rättegångskostnader finns ju inte. Domstolarna är också hårt belastade av många andra mål som väntar på avgörande.

I vad jag nu har sagt ligger implicit att jag menar att en taxeringsintendent inte bör dra sig för att ta kontakt med den skattskyldige när han

bedömer det motiverat eller önskvärt. I sådana kontakter, till förmån för vilka JO tidigare har uttalat sig (se JO 1978/79 sid. 307), bör gärna såväl taxeringsintendentens medarbetare som den skattskyldiges ekonomiska och skatterättsliga experter kunna delta.

Det är särskilt inom företagsbeskattningen som det finns områden där dessa förprocessuella kontakter i praktiken blir aktuella. Det är också tydligt att företagsbeskattningen nu utvecklar sig i en sådan riktning att behovet av dessa kontakter ökar. Jag tänker på de från och med 1984 års taxering nyinförda reglerna i anvisningarna till 41 § KL om kvittning vid fel i bokslut (se prop. 1980/81: 68).⁸

Över huvud taget kan de frågor som har starka värderingsinslag (t. ex. bokslutsdispositioner avseende lager, pågående arbeten och fordringsposter) liksom t. ex. avsättningar i bokslutet för garantiförpliktelser och även vinstöverföringsfrågor, eller frågorna om internprissättning, många gånger lämpligen diskuteras igenom vid förprocessuella kontakter. När värderingsprinciper i sådana fall behandlas kan det gälla förhållanden både i förfluten tid och för kommande år. Det bör här nämnas att en friare ordning med kontakter med starka direkta förhandlingsinslag och t. o. m. regelrätta förlikningar mellan det allmänna och den skattskyldige i olika grader och utformning finns företrädd redan i Norge och Danmark, i flera andra länder i Europa och i USA.

Dessa förprocessuella kontakter fordrar – det måste understrykas – många gånger mycket av kunskaper och omdöme hos det allmännas företrädare. Skälet till detta är den i Sverige gällande principen att skattemyndigheterna inte får träffa förhandlingsuppgörelser om beskattning (jag bortser här från förhandlingar om beskattning med stöd av regler i dubbelbeskattningsavtal). Lagstiftningen tillåter inte förlikning om skatten mellan skattemyndigheterna och de skattskyldiga (jag bortser här från ackord och företrädaransvar för skatt). Myndigheternas arbete skall präglas av likformighetsprincipen och officialprincipen (= ärendet skall bli utrett så som dess beskaffenhet kräver). Också hos skattedomstolarna präglas förfarandet av officialprincipen – rätten är inte bunden av parternas åberopade grunder eller medgivanden inom beloppsramen för processen utan gör sina bedömningar direkt efter skattelagarna.

Det är mot denna bakgrund svårt att dra gränsen mellan en tillåten och rekommendabel ömsesidig diskussion av förprocessuell karaktär å ena sidan och en otillåten förhandling om en uppgörelse utanför regelsystemet och instansordningen å andra sidan. Gränsdragningen blir inte lättare av att ingen situation är den andra lik, t. ex. genom att ärendena kan befinna sig i olika stadier av utredningen, och att bedömningen därför måste göras mot bakgrund av det faktiska förloppet i varje enskilt fall. Några generella synpunkter kan dock framhållas

– Taxeringsintendenten får givetvis inte under diskussionerna utnyttja sin möjlighet att driva saken till process på ett otillbörligt sätt t. ex. genom att föra in diskussionen på åtal, sanktionsavgifter etc. Sådant kan skapa en situation som den skattskyldige upplever som utpressningsartad. – Samtidigt finns det inte anledning att hymla med det faktum att skattemyndigheterna har långtgående utredningsmöjligheter. Den skattskyldi-

⁸ Jfr dock de problem om kvittning i sanktions- och straffrättsliga sammanhang som påtalats av skattetilläggsutredningen i slutbetänkandet (SOU 1982: 54). Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2 avsnitt 3.3.10 och 8.1.

- ge får förväntas vara bekant med detta faktum liksom med processordningen i övrigt.
- Något utrymme för diskussioner finns givetvis inte i sådana frågor där rättsläget är sådant att taxeringsintendenten på sin tjänsteplikt har att föra saken till domstol. Det betyder att den typen av frågor också helt bör ligga utanför diskussionerna och att det skall klarläggas från början i den mån sammanträffandet gäller också annat.
 - Taxeringsintendenten skall uppträda så att det klart framgår att hans ställningstaganden står endast för hans egen räkning. Detta är viktigt eftersom flera taxeringsintendenter, dels på olika nivåer, dels i olika distrikt kan vara behöriga att handlägga ärendet och därför att ställningstagandet bygger på den vid tillfället i fråga tillgängliga informationen.
 - Några för skattemyndigheterna för framtida taxeringar bindande ställningstaganden kan givetvis inte ske i dessa sammanhang. För sådant finns i stället möjligheten att ansöka om förhandsbesked hos riksskatteverket. Detta bör taxeringsintendenten vid behov klargöra under diskussionerna.
 - Taxeringsintendenten bör föra egna, noggranna arbetsanteckningar över vad som förekommer vid sammanträffandet.

Enligt arbetsgruppens mening är det en flytande gräns mellan den form av förprocessuella överväganden som redan i dag har sin tillämpning vid en ifrågasatt korrigering enligt 43 § 1 mom. KL och det som riksdagens revisorer framhåller som en rätt att träffa avtal. Det saknas enligt arbetsgruppen skäl att kodifiera den praxis som redan finns på området eftersom JO:s ställningstagande ger tillräcklig vägledning i denna fråga.

Däremot bör det övervägas om inte 43 § 1 mom. KL bör kompletteras med en bestämmelse av innehåll att beskattningsunderlaget under förutsättning av enighet mellan parterna – resultatet av utredning och förprocessuella överväganden – får fastställas i administrativ ordning. Fördelarna med en sådan ordning torde inte endast vara att effektiviteten befrämjas. Härtill kommer, att RSV – om RSV tillerkänns rätten som beskattningsmyndighet – skulle kunna lämna de skattskyldiga vägledande uttalanden om myndighetens syn på internprissättningsfrågor.

Vid ett övervägande om en alternativ beslutsordning bör införas, bör enligt arbetsgruppens mening det brittiska regelsystemet och hanteringen av bevisfrågor inom det systemet bli föremål för närmare studium, jfr bilaga A. Därvid måste dock närmare utredas hur en sådan beslutsordning kan anpassas till nuvarande processuella regler rörande instansordningen (annan fråga än tillämpningen av 43 § 1 mom. KL kan ju vid taxeringen vara föremål för tvist) och till taxeringsprocessens natur av beloppsprocess (bl. a. med hänsyn till kvittningsinvändningar).

5 Koncerngemensamma kostnader/service och management fees

I en koncern är det vanligt att vissa funktioner, typ forsknings- och utvecklingsarbete (FoU), förs till ett bolag, t.ex. moderbolaget. Andra funktioner som ofta förs till ett bolag inom en koncern är administration, redovisning, data, försäkringar etc. Dessa funktioner utnyttjas ofta – beroende på bolagens inriktning – av alla bolag inom koncernen och de kostnader som härvid uppkommer för "servicebolaget" debiteras ofta ut inom koncernen. För ett svenskt serviceköpande bolag föreligger avdragsrätt för ifrågavarande kostnader om de faller inom ramen för vad som sägs i 20 och 29 §§ KL. Detta innebär bl. a. att avdragsrätt föreligger endast om prestationen verkligen finns att tillgå samt att den kommit vederbörande företag till godo på ett eller annat sätt.

Utdebitering av koncerngemensamma kostnader/service och management fees sker vanligtvis med tillämpning av någon av de nedanstående metoderna eller en blandning av dem.

- schablonmetoden,
- marknadsprismetoden (MP-metoden),
- kostnadsfördelningsmetoden,
- additionsmetoden (cost plus) och
- fast avgift (flat fee) + rörligt tillägg.

5.1 Schablonmetoden

Metoden innebär att man räknar fram vad ett visst bolag inom koncernen skall erlägga för koncerngemensamma funktioner t. ex. med hjälp av en schablonmässigt vald faktor (x%). Denna faktor skall sedan multipliceras med omsättningen eller något på annan grund bestämt belopp i det företag som erhållit tjänsterna. Det finns även andra formler för att beräkna schablonen.

Någon omedelbar koppling mellan den framräknade ersättningen och värdet av de utförda tjänsterna föreligger inte. Lika väl som metoden kan ge ett skäligt resultat lika väl kan överkompensation uppkomma. Metoden tar inte heller hänsyn till det utdebiterande bolagets kostnader för den utförda servicen.

Regeringsrätten har i ett nyligen avgjort mål (1984-02-24, dnr 2987–2991-1982) rörande Edet Aktiebolags taxeringar för 1973–1977 godtagit denna metod (målet finns refererat – RÅ 1984 I: 16 – referatet behandlar dock inte den här åsyftade frågan), trots att bolaget inte kunnat visa att den utbetalda ersättningen stått i rimlig proportion till vad som erhållits. I mellankommunala skatterättens och regeringsrättens domskäl i målet sägs bl. a. följande.

MKSR

Bolaget har uppgett att divisionskostnaderna avser ersättning för bl. a. teknisk service, försäkringsservice och hjälp med produkt- och processutveckling. Bolaget har emellertid inte förmått precisera vari de tjänster skulle ha bestått, som moderbolaget Akzo Consumenten Produkten Nederland BV tillhandahållit ifrågavarande taxeringsår. Förfarandet att schablonmässigt beräkna bolagets kostnader för tjänsterna i relation till bolagets omsättning föranleder till antagande, att fråga i verkligheten är om otillåten vinstöverföring.

Regr

Taxeringsintendenten har inte förmått visa att de kostnader som bolaget bokfört som divisionskostnader åtminstone till någon del icke förekommit i verkligheten och heller inte att de, om de förekommit, icke utgjort omkostnad i den av bolaget bedrivna rörelsen. Förutsättningarna för eftertaxering av bolaget för åren 1973 och 1974 saknas därför också i denna del.

Regeringsrättens dom betyder att det är hart när omöjligt för fiscus att angripa utdebiterade koncerngemensamma kostnader när det aktuella bolaget använt sig av schablonmetoden. Orsakerna härtill är många, bl. a. bevisbördans placering, svårigheterna att kontrollera bolagens uppgifter/påståenden samt att underlaget för beräkning av schablonen tidsmässigt får sträcka sig över flera beskattningsår.

5.2 Marknadsprismetoden (MP-metoden)

Marknadsprismetoden innebär att ersättningen för de koncerngemensamma funktionerna skall beräknas till det pris som en oberoende tredje part skulle ha betingat sig för samma tjänster. Denna metod faller i och för sig in i KL:s regelsystem men har uppenbara brister såtillvida att de koncerngemensamma tjänster som förekommer oftast ingår i större paket av tjänster vilka – som paket sett – inte finns att köpa från en oberoende part. Någon direkt jämförelse kan således inte göras. Däremot går det att, utifrån den ersättning som en oberoende tredje part skulle ha betingat sig för i paketet ingående enskilda tjänster, räkna fram ett "totalpris". Att bestämma marknadspriset för ett sådant paket är dock ogörligt.

Metoden medför också att den ersättning som "servicebolaget" erhåller för sina tjänster kan komma att överskrida dess faktiska kostnader för tjänstens utförande. Vid prissättning med tillämpning av denna metod kan en sådan överkompensation inte angripas skattemässigt. En tillämpning av metoden kan t. ex. leda till att ett svenskt dotterbolag till ett utländskt bolag i princip med full avdragsrätt kan få svara för koncernens samtliga kostnader för koncerngemensamma funktioner!

5.3 Kostnadsfördelningsmetoden

Kostnadsfördelningsmetoden (cost sharing) innebär att man utgår från de kostnader som uppkommit vid tjänsternas utförande och att dessa kostnader fördelas enligt en viss fördelningsnyckel. Vid fördelningen är tanken att samtliga kostnader skall fördelas på samtliga de företag som kommit i åtnjutande av tjänsterna i fråga. För de olika företagen skulle konsekvenserna härav bli desamma som för företag som har ifrågavarande funktioner inom det egna företaget. En sådan övervältring på vissa företag som kan uppkomma vid tillämpning av marknadsprismetoden kan/skall inte uppkomma då man använder sig av denna metod.

Metoden har enligt arbetsgruppen uppenbara fördelar och den bör kunna läggas till grund för fördelning av koncerngemensamma kostnader. Avdragsrätt för sådana kostnader bör dock endast kunna komma i fråga i de fall då kostnaderna kan styrkas. Som exempel på utgivna ersättningar som vid tillämpning av denna metod (observera att detta inte är gällande rätt) inte skulle medföra avdragsrätt kan nämnas ersättning som erlagts för rätten att utnyttja sådana immateriella tillgångar som "serviceföretaget" erhållit vederlagsfritt. Immateriella tillgångar och FoU-kostnader kommer att behandlas i avsnitt 9.

5.4 Additionsmetoden (cost plus)

Denna metod innebär att "serviceföretaget" betingar sig ersättning för utförda tjänster med utgångspunkt i sina kostnader och ett affärsmässigt vinstpålägg. Metoden kan sägas utgöra en hjälpregel för att räkna fram ett marknadspris och ansluter sig närmast till marknadsprismetoden.

5.5 Fast avgift (flat fee) + rörligt tillägg

Detta sätt att debitera ut koncerngemensamma kostnader innefattar att man dels tar ut en fast avgift dels ock ett ytterligare belopp som framräknas med ledning av någon av de tidigare nämnda metoderna. Även denna metod kan sägas vara en variant av marknadsprismetoden.

Ser man till de ovan redovisade metoderna så framstår kostnadsfördelningsmetoden (cost sharing) som den mest naturliga då den knyter an till de verkliga kostnaderna. Från fiskal synpunkt är det också denna metod som framstår som den mest acceptabla. Detta bl. a. beroende på det ovan sagda samt då det finns en rimlig möjlighet att utöva kontroll. Att få fram en fördelningsnyckel som framstår som objektivt riktig är dock alltid svårt (för att inte säga omöjligt).

Oavsett vilken av de redovisade metoderna som väljs måste det kunna

krävas att de skattskyldiga kontinuerligt över tiden använder sig av en och samma metod och inte tillämpar den metod som för tillfället ger det, för den skattskyldige, fördelaktigaste resultatet. En sådan ordning skulle underlättas om RSV fick rätt att meddela anvisningar eller föreskrifter i ämnet. Vidare återstår, vilken metod man än väljer, flera speciella problem vad avser kostnader för FoU, immateriella tillgångar, know-how och liknande, se avsnitt 9.

I det föregående har, något missvisande, enbart en sida av fördelningsproblematiken berörts, nämligen den som avser svenska "serviceköpande" företag. Motsvarande problem föreligger emellertid även då fråga uppkommer att fördela ett svenskt "servicesäljande" företags kostnader på de olika företagen inom en koncern. Härvid är dock att märka att ett sådant företag alltid är berättigat till avdrag för sina driftkostnader, men troligtvis föreligger det ingen skyldighet för företaget att debitera ut dessa kostnader på de "serviceköpande" företagen. Någon överensstämmelse mellan de olika fallen föreligger således inte. Arbetsgruppen vill fästa uppmärksamhet på detta.

6 "Underkapitalisering"

Ett internationellt uppmärksammat förhållande är att moderbolag inom en koncern ofta finansierar sina dotterbolag verksamma i andra länder genom att föredra låneformen framför tillskott av eget kapital. Eftersom räntor är avdragsgilla och kan betalas till en mottagare utomlands (utan att källskatt tas ut) är det fördelaktigare att finansiera verksamheten genom lån än genom tillskott av eget kapital. Avkastningen på det egna kapitalet är ju i princip det som skall beskattas hos ett bolag och det utdelade överskottet beskattas i sin tur såsom utdelning hos aktieägarna (kupongskatt). Fråga är om den s. k. armlängdsprincipen enligt 43 § kan tillämpas för att korrigera skatteeffekterna som uppkommit på grund av finansiella förhållanden och om så är fallet, vad som skall krävas från det allmännas sida för att korrigering skall ske.

Utgångspunkten är således att ett utländskt moderbolag valt att finansiera sitt dotterbolags verksamhet genom att rubricera tillskotten såsom lån i stället för kapitaltillskott. Fråga är således om man vid tillämpning av 43 § 1 mom. KL kan betrakta lånet – att fråga är om lån i civilrättsligt hänseende godtas – som ett kapitaltillskott. Om så är fallet skulle den på lånet belöpande räntan betraktas som utdelning.

Det allmänna har i mål mot Mobil Oil AB gjort gällande att 43 § KL går att tillämpa. MKSR har i en svårtolkad dom tydligen ansett att så är fallet men samtidigt ansett att tillräcklig utredning för att tillämpa 43 § inte förebragts.

I vissa länder har explicit lagstiftning införts för att komma till rätta med

underkapitaliseringsproblemet, i andra länder har särskilda anvisningar beträffande underkapitalisering utfärdats. Det har i och för sig även internationellt gjorts gällande, att OECD:s modellavtal artikel 9 punkt 1 *inte* kan tillämpas. OECD-rapporten tycks dock förutsätta att armlängdsprincipen också kan användas för att bedöma dylika förhållanden och detta synes även vara den allmänna uppfattningen i länder som använder armlängdsprincipen.

Det allmänna har som sagts gjort gällande att 43 § kan tillämpas i dylika fall. Om så inte är fallet bör enligt arbetsgruppen lagstiftning övervägas.

7 43 § 1 mom. KL avser endast sådana inkomstöverföringar som påverkar inkomst av rörelse

Regeringsrätten har med ändring av rättsnämndens beslut, i ett nyligen avgjort mål – RÅ 1983 1: 13 – funnit att reglerna i 43 § 1 mom. KL inte äger tillämpning på realisationsvinster. Utgången i målet motiverades enligt följande.

Den vinst som X AB kan göra genom att överlåta aktierna i fem dotterbolag till sitt moderbolag, Y AB i Holland är att bedöma enligt föreskrifterna om skattepliktigt realisationsvinst.

I 43 § 1 mom. KL finns vissa föreskrifter för det fall att inkomst genom affärstransaktioner flyttas över från en i Sverige skattskyldig näringsidkare till en näringsidkare som inte är skattskyldig här. Föreskrifterna gäller om det råder en viss intressegemenskap mellan de båda näringsidkarna exempelvis den intressegemenskap som råder mellan ett dotterbolag och dess moderbolag.

Utformningen av 43 § 1 mom. KL – särskilt däri angivna exempel på affärstransaktioner och villkoret att inkomsten av företaget i följd härav blivit lägre – talar för att föreskrifterna, såvitt gäller näringsidkare som är skattskyldig för rörelse, avser endast sådana inkomstöverföringar som påverkar inkomsten av rörelsen. Denna tolkning vinner stöd av förarbetena till föreskrifterna (se särskilt SOU 1964: 29 s. 134–135 och prop. 1965: 126 s. 53).

Vid beräkning av den realisationsvinst som X AB kan göra genom att överlåta aktierna i fem utländska dotterbolag till sitt holländska moderbolag blir således 43 § 1 mom. KL inte tillämpligt.

Med hänsyn härtill och till vad i övrigt upplysts i målet om aktieöverlåtelser ändrar RR förhandsbeskedet på sådant sätt att RR förklarar att överlåtelser av aktierna inte skall föranleda någon realisationsvinstbeskattning hos X AB och att överlåtelser inte heller eljest skall medföra någon inkomstbeskattning för bolaget.

Som framgår av motiveringen gjorde regeringsrätten sin bedömning utifrån 43 § 1 mom. KL i dess lydelse t. o. m. den 16 mars 1983. Stadgandets dåvarande lydelse – i nu aktuella delar – var följande.

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad — — —, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor — — —, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skola bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas — — —

I den nu gällande lydelsen av 43 § 1 mom. KL exemplifieras inte de transaktioner som avses (försålt resp. köpt varor) och inte heller talas det om "inkomsten av företaget" utan enbart om inkomsten. Uttrycket "näringsidkare" står emellertid kvar oförändrat. Ändringarna i lagtexten får sålunda anses vara enbart av redaktionell art och påverkar därför inte bedömningen om stadgandet är tillämpligt på realisationsvinster.

Med hänsyn till att vinstmedel kan omvandlas till fastigheter, aktier etc. som skall realisationsvinstbeskattas innebär nuvarande praxis att företag på ett mycket enkelt sätt kan kringgå 43 § 1 mom. KL. Arbetsgruppen vill också fästa uppmärksamheten på att den i 35 § 3 mom. sjätte stycket tredje meningen KL intagna dispensmöjligheten — regeringen kan medge befrielse från realisationsvinstbeskattning då exempelvis aktier överlåts till ett utländskt företag — kan komma att urholkas genom den ovan redovisade tillämpningen av 43 § 1 mom. KL. Det företag som fått avslag på sin dispensansökan kan nämligen likväl undgå beskattning för överlåtelsen genom att överlåta aktierna till bokfört värde, detta trots att företaget hade kunnat få ut ett högre pris. Effekterna av den skärpning i finansdepartementets hållning vad avser nu ifrågavarande dispenser som kunnat skönjas förtas således i viss mån. Med hänsyn till att fiscus redan genom dispensansökan fått en klar fingervisning om vad som kan antagas vara marknadspriset på den överlåtna egendomen framstår det som stötande att den i KL intagna korrigeringsregeln inte skall kunna tillämpas i fall som dessa.

Enligt arbetsgruppens mening bör 43 § 1 mom. KL ändras så att korrigerande kan ske vad avser samtliga inkomstslag. Alla transaktioner skulle då kunna bedömas efter sin verkliga ekonomiska innebörd.

8 Utdelning av fastigheter, aktier och liknande tillgångar

I svensk rätt gäller att utdelning av anläggningstillgångar (fastigheter, aktier och liknande) från ett aktiebolag inte utlöser realisationsvinstbeskattning för det utdelande bolaget.

Genom RÅ 1979 Aa 245 (= RSV/FB Dt 1980:6) är det också klarlagt att det ovan sagda även gäller då fråga är om utdelning från ett svenskt till ett utländskt bolag. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, i vars besked regeringsrätten inte gjorde ändring, motiverade sitt ställningstagande på följande sätt.

Nämnden finner att, om sökandebolaget utdelar samtliga aktier i dotterbolaget SFB till det norska moderbolaget NB, utdelningen inte för sökandebolaget är att betrakta som avyttring. Någon beskattning av bolaget för realisationsvinst kan därför inte ifrågakomma. På grund härav och då utdelningen inte heller av annan grund kan medföra att skattepliktig inkomst skall anses ha uppkommit för sökandebolaget, förklarar nämnden att utdelningen inte skall föranleda inkomstbeskattning av bolaget.

Den svenska skatt som kan komma att utgå i fall som det ovan redovisade är således enbart kupongskatt för mottagaren. Härvid är då att märka att Sverige i ett flertal dubbelbeskattningsavtal avstått från eller kraftigt begränsat sin rätt att ta ut sådan skatt.

Med hänsyn till vad som – i tillämpliga delar – anförts i avsnitt 7 (sid. 35) finner arbetsgruppen det angeläget att närmare undersöka om inte 43 § 1 mom. KL kan göras tillämplig även på utdelningar så att skillnaden mellan verkligt och bokfört värde kan tas upp till beskattning hos det utdelande bolaget.

9 FoU-kostnader, immateriella tillgångar m. m.

Som tidigare nämnts föreligger vissa speciella problem beträffande kostnader för FoU, immateriella tillgångar, know-how och liknande. Dessa problem rör bl. a. frågor om undvikande av "dubbelavdrag", om värdering av tillgångar och om fördelning av koncerngemensamma kostnader. Nedan kommer FoU-kostnader och immateriella tillgångar m. m. att behandlas var för sig.

9.1 FoU-kostnader

I punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL stadgas följande.

Avdrag må ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antagas få betydelse för den skattskyldiges rörelse. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden anskaffande av sådana tillgångar, för vilka anskaffningskostnaden enligt bestämmelser i denna lag får avdragas endast genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning, gäller dock bestämmelserna om sådan avskrivning även beträffande den kostnaden.

Bestämmelserna om avdrag genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning återfinns i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL.

I den interna svenska rätten uppställs sålunda inga höga krav ("kan antagas få betydelse") på den bevisning som den skattskyldige behöver förebibringa för att få avdrag för FoU-kostnader och liknande. Vidare är

dessas kostnader speciella så till vida att de inte direkt kan kopplas till några mot kostnaderna svarande intäkter utan de eventuella intäkterna kan ligga någonstans långt fram i tiden. Härtill kommer att det inte ens uppställs några krav på att faktiska intäkter behöver uppkomma. Det föreligger således sällan anledning för det allmänna att ifrågasätta rätten till avdrag för denna typ av kostnad.

Mot denna bakgrund framstår det som uppenbart att det allmänna har svårt att ifrågasätta avdrag för FoU-kostnader då fråga är om FoU-transaktioner typ bidrag till ett gemensamt forskningsbolag utomlands. Det företag som utför forskningen kan t. ex. dels betinga sig full täckning för sina kostnader, dels ta betalt för upplåtelse och liknande av de resultat som arbetet lett fram till. Genom ett sådant förfaringsätt kan det företag som utfört FoU-arbetet erhålla dubbel betalning – om än på olika grunder – för sin prestation och svenskt företag som utgivit ersättning dubbelt avdrag. Denna möjlighet att erhålla dubbelavdrag sammanhänger bl. a. med frågan om metodval, se vidare härom i avsnitt 5.

9.2 Immateriella tillgångar m. m.

Problemen, vad avser kostnader för immateriella tillgångar, know-how och liknande, framgår delvis av vad som sagts angående FoU-kostnader men kan även ha andra grunder.

Överlåtelser av immateriella tillgångar o. dyl. mellan bolag inom en koncern sker ibland mot ringa eller ingen ersättning. I vissa av dessa fall framgår varken av bokföring eller annan för fiscus tillgänglig handling att överlåtelse har skett. Detta medför att fiscus ofta inte får kännedom om en överlåtelse förrän det bolag som överlätit tillgången börjar yrka avdrag för ersättning som det erlägger för att få utnyttja tillgången. Har då den för eftertaxering stadgade tidsfristen gått till ända, saknas förutsättningar att med stöd av 43 § 1 mom. KL. påföra det överlåtande företaget en korrekt taxering med anledning av den gjorda överlåtelsen. En sådan fråga har prövats av regeringsrätten i RÅ 1979 I:98.

RÅ 1979 I:98

AB Findus hade under det aktuella beskattningsåret betalat 2 743 950 kr till ett schweiziskt bolag. Båda bolagen tillhörde Nestlé-koncernen i Schweiz. Beloppet angavs i räkenskaperna utgöra ersättning för att det svenska bolaget fick utnyttja vissa det schweiziska bolaget tillhöriga varumärken och andra immateriella rättigheter. Dessa rättigheter hade tidigare ägts av det svenska bolaget, men överläts några år tidigare till det schweiziska bolaget. Ti yrkade att det svenska bolaget skulle eftertaxeras för beloppet enligt 43 § 1 mom. KL. Han åberopade såsom grund härför, att avtalet som ersättningarna utgätt i enlighet med, var ett avtal som icke skulle ha slutits mellan oberoende parter. Han anförde vidare att det var uteslutet att ett svenskt företag skulle sälja sina varumärken m. m. till ett helt utomstående företag utan vederlag och därigenom definitivt frånhända

sig rättigheterna och sedan binda sig för årliga utbetalningar för rätten att utnyttja varumärken m. m. Han ansåg därför att det överförda beloppet skulle i sin helhet beskattas i Sverige.

Mellankommunala skatterätten ansåg inte att storleken på utgående royaltyersättningar stred mot innehållet i korrigeringsbestämmelsen.

Kammarrätten prövade hur äganderätten till de immateriella rättigheterna skulle bedömas mot bakgrund av träffade avtal och överenskomelser.

Regeringsrätten beslöt följande.

Ti: s talan avser royalty, som bolaget utbetalat till ett schweiziskt företag inom samma koncern och som avser utnyttjandet av det schweiziska företaget tillhöriga varumärken m. m. Emot royaltyns belopp i och för sig har anmärkning icke riktats. Grunden för taxeringsintendentens talan är i stället det förhållandet att bolaget tidigare utan vederlag överlätit rättigheterna till det schweiziska företaget.

Att royalty utgår vid utnyttjande av annans varumärke eller liknande är helt normalt och kan i och för sig inte föranleda åtgärd enligt 43 § 1 mom. KL.

Däremot kan i princip sådan åtgärd ifrågakomma om tillgång av förevarande slag – under omständigheter som anges i nämnda lagrum – överlåtes utan att fullt vederlag utgår. Den inkomst som i så fall skulle kunna tagas till beskattning hos bolaget skulle då vara att hänföra till det beskattningsår som omfattar tidpunkten för överlåtelsen av rättigheterna. Denna tidpunkt är ej helt klarlagd i målet men synes ha infallit någon gång under tiden den 19 oktober 1966–den 1 januari 1968.

De av ti åberopade transaktionerna är därför icke av beskaffenhet att påverka beräkningen av inkomst för nu förevarande beskattningsår.

Också i de fall då tiden för eftertaxering inte gått ut uppkommer problem. Ett sådant framgår av den ovan redovisade domen, nämligen att fastställa under vilket beskattningsår överlåtelsen har ägt rum. Även i detta fall kommer, som så ofta annars då fråga är om beskattning av internationellt verksamma företag, kontrollproblemet samt frågan om bevisbördans placering i förgrunden. Skall man kunna komma till rätta med dessa problem – dvs. ha en möjlighet att åsätta dessa företag en rättvisande taxering – måste enligt arbetsgruppens mening åtgärder vidtagas i olika avseenden. Exempelvis bör det kunna uppställas krav på att överlåtelser av ovan angivet slag redovisas öppet i företagets deklaration. Vidare bör det vara det enskilda företaget – som har tillgång till all den information som är nödvändig för fiscus – som vid taxeringen skall stå risken om information rörande överlåtelser inte kommer i dagens ljus. Ett sätt att få fram en lösning på denna problematik – vilket närmare bör undersökas – vore att beskattning för överlåtelsen inte behöver äga rum det år under vilket överlåtelsen skett, utan först det år då överlåtelsen uppmärksammas. Såväl kontrollfrågan som frågan om bevisbördans placering har behandlats i avsnitt 3.

Även om de ovan skisserade problemen får sin lösning kvarstår några centrala problemställningar. En av dessa är frågan vilket värde som skall

sättas på immateriella tillgångar, know-how eller liknande tillgångar. Vilket värde en sådan tillgång kan anses ha framkommer oftast först efter det att tillgången utnyttjats under en tid och även då möter en värdering avsevärda svårigheter. Ett rimligt krav är dock att tillgångarna åsatts ett värde som i vart fall svarar mot nedlagda kostnader, dvs. en värdering i enlighet med kostnadsfördelningsmetoden (cost sharing).

För närvarande finns sålunda avsevärda möjligheter att utan beskattningsekvenser förfoga över tillgångar typ varumärken och patent. Tar dessutom det företag som erhållit tillgången betalt för att det överlåtande företaget skall få disponera över tillgången framstår konsekvenserna som helt oacceptabla från fiskal synpunkt sett. Ett sådant förfarande måste för övrigt rubriceras som rent illojalt och vara en spekulering i att förfarandet inte upptäcks eller att det inte kan angripas från fiskalt håll. Enligt arbetsgruppens mening är det uteslutet att lagstiftaren velat uppnå detta förhållande. Man skall också hålla i minnet att det inte är helt klart om 43 § 1 mom. KL är tillämplig på royalty som utbetalas av ett svenskt företag till person i utlandet i de fall då royaltyn genom dubbelbeskattningsavtal undantas från beskattning här i riket, se vidare härom under avsnitt 10.

En lösning på problemet vore att införa en regel av innebörd att ersättning som utgår för rätten att disponera t. ex. ett varumärke endast är avdragsgill intill ett belopp som kan anses stå i rimlig proportion till den ersättning som erhållits vid överlåtelsen av tillgången. Konsekvensen av en sådan regel skulle bli att ett företag som vederlagsfritt överlätit en tillgång inte heller skulle vara berättigat till avdrag för ersättning som erlagts för rätten att utnyttja tillgången i fråga. Det skall dock observeras att en sådan regel förutsätter att 43 § 1 mom. KL är/görs tillämplig på royaltyutbetalningar och realisationsvinster.

Även beträffande kostnader för FoU, immateriella rättigheter m. m. föreligger det troligtvis inte någon överensstämmelse mellan å ena sidan fall då avdrag yrkas för debiterade kostnader och å andra sidan det fall då motsvarande kostnader inte debiterats ut på koncernbolagen; jfr avsnitt 5 (sid. 29 f).

10 Tillämpning av 43 § 1 mom. KL på royalty

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL är royalty till mottagare utomlands att anse som intäkt av rörelse som här bedrivits om royaltyn dels enligt 28 § KL är att hänföra till intäkt av rörelse, dels härrör från en här i riket bedriven rörelse. För royalty som ett i Sverige verksamt företag betalar till ett utländskt företag för att utnyttja exempelvis ett patent, är således det utländska företaget i princip skattskyldigt här i riket. Korrigeringsregeln i 43 § KL kan därför inte tillämpas även om det är klart att erlagd royalty överstiger ett rimligt marknadspris. Skälet härför är att det

för tillämpning av korrigeringsregeln erfordras att den som erhållit överkompensationen inte har att utgöra skatt för inkomsten i Sverige.

I ett antal av de dubbelbeskattningsavtal Sverige slutit med andra länder har beskattningsrätten till royalty exklusivt tillerkänts den stat där mottagaren av royaltyn har sin hemvist. Mottagarens skattskyldighet i Sverige för erhållen royalty upphävs genom en sådan bestämmelse. Fråga är då om detta medför att korrigeringsregeln kan bli tillämplig på royalty. Enligt gruppens mening ligger det nära till hands att utifrån lagtexten besvara frågan jakande. I enlighet med vad som framgår nedan i avsnitt II är det emellertid inte tillåtet att en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal utvidgar den svenska beskattningsrätten. Man skulle möjligen kunna hävda att den av gruppen gjorda tolkningen av 43 § KL strider mot denna princip, låt vara att dubbelbeskattningsavtalet reglerar skattskyldigheten för annan person än den vars inkomst bör korrigeras med tillämpning av 43 § 1 mom. KL. Fallet kan jämföras med vad som gäller enligt den s. k. Annell-lagen. Lagen gäller avdrag för utdelning på aktier och kräver, för att ett företag skall få avdrag, att viss del av företagets aktier ägs av personer som är skattskyldiga i Sverige för utdelningen. När det gäller aktier som ägs av personer i utlandet krävs att de är skyldiga att erlägga kupongskatt enligt lagen därom. Vad som här är intressant är att departementschefen i lagens förarbeten hävdar att rätt till avdrag för aktieutdelning kan bortfalla om mottagaren p. g. a. skatteavtal är befriad från svensk beskattning. Departementschefen anförde (prop 1967: 17, sid 52):

I de avtal som slutits med andra stater för undvikande av dubbelbeskattning har emellertid ofta föreskrivits att svensk kupongskatt inte skall tas ut när utdelning går från svenskt dotterbolag till utländskt moderbolag. Under de år avdragsrätten begagnas får man då den effekten att bolagsinkomst motsvarande utdelningen inte beskattas i Sverige vare sig hos dotterbolaget med bolagsskatt eller hos moderbolaget med kupongskatt. Härtill kommer att moderföretaget i sitt hemland i regel erhåller befrielse från eller lättnad i beskattningen av utdelningen från det svenska dotterbolaget. Under sådana förhållanden synes det opåkallat att medge avdragsrätt i samtliga de fall, då aktierna i det utdelande bolaget ägs av utländska bolag. Jag föreslår därför att avdrag för utdelning på aktier, som ägs av utländskt bolag, i princip skall erhållas endast under förutsättning att svensk kupongskatt erläggs för utdelning med fullt eller med nedsatt belopp. Om utdelningen i ett sådant fall är helt undantagen från svensk kupongskatt på grund av avtal med främmande stat bortfaller alltså rätten till avdrag.

Det kan i varje fall tyckas, om skattebefrielse enligt dubbelbeskattningsavtal vid tillämpning av Annell-lagen får till följd ökad beskattning genom slopad avdragsrätt, att sådan befrielse vid tillämpning av 43 § 1 mom. KL skulle få ge rätt till möjlighet att prisjustera.

Frågan om huruvida korrigeringsregeln kan tillämpas på royalty har även uppmärksammats av Lindencrona och Arvidsson i deras förstudie

”Beskattning av multinationella företag”. Först anges (sidan 29 sista stycket) att korrigeringsregeln är tillämplig på royalty och därefter (sidan 56 andra stycket) det häremot stridande uttalandet, att regeln inte kan tillämpas. De har inte utvecklat skälen för någon av de framförda uppfattningarna.

Arbetsgruppen vill fästa särskild uppmärksamhet på detta problem eftersom det är mycket vanligt att det finns royaltyavtal mellan utlandsägda svenska företag och deras utländska moderbolag eller utländska systerbolag samt att det många gånger finns anledning att ifrågasätta rimligheten i avtalad royalty.

11 Kostnader avseende intäkter som undantagits från beskattning genom bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal

Enligt 20 § KL gäller som huvudregel att omkostnader för intäkters förvärvande får dras av vid beräkning av inkomsten från varje särskild förvärvskälla. Därvid är grundtanken att avdrag endast får göras för kostnader som belöper på skattepliktiga intäkter. Härifrån finns dock vissa undantag, exempelvis för privata räntekostnader, men undantagsfallen avses inte här. Utgångspunkten för det här behandlade problemet är således att det är fråga om kostnader för intäkter för vilka skatteplikt primärt föreligger enligt KL:s bestämmelser.

Stadgandet i 20 § KL har – såsom framgår nedan – betydelse bl. a. vid tillämpningen av 29 § KL. I sistnämnda lagrum stadgas, att från bruttointäkten av rörelse får avdrag göras för allt som är att anse som driftkostnad.

Frågan om reciprociteten mellan skattepliktig intäkt och avdragsgill kostnad har nyligen varit föremål för regeringsrättens prövning (regeringsrättens dom den 9 april 1984 i mål nr 2615-1982 rörande 1978 års taxering av Svenska Handelsbanken). Omständigheterna var följande.

Banken hade under beskattningsåret erhållit ränteinkomster från utlandet. Beskattningsrätten till räntorna tillkom exklusivt de andra länderna genom s. k. exempt-bestämmelser.

AO yrkade hos MKSR att banken skulle vägras avdrag för hanteringskostnader avseende ränteinkomsten, eftersom räntan inte var föremål för beskattning i Sverige. MKSR avslog besvären. Sedan AO klagat på MKSR:s beslut biföll KR i Stockholm AO:s besvär. Till stöd för sitt ställningstagande anförde KR:

En allmän förutsättning för rätt till avdrag är att detta avser omkostnader för intäkts förvärvande och bibehållande. Rätt till avdrag för omkostnad kan inte anses föreligga med mindre den intäkt, till vilken omkostnaden hänför sig, är skattepliktig. I enlighet med dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och nämnda stater skall ränteintäkterna beskattas endast i dessa. Eftersom nu ifrågavarande räntor inte är skattepliktiga i Sverige, kan avdrag inte medges för kostnader som är hänförliga till dem. Allmänna ombudets talan skall därför bifallas i denna del.

Banken anförde besvär. Regeringsrätten biföll dessa med följande motivering:

I sin härvarande rörelse har Svenska Handelsbanken uppburit räntor om tillhopa 24291 293 kr från olika gäldenärer i Argentina, Indien, Pakistan, Peru och Thailand. Banken har varit skattskyldig för dessa räntor enligt 53 § 1 mom. första stycket f) kommunalskattelagen. Kostnaderna för hantering av de fordringar som avkastat ifrågavarande räntebelopp – schablonmässigt uppskattade till 110000 kr – har utgjort driftkostnad i bankens rörelse, och banken har således ägt göra avdrag för dessa enligt 29 § 1 mom. kommunalskattelagen. Den omständigheten att förevarande ränteinkomster på grund av särskilda regler i dubbelbeskattningsavtalen mellan Sverige och ett vart av länderna ej skall upptas till beskattning i Sverige påverkar icke bankens rätt att i sin rörelse göra avdrag för sina driftkostnader. Svenska Handelsbanken kan således icke förvägras avdrag för ifrågavarande 110000 kr.

Enligt arbetsgruppens uppfattning bifölles bankens besvär huvudsakligen av det skälet att kammarrättens dom, enligt regeringsrättens uppfattning, utgjorde en otillåten inskränkning i den interna rätten till avdrag eftersom avtalet endast reglerade själva räntan däremot inte kostnaderna för densamma.

Regeringsrättens ställningstagande är tveklöst att skattskyldig har rätt till avdrag för kostnader som enligt KL:s regler är avdragsgilla oavsett beskattningsrätten för intäkten exklusivt tillagts annat land genom bestämelse i dubbelbeskattningsavtal. För exempelvis en bank har utgången i målet oerhört stor ekonomisk betydelse. Ett exempel härpå är att banken lånar upp 100 milj. kr mot 10% ränta samt lånar ut samma belopp till en person bosatt i ett land med vilket Sverige har träffat ett dubbelbeskattningsavtal av angivet innehåll till 12% ränta. Bankens räntekostnad, 10 milj. kr., blir avdragsgill mot intäkter för vilka skattskyldighet föreligger, medan ränteintäkten 12 milj. kr. undgår beskattning i Sverige. Visserligen blir räntan vanligtvis föremål för beskattning i det andra landet, men beskattningen (i regel s. k. with-holding tax) är ofta låg eftersom denna endast tas ut på en tänkt nettoränta. Härtill kommer att det torde räcka med att beskattningsrätten tillerkänts det andra landet. Faktisk beskattning behöver således inte ha ägt rum (jämför avsnitt 12). Vidare blir konsekvensen att banken får göra nedskrivning på fordran såsom lagertillgång (se RSV Dt 1982: 29) och att avdrag får göras för eventuell förlust.

Enligt arbetsgruppens mening bör det undersökas om inte i 20 § KL bör införas en bestämmelse av innehåll att kostnader avseende intäkter som undantagits från beskattning i Sverige genom dubbelbeskattningsavtal inte är avdragsgilla. Därvid måste bl. a. affärsmässiga konsekvenser av en sådan bestämmelse beaktas.

12 Förutsätter tillämpning av exempt-bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal att faktisk beskattning ägt rum i det andra landet?

Person som enligt 53 § KL är s. k. oinskränkt skattskyldig i Sverige har att utgöra skatt i Sverige för all inkomst oavsett i vilket land denna förvärvats. Genom bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal kan dock beskattningsrätten till viss inkomst exklusivt tillföras det land där inkomsten uppkommit. I andra fall avstår Sverige från beskattningsrätten om intäkten i princip skall vara föremål för beskattning i det andra landet (s. k. subject-to-tax). Att på angivna sätt tillföra beskattningsrätten till viss inkomst ett av två berörda länder brukar benämnas "exempt-metoden" och själva bestämmelsen härom "exempt-bestämmelse". Syftet med sådan bestämmelse är att inkomst inte skall beskattas två gånger, nämligen såväl i Sverige som i det andra landet. Däremot är syftet vanligen inte att inkomst helt skall undgå beskattning (jfr s. k. tax-incentive).

I några processer har fråga uppkommit om en exempt-bestämmelse kan tillämpas oaktat inkomsten inte blivit beskattad i det andra landet. I ett mål gällde det ränteinkomster från republiken Sydafrika (tidigare Sydafrikanska Unionen). I dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Sydafrika anges i artikel XVI att inkomst som är underkastad beskattning i "Unionen" (republiken) skall vara undantagen från beskattning i Sverige. I anvisningarna till artikeln stadgas att "räntan är undantagen från beskattning i Sverige enär densamma är underkastad beskattning i Unionen". Det avgörande i målet var huruvida det för skattefrihet i Sverige krävdes att räntan verkligen beskattats i Sydafrika. Det var ostridigt att den skattskyldige inte hade erlagt skatt där. Skälet härför framgick inte. Regeringsrätten delade i dom den 9 april 1984 (mål nr 2615-1982) med följande motivering underinstansernas bedömning att räntan inte var skattepliktig i Sverige:

Enligt anvisningarna till artikel XVI avtalet mellan Sverige och numera republiken Sydafrika för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter är ränta, som utbetalats från Sydafrika till en i Sverige bosatt juridisk person, undantagen från beskattning i Sverige. Som skäl för undantagandet anges i anvisningarna att räntan är underkastad beskattning i Sydafrika. Med hänsyn till stadgandets utformning saknar det betydelse om räntan i verkligheten blivit beskattad i Sydafrika eller ej. Det räntebelopp om 40820 kr. som utbetalats från Sydafrika till bolaget skall således inte beskattas i Sverige.

Utgången i detta mål kan jämföras med utgången i ett mål där ränta erhållen från Sri Lanka beskattades i Sverige. MKSR anförde (dom nr 1016/1980):

Inkomst av ränta behandlas ej heller särskilt i det mellan Sverige och *Sri Lanka* (Ceylon) ingångna dubbelbeskattningsavtalet (1958: 83). Av anvisningarna till avtalets artikel XIV framgår — i likhet med det mellan Sverige

och Sydafrika ingångna avtalet — dels att inkomsten i sådant fall icke får beskattas i Sverige, därest inkomsten är underkastad beskattning i Ceylon, dels ock att det ankommer på betalningsmottagaren att styrka detta förhållande. Avtalet ger emellertid ej — i motsats till "Sydafrikaavtalet" — någon upplysning om huruvida utbetald ränta från Ceylon till person i Sverige skall vara underkastad beskattning i Ceylon. Bolaget har ej heller kunnat styrka att så skulle vara fallet. Vid sådant förhållande bör banken — på sätt taxeringsintendenten yrkat — beskattas för från Sri Lanka erhållen ränta om 700 kr.

Kammarrätten i Stockholm (mål nr 5528-1980) anförde efter besvär över beslutet endast att det i målet inte hade visats att räntebeloppet inte skulle tas upp till beskattning här i riket. Domen har vunnit laga kraft.

Frågan om faktisk beskattning skall äga rum eller inte har kommenterats i OECD:s modellavtal (sid 169 i den svenska översättningen) på följande sätt.

A. SKYLDIGHET FÖR HEMVISTSTATEN ATT GE EXEMPTION

33. I artikeln föreskrivs att hemviststaten R skall från beskattning undanta inkomst och förmögenhet som enligt avtalet "får beskattas" i den andra staten E eller S.

34. Hemviststaten måste således ge exemption, oavsett om den andra staten faktiskt utövar sin beskattningsrätt eller inte. Denna metod anses vara den mest praktiska eftersom den innebär, att hemviststaten inte behöver undersöka den faktiska beskattningssituationen i den andra staten.

35. Stater som förhandlar med varandra kan emellanåt anse det rimligt att i vissa situationer göra undantag från hemviststatens ovillkorliga skyldighet att ge exemption. Detta kan ske för att beskattning helt undgås i fall då enligt intern lagstiftning i källstaten skatteplikt inte föreligger beträffande viss inkomst eller förmögenhet eller då skatt av särskilda skäl faktiskt inte tas ut, t. ex. vid kvittning mot förluster eller av förbiseende eller på grund av att preskriptionstid har löpt ut. För att undvika att vissa inkomster helt undgår beskattning, kan avtalsslutande stater komma överens om att ändra själva artikeln (se punkt 4 av kommentaren till artikel 15 och punkt 5 av kommentaren till artikel 17; beträffande det omvända fallet då skattelättnad i källstaten förutsätter faktisk beskattning i hemviststaten, se punkt 20 av kommentaren till artikel 10, punkt 10 av kommentaren till artikel 11, punkt 6 av kommentaren till artikel 12, punkt 21 av kommentaren till artikel 13 och punkt 3 av kommentaren till artikel 21). Undantag från den generella regeln kan även göras för att uppnå en viss ömsesidighet i fall då en av staterna väljer exempt-metoden och den andra credit-metoden. Slutligen kan ännu ett undantag göras från den generella regeln i fall då en stat beträffande vissa inkomster hellre vill tillämpa credit-metoden än exempt-metoden (se punkt 31 ovan).

Som ytterligare jämförelse hänvisas till RÅ 1977 Aa 197.

Enligt arbetsgruppens mening finns det inte anledning att upprätthålla en så generös princip för de skattskyldiga som kommit till uttryck i dubbelbeskattningsavtalet med Sydafrika. För att bli befriad från skatt i Sverige

med stöd av en exempt-bestämmelse bör, enligt gruppens uppfattning, övervägas om det inte i skatteavtalen alltid borde uppställas krav på att faktisk beskattning ägt rum. (Arbetsgruppen har i detta skede dock inte beaktat de problem som uppkommer då det andra landet gör sin beskattningsrätt gällande efter det att beskattning skett i Sverige.) I vart fall bör det kunna krävas att den skattskyldige visar, att han registrerat sig hos skattemyndigheterna i inkomstlandet och att han uppfyllt den deklARATIONSSKYLDIGHET som uppställs i detta andra land. Ett sådant betraktelsesätt stämmer väl överens med uppfattningen i RSV:s yttrande 1984-06-13 (dnr 211/84-300) över betänkandet "Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring". På sidan 3, tredje stycket, i yttrandet har verket nämligen anfört följande:

I syfte att tillgodose kravet på en beskattning i tjänstgöringslandet föreslår RSV, som ett ytterligare villkor för skattebefrielse i Sverige, att den utlandsanställda genom ett intyg eller på annat sätt visar eller gör sannolikt att beskattning sker i enlighet med gällande bestämmelser i tjänstgöringslandet. Ett intyg bör ofta kunna utfärdas antingen av skattemyndigheten där eller av arbetsgivaren. Ett sådant intyg i kombination med ett anställningsavtal bör dessutom enligt RSV:s mening utgöra förutsättning för jämkning.

13 Avräkning av utländsk skatt mot garantibelopp

För att undanröja eller lindra beskattningen i Sverige på en inkomst som tillika är föremål för beskattning i ett annat land, äger skattskyldig under vissa förutsättningar rätt att från svensk inkomstskatt räkna av den utländska skatten, s k "credit-of-tax".

I tillämpningsföreskrifter till dubbelbeskattningsavtal finns det bestämmelser som reglerar efter vilka principer den utländska skatten får räknas av från svensk inkomstskatt. Regler om avräkning finns också i 24–26 §§ lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt samt i 72 § 4 mom KL. Reglerna innebär, såvitt här är av intresse, i princip att utländsk skatt i första hand skall räknas av från den statliga inkomstskatten. I den mån denna understiger det belopp som får avräknas, får återstoden räknas av från kommunal inkomstskatt.

En omtvistad fråga är om spärrbeloppet får fastställas med utgångspunkt i den totala kommunala skatten, sålunda även den del som belöper på garantibelopp. Denna skatt är ordnad som en garantibeskattnings och den utgör närmast ett slags objektskatt. Avsikten torde vara att skatten skall utgå oberoende av fastighetens avkastning. Underlaget för skatten, dvs. garantibeloppet, utgör inte inkomst av förvärvskälla.

Mellankommunala skatterätten har i flera avgöranden kommit fram till att avräkning kan ske från svensk kommunalskatt som belöper på garanti-

belopp för fastighet. Det resonemang domstolen fört för att komma fram till dessa slut bygger dels på innehållet i tillämpningsföreskrifterna till respektive avtals avräkningsregler samt dels på det förhållandet att kommunal inkomstskatt beräknas på grundval av såväl inkomst av förvärvskälla som garantibelopp för fastighet. Eftersom uttrycket kommunal inkomstskatt inbegriper både inkomst av förvärvskälla och garantibelopp gemensamt, skall, enligt skatterätten, vid avräkning från kommunal inkomstskatt inte göras någon utbrytning för den del som utgör skatt på garantibeloppet.

Skatterättens domar har överklagats av AO. I ett fall har kammarrätt meddelat dom (kammarrätten i Göteborg den 19 september 1983, mål nr 8246-1982). Kammarrätten avslog anförda besvär med följande motivering:

I avtalet (SFS 1974: 27) mellan Sverige och Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet anges de för närvarande utgående skatter på vilka avtalet skall tillämpas. Bland dessa skatter finns beträffande Sverige den kommunala inkomstskatten. I uppräkningsdelen görs inte något undantag för kommunal inkomstskatt på garantibelopp för fastighet. Även denna del av den kommunala inkomstskatten får därför betraktas som skatt på inkomst i den mening som används i avtalet.

Domen har överklagats till regeringsrätten, som meddelat prövningstillstånd den 15 februari 1984.

Arbetsgruppen anser att det kan ifrågasättas om rätt till avräkning bör medges även mot skatt på garantibelopp. Ett av skälen härför är att skattskyldig annars kan få lindring eller helt undanröjande av beskattningen på en inkomst som de facto inte är föremål för dubbelbeskattning. Frågan innehåller dock många komplikationer, bl. a. att procentavdraget för fastigheter minskar deklarerad rörelseinkomst vid kommunaltaxeringen.

Arbetsgruppens uppfattning är att frågan, sedan regeringsrätten meddelat dom i det överklagade målet, bör bli föremål för förnyade överväganden.

14 Får en korrigeringsenligt 43 § 1 mom KL inräknas i omkostnadsbeloppet för svenskt moderbolags aktier i utländskt dotterbolag? Motsvarande frågeställning då kostnader inte ansetts som avdragsgilla enligt 20 § KL.

I en nyligen ingiven ansökan om förhandsbesked har frågats dels huruvida dolda inkomstöverföringar från svenskt moderföretag till dotterbolag i annat land för vilka avdrag vägrats helt eller delvis med tillämpning av 43 § 1 mom KL är att jämställa med sedvanliga aktieägartillskott, dels huruvida

inkomstöverföringarna får inräknas i omkostnadsbeloppet för aktierna i dotterbolaget.

Vad gäller frågan om inkomstöverföringen är att anse som ett aktieägar-tillskott kan följande anföras.

En aktieägare kan tillskjuta medel till ett aktiebolag utan att fråga behöver vara om tillskott i samband med en nyemission. Härvid skiljer man mellan villkorade och ovillkorade tillskott. De ovillkorliga lämnas utan villkor om återbetalning, annat än möjligen i samband med bolagets upplösning. Dylika tillskott har karaktär av ren kapitalinsats från aktieägar-sida. De villkorade tillskotten brukar däremot lämnas förbundna med ett villkor av innebörd, att tillskottet skall återbetalas när bolaget intjänat vinstmedel, som möjliggör en återbetalning. De villkorade tillskotten kommer därigenom att utgöra ett slags lån.

Enligt KL gäller att ett aktieägartillskott inte är avdragsgillt för aktie-ägaren då det lämnas. Här om råder det inte någon tvekan. Däremot är det osäkert om tillskottet får inräknas i omkostnadsbeloppet för aktierna då storleken av skattepliktig vinst/förlust skall beräknas på grund av avyttring. Anledningen till osäkerheten är att frågan inte är lagreglerad samt att det inte finns någon etablerad praxis. Det har emellertid tidigare allmänt hävdats, att tillskottet utan vidare får räknas in i omkostnadsbelopp och därigenom minska en vinst av försäljningen eller öka en förlust av densamma. Denna uppfattning har också kommit till uttryck i åtminstone ett förhandsbeskedsärende, som gruppen känner till. För denna bedömning talar även ett uttalande i SOU 1964: 29, sid 83, om att ett aktieägartillskott får räknas som tillskjutet belopp vid beräkning av utskiftningsskatt. Rik-tigheten av utgången i förhandsbeskedet har emellertid ifrågasatts efter ett avgörande i regeringsrätten rörande den skattemässiga behandlingen av återbetalning av villkorat aktieägartillskott (se RSV FB/Dt 1983: 10) och rättsläget måste, enligt gruppens mening, numera betecknas som oklart. Enligt vad man känner till inom gruppen finns det dock nya ansökningar om förhandsbesked avseende den här aktuella frågan. Rättsnämndens beslut förväntas inom kort.

Om en sådan inkomstöverföring som anges i förhandsbeskedsansökan är att anse som ett aktieägartillskott och om det får inräknas i omkostnadsbe-loppet för aktierna vill arbetsgruppen fästa uppmärksamhet på följande.

Flera av de processer som förs (förts) rörande internationella transaktio-ner har gällt dolda inkomstöverföringar från svenska moderföretag till deras utländska dotterföretag. I vissa av processerna har taxeringsinten-denten yrkat att avdrag skall vägras helt eller delvis med tillämpning av 20 § (ev 29 §) KL, i andra med tillämpning av korrigeringsregeln i 43 § 1 mom KL. Yrkandena har grundats bl. a. på att fråga varit om "luftfak-turor" eller om felaktig prissättning på varor eller tjänster.

Enligt arbetsgruppens uppfattning vore det stötande om sådana manipu-lationer som här avses får räknas in i omkostnadsbeloppet för aktierna. Ett

godtagande av att inkomstöverföringen får inräknas skulle nämligen i princip innebära att fråga endast varit om ett "periodiseringsfel". I slutändan får ju bolaget avdrag för beloppet om aktierna säljs.

Arbetsgruppen vill dock i sammanhanget peka på vad som sägs i OECD:s modellavtal under punkterna 5 och 6 i kommentaren till artikel 9 "om beskattning av företag med intressegemenskap" (sid. 98 i den svenska översättningen).

5. Syftet med punkten är inte att behandla vad som kan betecknas som "andrahandsjusteringar". Antag att den beskattningsbara inkomsten för företaget X i staten A har räknats upp i enlighet med principerna i punkt 1. Antag vidare att justering har vidtagits av inkomsten för företaget Y i staten B i enlighet med principerna i punkt 2. Situationen har ändå inte återställts exakt till vad den skulle ha varit om transaktionerna hade ägt rum med tillämpning av "arm's length"-priser, eftersom de pengar som representerar den inkomst som har justerats i själva verket återfinns hos företaget Y i stället för hos företaget X. Man kan hävda att, om "arm's length"-prissättning hade tillämpats och om företaget X senare hade önskat överföra vinst till företaget Y, man hade gjort detta i form av exempelvis utdelning eller royalty (om Y var moderföretag till X) eller som t. ex. lån (om X var moderföretag till Y). Under dessa omständigheter hade andra skattekonsekvenser kunnat följa (t. ex. källskatteavdrag) beroende på vilken typ av inkomst som var i fråga och bestämmelserna i den artikel som behandlar sådan inkomst.

6. Dessa andrahandsjusteringar, som skulle erfordras för att fastställa läget exakt sådant det hade varit om transaktionerna skett efter "arm's length"-principen, är beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Det bör påpekas att bestämmelserna i punkt 2 inte hindrar sådana andrahandsjusteringar, om de är tillåtna enligt avtalsslutande staters inhemska lagstiftning.

15 Slutord

I det föregående har arbetsgruppen gjort ett försök att i komprimerad form beskriva hittillsvarande erfarenheter och analysera de konsekvenser internationellt verksamma företagsgruppers internprissättningsprinciper har för beskattningsunderlagets fördelning och förskjutning mellan de olika länder där en företagsgrupp är verksam. Det är alltså inte fråga om skatteflyktstransaktioner av den karaktären att inkomster förs över från ett företag till ett annat men inte redovisas i sistnämnda bolag eller om omfaktureringsaffärer eller utnyttjande av brevlådeföretag e. d. för att "trolla bort" inkomster. Någon liknande utredning baserad på fiskala myndigheters erfarenheter torde tidigare inte ha företagits i vårt land. Rapporten får därför ses som ett första utkast till en beskrivning av problemområdet och inventering av rättsfall och praktiska erfarenheter.

Att rapporten ges ut i detta skick har framför allt två orsaker. Dels har frågan nyligen tagits upp av riksdagens revisorer som föranstaltat om en

särskild undersökning, som nyligen redovisats i en promemoria från juridiska fakulteten vid Stockholms Universitet. Den undersökningen har lagts till grund för en tilläggspromemoria av riksdagens revisorer med vissa förslag, vilka remitterats till bl. a. RSV för yttrande. Dels har RSV under ett antal år satsat avsevärda resurser på att bygga upp en hög kompetens vad avser revision av stora, internationellt verksamma företags affärer – inte minst vad gäller just vinstöverföringar genom prissättning. För ett ställningstagande till vilken inriktning denna verksamhet skall ha i framtiden har det befunnits nödvändigt att sammanfatta de hittillsvarande erfarenheterna. Det har nämligen visat sig vara mycket svårt att i vanlig processuell ordning behandla dessa problem. Utredningarna i dessa processer är synnerligen omfattande och svårgenomträngliga. Fortlöpande fleråriga kontakter med beskattningsmyndigheter i andra länder med djupgående erfarenheter och branschkunskaper är en förutsättning för att kunna sätta sig in i frågorna. Den rättsliga innebörden av prisjusteringsbestämmelsen i 43 § 1 mom KL är oklar och har ytterst sparsamt analyserats i litteraturen. Genom att antalet rättsfall före 1970-talet är obetydligt (endast några enstaka fall har prövats av domstol under hela 1900-talet) saknas också praxis nästan helt, varför osäkerheten om bestämmelsens innebörd, räckvidd och tillämpning är stor.

I denna promemoria har förutom en genomgång av vissa generella frågor – armlängdsprincipens relevans, utrednings- och bevisproblematiken och formerna för fastställande av korrekt pris – även tagits upp vissa specialproblem. Därvid har endast sådana frågor tagits upp som aktualiserats i praktiken. Genomgången gör inte anspråk på att vara systematisk eller heltäckande.

Som framgått av det föregående är svårigheterna för den fiskala sidan att framgångsrikt driva denna typ av ärenden stora. Genom att internprissättningsproblematiken berör flera kunskapsområden såsom skatterätt, civilrätt, företagsekonomi, skilda länders rättssystem och handlingsnormer osv. tillhör det sannolikt det allra svåraste inom hela beskattningsförfarandet. Ett uttryck för den vanmakt skattemyndigheterna kan känna inför dessa svårigheter är de inkomstfördelningsregler som utvecklats framförallt i USA, som i sin schablonmässighet har uppfattats som en revolt mot den – med rätt eller orätt – hävdade vetenskaplighet som präglat diskussionen om korrekt prissättning. Den i den allmänna debatten sedan länge ofta ventilerade förvåningen och irritationen över de låga inkomstskattebetalningar från vissa multinationella företag har ställt skattemyndigheternas agerande i tvivelsmål. Att det rimliga i rådande förhållande ifrågasatts också på ansvarigt politiskt håll framgår av det uppdrag som riksdagens revisorer gett Stockholms Universitet och som resulterat i den förstudie som numera avlämnats och riksdagsrevisorernas egna synpunkter och överväganden som remitterats till bl. a. RSV.

Arbetsgruppen delar den oro som riksdagens revisorer ger uttryck för.

Svårigheterna är dock mycket stora att finna en för alla acceptabel lösning. Samtidigt erfordras enligt arbetsgruppens mening radikalt nya grepp både vad avser utredningsmetoder, beviskrav och processuella former. I denna promemoria har vissa utkast till lösningar föreslagits. Som inledningsvis nämnts skall arbetsgruppens arbete fortsätta. Därvid kommer här behandlade problem att närmare analyseras och mer konkreta förslag till lösningar eventuellt att lämnas.

The Transfer Pricing of Multinational Enterprises

Notes by the UK Inland Revenue

1. Introduction

These notes are primarily designed for the guidance of overseas companies which have, or may be thinking of setting up, subsidiaries in the UK; but the law and practice described apply to UK resident companies generally.

2. General – the arm's length principle

Prices charged in transactions between connected companies in a multinational group (transfer prices) may be designed to meet the convenience of the group as a whole. They will not necessarily produce a figure of profit or loss which can be accepted for tax purposes. The UK law therefore, in common with that of many other countries, provides that these prices may be adjusted in arriving at the taxable profit or allowable loss of a UK taxpayer. The price to which they may be adjusted is the "arm's length price". This is the price which might have been expected if the parties to the transaction had been independent persons dealing at arm's length, i. e. dealing with each other in a normal commercial manner unaffected by any special relationship between them.

3. Circumstances in which adjustments may be made to transfer prices

The relevant law is largely contained in Section 485 of the Income and Corporation Taxes Act ("ICTA") 1970. This provides the Inland Revenue with power, for example, to adjust a transfer price to the arm's length price in transactions between a resident and a non-resident body of persons when one controls the other or both are under common control.

4. Body of persons

A "body of persons" includes a partnership as well as a company.

5. Residence of a company

The general rule is that a company is resident where the central control and management of its trade or business is carried on. The application of the rule is a question of fact.

6. Control of a company

Control of a company has to be distinguished from the control and management of its trade or business. For the purposes of Section 485 it is defined in particular to mean, as in Section 534 of ICTA 1970, the power of

a person to secure that the affairs of the company are conducted in accordance with his wishes, *inter alia*, by holding shares or possessing voting power in relation to that company (or any other company) or by virtue of any powers conferred by the articles of association or other document regulating that or any other company.

7. Scope of UK transfer pricing law

Section 485 applies to sales of goods and other property, lettings or hiring of property, grants and transfers of rights, interests and licences and the giving of business facilities of whatever kind. Loan interest, patent royalties, management fees, and payments for services are thus within its scope as well as payments for goods. Contributions by a subsidiary towards costs incurred by the parent company are similarly within its scope.

8. Tax returns—assessment of profits—onus of proof—rights of appeal

The UK system of taxing profits requires the taxpayer to make a return of his profits each year to the appropriate Inspector of Taxes. It is normal for his return to be accompanied by accounts and computations in some detail in order to substantiate the return. But the Inspector, if no return is made or if he is dissatisfied with a return which has been made, is however empowered to assess the liability to tax on the basis of his own estimate of the profits. The taxpayer has a right of appeal to independent Commissioners (and from the Commissioners, on a point of law, to the High Court and beyond) but it is for him in the first instance to disprove the correctness of the assessment in such an appeal and not for the Inspector to prove that it is correct.

9. Adjustment by agreement

If, however, the Inspector takes the view that it may be necessary to assess the profits on the basis of his own estimate he will normally seek, in any case where substantial amounts are at stake, to come to an agreement on the matter with the taxpayer either by correspondence or, very probably in a case where the adjustment of transfer prices is in point, by discussion round the table as well.

10. Requests for information

If it seems to the Inspector that it may be necessary to adjust a company's transfer prices for tax purposes he will normally, therefore, in the first place, ask the UK company for the information necessary to decide whether adjustments should be made and what sort of adjustments. There is no standard list of questions—each case will need to be looked at in the light of its own special features. But the Inspector will generally be interested in such matters as who owns or controls the company, what the nature of the trade is, how any group of which the company is a member is

organised, what are the functions of particular companies in the group, what the results of the UK companies have been, how far they have come up to expectations and so on. The need for answers to more detailed questions may emerge as the discussions proceed.

11. Powers to require information

The Inland Revenue have power in certain circumstances to require the production of information for tax purposes and, in particular under Section 17 of the Finance Act 1975, they may require a company to produce information which is relevant to the adjustment of transfer prices (not necessarily its own transfer prices) under Section 485 of ICTA 1970. Powers provided under Section 17 also include in certain circumstances the power to require the production of information (including books and accounts) from a UK resident company, which is relevant to transactions with a 51% subsidiary resident outside the UK, including books and accounts of the subsidiary. This also applies where the transactions are between UK resident and non-resident companies both of which are 51% subsidiaries of the UK resident company. (The UK parent company may however appeal against the requirement to an independent body of Commissioners.) In addition, in certain circumstances the Board may require books and accounts and other documents or records which are relevant to a transfer pricing adjustment under Section 485 to be produced for examination by an Inspector of Taxes on the taxpayer's premises.

12. Confidentiality

Officers of the Inland Revenue are governed by very strict rules about the confidentiality of information received by them in the course of their duties. They are prohibited from disclosing such information except for tax purposes and, within that limitation, in very limited circumstances strictly defined by law.

13. Exchange of information with other countries

Disclosure is permitted (under strict safeguards) to other countries' tax authorities under agreements for the relief of double taxation and under the Directive concerning mutual assistance between tax authorities of the member States of the European Communities. (The Inland Revenue may also receive information from other countries under these instruments.)

14. Inland Revenue Organisation

The Inland Revenue maintains a network of local tax offices spread over the whole of the UK and normally the affairs of a taxpayer will be mainly dealt with by a local Inspector of Taxes. But transfer pricing problems involving substantial amounts of money or important matters of principle may be dealt with instead by a section of the central head office in London.

(The affairs of oil companies including matters of transfer pricing are dealt with by a centralised Oil Taxation Office in London.)

15. Objectives and method of approach in adjusting transfer prices for tax purposes

The objectives of both central and local offices are however the same. The principal objective is to ensure that the UK taxpayer is paying the proper UK tax on its profits under the law. The Inland Revenue recognise, however, that answering the many detailed questions which may be necessary for the achievement of this objective may impose an onerous burden on the senior staff of companies or their advisers and they aim to keep these questions to a minimum by concentrating on the main pricing issues involved.

16. Methods of and considerations taken into account in arriving at arm's length prices

In ascertaining an arm's length price the Inland Revenue will often look for evidence of prices in similar transactions between parties who are in fact operating at arm's length. They may however find it more useful in some circumstances to start with the re-sale price of the goods or services etc. and arrive at the relevant arm's length purchase price by deducting an appropriate mark up. They may find it more convenient on the other hand to start with the cost of the goods or services and arrive at the arm's length price by adding an appropriate mark up. But they will in practice use any method which seems likely to produce a satisfactory result. They will be guided in their search for an arm's length price by the considerations set out in the OECD Report on Multinationals and Transfer Pricing. (This Report examines the considerations which need to be taken into account in arriving at arm's length prices in general and also in particular in the context of sales of goods, the provision of intra group services, the transfer of technology and rights to use trademarks within a group and the provision of intra group loans.)

17. Settlement of problems

The Inland Revenue recognise, as does the OECD Report, that the evidence needed to establish an arm's length price may be hard to come by and difficult to interpret and they recognise also that decisions on pricing in the arm's length situation would have had to be taken in the light of the facts which could have been known at the time when the decision was made. It is with considerations like this in mind that they are concerned to settle transfer pricing adjustments as far as possible by discussion and agreement with the companies concerned. They would hope as a result also to establish a reasonable basis of understanding with the companies for the future (possibly on the basis of a review after a number of years).

18. Consultation with other countries

The Inland Revenue recognise that transfer pricing adjustments may have a consequence not only for UK tax but also for foreign tax. They are able, under the terms of some seventy agreements for the relief of double taxation and the prevention of fiscal evasion, to exchange information with the tax authorities of their partner countries on transfer pricing matters among others and they often do this for the purpose of ensuring that tax is adequately charged in the UK. On the other hand, they are also able to consult and do consult with partner countries with a view to preventing unrelievable double taxation arising from (among other causes) the adjustment of transfer prices. A taxpayer who fears that unrelievable double taxation may result in his own case from some action of the tax authorities of a treaty partner may ask the UK Inland Revenue to enter into such consultations and they will do so whenever the need arises. All that such a taxpayer need do is to write a letter putting his request, and giving the relevant details, to the International Tax Policy Division of the Inland Revenue in Somerset House, London. For such consultation to be effective however it will usually be necessary for the request to be made in good time so as not to be frustrated by the expiry of legal time limits for tax adjustments either in the UK or in the other country.

19. Time limits for claims for credit

So far as concerns claiming relief for foreign tax against UK tax the normal rule is that a claim in respect of any income, must be made not later than six years from the end of the chargeable period for which the income is chargeable to UK tax. However where such credit has been rendered insufficient by reason of an adjustment to the other country's tax the time limit for a claim to additional credit is six years from the time when the adjustment was made – Section 512 ICTA 1970.

20. Status of these notes

These notes are for guidance only. They express the Inland Revenue's view of the law but they have no legal force and they do not affect any rights of appeal on points concerning a taxpayer's liability. Similarly any description in these notes of Inland Revenue approaches to the problem of transfer pricing of practices in dealing with this problem are not to be taken as limiting the Department to such approaches or practices in any particular case.

Inland Revenue
Somerset House
Strand
LONDON WC2

BOKFÖRINGS-
NÄMNDEN

1984-08-24

Dnr 368/84

Riksdagens revisorer
100 12 STOCKHOLM

Multinationella företags skatteförhållanden — Förstudie och tilläggs- promemoria

Med skrivelse 1984-06-12 har bokföringsnämnden (BFN) anmodats avge yttrande över rubricerade förstudie och tilläggspromemoria samt uttala sig om BFN:s syn på frågan om de multinationella företagens skatteförhållanden.

Ärendet behandlades av nämnden vid sammanträde den 23 augusti 1984. Ledamöterna konstaterade därvid att de frågor som behandlas i förstudien och tilläggspromemorian ligger utanför BFN:s primära arbetsområde. Nämnden beslutade därför att avstå från att avge något yttrande. Innan bestämmelser av här föreslagen karaktär införs utgår emellertid BFN ifrån att man noga överväger hur dessa kommer att påverka olika redovisningsprinciper och därmed företagens redovisade resultat och ställning.

Vid behandlingen av ärendet deltog ledamöterna Per Sköld (ordf.), Sune Carlsson, Stig von Bahr, Erik Danielsson, Ingemar Jonsson, Ulf Lindström, Jan-Erik Moreau, Clas Nykvist och Lars Östman samt suppleanterna Paul Berger, Erik Henriksson, Lennart Huldén, Kjell Jonsson, Torulf Jönsson, Lars Ohlsson-Leijon och Lars Starkerud.

BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Per Sköld
Ordförande

Birgitta Jönsson Lundmark
Kanslichef

KAMMARRÄTTEN
I STOCKHOLM

1984-09-14

AdmD-308—1984

Riksdagens revisorer

**Multinationella företags skatteförhållanden. Förstudie och tilläggs-
promemoria**

Kammarrätten har anmodats att yttra sig över ovan angivna förstudie och tilläggspromemoria. Domstolen får med anledning härav anföras.

Det är, inte minst av konkurrensskäl, av väsentlig vikt att de multinationella företagen här i riket blir föremål för samma beskattning som de rent inhemska. Det bör således inte få förekomma att beskattningen genom felaktig prissättning på varor och tjänster eller på annat sätt styrs till länder där vinsten inte har uppkommit. Det föreligger därför ett klart behov av en korrekteringsregel av det slag som 43 § 1 mom. kommunalskattelagen innehåller.

En genomgång av den praxis som rör det aktuella lagrummet ger vid handen att det allmänna har haft svårt att vinna gehör för sina yrkanden om taxeringshöjningar på grund av förment oriktig prissättning mellan företag i intressegemenskap. På senare tid har mellankommunala skatterättsdomar i mål rörande AB Svenska Shell och Mobil Oil AB rönt stor uppmärksamhet i detta hänseende. De refereras utförligt och kommenteras i remissmaterialet. Båda målen är nu anhängiga i kammarrätten, som med hänsyn härtill avstår från att kommentera domarna. Det bör dock framhållas att, eftersom målen endast har prövats i första instans, några slutsatser om innehållet i gällande rätt inte rimligen kan dras på grundval av domarna i fråga.

Mot bakgrund bl. a. av de nämnda domarna synes riksdagens revisorer överväga att föreslå att bestämmelser skall införas som lättar det allmännas bevisbörda i mål av hithörande beskaffenhet. Som ett led i detta arbete har revisorerna dels låtit utföra en skatterättslig förstudie av de multinationella företagens beskattningsförhållanden, dels upprättat en tilläggspromemoria med vissa preliminära förslag.

Förstudien

Förstudien ger en god bild av reglerna om de multinationella företagens beskattningsförhållanden, särskilt med avseende på internprissättningsproblematiken. Redogörelsen kan i stort sett godtas. Kammarrätten finner endast anledning att framföra en marginell anmärkning utöver den betydelsefulla reservation som har gjorts i det föregående.

På s. 65 f behandlas frågan om vilken betydelse det får om punkten 2 i artikel 9 i OECD:s modellavtal tas in i dubbelbeskattningsavtal. Utredarna synes ha överskattat betydelsen av denna avtalspunkt. Visserligen förhåller det sig så att, om svensk beskattningsmyndighet höjer taxeringen för ett svenskt multinationellt bolag, den andra avtalsslutande staten skall vidta erforderlig justering i fråga om beskattningen i det landet för det fall att samma inkomst har tagits till beskattning där. I praktiken torde dock en sådan justering inte vidtas med mindre än att den stat som har att vidta ändringen har undersökt – och accepterat – orsaken till taxeringshöjningen i den andra staten. Om ändringen inte godtas, kan en korrigering komma till stånd endast om avtalsparterna lyckas uppnå en överenskomst därom. En varning för en alltför stark tilltro till effektiviteten i den aktuella regeln är därför på sin plats.

Tilläggspromemorian

Kammarrätten har inte något att erinra mot vad som föreslås under p. 3.1 i promemorian. Det är därutöver angeläget att tillräckliga resurser ställs till skattemyndigheternas förfogande för att de skall kunna anlita utomstående expertis i de fall där detta framstår som påkallat.

Vidare ansluter sig kammarrätten till uppfattningen att anvisningar bör utfärdas till 43 § 1 mom. kommunalskattelagen. De bör lämpligen utformas med ledning av OECD-rapporten. Med hänsyn till anvisningarnas karaktär bör de meddelas i form av lag. Som anges i tilläggspromemorian bör rapporten översättas till svenska. Vidare bör korrigeringsregeln göras tillämplig på samtliga inkomstslag.

Som har angetts inledningsvis är det angeläget att de multinationella företagen inte gynnas i beskattningshänseende i förhållande till rent inhemska företag. Övervägandena i tilläggspromemorian synes bygga på uppfattningen att förfaranden i syfte att nedbringa beskattningen i Sverige är vanligt förekommande bland multinationella företag. Kammarrätten kan inte finna att de undersökningar som hittills har gjorts ger belägg för en sådan uppfattning. Det finns enligt domstolens uppfattning vare sig tillräckliga motiv eller erforderligt underlag i övrigt för ett snabbt ingripande genom lagstiftning. Frågan bör utredas närmare. Visar det sig härvid att problemet är av den omfattning som tilläggspromemorian ger uttryck för, måste naturligtvis verksamma lagstiftningsåtgärder tillgripas.

Beträffande de särskilda förslagen i denna del och det fortsatta arbetet kan anföras.

De lösningar som övervägs i syfte att underlätta för det allmänna att föra processer av hithörande slag avviker starkt från de regler som gäller nu. Förslagen är på intet sätt underbyggda och saknar varje analys i fråga om de verkningar som ett genomförande skulle medföra. Kammarrätten finner det därför inte meningsfullt att närmare gå in på de skisser till lösningar

som har presenterats utan nöjer sig med att bestämt hävda att någon ändrad lagstiftning inte bör komma till stånd på grundval av det remitterade materialet.

De multinationella koncernerna med utländskt moderföretag har skapat ett stort antal arbetstillfällen här i riket och är över huvud taget av väsentlig ekonomisk betydelse för Sverige. Det är bl. a. därför angeläget att inte sådana interna lösningar väljs som alltför ensidigt gynnar svenska nationella intressen. Risk föreligger annars för att dessa företag i så stor utsträckning som möjligt förlägger sin verksamhet utanför vårt land. I samma riktning talar intresset av att multinationella företag med svenskt moderföretag inte av reciprocitetsskäl drabbas av sådana nationella regler i de stater där de bedriver verksamhet. Överhuvud rör det sig här om frågor av så invecklad juridisk natur att en reform måste föregås av ingående överväganden. Med hänsyn till det starka politiska inslaget i frågan förordar kammarrätten att utredningsarbetet bedrivs i sådana former att politiker medverkar i detsamma.

De multinationella företagens beskattningsförhållanden är redan föremål för ett omfattande forsknings- och utredningsarbete, både i Sverige och på det internationella planet. Det förefaller naturligt att resultaten av detta arbete avbildas innan åtgärder vidtas för att ändra den nuvarande korrigeringsregeln utöver vad som har sagts i det föregående. I allt fall bör det vägas in i den vidare utredningsverksamhet som kammarrätten har förordat.

Avslutningsvis vill kammarrätten peka på att det i det fortsatta arbetet måste analyseras hur tillämpningen av 20 § kommunalskattelagen resp. av korrigeringsregeln förhåller sig till varandra.

Detta yttrande har beslutats av kammarrättspresidenten Henry Montgomery, kammarrättslagmännen Anders Swartling och Jan Francke samt tf. kammarrättsassessorn Urban Thuresson, föredragande.

Henry Montgomery

Urban Thuresson

KAMMARRÄTTEN
I GÖTEBORG

REMISSYTTRANDE
1984-09-17

Nr 13/84
AdmD 198/84

Riksdagens revisorer
I:a avdelningen

Multinationella företags skatteförhållanden. Förstudie och tilläggs- promemoria

Dnr 1982:38

Inledning

I förstudien lämnas en överskådlig bild av det svenska regelkomplexet för beskattning av multinationella företag särskilt med inriktning på internprissättningsproblematiken. Tilläggspromemorian behandlar förslag till åtgärder för effektivisering av beskattningen av de multinationella företagen.

I detta yttrande behandlar inte kammarrätten den beskrivning av rättsläget som ges i förstudien utan yttrandet begränsar sig i första hand till de förslag som läggs fram i tilläggspromemorian. Kammarrätten vill dock kommentera åsikten i förstudien att korrigeringsregeln i 43 § kommunal-skattelagen de facto kan liknas vid en "tom påse". Kammarrätten delar inte denna bedömning. Innehållet i bestämmelsen är klart och entydigt, men det är snarare på det sättet att det är verkligheten som är svårbedömd. I detta sammanhang bör också påpekas att man inte kan bortse från den preventiva effekt som 43 § torde ha.

Kammarrätten vill inledningsvis framhålla att kammarrätten inte är övertygad om att det i nuvarande läge finns behov av en genomgripande ändring av regelkomplexet beträffande multinationella företag. Ett omfattande utredningsarbete måste till innan förändringar av den omfattning som föreslås i tilläggspromemorian kan genomföras. Enligt kammarrättens uppfattning är det lämpligt att först avvakta resultatet av det forskningsprojekt som pågår vid universiteten i Stockholm och Uppsala. Med hänsyn härtill och av skäl som närmare redovisas i det följande avstyrker kammarrätten i huvudsak de i tilläggspromemorian framförda förslagen.

Förstärkt kontroll

I tilläggspromemorian konstateras att skatterevision hos storföretag är mycket resurskrävande men att arbetsresultatet i form av förslag om påföring av tillkommande skatt är ca tio gånger större per arbetstimme än vid övrig revisionsverksamhet. Den beräkning som redovisas framstår enligt kammarrättens mening som tveksam, eftersom den bara tar sikte på resultatet i form av påföring av skatt och inte på det slutliga utfallet i

domstol. Kammarrätten är också tveksam till om det är riktigt att välja ut just multinationella företag och satsa stora resurser på taxeringskontroll.

Kammarrätten anser att det är riktigt att uppmärksamma problemet med att den högst kvalificerade personalen i stor utsträckning lämnar länsstyrelserna och riksskatteverket för att ta anställning i det privata näringslivet. Denna rekrytering sker i ökad utsträckning även från domstolarna. Kammarrätten tillstyrker förslaget i denna del.

Processföring

I promemorian sägs att bevisläget är svårt för det allmännas företrädare, eftersom eftertaxering ofta måste tillgripas vid felaktig internprissättning, och att detta innebär att taxeringsintendenten måste visa att ett yrkat avdrag inneburit att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Enligt kammarrättens mening är bevisbördan i 43 § lika oavsett om det är eftertaxering eller ej. Enda skillnaden är att det för eftertaxering krävs att den skattskyldige skall ha lämnat en oriktig uppgift.

I promemorian föreslås två åtgärder för att — såsom kammarrätten har förstått det — sänka beviskravet i 43 §. Dels skall det räcka med att den fiskala sidan visar sannolika skäl för att det föreligger en felaktig prissättning, för att korrigering skall kunna göras. Dels skall multinationella företag i ökad utsträckning åläggas att dokumentera sina interna transaktioner. Kammarrätten anser att det med nuvarande bevisbörderegler finns hyggliga möjligheter att komma fram med hjälp av 43 §. Det torde redan i dag vara på det sättet att ett bolag, som inte har dokumenterat sina transaktioner, kan komma i underläge i bevishänseende. Kammarrätten avråder ifrån att gängse rättssäkerhetsstandard på detta sätt underskrids inom skatterättens område.

Vidare föreslås att möjligheten att väcka talan mot bolag enligt 43 § i mom. förlängs till tio år. Detta förslag handlar enligt kammarrättens uppfattning om en resursfråga. Allmänt sett är det föga tilltalande att förlänga en preskriptionstid av den anledningen att samhället inte förfogar över rimliga resurser för att bevaka sina intressen.

Efter att ha föreslagit ovannämnda åtgärder konstateras i tilläggspromemorian att "eftertaxering ofta innebär en onödigt omfattande omgång" och att man därför bör överväga om inte eftertaxeringsförfarandet kan ersättas med en rätt att träffa avtal med skattskyldig om erläggande av tillkommande skatt. Kammarrätten motsätter sig bestämt att man just på detta område inför en rättsfigur som markant avviker från vad som av gammalt gäller inom svensk beskattningsrätt.

Anvisningar till 43 § m. m.

Kammarrätten vill inte motsätta sig att anvisningar utfärdas till 43 §. Enligt kammarrättens uppfattning är det dock knappast lämpligt att, såsom föreslås i tilläggspromemorian, göra detta snarast. Sådana anvisningar bör föregås av en omsorgsfull utredning.

Kammarrätten tillstyrker förslaget att OECD:s rapport *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* översätts till svenska.

Avslutningsvis vill kammarrätten tillägga att det vore olyckligt om Sverige införde regler om internprissättning för multinationella företag som skiljer sig från lagstiftning i andra länder. När det gäller frågor om beskattning av multinationella företag är det viktigt med ett brett internationellt samarbete.

I handläggningen av detta ärende har deltagit kammarrättspresidenten Wentz, kammarrättsrådet Dahnér och tf. kammarrättsassessorn Jonasson, referent.

N. O. Wentz

Eva Jonasson

KAMMARRÄTTEN
I SUNDSVALL

YTTRANDE
1984-09-12

AdmD 43—147/84

Riksdagens revisorer

Multinationella företags skatteförhållanden. Förstudie och tilläggs- promemoria (Dnr 1982: 38)

Allmänna synpunkter

I svensk rätt finns visserligen sedan lång tid tillbaka lagstiftning som har till syfte att motverka transaktioner av skatteflyktsnatur mellan företag som utgör delar i en multinationell verksamhet. Det kan emellertid konstateras att rättsutvecklingen i vårt land inte har kunnat hålla jämna steg med den snabba utvecklingen av den multinationella verksamheten. Det kan mot den bakgrunden sägas vara anmärkningsvärt att riksdagens redan 1970 begärda utredning angående de multinationella företagens beskattning ännu inte föranlett någon mer genomgripande översyn inom rättsområdet. En sådan översyn synes emellertid fordra en ingående undersökning i syfte bl. a. att söka klarlägga i vilken utsträckning transaktioner av det nämnda slaget förekommer. Andra överväganden än rent nationellt fiskala talar också för att en reform inte bör komma till stånd förrän efter ett grundligt utredningsarbete. Här kan särskilt framhållas att beskattningsområdet som sådant är av komplicerad natur och avser en omfattande materia och att åtminstone en mera genomgripande revision kräver beaktande av internationell rätt och utvecklingen inom denna och dessutom har betydelsefulla internt svenska national- och företagsekonomiska aspekter.

Som konstaterats i förstudien är den nuvarande lagstiftningen i ämnet i skilda hänseenden bristfällig och i vissa avsnitt föga vägledande. Detta gäller inte minst i fråga om den s. k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL, som också utgör förstudiens centrala del, även om denna regel varit föremål för revideringar 1965 och 1982. Den begränsade regleringen är självfallet en bidragande orsak till att rättspraxis på området inte är så omfattande. En annan viktig orsak torde emellertid vara bristande resurser hos det allmänna, framför allt på revisionssidan, vilket bl. a. medför att det allmännas företrädare kommer i svårigheter i utrednings- och bevishänseende. Det kan sålunda konstateras att det är angeläget att åtgärder av olika slag vidtas för att dels kartlägga det aktuella skatteområdet och dels med olika medel klarlägga vad som nu kan anses gälla och vad som bör gälla.

Den nämnda korrigeringsregeln kan sägas dra upp den yttre ramen för vilka omständigheter som skall vara för handen för att det inkomstmässiga resultatet av en viss disposition skall kunna korrigeras vid taxering. En betydande brist i regeln och anvisningarna till denna är emellertid — som

också framgår av förstudien – att den inte innehåller några närmare bestämmelser om vad som kan anses som godtagbara marknadsmässiga villkor för olika typer av prestationer och motprestationer ("arm's length-villkor") samt om vad som avses med att näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att kontrahenterna åsidosatt ett sådant villkor. Man kan då ställa frågan i vad mån en detaljreglering i dessa hänseenden är möjlig och lämplig. Vid en jämförelse med USA:s Internal Revenue Code Section 482 kan konstateras att denna framstår som ännu mera allmänt hållen än korrigeringsregeln samtidigt som lagstiftaren här överlämnat till fiskala myndigheter att utfärda föreskrifter och detaljanvisningar på området. Så synes också i stor utsträckning ha skett, särskilt vad gäller metoder till ledning för att bestämma "arm's length-villkor". Det kan också konstateras att OECD:s rapport – som i överensstämmelse med vad som gäller enligt förhärskande internationell rätt förordar en tillämpning av arm's length-principen – samtidigt redogör för de metoder och principer som sålunda finns i amerikansk rätt. Möjligt torde i och för sig vara att införliva sådana eller liknande hjälpmetoder med svensk rätt. Detta skulle då kunna ske i anvisningarna till 43 § 1 mom. KL och/eller i föreskrifter och anvisningar från RSV. Som också påpekas i OECD:s rapport talar emellertid mycket för att man bör undvika en alltför ingående detaljreglering. Även om vissa värderingsprinciper och hjälpmetoder synes kunna bli föremål för kodifiering eller komma till uttryck i föreskrifter torde det inte vara möjligt eller ens önskvärt att söka åstadkomma en omfattande detaljreglering. Den omständigheten att frågan om ett arm's length-villkor är godtagbart eller ej under alla förhållanden ofta måste sluta med en skälighetsbedömning och att fråga är om ett komplicerat rättsområde i ständig förändring, synes böra leda till att utvecklingen av gällande rätt i relativt stor utsträckning också i fortsättningen får ske inom rättstillämpningen.

Särskilda synpunkter i anslutning till tilläggspromemorian

I anslutning till vad som upptagits i promemorian vill kammarrätten anföra följande.

3 Av det föregående framgår att kammarrätten delar uppfattningen att olika frågor som hänför sig till de multinationella företagens beskattning bör tas upp till belysning och överväganden. Kammarrätten förordar att detta sker inom ramen för en genomgripande översyn av rättsområdet.

3.1 Kammarrätten ansluter sig till uppfattningen att kontrollen i form av revisioner hos de multinationella företagen bör utvidgas och förstärkas. Åtgärder i detta avseende bör ses som ett första led i en strävan att få till stånd så materiellt riktiga taxeringar av multinationella företag som möjligt. Det är att antaga att en utökad kontroll kommer att få till följd att en

mer rikhaltig rättspraxis växer fram. Kammarrätten ansluter sig också till uppfattningen att en ökning av antalet revisioner kräver utökade insatser för utbildning av kvalificerade revisorer och dessutom att den reviderande och processförande personalens lönesättning uppmärksammas.

3.2 En genomgång av befintliga rättsfall ger vid handen att det allmännas företrädare ofta befinner sig i svårigheter när det gäller att åstadkomma utredning och bevisning. Också i detta hänseende torde en utökning av resurser och utbildning beträffande reviderande och processförande personal kunna leda till förbättringar. Däremot ställer sig kammarrätten avvisande till den i promemorian framförda tanken att 43 § 1 mom. KL skulle ändras så att det räcker med att sannolika skäl för en felaktig prissättning visas för att korrigering skall kunna göras. En sådan reglering skulle enligt kammarrättens mening innebära att man på detta område frångår beviskraven i en utsträckning som inte framstår som acceptabel. Kammarrätten ställer sig också avvisande till en ordning som innebär att avsaknad av dokumentation – om sannolika skäl för en felaktig prissättning visas – skall utgöra grund för eftertaxering. Samtidigt gäller emellertid att kammarrätten finner det angeläget att multinationella företag förmås att i ökad utsträckning dokumentera sina interna transaktioner. Detta torde emellertid kunna åstadkommas utan att en ordning som den skisserade behöver genomföras.

Kammarrätten anser sig inte ha underlag för en bedömning av de i promemorian behandlade frågorna om införande av en möjlighet att ersätta eftertaxeringsförfarandet med en rätt att träffa avtal med skattskyldig och om en förlängning av möjligheten att väcka talan enligt 43 § 1 mom. KL. Frågor av denna art bör enligt kammarrättens mening kunna tas upp inom ramen för den utredning som kammarrätten förordar.

3.3 I det föregående har kammarrätten berört tillämpningen av korrigeringsregeln och behovet och lämpligheten av att utfärda anvisningar och föreskrifter för denna. Som framgår av det anförda anser kammarrätten att vissa värderingsprinciper och hjälpmetoder bör kunna komma till uttryck i anvisningar och föreskrifter och eventuellt också kodifieras. Kammarrätten ser det emellertid som angeläget att åtgärder av detta slag föregås av ett grundligt utredningsarbete.

Kammarrätten finner det självklart att OECD:s rapport görs till föremål för en auktoritativ översättning. Härför talar inte bara det förhållandet att rapporten blir av stort värde för fortsatta överväganden inom rättsområdet utan också att den redan nu har ansetts kunna tillmätas betydelse som rättskälla.

Frågan om korrigeringsregeln bör avse andra inkomstslag än inkomst av rörelse bör ingå som ett led i ett vidare utredningsarbete.

I handläggningen av detta ärende har deltagit kammarrättspresidenten Björn Orrhede, kammarrättsrådet tillika vice ordföranden Björn Ekman och kammarrättsrådet Per Ejvinson, föredragande.

Björn Orrhede

Per Ejvinson

KAMMARRÄTTEN I
JÖNKÖPING

REMISSYTTRANDE AdmD 17-11/84
1984-09-25

Riksdagens revisorer
100 12 STOCKHOLM

Förstudie och tilläggspromemoria angående multinationella företags skatteförhållanden

Anmodad avge yttrande får kammarrätten härmed avge följande.

Kammarrätten delar den i promemorian framförda uppfattningen att det är viktigt att frågorna om de multinationella företagens beskattning belyses och att bolagen beskattas på samma sätt som inhemskt bolag. Man måste också hålla i minnet att beskattningen utformas så att den inte minskar utländska företags benägenhet att etablera sig i landet samt den seriösa utrikeshandeln. För att komma tillrätta med de problem som finns är det väsentligt med ett omfattande internationellt samarbete. Därutöver måste naturligtvis nationella åtgärder vidtas.

Med tanke på de möjligheter de multinationella företagen har att överföra sin vinst till utlandet, är det angeläget att skattekontrollen kan bedrivas på ett effektivt sätt. Kammarrätten har därför ingen erinran mot att förslaget på detta område genomförs. Kammarrättens egen erfarenhet visar att lönesättningen för kvalificerade skattejurister är sådan att domstolen och skattemyndigheterna inte kan hävda sig i konkurrensen om dem.

När det gäller förslaget att öka antalet revisioner av multinationella företag bör framhållas att behovet av förstärkning är stort även på andra revisionsområden. En prioritering måste ske mellan dessa.

För att främja effektiviteten vid eftertaxeringsprocesser, övervägs i promemorian en ändring av bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen så att det räcker med att sannolika skäl för en felaktig prissättning visas för att korrigering skall kunna göras. Multinationella företag bör av samma anledning i ökad utsträckning åläggas att dokumentera sina interna transaktioner. Avsaknaden av dokumentation bör därefter enligt förslaget vara tillräcklig grund för att eftertaxering skall kunna ske om det allmänna visar sannolika skäl enligt ovan. Det ifrågasättes också om inte eftertaxeringsfristen bör kunna förlängas till tio år i dessa fall. I promemorian anges dock inte i detalj hur eventuella lagändringar bör utformas.

Kammarrätten vill i denna fråga anföra att Sverige inte har internationellt sett hög företagsbeskattning. Benägenheten att föra över vinster till andra länder är därför kanske inte så stor. Inhemska och multinationella företag bör i största möjliga utsträckning behandlas likvärdigt. Vidare kan,

som sägs i förstudien, en felaktig prissättning bero på andra omständigheter än intressegemenskap. Det är emellertid uppenbart att skattetlykt kan förekomma och att det allmänna har ett svårt bevisläge när det gäller interna transaktioner. Enligt kammarrättens mening fordras det dock mycket starka skäl för att särbehandla vissa skattskyldiga i processuellt hänseende. Särskilda regler om eftertaxering för multinationella företag inger därför betänkligheter, exempelvis förslaget om till tio år förlängd talerätt för det allmänna. Rättssäkerhetsskäl talar även emot att det ställs andra krav på bevisningen, när det gäller eftertaxering av multinationella företag än vad som gäller för övriga skattskyldiga. Slutligen kan erinras om att skattemyndigheterna, redan idag, med stöd av 31 § 2 mom. taxeringslagen har möjlighet att infordra upplysningar av de skattskyldiga om förhållanden i utlandet. Med hänsyn till vad som anförts ställer sig kammarrätten mycket tveksam till övervägandena i promemorian i dessa avseenden.

Kammarrätten anser i likhet med vad som anförts i promemorian att det bör utredas om inte beskattningsmyndigheterna bör ges möjlighet att ersätta eftertaxeringsförfarandet med en rätt att träffa avtal med skattskyldiga om erläggande av tillkommande skatt. Det fordras emellertid noggranna överväganden av den rättsliga innebörden om sådana överenskommelser. Bl. a. måste klarläggas i vad mån de kan frångås om de förutsättningar brister, som har varit utslagsgivande för överenskommelsen.

Vad gäller förslaget om anvisningar och föreskrifter för tillämpningen av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen, har kammarrätten ingen erinran mot att sådana utfärdas om de kan ges ett sådant innehåll att rättstillämpningen underlättas.

Övriga förslag i promemorian lämnas utan erinran.

Beslut om detta yttrande har fattats av kammarrättspresidenten Petri, kammarrättsrådet von Strokirch och t. f. assessorn Bengt Johansson. Ärendet har föredragits av kammarrättsfiskalen Håkansson.

Carl Axel Petri

Kaj Håkansson

LÄNSRÄTTEN I
STOCKHOLMS LÄN

REMISSYTTRANDE AdmDnr. 212/84
1984-09-10

Till
riksdagens revisorer

**Multinationella företags skatteförhållanden. Förstudie och tilläggs-
promemoria (dnr 1982: 38)**

Länsrätten i Stockholms län har anmodats att yttra sig över innehållet i förstudien 1984-05-10 och tilläggspromemorian 1984-06-05 om beskattning av multinationella företag samt att även i övrigt anföra sin syn på beskattningsförhållandena på området.

Länsrätten får härmed anföra följande.

Förstudien beskriver den praxis som hunnit skapas i fråga om den s. k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen och därvid främst på internprissättningsområdet. En viss oenhetlighet kan förmärkas i de fåtaliga rättsfallen men torde förklaras av att bedömning skett från fall till fall utifrån där rådande och utredda särskilda förhållanden. Länsrätten kan i allt väsentligt instämma i de slutsatser som dras i förstudien. Även redovisningen av pågående utrednings- och forskningsarbete samt av den internationella förhandlingsverksamhet som f. n. bedrivs förefaller riktig. Länsrättens bedömning i dessa delar och nedan sker dock mot bakgrund av den tämligen begränsade rättstillämpning som förekommit vid länsrätten i frågor av denna art.

I förstudien anvisas inte några förslag till omedelbara ändringar av lagtext och anvisningar till denna. Tvärtom synes man medveten om att några ändringar inte bör ske nationellt utan att åtminstone resultatet av pågående utrednings- och forskningsarbete avvaktas. Det hänvisas även till att den internationella utvecklingen har betydelse och indirekt även till att ytterligare ledning kan stå att finna i de överrättsdomar som väntas inom de närmaste åren. Länsrätten ansluter sig i princip till dessa uppfattningar.

Även om det väsentliga i de förslag som utredningsenheten vid riksdagens revisorer väckt i sin tilläggspromemoria knappast är direkt motiverat av innehållet i förstudien övergår länsrätten härefter till att ge sin syn på de överväganden som framförs i promemorian.

Länsrätten instämmer i uppfattningen att revisionsverksamheten med avseende på de multinationella företagen bör öka. Dock bör detta inte ske på bekostnad av annan väsentligare revisionsverksamhet. En viss tveksamhet råder även om huruvida de i Sverige verksamma internationella företagen verkligen gynnas ekonomiskt av att i någon större utsträckning få koncernens vinst beskattad i annat land än Sverige.

Innehållet i avsnittet 3.2 första stycket i tilläggspromemorian förefaller inte helt entydigt. Länsrätten uppfattar de där framförda synpunkterna som att man eftersträvar en i praktiken något sänkt bevisbörd för det allmänna i vissa mål om eftertaxering med stöd av de materiella bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen. Detta lagrum skulle i sådant syfte kunna tänkas ändras så att det är tillräckligt att sannolika skäl för en felaktig prissättning visas av taxeringsintendenten. Det är inte reglerna om eftertaxering i 114 § taxeringslagen som skall beröras. Ändras 43 § 1 mom. kommunalskattelagen i antydd riktning medför detta liknande följder i mål där taxeringsintendenten i egna besvär yrkar att lagrummet skall tillämpas. Mot denna konsekvens finns naturligen inte något att invända. Den ifrågasatta ändrade lydelsen av de materiella bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen får ses i kombination med det andra ledet i förslaget, nämligen att multinationella företag i ökad utsträckning bör åläggas att dokumentera sina interna transaktioner. Det är tydligen om det svenska bolaget av någon anledning inte ger in dokumentation som taxeringsintendentens utredning om sannolika skäl enligt ovan för en felaktig prissättning skall anses vara tillfyllest för att det svenska bolagets inkomst skall kunna korrigeras med stöd av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen och detta vare sig det sker inom ramen för ett besvärs- eller eftertaxeringsyrkande.

De sålunda föreslagna ändringsåtgärderna måste enligt länsrättens mening, om man skulle stanna för en sådan lösning, övervägas bl. a. ur rättssäkerhetssynpunkt och med hänsyn till ev. risk för internationell dubbelbeskattning av koncernen. Den dokumentation som skall krävas varierar kanske från koncern till koncern och för olika typer av interna transaktioner (köp/försäljning av varor, tjänster, teknologi osv.). Ibland kan ett svenskt dotterbolag sakna möjlighet att hos sitt utländska moderbolag få insyn i de priser moderföretaget tillämpat i affärstransaktioner med tredje man. Vilken betydelse får det sistnämnda om taxeringsintendenten i och för sig å sin sida och på viss grund gjort sannolikt att arm's length-priset avvikit från det pris som moder- och dotterbolaget tillämpat sinsemellan? Dokumentering av rena varutransaktioner med det utländska bolaget i form av fakturor (antal, enhetspris) förvaras redan nu hos det svenska bolaget och torde regelmässigt företes. Skall kravet på det svenska bolaget att det inhämtar dokumentation även från det utländska koncernbolaget ställas högre t. ex. för forsknings- och utvecklingskostnader samt för koncerninterna tjänster? Belastas det svenska bolaget med forsknings- och utvecklingskostnader samt får bolaget småningom ändå erlagga licensavgifter till utlandet? Vilken risk finns att dokumentation framställs först i efterhand på myndigheternas begäran?

Länsrätten är allmänt sett skeptisk mot lösningar av typ sänkta beviskrav för den fiskala parten. Detsamma gäller speciallösningar för enskilda måltyper och i all synnerhet om ett problem kan lösas på annat lämpligt sätt. Lagstiftningen ålägger också domstolen att sörja för att målen blir tillräckligt utredda.

Problemet är i förevarande fall uppenbarligen inte om någon har lämnat oriktig uppgift eller ej. I denna fråga kan man i vart fall inte gärna tänka sig att sänka beviskraven.

Problemet gäller i stället den materiella frågan om vad som är det skattemässigt korrekta priset.

Något problem uppstår inte i de mål där saken är fullständigt utredd. I sådana mål behöver man inte tillgripa regler om fördelning av bevisbördan. Vad som behandlas i promemorian är den motsatta situationen, dvs. då ett mål inte är fullständigt utrett.

I flertalet av dessa mål torde situationen vara sådan att den fiskala parten framlagt en utredning som påstås tala för visst pris medan den skattskyldige åberopat omständigheter som påstås tala för ett annat pris.

Hur bedöms då en sådan situation med nuvarande regler? I vissa fall torde den fiskala partens argumentering jämfört med den skattskyldiges ha sådan tyngd att den fiskala parten vinner helt bifall, i andra fall tvärtom. Ofta torde emellertid rätten finna att det "rätta" priset ligger någonstans mellan parternas ståndpunkter. Den metod som tillämpas synes då kunna inrymmas under en överviktsprincip.

Frågan blir utifrån denna förutsättning vad som skulle bli skillnaden om man godtar den i promemorian föreslagna regeln. Rätten har då att bestämma huruvida den fiskala parten har gjort visst pris sannolikt.

Även här blir det fråga om att väga tyngden av de omständigheter som talar för den fiskala partens linje mot det som talar för den skattskyldiges. Inom processramen har rätten att pröva om den fiskala parten gjort det yrkade priset sannolikt och – om inte – därefter varje annat pris som ligger inom processramen.

Det förefaller som om resultatet av de båda metoderna inte skulle behöva skilja sig i annan mån än vad som händelsevis skulle följa av något formkrav eller någon formaliserad nivåbestämning av vad som utgör sannolika skäl. Om så är fallet synes en speciallösning eller ett formellt sänkt beviskrav kunna undvaras.

Förhållandena är enligt länsrättens uppfattning likartade om tyngden av respektive parts argumentering väger jämnt. Varken med en överviktsprincip eller en formell regel om sänkt bevisbördan torde den fiskala parten kunna vinna bifall.

Även om situationen är den att den skattskyldige förhållit sig helt passiv eller nästan inte presterat någon utredning alls torde metoderna i allmänhet leda till samma resultat i det enskilda fallet.

Under angivna förhållanden föredrar länsrätten obetingat en ordning där utgången är beroende inte av en formell bevishörderregel utan efter rättens avvägning på grundval av utredningen i det enskilda målet av vad som skall anses utgöra arm's length-priset.

Det skulle strida mot tidigare rättstradition i Sverige att låta beskattningsmyndigheterna i ett utomprocessuellt förfarande träffa avtal med den

skattskyldige om erläggande av tillkommande skatt. Ett flertal olägenheter skulle vara förenade med ett sådant institut. En uppenbar risk måste t. ex. finnas att i avtalet tyst inbegrips även andra taxeringsfrågor än dem som berör 43 § 1 mom. kommunalskattelagen. Blir ett avtal offentligt så att det kan tåla insyn och tjäna till ledning för näringslivet, beskattningsmyndigheterna och skattedomstolarna i framtiden samt kan det på yrkande av parterna ändras och i så fall av vem, är frågor som inställer sig. Vilka möjligheter får tredje man som anser sig missgynnad av ett visst avtal att för egen del söka rättelse av sin skatt? Rätten att träffa avtal skulle enligt förslaget endast stå öppen om parterna är ense. Ett eftertaxeringsförfarande skulle i ett sådant fall inte innebära den onödigt omfattande omgång som anges i promemorian. Länsrätten avstyrker på det bestämdaste att en möjlighet att ingå avtal införs.

Länsrätten anser inte att taxeringsintendent skall få väcka talan enligt 43 § 1 mom. kommunalskattelagen även efter eftertaxeringsfristens utgång. Företagets möjligheter att prestera erforderlig utredning blir knappast bättre med åren. Ur rättssäkerhetssynpunkt skulle det uppfattas som otillfredsställande om företagets skatt för ett visst år skulle komma att fastställas kanske först 15 år efter beskattningsårets utgång. Stora krav ställs på de skattskyldiga i olika sammanhang och det kan då krävas att skattemyndigheternas utredning bedrivs med den skyndsamhet som är erforderlig för att taxeringsintendenten åtminstone skall hinna framställa yrkande i länsrätten i den ordning som f. n. stadgas för eftertaxering.

Länsrätten finner det önskvärt att tillämpningsföreskrifter ges i form av anvisningar till 43 § 1 mom. kommunalskattelagen så att tillämpligt arm's length-pris lättare än f. n. kan beräknas i det enskilda fallet.

Noggranna överväganden bör föregå ett beslut att utfärda anvisningarna och all möjlighet till information (inkl. beaktande av den internationella utvecklingen) först utnyttjas. I avvaktan på anvisningarna torde såväl beskattningsmyndigheter och domstolar som näringslivet komma att söka ledning i t. ex. OECD:s rapport om internprissättning (lämpligen översatt till svenska). I övrigt kan förväntas att regeringsrätten och kammarrätterna, i den mån så är möjligt, successivt eliminerar luckorna i nu tillgänglig rättspraxis.

Frågan om 43 § 1 mom. kommunalskattelagen uttryckligen skall göras tillämplig på samtliga inkomstslag bör utredas innan ett definitivt förslag därom läggs.

Länsrätten anser avslutningsvis, i anledning av vad som anförs sist i tilläggspromemorian under avsnittet Förslag, att de i detta sammanhang behandlade frågorna bör utredas vidare innan beslut fattas i saken.

Detta yttrande har beslutats av länsrättens kollegium. Därvid har förutom undertecknade närvarit chefsrådmännen Curt Weidling, Cecilia Mandal-Ericson, Siw Bergman och Hans Kullander samt avdelningsdirektören Christina Svensson, rådmannen Johan Annell och förste byråsekreteraren Bodil Carlsson, de två sistnämnda personalföreträdare.

Åke Lundborg
lagman

Klas Nordwall
föredragande

LÄNSRÄTTEN
MALMÖHUS LÄN

REMISSYTTRANDE
1984-09-14

Dnr A257-84

Riksdagens Revisorer
100 12 STOCKHOLM

Yttrande över en av riksdagens revisorer upprättad tilläggspromemoria angående multinationella företags skatteförhållanden.

Remiss 1984-06-12, dnr 1982:38

Länsrätten i Malmöhus län har anmodats avge yttrande över rubricerade förslag om en ändring av reglerna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen m. m. Med anledning härav får länsrätten anföra följande.

Förstärkt kontroll

I tilläggspromemorian har föreslagits att en utökning av antalet revisioner hos storföretag bör ske och att det härvid är nödvändigt att utbilda ytterligare kvalificerade revisorer samt att lönesättningen för dessa uppmärksammas liksom för den processförande personalen. Det är allmänt bekant att antalet revisioner är betydligt färre i Sverige än i flera andra länder vilket också framgår av förstudien. Länsrätten instämmer i synpunkten att antalet revisioner hos storföretag bör öka men vill också påpeka att detta inte får leda till att det redan nu allför ringa antalet revisioner hos andra skattskyldiga minskas ytterligare. Länsrätten ställer sig något tveksam till uppgiften att revisioner hos storföretag ger ett så avsevärt mycket bättre resultat än övriga revisioner i förhållande till nedlagd arbetstid: ett yrkande om påförande av tillkommande skatt med stora belopp har ju i ett flertal fall visat sig inte vara liktydligt med att skattekravet fastställs och att pengarna betalats in. Vad gäller frågan om utbildning är det naturligtvis önskvärt att de som skall utföra revisioner i storföretag – och naturligtvis även inom andra områden – besitter tillräckliga kunskaper för uppdragets genomförande. Det torde dock kunna uppstå problem både med att finna kvalificerade lärare och adekvat åskådningsmaterial för sådan utbildning och en kontinuerlig uppföljning av denna. Frågan om lönesättning har redan uppmärksamrats genom de möjligheter som finns att ge vissa kvalificerade befattningshavare s. k. marknadslönetillägg; länsrätten ställer sig dock frågande till om denna åtgärd med relativt begränsade löneförstärkningar är tillräcklig med tanke på de mycket stora lönegap som i vissa fall finns mellan privat och offentlig sektor.

Processföring

I tilläggspromemorian föreslås att bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen skall ändras så att det för korrigerig av avtalat pris räcker att det allmännas företrädare visar *sannolika skäl* för att felaktigt pris avtalats. Enligt länsrättens bedömning skulle en sådan förändring av bevisbördereglerne komma att strida mot nu gällande principer och minska rättssäkerheten. Länsrätten tar därför avstånd från förslaget i denna del.

I tilläggspromemorian föreslås vidare att multinationella företag bör åläggas att dokumentera sina interna transaktioner. En sådan dokumentation, exempelvis genom ett stadgande i taxeringslagen om att redogörelse skall lämnas för hur prissättning skett, finner länsrätten mycket värdefull för tillämpningen av reglerna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen och länsrätten tillstyrker därför detta förslag. En sådan dokumentationsskyldighet torde dock inte kunna åläggas andra än dem som är skattskyldiga i Sverige; någon praktisk möjlighet att tvångsvis erhålla upplysningar från exempelvis ett utländskt moderbolag finns knappast. Vilken inverkan en sådan lagändring får på möjligheterna att eftertaxera har inte belysts.

I tilläggspromemorian föreslås också att, för fall då den skattemässiga bedömningen framstår som helt klar för båda parter, avtal skall kunna träffas om erläggande av tillkommande skatt. Fördelen med en sådan möjlighet skulle vara att förfarandet blir enklare än att låta en skattedomstol bedöma om eftertaxering kan ske. Det föreslagna systemet företer vissa likheter med de strafförelägganden som kan utfärdas av åklagare vid mindre allvarliga brott. Såvitt är länsrätten bekant har ett system med s. k. "skatteföreläggande" varit föremål för utredning, bl. a. skulle man därigenom kunna minska målbanserna hos skattedomstolarna. Länsrätten finner dock att ett sådant system är mest lämpat för mål där omtvistade belopp är av mindre storlek och eftersom ett system med avtal dessutom skulle medföra risk för att ovidkommande hänsyn tas vid bestämmande av skattebeloppen avstyrker länsrätten detta förslag.

Beträffande processföringen föreslås slutligen att talerätten för det allmänna skall förlängas till tio år vad avser bedömningar enligt 43 § 1 mom. Enligt länsrättens bedömning kan det visserligen finnas skäl som talar för en sådan förlängning men samtidigt är det viktigt att så enhetliga regler som möjligt gäller inom hela skatteområdet, varför länsrätten avstyrker förslaget. Om en förlängning av taletiden ändå kommer till stånd är det enligt länsrättens mening viktigt att också se över reglerna i bokföringslagen om bevarande av räkenskapsmaterial. Vidare måste en jämförelse göras med de regler som gäller i andra länder.

Övrigt

Länsrätten instämmer i förslaget om att anvisningar och föreskrifter för tillämpningen av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen bör utfärdas. Ett sådant arbete torde dock komma att ta avsevärd tid i anspråk om man inte nöjer sig med att fastställa rätt "armslängdspris" bara för ett fåtal områden, exempelvis för olja och andra råvaror. Domen mot oljebolaget Shell visar dock att bara inom det begränsade området finns åtskilliga alternativ för beräkning av pris varför utfärdande av anvisningar kan förväntas medföra mycket arbete. Dock är det önskvärt att arbetet kommer igång snarast.

Med tanke på den stora betydelse som OECD:s rapport haft och kommer att ha för tillämpningen av nu aktuella lagregler är det angeläget att rapporten snarast översätts till svenska och tillhandahålls skattemyndigheterna. Länsrätten tillstyrker därför förslaget om detta.

Som framgår av Lindencronas och Arvidssons förstudie har 43 § 1 mom. främst ansetts tillämplig på inkomstslaget rörelse. Enligt ordalydelsen skall den dock kunna tillämpas på andra inkomstslag, exempelvis då en näringsidkare avyttrar eller förvärvar fast egendom till "fel" pris. Även det fallet att en svensk näringsidkare utfäster sig att betala "för hög" lön till någon av sina utlandsanställda bör kunna angripas med lagrummets nuvarande lydelse. Länsrätten finner därför att det för närvarande inte föreligger något behov av att av denna anledning ändra regeln.

Länsrätten vill slutligen framhålla vikten av internationellt samarbete på skatteområdet. Ett viktigt steg har tagits genom utarbetandet av OECD-rapporten men samarbetet måste utvecklas ytterligare. Utan ett utvidgat internationellt samarbete kommer det inte att vara möjligt att effektivt beivra fall av felaktig prissättning, såsom tidigare anförts kan ju inte svenska skattemyndigheter ensidigt ålägga här icke skattskyldiga någon skyldighet att redovisa sina transaktioner.

Stig Lundahl
tf. lagman

Lars-Eric Hansson
länsrättsfiskal

LÄNSRÄTTEN
Göteborg och Bohus län

YTTRANDE
1984-09-13

Dnr 88/84

Riksdagens revisorer
1:a avdelningen
Box 7685
103 95 STOCKHOLM

Beskattning av multinationella företag, förstudie av Gustaf Lindencrona och Richard Arvidsson samt tilläggspromemoria från riksdagens revisorer om multinationella företags skatteförhållanden

Länsrätten, som anmodats att avge yttrande över rubricerade skrifter, får härmed anföra följande.

I förstudien redovisas de regler som finns för beskattning av multinationella företag och praxis på området. I förstudien har inte angivits något om hur omfattande problemet med beskattning av multinationella företag är t. ex. genom uppgifter om hur stor andel av handeln som multinationella företag med filial eller eget bolag här svarar för vid import eller export eller med vilka länder sådana företag driver handel gentemot Sverige. Skulle mycket av denna handel bedrivas med länder som har ett mindre företagsvänligt skattesystem än Sverige, finns det inte anledning att tro att multinationella företag söker undvika beskattning av den del av verksamheten som berör Sverige. Att det kan vara en fråga av mindre omfattning bestyrks enligt länsrättens mening i viss mån av den begränsade praxis som finns på området. En kartläggning av den handel som bedrivs av multinationella företag med anknytning till Sverige är därför en lämplig och nödvändig utgångspunkt för att kunna ta dessa frågor till en mera ingående bedömning.

I tilläggspromemorian har angivits att problemen med beskattning av multinationella företag skall mötas bl. a. med en förstärkt kontroll. Länsrätten har inget att erinra mot vad som föreslagits i denna del.

Ändring har skett av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen under år 1982. Därvid anges bl. a. att en förutsättning för tillämpning av lagrummet skall vara att det finns sannolika skäl anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkare och den med vilken avtal träffas. Skulle nu också endast erfordras att sannolika skäl skall föreligga för en felaktig prissättning kommer lagrummet att få en så oklar utformning att det ger utrymme för godtycke. Länsrätten anser därför att en sådan ändring inte är aktuell. Ej heller bör man nu ålägga de multinationella företagen att ytterligare dokumentera sina interna transaktioner. Innan så sker bör man dels följa upp tillämpningen av den nyinförda 26 a § taxeringslagen och dels närmare utreda vilken börda man lägger på företagen.

Vissa förutsättningar skall föreligga för att en eftertaxering skall kunna påföras och grunden för detta är att eftertaxering är ett extraordinärt rättsmedel. Det förefaller länsrätten betänkligt att på ett mycket begränsat område ge möjlighet till att träffa avtal om den skatt som skall erläggas även om man i efterhand kan få avtalet prövat i skattedomstol.

Ansökan om eftertaxering skall enligt nu gällande regler prövas av länsrätt inom ett år från den tidpunkt då ansökan om eftertaxering senast skulle ha gjorts. Bortsett från fall då åtal väckts eller då fråga är om eftertaxering av avliden skall sålunda före utgången av år 1984 prövas eftertaxeringar som avser taxeringsåret 1978 och sålunda beskattningsåret 1977. Den tid som nu kan förflyta från inkomståret till dess en slutlig beskattning sker är därför lång. Förlängs tiden för att åsätta eftertaxering medför detta att ett företag under lång tid kan leva i ovisshet om sin skattesituation och också kan drabbas av en mycket tung beskattning. Att i ett mycket speciellt fall, då fråga inte är om brottslig gärning, införa en förlängd tid för eftertaxering bör enligt länsrättens mening inte komma ifråga.

Anvisningar och föreskrifter för tillämpning av 43 § 1 mom. kommunal-skattelagen synes med hänsyn till vad som redovisats i förstudien kunna grundas på den aktuella OECD-rapporten. Frågor av bevisvärderingsnatur är dock domstolsfrågor och kan inte vara föremål för anvisningar.

I behandlingen av detta ärende har deltagit lagmannen Arnold Joelsson, chefsrådmannen Bengt-Gunnar Hanson, föredragande, och rådmannen Åke Skoglundh.

Arnold Joelsson

Bengt-Gunnar Hanson

MELLANKOMMUNALA
SKATTERÄTTEN

1984-09-04

Dnr 34-84

Riksdagens Revisorer
I:a avdelningen
100 12 STOCKHOLM

Förelagd att avge yttrande över förstudie och tilläggspromemoria angående multinationella företags skatteförhållanden får mellankommunala skatterätten (MKSR) häröver och i övrigt anföra följande.

Inledande synpunkter

De multinationella företagens beskattning har under de senaste årtiondena i återkommande intervaller tilldragit sig intresse från såväl myndigheters, politikers och massmedias sida. En icke obetydlig del av de diskussioner som förts har därvid handlat om huruvida de multinationella företagen genom interna transaktioner minskat sina beskattningsbara vinster i länder med ett högre skattetryck (däribland Sverige) till förmån för vad som brukar kallas lågskatteländer. Ett axiom vid dessa diskussioner har som regel varit att de multinationella företagen sysslar med sådana manipulationer men att bristen på utredningsresurser, svårigheter att av företagen utfå information och dokumentation och de svenska beskattningsreglernas – främst 43 § 1 mom. kommunalskattelagen – otillräcklighet eller brist på innehåll varit den främsta orsaken till att dessa företags beskattning i detta hänseende inte "gått att komma åt". Oavsett orsakerna kan dock konstateras att reglerna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen, så när som på vissa mindre justeringar, inte genomgått några genomgripande förändringar sedan dess tillkomst. Antalet mål där domstol prövat den s. k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen har dessutom – bortsett från rena omfaktureringsmål – varit påfallande litet. Det bör dock i detta sammanhang påpekas dels att någon undersökning huruvida företagen i realiteten manipulerar med prissättning av skatteskäl veterligen inte finns, i vart fall inte med Sverige som utgångspunkt, dels att den undersökning angående finansströmmar och dess transaktionsmönster inom olika internationella koncerner (Nordiska rådets skriftserie NR 6) snarare ger vid handen att skattehänsyn *ej påverkat* transaktionsmönstret inom de undersökta koncernerna.

Förstudien

Den beskrivning av gällande rätt och de synpunkter som framförs i den utarbetade förstudien kan i princip godtas utan några erinringar. I förstudien görs dock gällande att korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunal-

skattelagen är "helt normlös" (sid. 37), "helt innehållslös" (sid. 58) respektive "tom påse" (sid. 77). Karaktäristiken framstår som överdriven och har inte beaktat den visserligen omätbara men likväl sannolikt mycket stora preventiva effekt regeln har. Skatterätten vill dock i anslutning härtill särskilt peka på sitt uttalande i domarna i målen angående Svenska Shell AB:s taxeringar, nämligen dels att skatterätten inte på grundval av utredningen kunde urskilja någon avvikelse mellan de av bolaget erlagda råoljepriserna och "de i allmänhet gällande priserna", dels att en prisjämförelse av denna typ är ett mycket trubbigt instrument från beskattningssynpunkt. Författarna av förstudien har även gjort vissa uttalanden angående skatterättens tolkningsmetoder i ovan nämnda mål samt i målet angående Mobil Oil AB:s taxering. Det står envar fritt att hysa den uppfattning man vill i detta hänseende. Skatterätten finner sig i princip inte böra ingå på någon diskussion härom. Att som författarna till förstudien göra gällande att domstolens överväganden har grundats på OECD-rapporten som rättskälla, kan dock ifrågasättas.

Tilläggspromemorian

Riksdagens revisorer har i den utarbetade tilläggspromemorian under rubriken överväganden lämnat vissa förslag till åtgärder för effektivisering av beskattningen av multinationella företag. Mot bakgrund av att ett flertal utredningar m. m. för närvarande utreder frågorna samt till att det här rör sig om ett såväl svårt som internationellt sett känsligt område, framstår vissa av de lagstiftningsförslag som ges i promemorian åtminstone som något förhastade. Allmänt kan sägas att skattskyldiga bör behandlas lika och att endast klart sakliga grunder kan motivera en särbehandling.

Förstärkt kontroll

Taxeringsrevisioner hos de stora företagen är naturligtvis resurskrävande och detta i synnerhet då frågor uppkommer om tillämpning av korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen. Några erinringar mot förslaget om en förstärkning och intensifiering av dessa resurser kan inte göras. Det bör dock i detta sammanhang påpekas att förslag om påföring av skatt i en revisionspromemoria inte sällan klart överstiger det slutliga utfallet i domstol. För att komma till rätta med dessa "överskattningar" torde inte bara krävas utbildning utan även en bättre samordning mellan den reviderande och processförande personalen. Vad slutligen gäller problemet med att kvalificerad personal lämnar allmän tjänst till förmån för näringslivet kan endast konstateras att detta i lika stor omfattning gäller domstolarna. Att detta främst har sin förklaring i stora löneskillnader torde heller inte råda någon tvekan om.

Processföring

I promemorian anförts att bevisläget ofta är svårt för det allmänna på grund av att eftertaxering måste tillgripas. Mot detta kan invändas att det redan av lagtextens lydelse i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen får anses framgå att taxeringsintendenten skall visa att den skattskyldige ingått avtalsvillkor som strider mot det s. k. armlängdspriset. Att fråga är om eftertaxering torde sålunda i detta hänseende inte medföra att bevisläget försvåras i jämförelse med besvär i vanlig ordning. Vad därefter gäller påståendet att det är den skattskyldige som förfogar över bevismaterialet får detta anses vara en ganska stark generalisering. Naturligtvis gäller att den skattskyldige förfogar över dokumentationen rörande de egna priserna och dess sammansättning. Vad däremot gäller armlängdspriser torde uppgifter om dessa som regel få inhämtas från källor utanför den skattskyldiges dokumentation.

Bristen på dokumentation hos den skattskyldige torde därför redan med nuvarande regler i normalfallet återverka menligt på den skattskyldiges egen ställning i processen. Å andra sidan kan naturligtvis förekomma fall där bristen på dokumentation hos den skattskyldige eller kanske främst oviljan att lämna ut dokumentation rörande de utländskablag som ingår i en koncern innebär ibland oöverstigliga hinder för det allmänns möjligheter att utreda förhållandena. Varje sänkning av bevisbördan till förmån för det allmänna måste dock självfallet vägas mot den enskildes berättigade krav på rättssäkerhet. Vägande skäl måste därför presenteras för varje sådan åtgärd. Enligt skatterättens mening har några sådana vägande skäl inte presenterats i promemorian. Det bör dock i detta sammanhang även påpekas att det är tveksamt om lokutionen "sannolika skäl" innebär en sådan förändring av bevisbördan som förslagsställarna synes åsyfta.

Beträffande förslaget om utökad dokumentationsskyldighet är det tveksamt om det är lämpligt att införa en särreglering beträffande multinationella företag och i vilken utsträckning det är möjligt att införa en uppgiftsskyldighet beträffande de utländska rättssubjekt som ingår i en koncern. Frågan är av mycket känslig natur och bör därför utredas noga innan eventuella lagstiftningsåtgärder vidtages.

Efter den korta presentationen om det allmänns utrednings- och bevissvårigheter i mål om internprissättning som görs i tilläggspromemorian konstateras att eftertaxering ofta innebär en onödigt omfattande omgång. För att råda bot på detta föreslås att en rätt för beskattningsmyndigheterna att träffa avtal om skatten med den skattskyldige bör övervägas. En sådan rätt skulle dock endast vara för handen om den skattemässiga bedömningen för båda parter framstår som klar. I de fall då den skattemässiga bedömningen framstår som klar för parterna är detta så gott som alltid även fallet för domstolarna och eftertaxeringsförfarandet torde därför knappast innebära någon onödigt omfattande omgång. Eftersom den före-

slagna regleringen strider mot hittills gällande regler på inkomstbeskattningens område inställer sig omedelbart vissa problem. Vilken utformning och offentlighet skall avtalen få? Vilka risker linns för att det så att säga uppkommer principer utan praxis? Vilken rättsverkan och giltighet skall avtalen ha? Vilka möjligheter till s. k. kvittning skall förefinnas? Skall nya förhandlingar kunna upptas om nya omständigheter dyker upp? Vilka risker föreligger att förhandlingarna med den skattskyldige förs på ett från rättslig synpunkt otillfredsställande sätt för att t. ex. snabbt nå ett resultat? De problem som måste utredas är många. Dessutom bör en så avvikande reglering som den föreslagna kunna motiveras med välgående skäl. Några sådana skäl har inte presenterats.

I tilläggspromemorian ifrågasätts vidare om inte möjligheten att väcka talan mot bolag enligt 43 § 1 mom. kommunalskattelagen bör kunna förlängas till 10 år. Även beträffande detta förslag gäller att en vägning måste göras mellan å ena sidan myndigheternas svårigheter att inom nuvarande femårsfrist kunna bestämma sin talan i första instans och å andra sidan de skattskyldigas berättigade krav på att inom rimlig tid få klarhet i om deras taxering står fast. Det ligger dessutom i sakens natur att ju längre tid som förflyter desto svårare blir det att få fram bevisning. Detta gäller i all synnerhet muntlig bevisning. Några skäl utöver att det tar lång tid att utreda multinationella företags skatteförhållanden har inte lämnats. Mot bakgrund av de skäl som får anses krävas för att förlänga en talefrist utöver vad som i allmänhet gäller kan skatterätten ej tillstyrka att talefristen förlängs.

Övrigt

Skatterätten har i princip inget att erinra mot att anvisningar och föreskrifter för tillämpningen av den svenska korrigeringsregeln införs. OECD-rapporten bör ingå i det diskussionsmaterial som kan läggas till grund vid en översyn av regeln. En översättning av rapporten till svenska framstår dessutom som mycket angelägen. En harmonisering av den interna svenska korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen med motsvarande regel i dubbelbeskattningsavtal utformad i enlighet med den i OECD:s modellavtal art. 9 synes eftersträvarsvärd. Harmoniseringen skulle innebära stora tolkningsfördelar för såväl myndigheter som företag. En enhetlig praxis för såväl avtals- som avtalslösa förhållanden skulle kunna utbilda. Om den svenska korrigeringsregeln görs mindre långtgående än avtalen blir avtalsbestämmelserna verkningslösa, medan om de interna svenska reglerna görs mer långtgående än avtalsreglerna, mycket talar för att de svenska reglerna endast kan tillämpas fullt ut då dubbelbeskattningsavtal saknas. Skatterätten har heller inget att erinra mot att lagrummet kompletteras så att det framgår att det är tillämpligt på alla inkomstslag. Mot bakgrund av att det beträffande vissa andra typer av inkomster torde vara

ännu svårare än beträffande inkomst av rörelse att fastställa ett s. k. armlängdspris måste dock denna fråga noggrant utredas innan en sådan utvidgning av lagrummet görs.

Avslutande synpunkter

Beskattning av multinationella företag som har sin grund i korrigeringar av interna transaktioner mellan skattesubjekt i olika stater är en fråga med många internationella aspekter. Mot bakgrund av frågornas komplicerade natur och då någon utredning som utvisar huruvida de multinationella företagen använder sig av prismanipulationer i skatteundandragande syften ännu inte föreligger, synes några lagstiftningsåtgärder i vart fall inte böra vidtagas förrän frågorna utretts ytterligare.

Detta yttrande har avgetts av mellankommunala skatterätten i plenum den 4 september 1984. Därvid har deltagit lagmannen Bengt Bohman, ordförande, lagmannen Bertil Wennergren, nämndemännen riksdagsledamoten Rune Carlstein, civiljägmästaren Johan Gripenstedt, riksdagsledamoten Bo Lundgren, civilekonomen Sven-Olof Printz och kanslichefen Suzanne Knöös.

Suzanne Knöös
Kanslichef

Björn Rohdin
Föredragande

STOCKHOLMS
UNIVERSITET
Rektorsämbetet

YTTRANDE
1984-09-13

Doss. 37
Dnr 2897/84

Riksdagens revisorer

Remiss 1984-06-12 av PM "Multinationella företags skatteförhållanden, förstudie och tilläggspromemoria" (RRev dnr 1982: 38)

Stockholms universitet har anmodats yttra sig i rubricerade ärende. Rektorsämbetet, som remitterat ärendet till juridiska fakultetsnämnden, får härmed överlämna bifogade yttrande som avgivits av fakultetsnämnden.

I rektorsämbetets handläggning har deltagit rektor, professor Staffan Helmfrid, förvaltningschefen, universitetsdirektör Rune Lindquist samt byrådirektör Kjell Swanström, föredragande.

Staffan Helmfrid

Kjell Swanström

STOCKHOLMS
UNIVERSITET
Juridiska fakultetsnämnden

YTTRANDE

Doss. 37
Dnr 2897/84

Rektorsämbetet

**Remiss från Riksdagens revisorer av PM "Multinationella företags
skatteförhållanden, förstudie och tilläggspromemoria"**

Juridiska fakultetsnämnden har anmodats avge yttrande i rubricerade ärende.

Nämnden får med anledning härav överlämna bifogade expertutlåtande, som på nämndens uppdrag utarbetats av professor Sven-Olof Lodin och universitetslektor Peter Melz.

I fakultetsnämndens handläggning av ärendet har deltagit dekanus, professor Hans Ragnemalm, professorerna Ulf Bernitz, Lars Heuman, Claes Peterson, Peter Seipel, Tore Sigeman och Anders Victorin, universitetslektor Bill Dufwa, byråassistent Ulla Rathsman samt byrådirektör Kjell Swanström, föredragande.

Hans Ragnemalm

Kjell Swanström

STOCKHOLMS
UNIVERSITET
Juridiska institutionen
Sven-Olov Lodin/Peter Melz

FÖRSLAG TILL
REMISSVAR
1984-08-20

Doss. 37
Dnr 2897/84

Juridiska fakultetsnämnden

Till Riksdagens revisorer

Sedan juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet på remiss erhållit dels studien Beskattning av multinationella företag – en skatterättslig förstudie i de multinationella företagens beskattningsförhållanden särskilt med inriktning på internprissättningsproblematiken, dels tilläggspromemorian Multinationella företags skatteförhållanden, får fakultetsnämnden anföra följande.

Förstudien

Förstudien har till syfte

- att utröna vilka beskattningsmetoder som finns tillgängliga för att beskatta internationellt verksamma företag, vilken av dessa som är den internationellt vedertagna och vilken beskattningsmetod som rekommenderas av OECD som modell för dubbelbeskattningsavtal.
- att undersöka det svenska regelkomplexet beträffande beskattning av internationellt verksamma företag och därvid få frågor som internationell skatteflykt, dubbelbeskattningsavtalens roll och forskning på området belysta ur svensk synvinkel, samt
- att försöka identifiera eventuella brister i det svenska regelkomplexet och få dessa närmare belysta från materiell synpunkt, inte minst deras betydelse för rättspraxis.

Studien utgör i huvudsak en beskrivning av gällande svensk rätt. Fakultetsnämnden kan i allt väsentligt instämma med vad som därvid anförts. I några hänseenden finns dock anledning till påpekanden.

Beskrivningen av arm's length-metoden på sidorna 4–5 går förbi några av metodens grundläggande problem. Fakultetsnämnden delar studiens bedömning att arm's length-principen av praktiska skäl är att föredra framför den s. k. "unitary rule". Även om arm's length-metoden således i de flesta hänseenden är den mest praktiska metod som står till buds för bedömningen av internprisproblemen, är det samtidigt så att det mest typiska för många koncerninterna transaktioner är att de också, bortsett från prisfrågan, aldrig skulle kunna komma ifråga med en oberoende part. Att då utgå från ett tredjemansförhållande som handlingsnorm är otvivel-

aktigt en artificiell lösning. I en stor del av transaktionsfallen går det inte heller att finna någon jämförbar extern transaktion. De detaljerade prisformler som förekommer, särskilt i amerikansk lagstiftning (Regulations till IRC sec. 482), har heller inte visat sig så användbara i praktiken. Den mest använda prisformeln har den s.k. "fourth method", dvs. annan lämplig metod visat sig vara. Svårigheterna föreligger här inte bara för skattemyndigheterna utan ofta också för de skattskyldiga att hitta en lämplig objektiv norm. Tillämpningen kan ofta färgas av de intressen man har att företräda. Svenska exportföretag har fått uppleva hur såväl ett lands skattemyndigheter, som hävdade att försäljningspriset varit för högt, som tullmyndigheter, som hävdade att priset varit för lågt, båda med stöd av arm's length-principen, ingripit mot samma varuleverans.

Därtill kommer att det i enskilda fall kan finnas affärsmässigt fullt korrekta skäl att avvika från en marknadsprissättning inom en koncern, särskilt om fråga är om en starkt integrerad verksamhet.

Arm's length-principen utgör således ingen enkel och i alla lägen rättvisande metod.

Studiens rättsfallsbehandling är med nödvändighet kortfattad. Det bör dock påpekas rörande RÅ 1970 Fi 923, som behandlas på sidorna 51–52, att det förhållandet att det inte förekom några affärer mellan det svenska moder- och det engelska dotterbolaget, var en avgörande faktor för att moderbolaget inte utan skattekonsekvenser kunde efterge räntan på dotterbolagets lån.

Rörande det s. k. Mobil Oil-målet, som behandlas på sidorna 53–54, är det viktigt att framhålla att svensk rätt icke erkänner rättsfiguren "förtäckt aktiekapital", varför ett lån aldrig kan behandlas som aktiekapital. En ränta som håller sig inom arm's length-gränserna kan därför ej betraktas som förtäckt utdelning.

Rörande det s. k. Shell-målet, som behandlas på sid. 72–73, bör observeras att den aktuella prisdifferensen, även om totalbeloppen blev stora, endast uppgick till 0,5%.

Dubbelbeskattningsavtalens roll behandlas i avsnitt 7. Fakultetsnämnden saknar där en behandling av samspelet mellan den svenska internprissättningsregeln och motsvarande regler i våra dubbelbeskattningsavtal. Ändringar i den svenska interna rätten får gentemot avtalsländer inte någon effekt om inte avtalen ändras på motsvarande sätt. De empiriska studier som finns (se de i studien återopade arbetena av Lodin och Joachimsson) visar att den helt dominerande transaktionsströmmen berör länder med vilka Sverige har avtal.

I avsnitt 8 behandlas OECD:s internprissättningsrapport, som otvivelaktigt får allt större internationell betydelse. Fakultetsnämnden instämmer i bedömningen att rapporten bör göras tillgänglig på svenska.

I avsnitt 9 och 10 beskrivs den skatterättsliga forskning som för närvarande pågår i Sverige och som bl. a. också söker analysera värdet av den

typ av detaljreglering av internprissättningsfrågorna som främst förekommer i USA. Fakultetsnämnden vill framhålla det angelägna i att lagstiftningsåtgärder i den riktningen inte vidtages innan en analys av dessa frågor föreligger.

Tilläggspromemorian

Till förstudien har för fakultetsnämndens yttrande också fogats en tilläggspromemoria utarbetad inom Riksdagens revisorers kansli, vari föreslås en rad lagstiftningsåtgärder rörande internprissättningsproblemen.

Det är med förvåning fakultetsnämnden konstaterar att man i tilläggspromemorian föreslår ingripande lagändringar innan det utredningsarbete i frågan, som Riksdagens revisorer initierat, är slutfört. I promemorian saknas också på flera punkter underlag som kan motivera de föreslagna åtgärderna.

Promemorian synes utgå från att det förekommer ett omfattande och systematiskt skatteundandragande från de internationella företagens sida med hjälp av internprismanipulationer. Det är bekant att det förekommit flera fall av skatteundandragande, bl. a. med hjälp av bolag i lågskatteländer, främst från mindre, svenskägda företag. När det gäller större företag ger de empiriska studier som finns på området inga indikationer att man systematiskt skulle använda internprissättningen i syfte att komma ifrån svensk skatt eller att transaktionsintensiteten med lågskatteländer skulle vara anmärkningsvärt hög. De studier rörande transaktionsmönster hos ca 1 000 utlandsägda dotterbolag, som företagits av Lodin och Joachimsson (se hänvisningar i förstudien avsnitt 5 och 6), visar att nästan alla transaktioner inom gruppen företas med företag i länder som utgör Sveriges största handelspartners. De analyser om transaktionsmönstrens primära skatteeffekter som Lodin företagit visar att företagens beteende är väl skatteanpassat genom deras val av transaktionsmönster, medan däremot den totala skattevinsten genom ev. prismanipulationer generellt sett förefaller vara liten.

Även om det inte förekommer något systematiskt skatteundandragande i större skala från de internationella företagens sida torde det ändå vara befogat med en väl utbyggd och kvalificerad kontroll av internationella transaktioner. Fakultetsnämnden har därför inget att invända mot de förslag rörande kontrollfrågorna som framläggs. Särskilt vill fakultetsnämnden understryka behovet av högt kvalificerad revisionspersonal.

Däremot avstyrker fakultetsnämnden bestämt de ändringar i 43 § 1 mom. KL som föreslås med innebörd att det skulle vara tillräckligt med att sannolika skäl för en felaktig prissättning visas för att en skattemässig korrigerig skall kunna göras. För det första strider det mot svensk rätts-tradition och oavvisliga rättssäkerhetskrav att endast på sannolika skäl frångå den skattskyldiges uppgifter. Detta gäller så mycket mera när det

ofta föreligger osäkerhet om vad som skall anses vara en "riktig" prissättning.

För det andra skulle en sådan bestämmelse inte få någon effekt på transaktioner med företag i länder med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal, om inte avtalens internprissättningsklausuler ändras i samma riktning. Det torde i de flesta fall vara uteslutet att få Sveriges avtalspartners att acceptera en sådan ändring. Tillämpningen skulle också i många fall strida mot avtalens nondiskrimineringsregler. Då den allt övervägande delen transaktioner sker med företag i avtalsländer skulle bestämmelsen få obetydlig effekt.

I promemorian föreslås också en utökad skyldighet för företagen att dokumentera sina internationella transaktioner. Brist på dokumentation skulle enligt förslaget kunna vara grund för en ändring på sannolika skäl. Man får förutsätta att företagen följer svenska redovisningsregler. Vad som skulle krävas därutöver framgår inte av promemorian. Promemorian redovisar inte heller några skäl varför en utökad redovisningsplikt skulle föreligga. Det är dock, enligt fakultetsnämndens mening, möjligt att företagen borde åläggas en upplysningsplikt i verksamhetsårets deklaration angående vissa transaktioner, som inte klart framgår redan av årsbokslutet. Exempelvis kan detta gälla för över- och upplåtelser av inom företagen upparbetade immateriella rättigheter vilka inte har upptagits som tillgångsvärden i tidigare balansräkningar. I övrigt avstyrker fakultetsnämnden förslaget.

I promemorian föreslås speciella processuella regler som för internationella transaktioner dels till en del skulle ersätta nuvarande eftertaxeringsregler, dels utöka möjligheterna till eftertaxering. Någon grund för att särbehandla internationella transaktioner i eftertaxeringshänseende redovisas inte. Fakultetsnämnden avstyrker förslaget.

I promemorian anförs att det i praxis förekommit att 43 § 1 mom. KL inte ansetts tillämpligt på annat inkomstslag än rörelse. Därför framläggas förslag om komplettering så att regeln kan tillämpas på alla inkomstslag. Vad praxis visat är att 43 § 1 mom. KL inte är tillämpligt på inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinster). Orsaken härtill är emellertid primärt inte att söka i formuleringen av 43 § 1 mom. KL utan i det förhållandet att "förtäckt realisationsvinst" inte beskattas enligt gällande rätt (se Lodin-Lindencrona-Melz-Silfverberg, Welinder's Beskattning av inkomst och förmögenhet, sid. 62).

Till sist kan fakultetsnämnden inte underlåta att än en gång påpeka det anmärkningsvärda i att man i promemorian framlägger långtgående lagstiftningsförslag, som berör viktiga rättssäkerhetsfrågor, utan hänsynstagande till pågående utredningsarbete och utan en närmare redovisning av behov eller grunder för de föreslagna åtgärderna.

Detta yttrande har på fakultetsnämndens uppdrag utarbetats av professor Sven-Olof Lodin och universitetslektor Peter Melz.

UPPSALA UNIVERSITET
Rektorsämbetet

YTTRANDE
1984-09-20

Dnr 2348/84

Riksdagens revisorer
I:a avd
10012 STOCKHOLM

**Multinationella företags skatteförhållanden. Förstudie och tilläggs-
promemoria (Dnr 1982: 38)**

Uppsala universitet som anmodats yttra sig i rubricerade ärende över-
lämnar yttrande från juridiska institutionen.

Stig Strömholm
Prorektor

Hans Modig
Utbildningsledare

UPPSALA UNIVERSITET
JURIDISKA INSTITU-
TIONEN

1984-09-14

Rektorsämbetet

På anmodan får vi härmed överlämna följande synpunkter på den av Riksdagens Revisorer initierade promemorian "Beskattning av multinationella företag", samt den till promemorian bifogade av Riksdagens Revisorer utarbetade tilläggspromemorian.

1 Förstudien

Vi instämmer i allt väsentligt med förstudiens beskrivning av saken och dess slutsatser. Beträffande utländska bolags filialer i Sverige bör det betonas, att 43 § 1 mom kommunalskattelagen (KL) som regel inte är tillämplig. Det utländska bolaget är nämligen skattskyldigt för inkomsten i Sverige. I sak föreligger ingen skillnad mellan inkomstöverföringar mellan svenska och utländska rättssubjekt, och svensk filial till utländskt rättssubjekt. Som förstudien riktigt påvisar, är den skattemässiga regleringen av filialer otillräcklig (s. 30). Det blir allt tydligare, att de svenska skattelagarna saknar nödvändiga regler om hur intäkter och kostnader skall fördelas (s. k. source rules).

Författarna till förstudien redogör för lagändringen 1982, i 43 § 1 mom med anv KL. Ändringen utgör enligt vår mening ett exempel på en lagstiftningsprodukt, där rättsläget inte tillräckligt analyserats och där rättsverkningarna av de nya bestämmelserna inte tillräckligt klarlagts. Motivuttalandena innebär inte heller några klarlägganden. Departementschefen anför t. ex. att en avvikande prissättning "som sådan (bör) kunna utgöra en indikation för att intressegemenskap föreligger". Frågan är dock om intressegemenskap skall vara kvar som ett självständigt rekvisit och vem som då skall ha bevisbördan för att intressegemenskap föreligger resp. inte finns. Enligt de nya reglerna skall det finnas sannolika skäl för intressegemenskap. I vilken utsträckning denna bestämmelse innebär en faktisk förändring av rättsläget är oklart.

En diskussion förs i förstudien (s. 50) om möjligheten att alternativt kunna använda 20 § KL för att angripa omfaktureringsförfaranden. Här kan sägas att grunderna för 20 § KL möjligen, som författarna till förstudien påpekar, kan användas avseende kostnader, men knappast avseende intäkter. För det fall att omfaktureringen avser från Sverige försålda varor via ett brevlådeföretag, är det fråga om utebliven intäkt och inte för höga kostnader.

Det finns inte i KL någon allmän bestämmelse om vad som är skattepliktig intäkt. En motsvarande bestämmelse till 20 § KL saknas. Det är därför än viktigare beträffande intäkter att 43 § 1 mom KL fyller de krav som kan ställas på bestämmelserna, när det gäller att tillvarata rättmätiga svenska skattekrav.

2 Tilläggspromemorian

I promemorian framförs flera förslag till förändringar. Vi uppfattar dessa som diskussionspunkter, och kommer därför endast att kommentera dem ur ett allmänt perspektiv.

Förslaget beträffande förstärkt kontroll (3.1) är enligt vår mening inte särskilt kontroversiellt. Det är uppenbart att det krävs kompetenta revisorer, samt att skattemyndigheterna har resurser att konkurrera med näringslivet om dem. Därför bör staten erbjuda bättre anställningsvillkor än idag. Detta ligger inte enbart i det allmännas intresse, utan också de skattskyldiga har nytta av kvalificerade revisorer. Onödiga tvister kan därigenom undvikas. Huruvida promemorians slutsats om lönsamheten med revisioner av multinationella företag, eller behovet av en utökad sådan kontroll, har vi idag inga möjligheter att ta ställning till.

Promemorian föreslår vidare vissa åtgärder avseende processen. Vad avser bevisbördan och den erforderliga styrkan på bevisningen, kan dessa frågor inte avgöras utan en noggrann analys av hela regelkomplexet. Bevisbördepunkten kan t. ex. göras avhängig av hur detaljerade föreskrifter rörande själva prissättningen man kan få fram. Bevisfrågorna hör naturligt ihop med centrala delar av en arm's length-regel, och kan inte brytas loss utan att man riskerar att tappa möjligheten till en logisk utformning av regeln. De 1982 gjorda ändringarna i 43 § 1 mom med anv KL visar just på vanskligheterna med enstaka ändringar endast i bevisbördereglerna. Därför bör bevisfrågorna utredas inom det av Riksbankens Jubileumsfond understödda projektet.

En förlängning av eftertaxeringstiden till 10 år är tveksam. Det finns andra områden inom skatterätten där liknande skäl kan anföras för en förlängd eftertaxeringstid. Anser skattemyndigheterna sig inte ha erforderlig tid för revision, så bör väl i stället revisionskapaciteten utökas.

Författarna till promemorian föreslår också en utökad dokumentationsplikt för multinationella företag. Principiellt kan sägas, att i en koncern med självständiga företag bör de olika företagen handla på samma sätt som de gör med företag utanför koncernen. Bolagen skall teckna avtal, bekräfta uppgörelser etc. Å andra sidan måste man beakta, att det är fråga om bolag som står varandra nära i olika avseenden. Det kan exv. framstå som onaturligt att för koncerninterna tjänster fakturera varje gång tjänster har utförts. Även mellan oberoende företag, som utvecklat ett ömsesidigt förtroende, är det inte självklart, att alla transaktioner dokumenteras. Förslaget är alltför opreciserat för att mer i detalj kunna kommenteras.

Förslag om möjlighet att ingå bindande avtal med de skattskyldiga skulle innebära införande av en ny princip i skattesystemet. En förutsättning bör vara, att det noggrant utreds vilka konsekvenser det kan få. En sådan undersökning bör vara komparativ, då det i åtminstone några länder existerar möjligheter att ingå avtal mellan parterna. Fördelarna och nackdelarna kan då bättre analyseras.

3 Övrigt

Det framstår som uppenbart att 43 § 1 mom KL måste kompletteras med närmare föreskrifter om hur arm's length-priset skall bestämmas. Under senare tid har det alltmer framstått som klart, att den nuvarande allmänna regeln i 43 § 1 mom KL inte uppfyller erforderliga krav. Mer detaljerade bestämmelser är till fördel för alla parter. Förutsebarheten ökar för de skattskyldiga, samtidigt som skattemyndigheterna har bättre möjlighet att angripa de förfaranden som strider mot reglerna. Det går inte att ha en allmän bestämmelse om att avtal mellan oberoende parter skall vara riktmarke för bedömningen. Det ekonomiska livet är alldeles för komplicerat för att vettiga bedömningar med en sådan regel som utgångspunkt skulle vara möjliga.

Meningen är att det pågående forskningsarbetet i Uppsala och Stockholm skall råda bot på dessa svagheter. Syftet med undersökningen är bl. a. att utifrån utländsk rätt komma fram till lämpliga normer, anpassade för svenska förhållanden. Det vore därför olyckligt, och föga ekonomiskt, om detta forskningsarbete föregreps. Detta gäller även eventuella ändringar i 43 § 1 mom KL, avsedda att göra bestämmelsen tillämplig på alla inkomster. Om en sådan förändring anses så angelägen att den snarast måste införas, är det dock viktigt att konsekvenserna utreds.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis får vi framhålla följande. Bestämmelsen i 43 § KL måste för det första utfyllas med detaljerade normer hur arm's length-priset skall bestämmas. Samtidigt kan då bevisbördereglerna analyseras och eventuellt ändras. Dessa frågor är under utveckling i det ovan redovisade forskningsprojektet. Resultatet av utredningen bör bli en god grund för fortsatta överväganden om reglernas utformning.

Vissa av de i tilläggspromemorian föreslagna åtgärderna är av mer administrativ natur och bör därför utredas separat. Det gäller t. ex. rätten att mellan skattemyndigheter och skattskyldiga träffa avtal.

Nils Mattsson
Professor

Bertil Wiman
Forskningsassistent

LÄNSSTYRELSEN
Stockholms län
Taxeringsavdelningen

YTTRANDE
1984-09-17

29.80-28-84

Riksdagens revisorer
I:a avdelningen
100 12 Stockholm

**''Beskattning av multinationella företag'' och tilläggspromemorian
''Multinationella företags skatteförhållanden''**

I förstudien ges en nulägesbeskrivning av internationella företags beskattning i Sverige. Länsstyrelsen finner inte anledning att kommentera nulägesbeskrivningen. Förslag till åtgärder på området redovisas inte i förstudien. Däremot anges det som angeläget att OECD:s rapport ''Transfer Pricing and Multinational Enterprises'' sprids förslagsvis genom att den översätts och utges på svenska. Länsstyrelsen delar denna uppfattning. Tyvärr är det en mycket ringa del av skatterevisorerna som behärskar engelska fackuttryck. Vanlig skolengelska räcker inte som underlag för diskussioner med företrädare för utländska bolag och myndighetsrepresentanter. Det är därför betydelsefullt om även handläggare fick lämplig språkutbildning.

I Stockholms län utförs ett förhållandevis ringa antal revisioner med inriktning på de frågor som aktualiserats i förstudien. Anledningen härtil är

1. att den bristfälliga lagstiftningen när det gäller internprissättningsfrågor har medfört en för det allmännas företrädare i praktiken orimlig bevisbörda
2. begränsade kontrollmöjligheter för den del av koncernen som inte finns i riket
3. brist på tillräckligt antal särskilt kvalificerade revisorer.

Av tilläggspromemorian framgår att resultatet av utförda revisioner hos multinationella företag i jämförelse med övrig revisionsverksamhet är sådant att revisioner hos multinationella företag bör prioriteras högre än vad som sker i dag.

I tilläggspromemorian redovisas förslag till åtgärder för effektivisering av de multinationella företagens beskattning. Länsstyrelsen tillstyrker de förslag till åtgärder som redovisas under rubriken ''Förstärkt kontroll''. Det är angeläget att en större del av den nuvarande personalen än vad som är fallet i dag ägnar sig åt detta slag av revisioner. För närvarande är personalsituationen på revisionsenheten i Stockholm emellertid sådan att de kvalificerade revisorerna i alltför stor utsträckning måste tas i anspråk

för handledning och utbildning av nyanställd personal. Revisionsenhetens insatser för bekämpning av den ekonomiska brottsligheten kan inte heller gärna reduceras. Personalomsättningen måste därför reduceras, för att en omdisponering av de befintliga personalresurserna skall kunna ske till dessa mycket kvalificerade revisionsuppdrag. Detta förutsätter ett kraftigt förbättrat löneläge. Endast därigenom kan man *på sikt* förändra revisionsverksamheten i den angivna inriktningen.

De förslag till åtgärder som redovisas under rubriken "Processföring" stöder länsstyrelsen också i princip. Förslaget om en möjlighet för beskattningsmyndigheterna att ersätta eftertaxeringsförfarandet med en rätt att träffa avtal med skattskyldig om erläggande av tillkommande skatt är dock alltför ofullständig för att meningsfulla synpunkter skall kunna lämnas. Förslaget bör därför utredas vidare.

Förslagen under rubriken "Övrigt" att anvisningar och föreskrifter för tillämpningen av 43 § 1 mom kommunalskattelagen snarast utfärdas och att 43 § 1 mom kommunalskattelagen kompletteras så att det framgår att lagrummet är tillämpligt på alla inkomstslag är väl motiverade. Det är angeläget att dessa kompletteringar genomförs.

Länsstyrelsen vill slutligen framhålla att förutom de åtgärder som diskuterats kan det finnas andra ännu oprövade alternativ som bör undersökas.

Det torde därför vara nödvändigt att söka sig nya vägar på bilateral eller multilateral basis.

Nu gällande dubbelbeskattningsavtal och handräcknings-(upplysnings)-avtal bör kompletteras med bestämmelser som underlättar kontakterna mellan olika länders skattemyndigheter. Därigenom kan i ökad omfattning överenskomelser slutas som underlättar, förbättrar och utvidgar utbytet av erfarenheter och upplysningar på olika områden ur gemensamt fiskalt intresse.

Lars Johanson
Skattechef

LÄNSSTYRELSEN
Malmöhus län
Skatteavdelningen

YTTRANDE
1984-09-05

29.80-11-84

Riksdagens Revisorer
I:a avdelningen
100 12 STOCKHOLM

Multinationella företags skatteförhållanden
Förstudie och tilläggspromemoria (Dnr 1982: 38)

Länsstyrelsen har i remiss den 12 juni 1984 anmodats avge yttrande i rubricerade ärende och får i anledning härav anföra följande.

Förstudie

Förstudien är en kortfattad redogörelse för hur internationellt verksamma företag beskattas i Sverige enligt gällande rätt.

Det finns – såsom påpekas i förstudien – i en öppen världsekonomi i realiteten inte något alternativt sätt att bekämpa internationell skatteflykt än internationellt samarbete. Genom rent nationella åtgärder på skattelagstiftningens område torde endast begränsad effekt kunna uppnås för att förhindra internationell skatteflykt. Långtgående ingrepp för att tillgodose det egna landets fiskaliska intressen skulle kunna inverka menligt på handeln med främmande länder och etableringen av utländska företag i landet och av svenska företag i utlandet. I förstudien finns inte någon redogörelse för hur andra västerländska industrinationer löst problemet med beskattningen av de multinationella företagen. Studier av andra länders skattelagstiftning och rättspraxis på detta område bör vara en angelägen uppgift för de utredare, som eventuellt skall föreslå någon ändring av reglerna för beskattning av multinationella företag i Sverige.

I förstudien påpekas, att korrigeringsregeln i 43 § KL har tillämpats sällan trots att den har funnits sedan kommunalskattelagens tillkomst. Med det underlag författarna till förstudien haft till sitt förfogande kan de inte med säkerhet veta hur ofta korrigeringsregeln har åberopats av taxeringsintendenter i skatteprocesser. Alla skattemål som berör korrigeringsregeln har inte drivits ända till regeringsrätten och flera fall är än så länge endast på utredningsstadiet. Man vet ej heller någonting om i hur många fall taxeringsintendenterna bestämt sig för att avstå från att yrka höjningar av taxeringar med stöd av korrigeringsregeln eller hur ofta handläggare vid taxeringsrevisioner bedömt det vara utsiktslöst att föreslå höjningar av taxeringarna för internationellt verksamma företag under åberopande av 43 § KL.

Antalet vid länsstyrelsernas revisionsenheter utförda taxeringsrevisioner hos företag med internationella förbindelser har ökat under senare år. Det är därför angeläget att de utredare, som eventuellt skall föreslå ändring av 43 § KL, inhämtar uppgifter från samtliga länsstyrelser skatteavdelningar om vilka fall som förekommit och vilka skatteproblem som uppkommit vid revisioner hos företag med internationell anknytning. Genom en sådan kartläggning av transaktionstyper skulle underlaget för eventuella förslag till lagändringar bli mera gediget och en revidering av bestämmelserna i 43 § KL borde kunna bli mera meningsfull än hittills genomförda ändringar.

Resultatet av pågående skatterättslig och företagsekonomisk forskning på området bör avvaktas innan någon lagändring föreslås. För närvarande vet ingen med säkerhet om den sammanlagda inkomstskatt, som företag med internationell anknytning betalar här i landet, är för låg eller för hög eller ungefärligen vad den bör vara.

Förstudien behandlar endast internationell skatteflykt och berör inte alls internationellt skattefusk. Med beaktande av vad som här i länet framkommit om fåmansföretags transaktioner på detta område synes det vara en väl så angelägen uppgift att försöka utarbeta metoder för att förhindra sådant skattefusk.

Tilläggspromemoria

Länsstyrelsen delar riksdagens revisorers uppfattning att det är viktigt att frågorna om de multinationella bolagens beskattning belyses och att det är väsentligt att dessa bolag beskattas på samma sätt som rent inhemska företag utan internationell anknytning.

Förstärkt kontroll (Kap 3.1)

I tilläggspromemorian föreslås att revisionerna av multinationella företag i Sverige utökas och att antalet kvalificerade revisorer på detta område utökas genom utbildning. Såsom förut påpekats har revisioner hos företag med internationell anknytning ökat på senare år. I Malmöhus län finns grupper inom revisionsenheten som huvudsakligen sysslar med revisioner av sådana företag och vid revisioner hos stora bolag uppkommer inte sällan de skatteproblem som beröres i förstudien. Många skatteutredningar har föreslagit att just deras speciella område (ex. källskatt, arbetsgivaravgifter, mervärdeskatt, ekonomisk brottslighet, TN-revisioner, stora företag) bör prioriteras vid fördelning av skatteavdelningarnas resurser för revisionsverksamhet. Det är därför inte särskilt förvånande att riksdagens revisorer i tilläggspromemorian framhåller att taxeringsrevisionerna hos multinationella företag i Sverige bör utökas. Det går givetvis inte att prioritera alla de områden, som olika utredningar föreslår. Eftersom statsmakterna inte uttalat vad som egentligen skall prioriteras, får liksom hittills

en avvägning av tillgängliga resurser göras av skattecheferna i länen.

Enligt riksdagens revisorer bör antalet kvalificerade taxeringsrevisorer på detta område utökas genom utbildning. Undervisning i internationell beskattning ingår i den vidareutbildning som revisorer genomgår efter 5–10 års anställning vid länsstyrelsen. Många handläggare med lång praktisk erfarenhet och gedigen teoretisk utbildning är därför väl kvalificerade för att utföra taxeringsrevisioner hos företag med internationell anknytning.

Den kvalificerade, reviderande och processförande personalens lönesättning bör enligt riksdagens revisorer uppmärksammas. Det är ett problem att högst kvalificerade handläggare lämnar länsstyrelserna och riksskatteverket för att ta anställning i det privata näringslivet. Tiden får utvisa om de nu införda marknadslönetilläggen kan förhindra eller åtminstone dämpa fortsatt åderlåtning av beskattningsmyndigheterna på kvalificerad personal.

Processföring (Kap 3.2)

I tilläggspromemorian övervägs en ändring av bestämmelserna i 43 § 1 mom kommunalskattelagen på så sätt, att det räcker med att det från det allmännas sida kan visas, att det föreligger sannolika skäl att en felaktig prissättning föreligger för att korrigering skall kunna göras.

Här skall först och främst anmärkas, att motsvarande korrigeringsregel finns inskriven i ett flertal av de mellan Sverige och andra länder ingångna avtalen till undvikande av dubbelbeskattning. I de fall transaktionen företas mellan företag i Sverige och sådant land och korrigeringsregeln i avtalet har en annan reglering av bevisbördan, måste den i avtalet inskrivna regeln gälla. Med hänsyn till den stora mängd avtal till undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingått, framstår därför en ändring av bevisbördereglerna genom en ändring i kommunalskattelagen som tamligen meningslös, såvida motsvarande ändring inte inskrivs i avtalen.

Bakgrunden till de i tilläggspromemorian gjorda övervägandena synes vara vissa uppmärksammade mål mot oljebolag, som det allmänna förlorat. Det är därför av intresse att se om den övervägda ändringen av bevisbördereglerna i 43 § 1 mom kommunalskattelagen, vilken bestämmelse vederbörande taxeringsintendent åberopat som grund för sin talan i samtliga mål, hade kunnat medföra en annan utgång.

I målen mot Aktiebolaget Svenska Shell konstateras i domskälen på så gott som alla punkter, att marknadsmässig prissättning föreligger. Utgången i målen beror alltså inte på att taxeringsintendenten inte förmått visa, att en felaktig prissättning föreligger, utan på att domstolen funnit, att prissättningen är marknadsmässig. En ändring av bevisbördereglerna kan därför inte tänkas skolat ha medfört en annan utgång.

Vad gäller målet mot Mobil Oil Aktiebolag, konstateras i domskälen att taxeringsintendenten inte gjort någon som helst utredning eller jämförelse med villkor, som skulle ha avtalats "at arm's length". Även om sannolika

skäl inte innebär full bevisning, måste det dock anses ankomma på taxeringsintendenten att förebbringa viss bevisning och då han enligt domstolens mening i detta mål inte förebragt någon som helst bevisning, kan inte heller i detta fall en ändring av bevisbördereglererna tänkas ha medfört en annan utgång.

Den övervägda ändringen innebär endast en processuell reglering av bevisbördan, men någon egentlig ändring av bevisningen synes inte vara åsyftad, även om det uttalas att anvisningar och föreskrifter för tillämpningen av 43 § 1 mom kommunalskattelagen snarast bör utfärdas. Det största problemet vid tillämpning av lagrummet torde emellertid just vara hur ett armlängdspris skall bestämmas. Detta påpekas också i förstudien, där det också påpekas, att lagregeln i avsaknad av anvisningar om hur ett jämförelsepris skall beräknas, kan anses vara helt innehållslös. Riktigheten av detta påpekande förtjänar att framhållas.

Enligt riksdagens revisorer bör multinationella företag i ökad utsträckning åläggas att dokumentera sina interna transaktioner. Avsaknad av dokumentation bör vara tillräcklig grund för att eftertaxering skall kunna ske om det allmänna visar sannolika skäl för en felaktig prissättning. Det är svårt att förstå vad riksdagens revisorer menar med detta förslag och länsstyrelsen avstår därför från att kommentera förslaget.

I tilläggspromemorian övervägs en rätt för beskattningsmyndigheterna att träffa avtal med den skattskyldige om att erlagga tillkommande skatt. Förslaget innebär i denna del ett markant avsteg från hittillsvarande förvaltningsrättsliga principer. Visserligen har i annat sammanhang så kallade intendentsbeslut diskuterats, men att införa sådana bestämmelser i en så komplicerad fråga som denna synes olämpligt, i synnerhet innan det finns erfarenhet om hur ett avtalsförfarande kan fungera på ett materiellt lättare område. Som en förutsättning för att ett sådant förfarande skall få ske, anges dock att den skattemässiga bedömningen framstår som klar för båda parter. Det kan ifrågasättas, om ett sådant tillstånd någonsin kommer att föreligga. Även på detta område bör andra länders lagstiftning och erfarenheter studeras. I USA, Danmark och Norge samt i flera andra länder i Europa förekommer kontakter med direkta förhandlingsinslag och regelrätta förlikningar mellan det allmänna och den skattskyldige i olika grader och utformning.

I tilläggspromemorian påpekas att det tar lång tid att utreda multinationella företags skatteförhållanden och därför ifrågasättes om inte möjligheten att väcka talan mot bolag enligt 43 § 1 mom KL bör kunna förlängas till 10 år. Länsstyrelsen ställer sig tveksam till en sådan ändring av bestämmelserna för eftertaxering. Utredningar av rent inhemska företags skatteförhållanden kan ofta vara väl så tidsödande och därför bör företag med internationell anknytning inte särbehandlas i detta avseende. Såsom påpekas i förstudien (sid 44) kan det vara svårt att utläsa av rättsfallen om skattedomstolarna tillämpat korrigeringsregeln i 43 § KL eller prövat av-

dragsrätten enligt 20 § och 29 § KL. Slutresultatet kan nu i många fall bli detsamma oavsett vilket av dessa två alternativa sätt att döma som har tillämpats. Om möjligheten att eftertaxera bolag utsträcker till 10 år enbart beträffande 43 § KL men inte 20 § och 29 § KL skulle det däremot komma att få ökad betydelse vilken av paragraferna som åberopas vid framställning om eftertaxering eftersom eftertaxeringsperioden skulle bli olika i de båda fallen. I vissa mål har taxeringsintendenten i första hand yrkat höjning av bolagets taxering med stöd av 43 § KL och i andra hand yrkat höjning av aktieägarnas taxering. Eftertaxeringsperioderna torde komma att bli olika för första- och andrahandsyrkandet i sådana fall om bestämmelserna för eftertaxering ändras på sätt ifrågasättes i tilläggspromemorian. Vidare skulle det för eftertaxeringsperiodens längd komma att vara av avgörande betydelse i vilken företagsform (aktiebolag, handelsbolag, enskild rörelse) verksamheten bedrivs, vilket får anses vara otillfredsställande.

Övrigt (Kap 3.3)

Länsstyrelsen delar revisorernas uppfattning att anvisningar och föreskrifter för tillämpning av 43 § 1 mom KL bör utfärdas. Svårigheten vid tillämpning av 43 § 1 mom KL ligger främst i att bestämma ett jämförelsepris. Utan någon reglering härvidlag framstår regleringen av bevisbördan närmast som meningslös, men även efter anvisningar om beräkning av jämförelsepris, torde betydande svårigheter kvarstå. I de fall 43 § 1 mom KL kan bli tillämplig, rör det sig oftast om varor för vilka något marknadsmässigt pris inte utan vidare låter sig fastställas. Även om bevisbördan regleras så att kravet på bevisning från det allmännas sida sätts lägre, torde svårigheterna – om inte förr – uppstå, när företaget ifråga presterar sin motbevisning. Om företaget till exempel åberopar en kostnadskalkyl, hur skall då en post som "del av administrativa kostnader" bedömas?

Enligt revisorerna bör korrigeringsregeln i 43 § KL kompletteras så att det framgår att den är tillämplig på alla inkomstslag. Revisorernas förslag i detta avseende torde vara föranlett av regeringsrättens dom den 25 mars 1983 (RÅ 83 I: 13) i anledning av ett överklagat förhandsbesked. Regeringsrätten fann korrigeringsregeln i 43 § KL inte tillämplig vid beräkning av den realisationsvinst som ett svenskt bolag gjorde vid försäljning till underpris av aktier i utländska dotterbolag till sitt utländska moderbolag. Bestämmelsen i 35 § 3 mom 6 st. KL bör uppmärksammas i detta sammanhang. Hade aktierna överlåtits till svenskt aktiebolag inom koncernen hade beskattning av realisationsvinst inte ägt rum på grund av denna bestämmelse och om överlåtelsen skett till utländskt företag kunde regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer medgett befrielse från realisationsvinstbeskattning. Eventuell ändring av korrigeringsregeln att gälla inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet bör därför samordnas med bestämmelsen i 35 § 3 mom 6 st. KL.

Försäljer ett aktiebolag en anläggningstillgång (ex. fastighet, aktier) till underpris kan bolaget icke beskattas för förtäckt realisationsvinst enligt gällande rättspraxis. Skulle 43 § 1 mom KL ändras så att den är tillämplig på alla inkomstslag – såsom revisorerna föreslår – blir beskattningen olika vid försäljning till inhemsk och utländsk intressent. Att göra korrigeringsregeln i 43 § KL tillämplig på alla inkomstslag kan sålunda komma att medföra icke önskvärda konsekvenser och därför bör en ändring ej göras förrän följderna därav noggrant undersökts.

Avslutning

Syftet med de i tilläggspromemorian gjorda övervägandena är att säkerställa, att de multinationella företagen skall betala svensk skatt i förhållande till företagens verksamhet i Sverige. Med hänsyn till vad som ovan anförts, kan det inte antas, att de ifrågavarande ändringarna skulle ha önskat resultat. Det är dessutom svårt att bedöma detta, innan det är känt vilken metod för beräkning av jämförelsepris som kommer att komplettera 43 § 1 mom KL. Allmänt kan dock sägas, att denna lagregel är ett för trubbigt instrument för att komma tillrätta med hithörande frågor. De torde kunna få sin lösning endast genom att något system med schablonbeskattning införs eller någon annan metod genom vilken de påtalade bevissvårigheterna elimineras.

Taxeringsnämnd får inte omräkna en näringsidkares inkomst med stöd av 43 § 1 mom KL. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtas skall skriftlig anmälan göras hos skattechefen som får göra framställning i frågan hos länsrätten (67 § taxeringslagen). Motiven för denna bestämmelse var att det i regel krävdes taxeringsrevision för att undersöka prissättningen och att möjligheterna för taxeringsnämnderna att införskaffa uppgifter var små. Länsstyrelsen menar att dessa motiv inte finns längre. Genom TN-revisioner kan erforderliga uppgifter införskaffas och det bör därför övervägas om inte taxeringsnämnderna skall få tillämpa korrigeringsregeln i 43 § KL. Såsom påpekats ovan kan det vara svårt att utläsa av rättsfallen om skattedomstolarna tillämpat korrigeringsregeln i 43 § KL eller prövat avdragsrätten enligt 20 § och 29 § KL. Taxeringsnämnderna har nu rätt att pröva avdragsrätten enligt de senare paragraferna men får inte korrigera rörelseresultatet enligt 43 § KL. Detta är otillfredsställande och bör korrigeras genom ändring av bestämmelserna i 67 § taxeringslagen. Efter det att tjänstemannagranskning av rörelseidkares självdeklARATIONER infördes har andra arbetsuppgifter (ex. ackumulerad inkomst, uppskov med beskattning av realisationsvinst) överförts från länsrätt till taxeringsnämnd och nämnderna får anses vara väl lämpade att även handlägga frågor rörande korrigeringsregeln i 43 § KL.

I den slutliga handläggningen av detta ärende har deltagit länsråd Sven Gunnarsson, beslutande, revisionschef Sven Lundqvist och byrådirektör Hans Blomstergren, föredragande.

Sven Gunnarsson

Hans Blomstergren

LÄNSSTYRELSEN
Göteborgs och Bohus län
Skatteavdelningen
Besvärsheten

YTTRANDE

1984-10-01

29.80-11-84

Riksdagens Revisorer
I:a avdelningen
100 12 STOCKHOLM

Multinationella företags skatteförhållanden. Förstudie och tilläggs- promemoria

Remiss 1984-06-12 Dnr 1982:38

Inom Göteborgs och Bohus län har endast i enstaka fall företags taxeringsrevision hos multinationella företag för att kontrollera vinstfördelningen mellan det svenska företaget och dess moder- eller dotterföretag i utlandet. En anledning till att så få kontroller startats upp är att de svenska skattereglerna på området är svåra att tillämpa i praktiken. De är dessutom i vissa fall oklara. Då försök gjorts till kontroll har det visat sig svårt att få fram ett säkert underlag för beskattningsåtgärder mot företagen ifråga. Detta gäller bland annat frågor om internprissättning mellan multinationella företag.

I något fall har kontrollen lett fram till frågor om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och utlandet ifråga. I förstudien berörs frågan om dubbelbeskattningsavtalens betydelse på s. 66. Om svenska skattemyndigheter justerar vinsten hos ett multinationellt företag på grund av att man inte godtagit den använda internprissättningen så uppkommer en dubbelbeskattningssituation som i sin tur medför att institutet "ömsesidig överenskommelse" blir aktuellt. Inte sällan intar det andra landet vid sådana tillfällen en "tuff" attityd. För den behöriga myndigheten i Sverige som skall förhandla och träffa en överenskommelse uppkommer ibland – som påpekas i förstudien – en svår situation. Valet kan stå mellan att gå med på en överenskommelse som myndigheten anser materiellt felaktig för att förhindra en ruinerande effekt för den skattskyldige eller att avstå från att träffa överenskommelse. De svenska myndigheternas inställning har i allmänhet varit att försöka hjälpa den skattskyldige.

Mot denna bakgrund finns hos skattemyndigheterna en ganska stor tveksamhet när det gäller möjligheterna att ingripa mot multinationella företag. Det är svårt att överblicka vad som verkligen gäller i det enskilda fallet. Dessa omständigheter har varit en återhållande faktor när det gällt att kontrollera den interna prissättningen mellan multinationella företag. Det är därför tillfredsställande att man nu på olika håll diskuterar problem-

ställningarna och söker komma fram till acceptabla lösningar. Den förstudie som utförts av Lindencrona/Arvidsson är en bra inledning till ett sådant arbete. Förstudien är förtjänstfull. Den bör kunna utgöra en bra grundval för de fortsatta vetenskapliga undersökningar, som erfordras för att få fram väl fungerande skattebestämmelser i såväl nationellt som internationellt hänseende.

I förstudien läggs inte fram några förslag till åtgärder. Man vill avvakta resultatet av det forskningsarbete som bedrivs vid universitetet i Uppsala och som beräknas vara avslutat någon gång 1986–1987. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör några genomgripande ändringar av de svenska materiella rättsreglerna inte göras förrän OECD, EG och den svenska skatterättsliga forskningen framlagt synpunkter på hur internprissättningen och liknande frågor som berör allokeringen av vinsterna lämpligen bör lösas. Detta för att möjliggöra att reglerna blir i görligaste mån likartade i olika länder. Ett samstämmigt internationellt regelsystem främjar inte endast en rättvis beskattning länderna emellan utan bidrar även till att näringslivet kan arbeta under konkurrens på så lika villkor som möjligt.

I tilläggspromemorian konstateras att det är viktigt att frågorna om de multinationella företagens beskattning belyses på ett ingående sätt. Länsstyrelsen instämmer i detta uttalande. För att effektivisera beskattningen av de multinationella företagen föreslås ett antal åtgärder som enligt promemoriaförfattaren bör genomföras redan nu utan att avvakta den internationella utvecklingen på området.

Den första åtgärden som föreslås är en utökad kontroll i form av revisioner hos de multinationella företagen. Länsstyrelsen instämmer på denna punkt. Det är viktigt att de svenska skattemyndigheterna genom arbete ute på fältet får klarlagt läget inom olika branscher och problemens omfattning. Arbetet bör inriktas på att få kunskap om så många olika branscher som möjligt. Det är nämligen uppenbart att det råder olika förutsättningar för olika branscher. Oljebolagen som driver rörelse i Sverige med importerade varor kan inte jämföras med exempelvis svenska exportföretag. Utländska företag som driver entreprenadverksamhet här i Sverige eller levererar en enstaka större industrianläggning är en kategori företag som knappast kan angripas med svenska regler om internprissättning. Svenska skattemyndigheter kan knappast med framgång försöka bestämma hur stor ersättning som är skälig för det utländska moderföretagets konstruktionsarbete och övrig know-how.

På processområdet sägs i tilläggspromemorian att man bör överväga att ändra bestämmelserna i 43 § 1 mom. så att det räcker med att sannolika skäl för en felaktig prissättning visas för att korrigering skall kunna göras. Multinationella företag bör i ökad utsträckning åläggas att dokumentera sina interna transaktioner. Skattemyndigheterna bör ges möjlighet att i vissa fall träffa avtal med skattskyldig om erläggande av tillkommande skatt. Länsstyrelsen anser för sin del att detta är vägar som bör provas.

I tilläggspromemorian påtalas vidare att det tar lång tid att utreda multinationella företags skatteförhållanden. På grund härav ifrågasätts om inte tiden inom vilken talan kan väckas mot bolag enligt 43 § 1 mom. KL bör förlängas till tio år. Länsstyrelsen ställer sig tveksam till en sådan åtgärd, hur befogad den än kan synas vara. Man måste betänka att ett beslut om att frångå den interna prissättningen ofta torde leda till förhandlingar med det andra landet i enlighet med bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet. Taxeringsfrågan måste då vara slutligt avgjord i alla instanser, vilket kan ta tre till fyra år eller mera. Det kan knappast vara möjligt att ta upp förhandlingar med det andra landet sedan tio kanske femton år förflutit från taxeringsåret.

Som länsstyrelsen ser det bör man så långt möjligt inrikta kontrollen på aktuella taxeringsår och eftersträva rättelse för framtiden genom avtal.

Till slut påpekas i tilläggspromemorian att bestämmelsen om internprissättning i 43 § 1 mom. KL endast gäller inkomstslaget rörelse. Frågan har prövats av regeringsrätten, vars dom refererats av riksskatteverket i RSV/FB Dt 1983:21. Länsstyrelsen tillstyrker att bestämmelsen i 43 § 1 mom. ändras så att den gäller alla inkomstslag.

Beslut i detta ärende har fattats av länsråd Bengt Enslöw. I handläggningen har deltagit förste taxeringsintendent Åke Ericson, föredragande, taxeringsintendent Kaj Johanson och länsrevisor Stig Petersson.

Bengt Enslöw

Åke Ericson

FINANSDEPARTEMENTET

REMISSYTTRANDE

Utredningen om säkerhets-

1984-10-11

åtgärder m. m.

i skatteprocessen (USS)

Riksdagens revisorer

**Multinationella företags skatteförhållanden. Förstudie och tilläggs-
promemoria**

Utredningen (Fi 1973: 01) om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen (USS) har beretts tillfälle att yttra sig över innehållet i förstudien och de tillägg till denna som gjorts i promemorian.

Första utredningsenheten hos riksdagens revisorer föreslår i promemorian att vissa lagstiftningsåtgärder bör vidtas och andra insatser göras för att komma till rätta med de missförhållanden som råder vid beskattningen av s.k. multinationella företag. Förslagen bygger på en analys av dessa förhållanden och av främst korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunal-skattelagen (1928: 370).

De kritiska synpunkterna i förstudien och tilläggspromemorian riktar sig i huvudsak mot de begränsade möjligheterna att utreda affärshändelser med utländsk anknytning, de regler som styr den egentliga skatteprocessen samt bristen på personal för utredningsverksamhet.

USS godtar i huvudsak beskrivningen av rättsläget i förstudien. De negativa uttalandena om korrigeringsregeln är emellertid (s. 37, 58 och 77) något överdrivna. Det förefaller också som om författarna överskattar den betydelse det skulle få om punkt 2 i artikel 9 i OECDs modellavtal togs in i dubbelbeskattningsavtalen. Den metoden kan knappast bli effektiv om inte avtalsparterna blir överens om en korrigering. Huruvida sådana överenskommelser — de innebär t. ex. att det ena landet godkänner det andra landets interna beskattningsåtgärd — verkligen kommer till stånd går knappast att uttala sig om.

USS befinner sig i dagsläget i slutfasen av sitt arbete med att se över skattemyndigheternas utredningsbefogenheter. USS tar därför främst upp de förslag som berör myndigheternas utredande verksamhet.

Skatteutredningen

Skattemyndigheternas möjligheter att skaffa sig insyn i affärstransaktioner som en skattskyldig företar med en utländsk motpart är begränsade. Detta gäller inte bara i multinationella sammanhang utan överhuvudtaget. USS menar därför att reformförslagen inte bör begränsas till att avse endast s.k. vinstdelning mellan multinationella företag.

I likhet med vad som sägs i tilläggspromemorian anser USS att reformer måste genomföras både genom lagstiftning och organisatoriska förbättringar när det gäller skatteförvaltningens utredande personal.

Det kan till en början slås fast att skattemyndigheterna vid utredning av utlandsaffärer f. n. är så gott som helt beroende av att den part som vistas här i landet medverkar. Om denne inte tar hem material från utlandet som är av betydelse som underlag för en beskattningsåtgärd – något som sällan händer i praktiken – får de svenska myndigheterna förlita sig till det bistånd som myndigheterna i det andra landet kan lämna. Ett samarbete av detta slag fungerar f.n. endast med de nordiska länderna och Förbundsrepubliken Tyskland, men även om vår samverkan med andra länder kan utvidgas på sikt är det svårt att uttala sig om i vilken utsträckning detta kan ske.

I utländsk lagstiftning (t. ex. 90 § andra stycket i den västtyska beskattningsslagen, Abgabenordnung) finns regler som innebär att den skattskyldige måste uttömma sina faktiska och rättsliga möjligheter att skaffa fram utredning om sina utländska affärskontakter. Enkelt uttryckt bygger regeln på att den skattskyldige vid sina förhandlingar med en utländsk motpart har möjlighet att säkra bevismedel som kan vara av betydelse för hans beskattning i hemlandet. Brister han i det avseendet och kan han inte visa att detta beror på omständigheter, som han inte råder över, försämras hans processläge. En motsvarande ordning kan vara värd att överväga för vårt vidkommande.

Självfallet delar USS uppfattningen att antalet granskningar av multinationella företag bör ökas, att fler välutbildade granskningmän behövs för dessa uppgifter samt att lönen för kvalificerad personal inom skatteförvaltningen måste höjas.

USS vill fästa uppmärksamheten på att antalet tjänstemän inom den svenska skatteförvaltningen med tillräcklig kompetens och erfarenhet av mer komplicerade beskattningsfrågor är lågt om man jämför med flertalet industriländer. Det kommer därför att dröja lång tid innan nödvändiga personalförstärkningar kan göras även om beslut om detta skulle fattas inom en snar framtid. Den utbildning som behövs är ju mycket tidskrävande.

Skatteprocessen

USS ifrågasätter om det är särskilt meningsfullt att föra in begreppet "sannolika skäl" i korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen.

I det ordinära beskattningsförfarandet brukar krävas att ett förhållande skall vara sannolikt för att det skall kunna läggas till grund för beslut medan beviskravet är högre vid efterbeskattning. Det kan diskuteras om det är lämpligt att föra in beviskrav i materiella skatteregler. En sådan lagteknik är i princip främmande för skattelagstiftningen, även om den förekommer t.ex. i fråga om processuella säkerhetsåtgärder.

Att det allmännas processläge i mål med utlandsanknytning måste förbättras ligger emellertid i öppen dag. Från lagstiftningssynpunkt måste sannolikt flera olika metoder användas. USS anser därför att frågor av detta slag bör övervägas av en parlamentariskt sammansatt kommitté. De berör nämligen känsliga förhållanden i internationellt och rättspolitiskt hänseende.

Vissa reformer bör dock kunna genomföras utan dröjsmål.

Förutom att en vidgad dokumentationsskyldighet efter tysk modell bör införas anser USS att den år 1980 av riksdagen antagna bestämmelsen i 114 a § taxeringslagen som föreskriver att eftertaxering får ske när rättelse påkallas av att lagen (1980: 865) mot skatteflykt är tillämplig bör utsträckas till att gälla också för fall som avses i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen och 64 § 2 mom. samma lag (den s. k. Luxemburgsklausulen).

Förslaget att förlänga eftertaxeringstiden till tio år i fråga om korrigeringsregeln avstyrks emellertid. I stället bör man överväga en sådan lösning som den i 115 § tredje stycket taxeringslagen.

USS motsätter sig bestämt förslaget att ersätta eftertaxeringsförfarandet med en rätt att träffa avtal med skattskyldig om erläggande av tillkommande skatt. En sådan ordning bryter mot fundamentala principer och kan underminera skattesystemets grundvalar.

Övrigt

USS biträder förslagen under denna rubrik i promemorian. Korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. taxeringslagen bör förtydligas genom tillägg i anvisningarna till paragrafen.

I handläggningen av detta ärende har deltagit ordföranden lagmannen Anders Nordenadler, ledamöterna riksdagsledamoten Kerstin G. Andersson, f. d. riksdagsledamoten Wilhelm Gustafsson, riksdagsledamoten Lars Hedfors, riksdagsledamoten Bruno Poromaa, f. d. riksdagsledamoten Kurt Söderström, riksdagsledamoten Hans-Olov Westberg, de sakkunniga chefsjuristen Martin Erling och f. d. hovrättsrådet Claes Werdinius samt experterna revisorn Sven Björnesjö och länsrådet Lars Johanson.

Ärendet har föredragits av Björnesjö.

Anders Nordenadler

Till Riksdagens revisorer

Sveriges Advokatsamfund har genom remiss den 12 juni 1984 beretts tillfälle att avge yttrande över förstudien "Beskattning av multinationella företag" samt en den 5 juni 1984 dagtecknad tilläggspromemoria. Med anledning härav anför samfundet följande.

Den faktiska beskattningen av ett företag i en multinationell grupp är inte i första hand en funktion av omfattningen av revisionsinsatser, krav på bevisstyrka och bevisbörderegler. Av större betydelse är vilken vikt bolagsskatten har i det totala uttaget av skatter, hur sofistikerat och detaljerat den är utformad och vilka övergripande syften bolagsskattens utformning avser tjäna. Av största betydelse är vidare frågan om lagstiftningen eftersträvar skattemässig neutralitet mellan utlandsinkomster och inlandsinkomster och – i så fall – hur långt strävan efter neutralitet skall sträckas med hänsyn till att fullständig neutralitet kräver ett mycket komplext system. Som exempel på ett land där långtgående försök gjorts att uppnå sådan neutralitet kan nämnas Danmark, där danskt moderbolag kan tillåtas deklarerar med fullständig skattemässig konsolidering av alla dotterbolag inklusive utlandsbolag och med avräkning för av dessa bolag erlagda skatter. Som exempel på länder med tämligen komplexa men mindre långtgående system kan nämnas USA, Storbritannien, Tyskland och Japan, där system för indirekt avräkning införts, vilka bl. a. får till effekt att en skillnad mellan en utländsk skattesats och moderbolagets skattesats inte blir en permanent skillnad utan bara en förskjutning i tiden.

Svensk rätt har valt att inte driva strävan efter neutralitet så långt. När det gäller utdelning från utländska aktiebolag, finns bara två möjligheter – utdelningen är skattefri enligt avtal eller enligt ensidig dispens jämlik 54 § kommunalskattelagen (KL) eller också är den helt skattepliktig. Hänsynstagande till om utdelningen underkastas en bolagsskatt vars höjd är något så när jämförlig med den svenska sker ej, även om denna förutsättning ligger till grund för de ensidiga dispenserna och för vissa avtal – ett exempel är avtalet med Liberia. Inte heller har lagstiftaren varit beredd att ingående pröva förutsättningarna att införa avräkning för indirekt skatt.

Det hade varit värdefullt om den fördjupade förstudien tagit som sin utgångspunkt en analys av frågan i vilken utsträckning svensk lagstiftning över huvud taget eftersträvar neutralitet mellan inlands- och utlandsbeskattning och vilka tekniska lösningar som i så fall kan användas. Genom att istället uteslutande formulera problemen med utgångspunkt från de fåtaliga bestämmelser och rättsfall som finns, blir resultatet en rent de-

skriptiv framställning, där de redovisade reglerna utgör hela analysen och dessutom i mångt och mycket antas vara statiska. I stället borde som utgångspunkt för analysen ett principresonemang ha förts om hur svenska moderbolag bör taxeras för inkomster i utlandet samt hur dotterbolag till utländska moderbolag bör taxeras för inkomster i Sverige.

Själva transferproblematiken blir lätt abstrakt och konturlös om inte frågorna konkretiseras och preciseras. Möjligen kan förstudiens problemställning omformuleras på följande sätt:

1. Är det antagligt att utländska moderbolag söker hemtaga vad som ur koncernsynpunkt är vinst från svenska dotterbolag genom internttransaktioner i olika former i stället för genom utdelning?
2. Är det antagligt att svenska moderbolag söker realisera vinst i utländska bolag hellre än i Sverige genom att överföra resurser till dessa bolag till underpris?
3. Vilka skattemässiga korrigeringar kan påkallas om svaren är ja på frågorna 1 och 2?
4. Vilka är de praktiska svårigheterna att få sådana korrigeringar till stånd?
5. Kan dessa svårigheter undanröjas?

Det förefaller som om förstudiens slutsats vad gäller frågorna 1 och 2 är att det inte är möjligt att bilda sig någon säker uppfattning härom, men att det inte kan påvisas några tecken på att det i allmänhet skulle förhålla sig så. Företagsekonomisk forskning – studien s. 61 – torde ange att prissättningens uppgift som styrmedel och mätinstrument är alltför viktig för att sättas åt sidan för kortsiktiga skattesynpunkter. Till detta kan väl läggas att bolagsbeskattningens höjd i de flesta OECD-länder i stort sett är likartad. Obetydliga skillnader i angiven bolagsskattesats undanröjs oftast genom olikheter i reserveringsmöjligheter, särskilda "incentives" och liknande.

Svensk lagstiftning ger genom korrigeringsregeln i 43 § KL möjligheter att ingripa mot felaktig prissättning vid transaktion med part som ej är skattskyldig i Sverige. Texten är i huvudsaklig överensstämmelse med OECD's modellavtal och därmed med de flesta avtal vilka ingåtts under senare år.

De problem som uppstår vid tillämpningen är både av rättslig och praktisk natur.

De rättsliga problemen har att göra med frågan om en ostridig avvikelse från ett "arm's length-price" kan försvaras med andra argument än de som inventeras i OECD-rapporten och vilka alla har det gemensamt att de uteslutande baserar sig på en jämförelse med vad som skulle ha avtalats med en oberoende part.

De problem av praktisk natur, vilka i den fördjupade förstudien uppfattats som så allvarliga att "korrigeringsregeln de facto kan liknas vid en tom påse", verkar överdrivna och delvis baserade på missuppfattningar. Det torde vara tämligen lätt att för vilket svenskt tillverkande moderbolag som helst fastställa variationerna i varupriser till försäljningsbolagen i olika

länder redan genom en analys av internvinstreservens uppbyggnad. Det problem som då förmodligen möter vid en revision är att företaget oftast har fullständiga och vid första anblicken möjligen övertygande förklaringar till skillnaderna i prissättning. Att avgöra huruvida de av företaget anförda skälen är riktiga och tillräckliga förutsätter ett omfattande analysarbete med hänsynstagande till en mängd faktorer. Värdet av OECD-rapporten ligger i att den anger olika faktorer, till vilka hänsyn rimligen måste tagas vid en sådan analys. Men – och detta är en punkt som inte tillräckligt kommer till uttryck i forskningsrapporten – OECD-rapporten innehåller inte handlingsnormer eller fasta regler som t. ex. amerikanska "482 regs"; den blott samlar synpunkter av den arten att de rimligen alltid bör beaktas. Med andra ord – bedömningarna i rapporten kan åberopas i en taxeringsprocess med eller utan angivande av ursprunget. De har likväl samma tyngd.

Därför torde det inte ha någon egentlig effekt för processföringen i vinstkorrigeringsmål om t. ex. större delen av innehållet i OECD-rapporten eller i "sec 482 regulations" skulle komma att utges som mer eller mindre bindande anvisningar till 43 § KL. Kraven på parterna att utreda "jämförbara priser" skulle komma att förbli oförändrat höga. Företrädare för det allmänna kan härvid befaras vara sämre ställda än sin motpart såväl genom bristande erfarenhet av processföring och bevisvärdering som genom svårigheter att få tag i relevant jämförelsematerial. Å andra sidan torde det ligga i sakens natur att det ställs höga krav på den utredning det reviderade företaget tillhandahåller, då det bäst känner sina egna förhållanden och ofta är väl bekant med förhållandena inom sin egen bransch.

Det kan i detta sammanhang vara på sin plats att hänvisa till en av IRS år 1984 utgiven "IRS Study of International Cases involving sec 482 of the IRC", som ger en fyllig och realistisk bild av hur i ett etablerat system korrigeringsregeln tillämpats utan att bevisbörderegler el dyl. måste tillgripas. Av denna studie framgår bl.a. att det för beskattningsåren 1980 och 1981 ifrågasatts 30 fall av transferprissättning mellan amerikanskt bolag och svenskt bolag – det får förmodas till svenskt dotterbolag och att den totala ifrågasatta summan varit 31 miljoner dollar, som ifrågasatts överförda till Sverige från USA. Härav kan i vart fall den slutsatsen dragas att uppfattningen om omfattningen och inriktningen av eventuella felaktiga priser torde variera beroende på vilket lands skattemyndigheter som gör bedömningen.

Vad därefter slutligen angår de överväganden som gjorts i tilläggspromemorian får samfundet anförä följande.

Förstärkt kontroll

Förslagen under denna rubrik tillstyrks.

Processföring

De under denna rubrik framförda förslagen avstyrks.

Den föreslagna ändringen i 43 § 1 mom. KL bygger möjligen på ett missförstånd. Hela vår skattelagstiftning är uppbyggd på enkla regler av typen "om x, så y". Frågan om vilken grad av bevisning som skall krävas för att skattedomstol skall finna att "x" föreligger, varierar med typen av fråga, med det allmänna bevisläget, med parternas sätt att föra processen o. s. v. Det är svårt att se skälet till att just korrigeringsregeln skulle föras med ett undantag av innebörd att det allmänna skulle kunna nöja sig med väsentligt sämre underbyggda framställningar än i andra mål. Visserligen är mål om korrigeringsregeln säkerligen mer arbetskrävande för bl.a. det allmännas företrädare men detta förhållande kan ju inte ensamt vara ett skäl för väsentligt minskad rättssäkerhet. Det finns också ett följdproblem som möjligen ej uppmärksamrats. Om ett svenskt bolags taxering höjs på grund av korrigeringsregeln har företaget en åtminstone teoretisk möjlighet att göra framställning i det andra landet om motsvarande nedjustering av den där skattepliktiga inkomsten. Det torde rent generellt vara svårt att erhålla en sådan justering, och det torde bli näst intill omöjligt om den svenska upptaxeringen inte grundar sig på att "det i en ordinär process i skattedomstol gjorts bedömningen att det var mer sannolikt att det var fel pris än att det var rätt pris" utan på att "den skattskyldige inte kunde visa att det var osannolikt att det var fel pris".

Det föredragna kravet på dokumentation är för otydligt utformat för att kunna bedömas. Till varje bokföringshändelse finns *någon* dokumentation. Här avses väl närmast att dokumentationen skall vara "tillräcklig". Förslaget förefaller vara ett försök att införa krav på att bevisning skall ha viss form för att kunna godtagas. Det måste dock vara de skattskyldiga obetaget att åberopa vad de vill för att styrka det berättigade i sina avdrag. Mager eller obefintlig dokumentation sänker naturligtvis tilltron till den skattskyldiges uppgifter väsentligt.

Förslaget om "avtal" med de skattskyldiga är ofullständigt utfört och de skäl som anförs torde ej vara riktiga. Om den skattskyldige medger eftertaxering torde framställning härom, den skattskyldiges medgivande och beslut av domstol inte innebära någon "onödigt omfattande omgång". Att offentligrättsliga förpliktelser, vilka hittills uteslutande prövats och fastställts i förvaltningsprocess i framtiden skulle kunna parallellt – eller i stället – avhandlas genom privaträttsliga avtal mellan den enskilde och staten framstår som en så principiellt olämplig lösning att förslaget ej kan tillstyrkas.

Den sista punkten under 3.2 är inte helt lättbegriplig. Om avsikten emellertid blott varit att uttrycka att eftertaxeringsfristen i mål om 43 § KL bör förlängas från sex till tio år, kan den reflektionen göras att bevissvårigh-

heterna kan bli oöverstigliga för båda parter när bevisningen avser en marknadssituation som redan ligger tio år tillbaka i tiden när frågan väcks och möjligen 15 år tillbaka i tiden när målet slutligen avgörs i överinstans.

Övrigt

Förslaget att låta översätta OECD: s rapport till svenska om så ej redan skett, tillstyrkes. Därefter kan man undersöka huruvida anvisningar till 43 § erfordras.

Frågan huruvida 43 § bör tillämpas på alla inkomstslag — dvs. även tillfällig förvärvsverksamhet — är inte självklar, genom att svensk rätt inte innehåller någon generell regel om "taxering för förtäckt realisationsvinst". Frågan bör utredas ytterligare.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Sven Harald Bauer

Bengt Bergendal

FÖRENINGEN AUKTORISE-
RADE REVISORER FAR 1984-10-03Riksdagens Revisorer
Storkyrkobrinken 7
100 12 STOCKHOLM**"Beskattning av multinationella företag — Förstudie och tilläggspro-
memoria"**

Föreliggande studie behandlar beskattningsmetoder för internationellt verksamma företag i Sverige och utomlands samt eventuella brister i det svenska regelkomplexet. Förstudien har beställts av riksdagens revisorer men några förslag till åtgärder framläggs inte. Däremot innehåller tilläggspromemorian vissa förslag. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, som genom remiss beretts tillfälle att avge yttrande i ärendet, får härmed anföra följande.

I förstudien konstaterar utredningen att korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL saknar anvisningar om hur den skall tillämpas. Utredarna beskriver också de svåra problem man ställs inför när armlängds-principen skall tillämpas. I förstudien nämns att ett svenskt forskningsprojekt pågår som bl. a. syftar till att framlägga förslag till hur en svensk korrigeringsregel bör utformas.

FAR finner liksom Riksdagens Revisorer det angeläget att anvisningar för tillämpningen av 43 § 1 mom. utformas, där bl. a. principer för beräkning av armlängdspris bestäms. På grund av de avsevärda svårigheter som även utredningen understrukt, anser FAR emellertid att en utformning av anvisningarna bör anstå till dess forskningsprojektets förslag föreligger.

FAR avstyrker Riksdagens Revisorerers förslag till ändring av 43 § 1 mom. KL. Att nu införa kriteriet "sannolika skäl" för förekomsten av en felaktig prissättning är inte realistiskt innan anvisningar föreligger som kan tjäna som referensram vid bedömningen.

FAR instämmer i synpunkten att multinationella företag måste ha en ordentlig dokumentation av ifrågavarande transaktioner i sin redovisning.

Från rättssäkerhetssynpunkt avvisar FAR också tanken på en förlängning till 10 år av myndigheternas möjligheter att väcka talan enligt 43 § 1 mom. i kommunalskattelagen.

FAR tillstyrker förslagen som syftar till förstärkt kontroll. Dock bör understrykas att full effekt av utbildning på detta område kan uppnås först sedan de ovannämnda anvisningarna och regelsystemen utarbetats.

FÖRENINGEN AUKTORISERADE REVISORER FAR

Björn Markland

Bo Elshult

Stockholm den 3 oktober 1984

SVERIGES

INDUSTRIFÖRBUND

1984-08-12

SI Dnr 147/1984

Riksdagens Revisorer

Box 7685

103 95 STOCKHOLM

Yttrande över "Beskattning av multinationella företag"

Studien innehåller en beskrivning av "Worldwide Unitary Taxation", en schablon för fördelning av beskattningsunderlag för koncerner. Metoden är inte användbar för beskattning av internationellt verksamma koncerner. OECD har också avvisat systemet och näringslivets internationella organ har givetvis också tagit avstånd ifrån det. Sverige har dragit fördel av att andra industriländers regeringar intagit en bestämd hållning och agerat mycket kraftfullt. F. n. pågår en intensiv diskussion för att åstadkomma en ändring av den amerikanska attityden till "Worldwide Unitary Taxation". Det är en förhoppning att de konstitutionella förhållandena i USA inte skall omöjliggöra en rimlig lösning. "Unitary Taxation" är ett betydande exempel på att schabloner inte är en användbar metod för beskattningsunderlagets internationella fördelning.

OECD har sedan början av 1960-talet arbetat för att finna metoder för fördelningen av beskattningsrätten vad gäller internationellt verksamma företag. Den omnämnda rapporten om Transfer Pricing är således ett utflöde av OECDs modellavtal för undvikande av internationell dubbelbeskattning. Modellavtalet och de med utgångspunkt härifrån ingångna bilaterala avtalen har bl. a. till syfte att uppställa klara spelregler för internationell beskattning. OECD har härigenom bidragit till det rättsskydd som företagen har rätt att kräva för sin verksamhet i andra länder. Detta är en synpunkt som lätt förbises. Det åligger varje stat att så långt möjligt trygga sina medborgares och företags egendom i andra länder och hävda rätten till lika behandling. En allvarig brist i systemet är avsaknaden av automatiskt verkande korrigeringsregler. Om två stater hamnar i olika uppfattning är en förhandling enda vägen för lösning av konflikten, m. a. o. det föreligger ingen garanti för att internationell dubbelbeskattning skall undvikas. Inte ens det nordiska avtalet innehåller automatiska justeringsregler. Regeringarna inom OECD-området har också avvisat skiljedom för lösandet av dessa skattetvister.

Det regelsystem som under årens lopp utvecklats gäller alla företag med internationell verksamhet. Det gäller även små företag med ett dotterbolag i annat land. Detta förhållande ställer hanteringsmässiga krav på systemet. Förutsebarheten är ett viktigt element för företagens handlande.

Sveriges situation med en förhållandevis mycket stor internationellt inriktad industri motiverar i hög grad Sveriges aktiva medverkan i OECD. Vi är beroende av skattesystemen och dess tillämpning i ett stort antal värdländer bland vilka de västliga industriländerna är viktigast. En samverkan inom OECDs ram är därför inte bara önskvärd utan absolut nödvändig då våra dotterbolag är beroende av att åtnjuta lika behandling som nationella företag i värdländerna. Politiska och ekonomiska överväganden leder därför till att Sverige lojalt måste följa internationella överenskomelser. Sverige kan m. a. o. inte ensidigt i sin lagstiftning införa regler som försvårar tillämpningen av erkända metoder för fördelning av beskattningsunderlaget. Då det, som redan nämnts, inte finns automatiska korrigeringsmöjligheter kan Sverige inte heller på det formella planet ensidigt tillåta sig en utvidgning av de svenska skattemyndigheternas arbetsramar, som behandlats i tilläggspromemorian. BIAC har vid ett flertal tillfällen framhållit önskvärdheten av att OECD följer utvecklingen så att nationell lagstiftning inte står i strid med överenskomna riktlinjer. Eftertaxeringsinstitutets utformning är därjämte en principiell fråga av allmän natur, varför specialregler ej kan accepteras.

Rapporten om Transfer Pricing som är godkänd av regeringarna i OECDs högsta organ bör därför ligga till grund för svensk nationell lagstiftning. Förändringar kommer givetvis att ske över tiden. Så kommer t. ex. internationellt godkända "Accounting Standards" att påverka utvecklingen och underlätta för både företag och skattemyndigheter.

I den remitterade studien omnämns några företagsekonomiska utredningar. Även om det på detta område finns mycket omfattande litteratur är sådana utredningar ej till fyllest, vilket utarbetandet av OECDs rapport om Transfer Pricing visar. Arbetet pågick under mer än fem år och utfördes av finansdepartementens experter. Genom BIAC medverkade den internationellt verksamma industrin och som framgår av bifogade skrift (här utelämnad) ställdes ett stort material och erfarenheter från ett femtiotal av de största företagen till OECDs förfogande. Detta mycket omfattande arbete ledde fram till rapporten som näringslivet i stort sett kan acceptera även om kritiska synpunkter framförts, vilka sammanfattas i BIACs kommentar.

Förutsättningen för lagstiftning och anvisningar på detta område förutsätter en ingående kännedom om den affärsmässiga verkligheten. Som en översiktlig illustration hänvisas till bifogade föredrag av direktör Jan-Erik Leander "Internprissättning i multinationella företag" (här utelämnad). Om, och på vilket sätt som, OECDs rapport kan införlivas med svensk lagstiftning är därför en mycket komplicerad fråga till vilken ställning ingalunda kan tas på grundval av den remitterade studien eller fortsatt akademisk forskning. Som ett övergripande krav framstår näringslivets medverkan vid en diskussion av specifika regler på ett så komplicerat område som internprissättning.

OECDs rapport ger uttryck för ett gemensamt betraktelsesätt vid behandling av beskattningsunderlagets fördelning. Detta betraktelsesätt låter sig inte fullständigt infångas i några enkla regler. Lagstiftaren har därför att begränsa sig till vissa principer. Så har också skett både i vår rent nationella lagstiftning och i ingångna dubbelbeskattningsavtal som utgör en del av denna.

Studien innehåller heller inga rekommendationer utöver att OECDs rapport skall göras tillgänglig på svenska vilket den svenska regeringen åtagit sig i samband med rapportens godkännande.

Till studien har fogats en kort promemoria där några förslag framkastats, bl. a. behandlas information och bevisfördelningen. Vi kan inte godkänna vad där föreslås. Vi hänvisar till den allmänna syn som vi ovan givit uttryck för och som framförts i BIACs kommentar. Vad som sägs om dokumentationsskyldighet saknar grund i verkligheten. Det är först vid taxeringsrevision som en noggrann diskussion kan komma till stånd. Med den uppläggning av revisionen som påbörjats kommer sådana diskussioner att fortlöpande äga rum. Därtill ankommer det naturligtvis på företaget att genom motbevisning styrka att redovisade intäkter och kostnader står i överensstämmelse med Arm's length-principen. I detta hänseende är nuvarande regler i 43 § I mom. helt tillräckliga.

Den svenska lagstiftningen möjliggör, vilket också rättspraxis visar, anläggandet av det betraktelsesätt som OECDs rapport ger uttryck för. Att på olika sätt utvidga justeringsmöjligheterna kan inte ske utan beaktande av vad som sker i andra länder. Taxeringsförändringar måste alltid kunna balanseras av motsvarande åtgärder i ett eller flera andra länder. Sker inte detta leder en ensidig nationell lagstiftning till internationell dubbelbeskattning. Vad Sverige framför allt bör sträva efter är så likformig behandling som möjligt, särskilt i den industrialiserade världen, så att internationellt bedriven verksamhet inte belastas av internationell dubbelbeskattning.

Mot bakgrund av vad vi sålunda anfört anser vi inte att något behov av ändrad lagstiftning föreligger och avstyrker därför att de i tilläggspromemorian föreslagna åtgärderna såvitt avser processföring och eftertaxering läggs till grund för lagstiftning. Skulle ändrade lagstiftningsåtgärder övervägas är det ett krav att dessförinnan frågorna om multinationella företags beskattning utreds ordentligt. Vid en sådan utredning är näringslivets aktiva medverkan oundgängligen nödvändig.

SVERIGES INDUSTRIFÖRBUND

Dag Helmers

Hans Tellander

SVENSKA ARBETS-
GIVAREFÖRENINGEN

REMISSYTTRANDE
1984-09-17

H-G Myrdal/Alv

Riksdagens Revisorer
Box 7685
10395 STOCKHOLM

**Multinationella företags skatteförhållanden — förstudier och tilläggs-
promemoria**

Svenska Arbetsgivareföreningen instämmer till alla delar i de synpunkter som framförts av Sveriges Industriförbund i dess remissyttrande.

SVENSKA ARBETSGIVAREFÖRENINGEN

Stellan Artin

/Hans-Göran Myrdal

TJÄNSTEMÄNNENS YTTRANDE
CENTRALORGANISATION 1984-09-13

Y-121

Riksdagens Revisorer
100 12 STOCKHOLM

Multinationella företags skatteförhållanden — förstudie och tilläggs- promemoria

Bakgrund

Förstudien innehåller en allmän genomgång av multinationella företags beskattningsförhållanden vad avser fördelningen av vinster (eller förluster) mellan olika länder. I studien konstaterades att det finns i huvudsak två olika sätt att beskatta multinationella företag i ett enskilt land;

1. Arm's length-metoden
2. den s. k. globala metoden

1. Arm's length-metoden

Metoden innebär att varje stat får beskatta den vinst som uppstår inom dess område. Förutsättningen för att metoden skall ge ett riktigt resultat är att priserna på interna transaktioner är riktiga på så sätt att priset skall ha satts på samma sätt som mellan två av varandra oberoende företag, därav namnet Arm's length. Enligt förstudien har metoden både för- och nackdelar.

- a) Fördelar
 - accepterad av de flesta stater i världen
 - de olika staterna får skattesuveränitet
 - endast uppgifter som berör verksamheten i den aktuella staten behöver lämnas
- b) Nackdel
 - svårt att fastställa det riktiga arm's length-priset.

2. Globala metoden

Metoden innebär att varje land beskattar en del av *hela* det multinationella företagets vinst. Den del som beskattas i landet beräknas i förhållande till exempelvis lönesumman, försäljningssumman, tillgångarnas värde eller dylikt. Fördelarna respektive nackdelarna med metoden är följande enligt förstudien:

- a) Fördel
 - prissättningen inom koncernen spelar ingen roll

b) Nackdelar

- om varje stat fastställer sin egen fördelningsprincip riskerar man överbeskattning
- verksamheter som ger förlust kan beskattas
- administrativt betungande för företagen.

I tilläggspromemorian framförs förslag med huvudsaklig inriktning att utveckla tillämpningen av arm's length-metoden, vilken är den metod som idag finns i den svenska skattelagstiftningen.

TCOs överväganden och synpunkter

För att vinst skall uppstå krävs att alla led från kunskapsutveckling på ett visst område till slutlig leverans av en vara fungerar. En uppräknig skulle kunna innehålla följande led:

- kunskapsutveckling
- produktion
- leveranser
- marknadsföring
- försäljning
- samordning
- finansiering
- återföring av kunskap
- uppbyggnad av materiella och immateriella rättigheter.

Dessa olika led i en total produktionsprocess är ömsesidigt beroende av varandra även om de olika delarna är hänförliga till olika juridiska enheter och det föreligger i många fall inte något arm's length-förhållande utan arm's length-metoden kan ofta vara mer eller mindre konstruerad också inom en koncern i dess egen interna redovisning.

Det finns mycket som tyder på att man inte kommer så mycket längre när det gäller att fastställa vinst per resultatenhet, än man nu gjort, utan att man i så fall tvingas tillgripa mer eller mindre godtyckliga eller diskretionära metoder. Arm's length-metodens stora svaghet är att den bygger på att en koncerns olika delar är självständiga enheter trots att inte så är fallet. På denna avgörande punkt har den globala metoden betydligt mer realistiska utgångspunkter.

I detta sammanhang förtjänar det att påpekas att den fördel som ovan uppräknas för arm's length-metoden, att man endast behöver uppgifter i den aktuella staten, bortfaller så snart man ifrågasätter om de lämnade uppgifterna är riktiga. Därmed bortfaller det som ytligt sett är arm's length-metodens största fördel.

Det finns därför starka skäl som talar till förmån för användande av den globala metoden. Denna metod förutsätter emellertid att det finns internationella avtal och dessa saknas idag. Vidare måste man utveckla metoder för att kunna använda skattesystemet för styrning av företagen från sams-

hällets sida på det sätt som är möjligt idag, exempelvis genom investeringsavdrag. Man kan också behöva utveckla metoder för att begränsa avdragsrätten inom landet för vissa typer av kostnader, exempelvis representationskostnader.

Mot bakgrund av ovanstående kan man konstatera att det är omöjligt att använda den globala metoden i dagens skattesystem, samtidigt som det är viktigt att forskningen om metoden fortsätter, då den i längden förefaller bygga på mera realistiska förutsättningar när det gäller hur en koncern fungerar. Detta innebär också att skattesystemet inom överskådlig tid kommer att innehålla arm's length-metoden.

Förslagen i tilläggspromemorian utgår också från att det är arm's length-metodens tillämpning som skall utvecklas. I denna PM föreslås därför att revisionerna av multinationella företag utökas samt att utbildning och rekrytering av personal utökas och underlättas. Vidare föreslås att företagen i ökad utsträckning skall åläggas att dokumentera sina interna transaktioner och att möjligheterna för skattemyndigheterna att väcka talan i dessa frågor förlängs till 10 år. Genom dessa åtgärder ökar skattemyndigheternas möjligheter att fastställa vad som är riktiga internpriser med hänsyn till arm's length-principen. TCO tillstyrker dessa förslag.

Även från de anställdas synvinkel är det viktigt att få insyn i företagens interna transaktioner. På sikt bör därför arbetstagarkonsulenter ges tillgång till räkenskaperna i koncernens utländska holag. En sådan åtgärd skulle verka i riktning mot en riktigare internprissättning och därmed också verka i riktning mot en riktigare taxering.

I promemorian föreslås också att lagen ändras så att det räcker med att "sannolika skäl" talar för att internprissättningen varit felaktig. Dessutom föreslås att man från skattemyndigheternas sida skall få förhandla med den skattskyldige och träffa avtal om vad som är en riktig taxering. Det är olämpligt att införa mer skönsmässiga metoder eller förfaranden när det egentligen är den grundläggande regeln, arm's length-metoden, som kan diskuteras. TCO avvisar dessa förslag. Innan man vidtar åtgärder av denna karaktär är det nödvändigt att analysera utfallet av de åtgärder som behandlas i föregående stycke.

TJÄNSTEMÄNNENS CENTRALORGANISATION (TCO)

Björn Rosengren

Clas Nykvist

CENTRALORGANISA-

TIONEN SACO/SR

Jan Björinge/LE

REMISSVAR

1984-09-18

Unr 139.84

Dnr R: 116.84

Till riksdagens revisorer

Multinationella företags skatteförhållanden

Genom remiss den 12 juni 1984 har Centralorganisationen SACO/SR beretts tillfälle avge yttrande över rubricerade förstudie och tilläggspromemoria. Med anledning härav får SACO/SR meddela att organisationen avstår från att besvara ärendet.

CENTRALORGANISATIONEN SACO/SR

Jan Bröms

Jan Björinge

LO

Till Riksdagens revisorer

Landsorganisationen i Sverige (LO) har genom remiss den 12 juni 1984 beretts tillfälle avge yttrande över betänkandet "Multinationella företags skatteförhållanden" (Dnr 1982: 38). LO får med anledning härav anföra följande.

Den fråga som tas upp i utredningen är av stor och ökande vikt p. g. a. den starkt ökande internationaliseringen av företagandet. Den nationellt uppbyggda skatterätten är inte anpassad till denna utveckling. Även med beaktande av dubbelbeskattningsavtalen och andra internationella regler kan inte en ändamålsenlig och rättvis beskattning av de internationellt verksamma företagen åstadkommas.

LO riktade i en skrivelse till regeringen uppmärksamheten på just dessa frågor och problem år 1973. Eftersom nu mer än tio år passerat utan att någon väsentlig ändring skett finns anledning att granska om det i dagens läge finns grund för att ta upp och understryka de synpunkter och förslag som då fördes fram från LOs sida. LO vill framhäva bl. a. följande.

Ett internationellt skatteutredningsarbete i dessa och angränsande frågor har bedrivits inom OECDs skattekommitté, där en särskild arbetsgrupp arbetat med frågan om beskattningen av multinationella företag. Några förslag om mera genomgripande reformer när det gäller beskattningen av de internationellt verksamma företagen har inte kommit fram här. OECD-arbetet förutsätter enighet för slutliga beslut, vilket har en konserverande effekt. Dessutom är starka ekonomiska intressen inblandade. En del länder kan t. o. m. ha intresse av nuvarande system, eftersom de räknar med att övervägande vinna fördelar tack vare det. Den svenska regeringen syns ha valt en avvaktande linje i stället för att gå i bräschen för en reformering av de grundläggande principerna för gällande OECD-rekommandationer.

En uppluckring av den hittillsvarande grundregeln, dvs. taxering av ett företags inkomster på grundval av gällande marknadspriser ("arm's length-metoden") har faktiskt ägt rum. Kalifornien och ett antal andra delstater i USA beräknar vinsten som en andel av en koncerns globala nettoinkomst och tillämpar denna andel som bas för delstatens bolagskatt. Andelen baseras på uppgifter om omsättning, tillgångar och lönesumma. Liknande system har utvecklats i bl. a. Västtyskland, Storbritannien och Frankrike men med mindre räckvidd. Det har då gällt att begränsa möjligheterna till skatteminskning genom överföringar till bestämda lågskatteländer ("tax havens").

Den japanska regeringen har, främst med de nya inslagen i amerikansk skatterätt som orsak, inlett utredningar om ett eventuellt system i Japan för koncernbeskattning enligt globalmetoden. USAs skatteväsen, Internal

Revenue Service, har inlett undersökningar i det japanska dotterbolaget Toyota Motor Sales USA Inc. för att utröna om moderbolaget på ett olagligt sätt hållit nere vinsten i det amerikanska dotterbolaget genom höga importprisangivelser i bokföringen. Det är inte uteslutet att dessa tendenser och intressena bakom dem leder fram till en internationellt tämligen utbredd tillämpning av globalmetoden, naturligtvis med olika slags begränsningsregler. I så fall krävs en motsvarande överenskommelse inom ramen för exempelvis OECD om tillämpningen så att överbeskattning och andra motstridigheter i de nationella skattereglerna undviks.

Förstudien av Lindencrona och Arvidsson anger som en nackdel att det kaliforniska systemet för globalbeskattning kan ge hög beskattning "trots att verksamheten i själva verket givit förlust". I LOs skrivelse 1973 pekades på att man rimligen bör skilja mellan fall då ett dotterbolag har en reellt självständig verksamhet, och å andra sidan, de fall då verksamheten är starkt inflettad i moderbolagets eller andra koncerndelars rörelse med omfattande internttransaktioner. Det är bara i det förra fallet man någorlunda säkert kan fastslå att "verksamheten i själva verket givit förlust". Denna modifiering av globalmetodens tillämpning kan undanröja vad författarna kallat de mycket stora nackdelarna.

Antalet rättsfall avseende inkomstöverföringar genom felaktig prissättning är ytterst begränsat, vilket är synnerligen anmärkningsvärt. Förklaringen är troligen i första hand skattemyndigheternas bristande kontroll- och utredningsresurser. Genom särskild förstärkning har dock skatteverket kunnat organisera en särskild enhet, den s. k. utlandsgruppen. Ett resultat av dess verksamhet är bl. a. Shell- och Mobil Oil-målen. Enligt LOs uppfattning pekar inte minst utslaget i Shell-målet (1 december 1983) på hur verkninglösa nuvarande regler är.

Domstolen gick på linjen att härleda ett arm's length-pris från ett mellanled och inte från produktionsledet med tillägg av pålägg i senare led. Det är emellertid problem med att hitta riktiga mellanledspriser, då de stora oljebolagen de facto behärskar världsmarknaden och därmed kan begränsa den fria prisbildningen. Detta fall, från en marknad som dock rör sig med relativt starkt standardiserade produkter och tjänster, visar att det är så gott som omöjligt att effektivt tillämpa korrigeringsregeln i § 43 kommunal-skattelagen.

Förstudiens författare fastslår också: "Ehuru lagrummet genomgått två revideringar, nämligen under åren 1965 och 1982 kan det alltjämt anses vara innehållslöst. Någon reell utvärdering av regeln gjordes aldrig vid dessa lagrevideringar. Korrigeringsregeln är i total avsaknad av anvisningar om hur den skall tillämpas. Varken i själva lagtexten eller i lagrummets anvisningar återfinns någon vägledning".

I samband med skatteflyktsproblemet får man beakta att varje slags vinstskattesystem åstadkommer en reell anpassning av ett företags verksamhet med syfte att inom en viss ram minska skattebördan. Man får räkna

med att en övergång från arm's length-principen till globalmetoden åstadkommer förskjutningar av företagens dispositioner. Medlen för skatteanpassning är många. Internprissättningen är ett av de viktigare. Vidare kan immateriella rättigheter omplaceras. Särskilda bolag kan skapas för att kanalisera betalningsströmmar. Det är denna mångfald som gör en kontroll och bevisföring från skattemyndigheternas sida omöjlig.

LO får sammanfatta sin bedömning i dagsläget på följande sätt. Beskattningen av de multinationella företagens verksamhet är i högsta grad problematisk på det nationella planet. "Arm's length"-metoden har visat sig närmast verkningslös genom de enorma bevis- och kontrollsvårigheterna. Samtidigt har detta skatteproblem vuxit starkt i betydelse genom företagens fortsatta internationalisering. Att systemet är verkningslöst i varje fall i Sverige framgår av denna förstudie som riksdagsrevisorerna låtit genomföra. Samtidigt är reformer på det internationella planet knappast sannolika, främst beroende på den tungrodda utrednings- och förhandlingsapparaten inom OECD och den stora grupp av industriländer som måste medverka för att arbetet skall bli framgångsrikt. En utveckling i riktning mot globalmetoden kan emellertid iakttas i ett antal länder. LO anser att Sverige bör gå i denna riktning och verka för att dubbelbeskattningsavtal, OECD-avtal och -rekommendationer och eventuellt andra internationella regler anpassas för att åstadkomma den samordning en sådan utveckling kräver.

Med andra ord är LOs skrivelse från 1973 till finansdepartementet fortfarande aktuell. Den nu aktuella förstudien är värdefull som en översikt av nuläge och problematik. Denna studie avses följas av ytterligare forskning under åren 1984–1987. Då skulle en forskningsrapport presenteras med bl. a. förslag till hur en svensk korrigeringsregel bör utformas.

LO tillstyrker utredningens förslag till konkreta beskattningsåtgärder men anser mot bakgrund av vad som tidigare anförts att dessa på sikt inte ensamma är tillräckliga för att uppnå en rationell och effektiv beskattning av de multinationella företagen samt motverka den tilltagande internationella skatteflykten. Förslag till utformning av ett system grundat på globalmetoden bör tas fram skyndsamt. Tidpunkten för regeländringar bör avvägas mot takten i motsvarande reformer i andra industriländer samt mot eventuella framsteg i OECDs utrednings- och förhandlingsarbete rörande beskattning av internationella koncerner. Man får beakta tänkbara verkningar på inkomstöverföringar och etableringsvilja, som kan bli följden om Sverige ensamt gör viss omläggning. LO anser att riksdagen uppdrar åt regeringen att gripa sig an detta reformarbete och lägga fram konkreta förslag till riksdagen. Det sagda innebär rimligtvis också krav på viss aktivisering av det svenska deltagandet i OECDs skattekommitté.

Stockholm den 31 augusti 1984

LANDSORGANISATIONEN I SVERIGE

Margareta Svensson

/Christer Persson

Till Statsrådet och Chefen för Finansdepartementet

Angående effektivare inkomstbeskattning av internationellt verksamma företag

För företag med verksamhet i flera länder öppnas särskilda möjligheter att påverka den vinst i ett visst land, som skall deklarerats till inkomstbeskattning. Dessa hänger samman med att moderbolag och dotterbolag eller dotterbolag inbördes har affärer med varandra i form av varu- och tjänsteveranser eller rena finansuppställningar. Det är inom en viss ram godtyckligt och oklart vilka priser och villkor som bör gälla för olika slags företagsinterna affärer. Det är mer sällan man kan finna priser på den öppna marknaden för t. ex. varor och tjänster som är så otvetydigt bestämda att de kan användas som rättesnöre för internprissättningen. Detta är bakgrunden till den ovannämnda handlingsfriheten för internationellt verksamma företag.

Svensk skattelagstiftning slår fast principen, att, om priser och villkor vid varu- och tjänstetransaktioner mellan sammanhörande företag i olika länder sätts så att den bokförda inkomsten blir missvisande och för låg, den deklarerade inkomsten skall korrigeras vid taxeringen. Det är § 43, 1 mom. i kommunalskattelagen (KL) som anger grundregeln vid detta slags skatteflykt. Den lyder på följande sätt:

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

Även om principen om korrigerad inkomstberäkning i sådana fall sedan länge är fastlagd, är den dock i praktiken inte effektivt tillämpad. Det kommer an på taxeringsmyndigheterna att kontrollera om priser och andra villkor satts på fel nivå på ett sådant sätt att den deklarerade inkomsten blir missvisande. Det är praktiskt taget omöjligt att genomföra en sådan kontroll och bevisa att den interna prissättningen utnyttjats till felaktig inkomstredovisning. Skälen därtill är flera. I många fall gäller det halvfabrikat, där en ordentlig öppen marknad med fast och känd prisbildning saknas. Produktvariationerna är mycket stora, vilket inte sällan omöjliggör

en överblick över verkliga priser och värden. Detta gäller såväl färdigvaror som halvfabrikat. Vissa branscher med relativt få stora internationella företag måste anses kartelliserade och tillämpa en oligopolistisk eller monopolistisk prissättning. Detta innebär bl. a. utrymme för företaget att självt bestämma prislägen och avsaknad av en allmänt etablerad prisnorm på marknaden. Med tanke på det synnerligen stora antal priser och motsvarande noteringar och ekonomiska villkor det kommer att röra sig om blir den i lagen bestämda uppgiften för taxeringsmyndigheterna mot denna bakgrund omöjlig att lösa.

Vid LOs kongress 1971 behandlades frågan och man konstaterade att den nämnda skatteregeln i KL är ineffektiv och inte kan tillämpas i praktiken. Kongressen beslöt:

att kongressen uttalar sig för att skattereglerna för internationellt verk samma företag efter snabb utredning omarbetas och skärps enligt principerna att inkomstskatten skall grundas på koncernens totala vinstkapacitet när det gäller faktiskt integrerad företagsverksamhet och att bevisbördan i tvistefall läggs på företagen i stället för taxeringsmyndigheterna.

Landsorganisationen hemställer att förslag föreläggs riksdagen angående ändring av de aktuella reglerna i KL, så att de i fortsättningen blir effektiva och entydigt utformade. Det måste bli möjligt för taxeringsmyndigheterna att relativt lätt kontrollera tillämpningen av dem. Enligt LOs mening går det att finna effektiva lösningar på detta problem, som samtidigt är enkla och onödiggör en omfattande taxeringsrevision och -kontroll. Huvuddragen i ett sådant system framgår av det följande.

När det gäller en koncern med företag i skilda länder, som i realiteten tillsammans utgör en sammanhållen ekonomisk verksamhet, bör taxeringen enligt LOs uppfattning utgå från en övergripande inkomst- och lönsamhetsbedömning och inte grundas på det av företaget redovisade inkomstbeloppet för enheten eller enheter i Sverige. Graden av reell samhörighet mellan företagsdelar i olika länder uttrycks genom andelen internleveranser av alla varu- och materialinköp och genom andelen internleveranser av alla försäljningar. Endast när båda dessa andelar understiger 1/4 bör man i skattelagstiftningen grunda inkomstberäkningen på en för den svenska koncerndelen separat lönsamhets- och inkomstbedömning. Det uppstår därmed två olika fall vid taxeringen. Begreppet beskattningsbar inkomst blir ändå i princip enhetligt.

I det fall som rör en internationellt integrerad företagsverksamhet bör taxeringen utgå från att den svenska företagsdelen har en vinst efter avskrivningar som motsvarar koncernens totala vinstkapacitet. Det är från företagsekonomisk synpunkt missvisande att hålla isär olika företagsdelar och räkna med olika hög lönsamhet för dessa. Den ena företagsdelen fungerar i realiteten som beredningsverk, försäljnings- eller vidareförädlingsenhet åt den andra företagsdelen. Gäller det en på detta sätt integre-

rad internationell företagsverksamhet får man som huvudregel räkna med en sammanhållen koncernplanering med målsättningen att åstadkomma största möjliga totalvinst. Det är då en underordnad fråga vilken vinst som bokföringsmässigt kommer fram i ett enskilt land. Det kan t. o. m. gynnsamt påverka resultatet att inkomsten redovisas ojämnt i olika länder, t. ex. genom att den sammanlagda inkomstskatten blir lägre.

Nästa fråga avser hur den totala koncernvinsten skall fördelas på verksamheten i Sverige och på övriga företagsdelar. Man kan tänka sig olika fördelningsgrunder. Sätter man lönsamheten (avkastningen i förhållande till kapitalinsatser) i förgrunden är det mest naturligt att fördela inkomsten efter det kapital som arbetar i respektive företagsdel. Med kapital avses här totalt kapital.

Man kan också välja att fördela vinsten efter andra grunder, t. ex. efter förädlingsvärdet eller totala lönesumman i olika företagsdelar. Användningen av förädlingsvärdet som fördelningsgrund stöds av argumentet att ett samhällsekoniskt snarare än ett privatekoniskt värderingssätt bör tillämpas på storföretag, som det här i regel är frågan om. LO anser att man främst skall eftersträva en enkel och lättfattlig beräkningsmetod. En viss vikt bör tillmätas såväl det privatekonomiska som det samhällsekonomiska betraktelsesättet. LO förordar därför att man för en koncernenhet i Sverige dels beräknar enhetens andel i hela koncernens kapital och dels dess andel i koncernens kontantlönesumma. Medeltalet av dessa båda andelar utgör det tal som LO anser bäst uttrycker den svenska företagsenhetens andel av hela koncernen. LO föreslår därför att detta medeltal bildar den andel av koncernens totala vinst, som skall utgöra beskattningsunderlag i Sverige.

I det andra fallet, när det alltså gäller ett dotterbolag i Sverige med en mer självständig verksamhet i förhållande till koncernen, bör reglerna i KL utformas så att bevisningen angående missvisande eller korrekta prisnoteringar och andra villkor åläggs företaget. Taxeringsmyndigheterna bör i misstänkta fall ange en enligt deras mening rätt beräknad inkomst. Företaget får i sådana fall sedan lägga fram de uppgifter och utredningar som kan åberopas för en jämkad taxering.

LO tillmäter en sådan omläggning till effektivare beskattning av internationella företag, verksamma i Sverige, stor betydelse. Härvid kan noteras att en del utländska företag, främst i olje- och bensinbranschen, regelbundet undandrar sig en rimlig inkomstbeskattning i Sverige. De stora vinster i dessa företag kommer bokföringsmässigt fram i råoljeproduktionen, där man traditionellt haft den mest utpräglade monopol- eller ensamställningen. Utan kontroll över omfattande distributions- och förädlingsföretag skulle man dock långt ifrån uppnå sådana ekonomiska resultat som faktiskt realiserats. Det är i en sådan situation missvisande att oljebolagens distributionsföretag i konsumentländerna redovisar obetydliga inkomster eller rentav förluster.

Man kan inte generellt säga att utländska företag i Sverige redovisar för låg inkomst. Även om grunderna för internprissättningen är godtyckliga inom en vid ram, förekommer i många utländska företag en – troligen – i stort sett korrekt inkomstredovisning. En ändring till effektiv regeltillämpning av ovan beskrivet slag skulle troligen ändå ge höjda skatteintäkter för statsverket.

Sett från LOs synpunkter är dock det mest väsentliga att principen om stoppad skatteflykt av detta slag inte blir lidande genom att en "död" paragraf behålls. Det är viktigt att anpassa inkomstberäkningarna till det faktum att det i många fall rör sig om internationellt integrerade företagsenheter, där det vanliga sättet för inkomstberäkning inte håller. LO har i sin förhandlingsverksamhet för de anställdas intressen att utgå från realistiska och riktiga resultatbedömningar för företagen. Det är orimligt att den offentliga beskattningen och insynen släpar efter på denna punkt.

Ett förslag om ändrade regler bör föreläggas riksdagen snarast möjligt. Frågan är av den arten att omfattande utredningar inte behövs. Grundprincipen finns redan medtagen i skattelagstiftningen. Vad det gäller är i första hand att införa ett konkret inkomstbegrepp som svarar mot realiteten i internationell företagsverksamhet samt att skapa regler som medför faktiska kontrollmöjligheter. Det är inte acceptabelt om frågan nu skulle hänvisas till långvariga utredningar.

Stockholm den 16 april 1973

LANDSORGANISATIONEN I SVERIGE

Gunnar Nilsson/

Gösta Dahlström

INNEHÅLL

Riksdagens Revisorers Förslag	sid. I
1 Inledning	1
2 Revisorernas åtgärder	2
3 Remissyttranden	2
4 Revisorernas överväganden	3
5 Anmälan	3
Bilaga 1 Beskattning av multinationella företag, en skatterättslig förstudie i de multinationella företagens beskattningsför- hållanden särskilt med inriktning på internprissättnings- problematiken	4
Bilaga 2 Multinationella företags skatteförhållanden. Tilläggspromemoria 1984-06-05	67
Bilaga 3 Remissyttranden	72

