



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Vederbörliga justeringar vid internprissättningsfrågor

Analys av om gällande rätt är tillfredställande för lösning av tvister som  
uppkommer till följd av justeringar av internprissättningar

Magisteruppsats inom internationell skatterätt

Författare: Mikael Jakobsen

Handledare: Jesper Barenfeld

Framläggningsdatum 2005-06-02

Jönköping 2005



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL  
Jönköping University

# **Corresponding Adjustments in Transfer Pricing Issues**

An analysis of applicable law and its efficiency to solve disputes that  
arise as a result of transfer pricing adjustments

Master's thesis within International Tax Law

Author: Mikael Jakobsen

Tutor: Jesper Barenfeld

Jönköping 2005

# Magisteruppsats inom internationell skatterätt

<b>Titel:</b>	<b>Vederbörliga justeringar vid internprissättningsfrågor</b>
<b>Författare:</b>	<b>Mikael Jakobsen</b>
<b>Handledare:</b>	<b>Jesper Barenfeld</b>
<b>Datum:</b>	<b>2005-06-02</b>
<b>Ämnesord</b>	<b>Internationell skatterätt, Internprissättningar, Vederbörliga justeringar</b>

---

## Sammanfattning

Justeringar på prissättningar av interna transaktioner mellan multinationella företag kan idag leda till att dessa koncerner drabbas av ekonomisk dubbelbeskattning. Detta medför bland annat ett hinder för internationell företagsamhet. Bestämmelser om vederbörande justering och ömsesidig överenskommelse, som idag används för att avhjälpa detta problem, är inte tillräckliga för att på ett tillfredsställande sätt uppnå detta syfte. Det bör följaktligen ske förändringar avseende dessa regler.

Den främsta anledningen till att ekonomisk dubbelbeskattning inte avhjälpas är på grund av de behöriga myndigheternas oförmåga att, vid tvist, komma fram till en lämplig lösning på problemet. Grunden till detta är framförallt bristen på tidsgräns för förfarandet och att myndigheterna inte är skyldiga att komma fram till en lösning på tvisten. Dessa omständigheter bör följaktligen åtgärdas för att förfarandet skall ha en större effekt i framtiden.

Eftersom det inte är lämpligt att införa tvingande regler för de behöriga myndigheterna att sinsemellan nå en slutlig lösning på tvisten bör andra alternativ övervägas såsom internationellt skiljeförfarande och en internationell skattedomstol. Även om en internationell skattedomstol med största sannolikhet är det effektivaste alternativet för att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning bör i dagsläget framförallt alternativet med internationellt skiljeförfarande övervägas.

## **Master's Thesis in International Tax Law**

**Title:** Corresponding Adjustments in Transfer Pricing Issues  
**Author:** Mikael Jakobsen  
**Tutor:** Jesper Barenfeld  
**Date:** 2005-06-02  
**Subject terms:** International Tax Law, Transfer Pricing, Corresponding Adjustments

---

### **Abstract**

Today adjustments on the pricing of internal transactions between multinational enterprises can lead to economic double taxation for the involved companies. This circumstance will result in an obstacle for private enterprising on the international market. Rules regarding corresponding adjustments and the mutual agreement procedure, that is used to eliminate economic double taxation, are today not sufficient tools to achieve this purpose. Consequently, changes regarding these rules should be implemented.

The main reason for why economic double taxation is not put right is the competent authorities' inability to reach a suitable solution for the dispute. This is essentially because the lack of time limit for the procedure and the lack of obligation for the authorities to reach a solution on the issue. These weaknesses should be attended to, if the procedure shall have a larger effect in the future.

Since it is not appropriate to introduce cogent rules for the competent authorities to solve the dispute between themselves other alternatives should be considered, as international arbitration procedure and an international tax court. Although an international tax court probably would be the most effective alternative in order to eliminate economic double taxation, the situation in the area of international taxation requires that the alternative concerning an international arbitration procedure initially should be considered.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte .....	2
1.3	Metod .....	2
1.4	Avgränsningar .....	3
1.4.1	Dubbelbeskattningsrätt .....	3
1.4.2	EG-rätt.....	4
1.5	Disposition.....	4
<b>2</b>	<b>Internprissättning och de problem som uppstår därav .....</b>	<b>5</b>
2.1	Inledning.....	5
2.2	Begreppet Internprissättning .....	5
2.3	Korrigeringsregeln i inkomstskattelagen.....	6
2.3.1	Armlängdsprincipen .....	7
2.3.2	Förutsättningarna för att tillämpa korrigeringsregeln.....	9
2.4	Problemen med armlängdsprincipen.....	10
2.4.1	Metoderna för att fastställa marknadsmässigt pris och svårigheterna med att tillämpa dessa .....	10
2.4.2	Analys av problemen med armlängdsprincipen .....	13
2.4.3	Ekonomisk dubbelbeskattning för den skattskyldige till följd av tillämpningen av armlängdsprincipen .....	13
2.4.4	Är ekonomisk dubbelbeskattning acceptabel för parterna och hur kan den i så fall avhjälpas? .....	14
2.5	Sammanfattande kommentarer .....	15
<b>3</b>	<b>Vederbörlig justering.....</b>	<b>17</b>
3.1	Inledning.....	17
3.2	OECD: s modellavtal och dess användning vid slutande av dubbelbeskattningsavtal mellan stater .....	17
3.3	Artikel 9 punkt 2 i OECD: s modellavtal om vederbörlig justering .....	18
3.3.1	Syfte och tillämpningsområde för vederbörliga justeringar .....	18
3.3.2	När bör den behöriga myndigheten göra en vederbörlig justering? .....	19
3.3.3	Tillvägagångssätt vid förfarandet med vederbörlig justering.....	19
3.4	Skulle en strängare utformning av artikel 9 punkt 2 göra rättsläget mer tillfredställande? .....	20
3.5	Sammanfattande kommentarer .....	21
<b>4</b>	<b>Ömsesidig överenskommelse .....</b>	<b>22</b>
4.1	Inledning.....	22
4.2	Artikel 25 stycke 1 och 2 i OECD: s modellavtal – hur en ömsesidig överenskommelse kan initieras av den skattskyldige .....	22
4.2.1	Syftet med artikel 25 .....	22

4.2.2	Rätten att ansöka om ömsesidig överenskommelse.....	23
4.2.3	Under vilken tidsperiod som ansökan kan ske.....	23
4.2.4	Hur förfarandet med ömsesidig överenskommelse skall genomföras .....	24
4.3	Artikel 25 stycke 3 i OECD: s modellavtal – ömsesidig överenskommelse på initiativ av de inblandade staterna.....	25
4.4	Artikel 25 stycke 4 i OECD: s modellavtal - Hur de behöriga myndigheterna bör rådgöra med varandra.....	25
4.5	Bristerna med ömsesidig överenskommelse sett från perspektivet med vederbörlig justering och förslag till förändring .....	26
4.5.1	Tidsgräns för förfarandet .....	27
4.5.2	Skyldighet att nå en överenskommelse .....	29
4.5.3	Den skattskyldiges rättsliga ställning .....	31
4.6	Sammanfattande kommentarer .....	32
<b>5</b>	<b>Lösning av tvist vid ömsesidig överenskommelse genom nyttjande av skiljenämnd.....</b>	<b>33</b>
5.1	Inledning.....	33
5.2	Hur fungerar ett skiljeförfarande? .....	33
5.3	Finns det ett behov av ett skiljeförfarande på området? .....	34
5.3.1	Behovet från den skattskyldiges synvinkel .....	34
5.3.2	Behovet från de behöriga myndigheternas synvinkel .....	34
5.4	Befintliga regler om eliminering av dubbelbeskattning genom skiljeförfarande .....	34
5.4.1	Konvention om skiljeförfarande vid internprissättningar .....	35
5.4.2	Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland.....	37
5.5	Blir fler tvister lösta om ett skiljeförfarande tillämpas? .....	39
5.6	Analys av hur bestämmelserna om skiljeförfarande bör utformas för att uppnå största möjliga verkan .....	39
5.6.1	När bör ett skiljeförfarande bli aktuellt och hur bör formen för en sådan bestämmelse vara? .....	39
5.6.2	Vem bör ha rätt att initiera ett skiljeförfarande? .....	41
5.6.3	Hur bör en skiljenämnd tillsättas? .....	44
5.6.4	Skall en skiljedom vara bindande för parterna? .....	46
5.7	Sammanfattande kommentarer .....	47
<b>6</b>	<b>Vederbörlig Justering genom nyttjande av en internationell skattedomstol .....</b>	<b>49</b>
6.1	Inledning.....	49
6.2	Innebörden av en internationell skattedomstol .....	49
6.3	Fördelar och hinder för bildandet av en internationell skattedomstol.....	50
6.3.1	Fördelarna med en internationell skattedomstol .....	50
6.3.2	Hinder för bildandet av en internationell skattedomstol .....	50
6.3.3	Alternativa lösningar för en internationell skattedomstol .....	51

6.3.4	Varför är inte en internationell skattedomstol möjlig idag och under vilka förutsättningar kan en sådan bildas.....	52
6.4	Sammanfattande analys och kommentarer .....	53
<b>7</b>	<b>Sammanfattande slutsatser .....</b>	<b>54</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>56</b>

## Figurer

Figur 1 .....	6
Figur 2 .....	7

## Förkortningar

AB	Aktiebolag
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
FN	Förenta Nationerna
ICC	International Chamber of Commerce (Internationella Handelskammaren)
ICSID	International Centre for the Settlement of Investment Disputes (Internationella centret för biläggande av investeringstvister)
IL	Inkomstskattelag
KL	Kommunalskattelag
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Ref.	Referatmål
SFS	Svensk Författningssamling



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Multinationella företag har fått en allt viktigare roll i världshandeln under de senaste decennierna. I och med att de finansiella marknaderna har blivit avreglerade och restriktioner för utländskt ägande har avskaffats är idag ägandet av företag alltmer internationaliserat. Gränsöverskridande handel har blivit en viktig del för dessa företag och idag är ungefär hälften av alla internationella transaktioner mellan företag som har intressegemenskap.<sup>1</sup> Dessa företag är dock verksamma i olika länder där de rättsliga systemen kan vara oförenliga med varandra och de har därmed blivit tvungna att anpassa sig till de motstridiga förhållanden som finns i de länder där de är verksamma.<sup>2</sup> Den ökade handeln mellan multinationella företag har lett till att prissättningen av dessa varor och tjänster har fått en allt viktigare betydelse för skatteunderlaget i dessa stater. I och med detta har reglerna för internprissättning fått en allt större betydelse i dessa länder.

Företag har i allmänhet målsättningen att utöva handel så att det gynnar företaget som helhet i största möjliga mån. För multinationella företag kan det ibland innebära att prissättningen på interna transaktioner av varor och tjänster kan avvika från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare. Detta eftersom företag som är närstående generellt har större möjlighet att kontrollera prissättningen på varor och tjänster. Genom detta finns det en möjlighet att placera företagets inkomster där de tror sig få lägsta möjliga beskattning.

Sverige har genom korrigeringsregeln i IL 14:19 antagit den internationellt accepterade armlängdsprincipen.<sup>3</sup> Följderna av tillämpningen av denna regel för multinationella företag kan i vissa fall bli att de utsätts för en hårdare beskattning än om företagen hade befunnit sig i samma land. Ett exempel på detta är att multinationella företag ibland kan drabbas av internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Detta innebär att två olika skatteobjekt blir beskattade av två jämförbara skatter i olika länder på samma inkomst under samma tidsperiod.<sup>4</sup> Att bli beskattad två gånger på samma inkomst inom samma koncern måste anses vara till nackdel för de multinationella företag som drabbas och även innebära ett hinder för handel på lika villkor och etablering på den internationella marknaden i konkurrensen med andra företag, som undkommer denna dubbelbeskattning.

Det finns idag bestämmelser som syftar till att undanröja de negativa konsekvenser som kan uppstå till följd av justeringar på prissättningen mellan företag. Detta skall ske genom en så kallad vederbörlig justering. Detta innebär att om ett land gör en justering av priset på en transaktion skall det andra landet göra en motsvarande justering i syfte att undvika dubbelbeskattning. Detta kan ske genom en ömsesidig överenskommelse mellan länderna.

---

<sup>1</sup> *Calderón, José Manuel* Advance Pricing Agreements: A Global Analysis - Is there a Safe Harbour for Multinational Enterprises Operating in a Global Economy?, 1998, s 1.

<sup>2</sup> *OECD*, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, 1979, st 1.

<sup>3</sup> För en beskrivning av korrigeringsregeln och armlängdsprincipen se stycke 2.3.

<sup>4</sup> För en utförligare förklaring av begreppet internationell ekonomisk dubbelbeskattning se stycke 2.4.3.

I Sverige uppkommer det ungefär 40 fall av ömsesidig överenskommelse varje år, varav cirka 10-15 fall handlar om internprissättningar.<sup>5</sup>

Frågan är dock om utformningen av dessa bestämmelser är tillräckliga för att eliminera de problem som kan uppstå för företagen. När de behöriga myndigheterna i tillräckligt stor utsträckning en lösning som eliminerar dubbelbeskattningen, och görs detta i så fall inom en rimlig tidsperiod? Det kan tänkas att bestämmelserna om ömsesidig överenskommelse bör göras mer specifik för att de ska kunna uppnå sitt syfte.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att analysera problematiken gällande vederbörliga justeringar och ömsesidig överenskommelse de lege lata. Dessa är de metoder som idag används för att avhjälpa problemet med internationell ekonomisk dubbelbeskattning som kan uppstå vid justeringar av internprissättningar. Avsikten är att utreda om dessa bestämmelser är tillräckliga för att uppnå detta syfte.

För det fall att de bestämmelser som nämnts ovan ej är tillräckliga, är avsikten att ur ett de lege ferenda perspektiv undersöka olika alternativa lösningar. Syftet är att analysera om dessa metoder skulle innebära en förbättring av gällande rätt och avhjälpa de problem som idag existerar på området.

## 1.3 Metod

I uppsatsen används en traditionell rättsdogmatisk metod, vilken tar sin utgångspunkt i de befintliga rättskällorna och går ut på att fastställa vilka rättsregler som finns eller bör tillskapas av lagstiftaren. Dessutom används den för att precisera hur rättsreglerna närmare skall förstås och tillämpas.<sup>6</sup> Enligt metoden har rättskällorna följande inbördes ordning: lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.<sup>7</sup> Den vikt som tillmäts de olika rättskällorna är i sammanhanget viktig att poängtera. Lagtext skall alltid beaktas, praxis och förarbeten bör beaktas medan doktrinen endast skall beaktas vid en undersökning av vad som skall anses vara gällande rätt.<sup>8</sup>

OECD: s modellavtal och dess kommentarer är inte införlivade i svensk rätt och har därmed inte statusen av lagtext eller förarbeten. Trots detta har de fått en stor betydelse i svensk rättspraxis vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal. Regeringsrätten anförde i RÅ 1996 ref. 84 att ”...inom området för internationell beskattning bör särskild betydelse ofta tillmätas OECD: s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen”. I samma fall anförde Regeringsrätten vidare att ”Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna ansett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat”. Sverige följer i stor utsträckning modellavtalet vid utformningen av

---

<sup>5</sup> Dahlberg Mattias, Settlement of Disputes in Swedish Tax Treaty Law, 2002, s 454.

<sup>6</sup> Se särskilt Lehrberg Bert, Praktisk Juridisk Metod, 2001, s 38.

<sup>7</sup> Se särskilt Lehrberg Bert, Praktisk Juridisk Metod, 2001, s 73-115.

<sup>8</sup> Peczenik Aleksander, Rätten och förnuftet: en lärobok i allmän rättslära, 1988, s 240.

dubbelbeskattningsavtal.<sup>9</sup> Jag har därför, i de fall där bestämmelser i svensk intern rätt saknas på området, använt mig av OECD: s modellavtal och dess kommentarer för att utreda rättsläget på området.<sup>10</sup>

För att stödja min argumentation för och emot en förändring av gällande rätt har jag i första hand använt de dubbelbeskattningsavtal där tillägg gjorts till modellavtalets utformning. På detta område har även stor vikt tillägnats doktrinen för att styrka min analys. I viss mån används även internationella konventioner för detta ändamål.

## 1.4 Avgränsningar

### 1.4.1 Dubbelbeskattningsrätt

I uppsatsen har OECD: s modellavtal använts för att analysera bestämmelserna angående vederbörlig justering och ömsesidig överenskommelse. Dock är detta inte det enda modellavtal som finns. FN har utformat ett modellavtal som syftar till att användas mellan i- och u-länder.<sup>11</sup> Även USA har utformat ett modellavtal med syfte att användas vid ingående av dubbelbeskattningsavtal med andra stater.<sup>12</sup> Dessa modellavtal har i uppsatsen lämnats utan avseende.

Uppsatsens syfte är att analysera förfarandet med vederbörliga justeringar. Vederbörliga justeringar kan i vissa fall ge upphov till så kallade andrahandsjusteringar. Detta innebär att även om en korrigerig av en internprissättning skett enligt 14:19 IL och denna följts av en vederbörlig justering, för att eliminera den ekonomiska dubbelbeskattningen som uppkommit, så är inte företagets ekonomiska position i exakt överensstämmelse med vad den skulle ha varit förutsatt att transaktionerna skett enligt armlängdsprincipen. Detta eftersom de tillgångar som är föremål för justering inte finns i det företag som de hade funnits i om en korrekt prissättning hade tillämpats, vilka kan vara underlag för exempelvis uttagande av källskatt. En sådan andrahandsjustering skulle följaktligen syfta till att justera ytterligare ett steg längre och fastställa den exakta situation som skulle föreligga om transaktionerna skett på armlängds avstånd.<sup>13</sup> Det har dock inte ansetts nödvändigt att behandla dessa justeringar för att uppnå syftet med uppsatsen.

---

<sup>9</sup> *Dahlberg Mattias*, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, 2000, s 100.

<sup>10</sup> För en vidare diskussion av OECD: s modellavtal och dess kommentarers betydelse se *Dahlberg Mattias*, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, 2000, s 89-101.

<sup>11</sup> *United Nations (ECOSOC)*, United Nations Double Convention between Developed and Developing Countries, 1980.

<sup>12</sup> *US Department of the Treasury*, Model Income Tax Treaty of May 1977, 31 BIFD 313, 1977, och Model Income Tax Treaty of Income of 16 June 1981, 36 BIFD 15, 1982.

<sup>13</sup> *Bergmann E, Köhlmark A*, Internationella skattehandboken, 2004, s 251.

I artikel 25 i OECD: s modellavtal ges en möjlighet för de behöriga myndigheterna att lösa internprissättningsfrågor genom förhandsbesked, ett så kallat advance pricing agreement (APA).<sup>14</sup> Av utrymmesskäl behandlas inte detta förfarande i uppsatsen.

## 1.4.2 EG-rätt

Utredningen i uppsatsen sker ur ett svenskt perspektiv och därför har EG-rättens inverkan på dubbelbeskattningsrätten endast behandlats där det ansetts nödvändigt för att styrka analysen. I övrigt lämnas de EG-rättsliga aspekterna utan hänseende i uppsatsen.

## 1.5 Disposition

Denna uppsats är disponerad enligt följande. För att ge en introduktion och förståelse till ämnet redogörs i kapitel två för grundläggande begrepp som internprissättning, armlängdsprincipen och internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Avsikten är att påvisa de problem som kan uppstå när det görs justeringar på internprissättningar enligt korrigeringsregeln och vilken effekt de kan ha, som exempelvis internationell ekonomisk dubbelbeskattning. För att illustrera svårigheterna i att bedöma om justeringar av internprissättningar skall ske har jag beskrivit problemen med att fastställa vad som är ett marknadsmässigt pris. Avslutningsvis inriktar jag mig även på att besvara frågan om detta är ett problem som kräver åtgärder för att avhjälpas.

I kapitel tre och fyra beskrivs ingående bestämmelserna angående vederbörlig justering i artikel 9 punkt 2 och ömsesidig överenskommelse i artikel 25 i OECD: s modellavtal. Det är dessa bestämmelser som enligt modellavtalet skall tillämpas för att undvika internationell ekonomisk dubbelbeskattning vid justeringar av internprissättningar, och som även i stor utsträckning används i de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Därför görs en analys av eventuella brister med bestämmelserna utifrån perspektivet med vederbörlig justering. Utifrån detta granskar jag om dessa bestämmelser bör förändras för att de skall uppnå syftet med att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning som uppstår till följd av justeringar av internprissättningar.

Möjliga alternativ för att eliminera eventuella brister i förfarandet är genom tillämpandet av internationella skiljeförfaranden och genom bildandet av en internationell skattedomstol. Dessa alternativs för och nackdelar studeras i kapitel fem och sex. I dessa kapitel görs en analys angående möjligheten att tillämpa dessa förfaranden, och om det skulle innebära att eventuella brister undanröjs.

I det avslutande kapitlet ges en sammanfattning av de slutsatser som jag kommit fram till utifrån frågeställningen i uppsatsen. Målsättningen i detta kapitel är att sammanställa de slutsatser angående gällande rätt och förslag till förändring som har åstadkommit i uppsatsen.

---

<sup>14</sup> För en utförlig redogörelse av advance pricing agreements se *Calderón, José Manuel* Advance Pricing Agreements: A Global Analysis - Is there a Safe Harbour for Multinational Enterprises Operating in a Global Economy?, 1998. Se även OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), Annex 3.

## 2 Internprissättning och de problem som uppstår därav

### 2.1 Inledning

I detta kapitel redogörs för vad begreppet internprissättning innebär. Detta begrepp är grundläggande för förståelsen av den fortsatta framställningen i uppsatsen. Det görs därefter en beskrivning av korrigeringsregeln i IL 14:19-20 som reglerar internprissättningar enligt svensk intern rätt, vilken följer den internationellt accepterade armlängdsprincipen. Efter detta görs en redogörelse för de metoder som används för att fastställa vad som är ett marknadsmässigt pris och de problem som finns med att tillämpa metoden i praktiken. Detta görs för att belysa svårigheterna med att avgöra när en justering av en interprissättning skall ske.

Det görs sedermera en utredning av vilka konsekvenserna kan bli för den skattskyldige vid tillämpningen av korrigeringsregeln, såsom ekonomisk dubbelbeskattning. Därefter utförs en redogörelse för innebörden av detta begrepp. Avslutningsvis utreds om konsekvenserna av justeringar på prissättningen av interna transaktioner bör accepteras, vilken är grunden till min slutsats om kompletterande regler bör finnas för att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning. Jag syftar i detta kapitel inte till att ge en utförlig beskrivning av internprissättningsområdet. Syftet är att ge en bakgrund till problemet i den fortsatta framställningen i uppsatsen

### 2.2 Begreppet Internprissättning

Företagsgrupper som har intressegemenskap över nationsgränser, eller så kallade multinationella företag, genomför ständigt stora eller små transaktioner mellan bolagen. Eftersom prissättningen på transaktionerna mellan företagen inte alltid styrs av oberoende marknadskrafterna kommer företagen oundvikligen att konfronteras med internprissättningsfrågor.<sup>15</sup> Multinationella företag har precis som andra företag målsättningen att utöva handel på ett sätt som gynnar företaget i största möjliga mån. Detta kan i vissa fall leda till att företag i en sådan ställning utnyttjar intressegemenskapen vid prissättningen av interna transaktioner så att de bäst passar företaget som grupp, istället för att tillämpa de priser som skulle ha överenskommit mellan oberoende parter.<sup>16</sup>

Att uppnå förmånliga skatteeffekter kan vara en av anledningarna för multinationella företag att använda internprissättningar.<sup>17</sup> Till exempel kan företaget försöka samla så mycket som möjligt av sin vinst i ett land eller länder med en för den skattskyldige förmånlig skattelagstiftning. Ett annat exempel är att det kan vara lönsamt för företaget att föra över inkomsten från ett vinstgivande bolag till ett bolag som visar en förlust i ett annat land. Därigenom kan företagsgruppen minska den sammanlagda skatten. Detta kan illustreras med ett exempel.

---

<sup>15</sup> Bergmann E, Köhlmark A, Internationella skattehandboken, 2004, s 235.

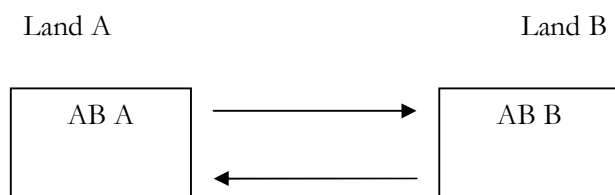
<sup>16</sup> OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, 1979, st 2.

<sup>17</sup> OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, 1979, st 2.

### Exempel 1

Vi förutsätter i det följande att AB B är ett helägt dotterbolag till AB A. Inkomstskatten för juridiska personer är 20 % i Land A och 30 % i Land B. AB A säljer en produkt med ett marknadsvärde av 800 000 för en summa av 1 miljon till AB B. Eftersom AB A får en inkomstökning på 200 000 och AB A en inkomstminskning med 200 000 kommer AB A få en beskattningsökning på 40 000 ( $200\,000 \cdot 0,2$ ) och AB B en beskattningsminskning på 60 000 ( $200\,000 \cdot 0,3$ ) jämfört med om försäljningen hade skett till marknadspris. Den sammanlagda beskattningen för företagen kommer därför minska med 20 000 ( $40\,000 - 60\,000$ ) till följd av internttransaktionen.

Figur 1



I frågor om internprissättningar är det dock viktigt att komma ihåg att skatteeffekterna inte alltid styr företagens prissättning. Det finns andra faktorer än skatteöverväganden som kan förvrida de kommersiella och affärsmässiga förhållandena mellan närstående företag. Som exempel kan nämnas att de berörda staterna indirekt kan påverka prissättningen genom olika bestämmelser om tullavgifter och avgifter mot att företag exporterar en produkt till ett lägre pris än vad priset är på den interna marknaden (anti-dumping avgifter). Dessutom kan koncerner som är börsnoterade känna ett tryck från sina aktieägare att visa ett positivt resultat i moderbolaget.<sup>18</sup> Dels för möjligheten att genomföra en aktieutdelning till aktieägarna men även för att ge sken av att bolaget är lönsamt. Att företagen handlar med icke marknadsmässiga priser behöver dock nödvändigtvis inte vara ett medvetet handlande från näringsidkarnas sida. Det kan många gånger vara svårt att avgöra vad som är ett korrekt marknadspris.<sup>19</sup> Alla de ovanstående faktorerna kan påverka internprissättningarna mellan multinationella företag.

## 2.3 Korrigeringsregeln i inkomstskattelagen

En bestämmelse som gav skattemyndigheten möjlighet att beskatta internprissättningar som på ett olovligt sätt överförts från en näringsidkare som är skattskyldig i Sverige till en näringsidkare som ej var skattskyldig i Sverige har funnits i KL sedan lagens tillkomst och fick sin nuvarande lydelse på 60-talet.<sup>20</sup> Dessa regler har därefter ändrats vid ett antal tillfällen och återfinns idag i IL 14:19-20, den så kallade korrigeringsregeln.

IL 14:19 stycke 1 lyder:

---

<sup>18</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 1.4.

<sup>19</sup> Se stycke 2.4.1.

<sup>20</sup> Prop. 1965:126; SFS 1965:573.

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

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

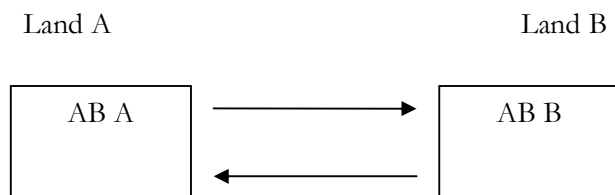
### 2.3.1 Armlängdsprincipen

I den första meningen av paragrafen stadgas att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av avvikande avtalsvillkor från vad som normalt skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare skall inkomsten beräknas till det belopp den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit. Detta skulle kunna ske på följande sätt.

#### Exempel 2

Till att börja med utgår vi ifrån de förutsättningar som gavs i exempel 1. Vi antar dessutom att länderna har bestämmelser som är identiska med korrigeringsregeln i IL 14:19. Skattemyndigheten i Land B anser att transaktionen mellan AB A och AB B inte motsvarar det resultatet som skulle ha följt av ett avtal mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Därför genomför skattemyndigheten i Land B en uppjustering av AB B: s inkomster med 200 000. Detta innebär att AB B får en beskattningsökning på 60 000 ( $200\ 000 \cdot 0,3$ ). Moderbolaget AB A har emellertid redan redovisat de 200 000 som inkomst från AB B. Företagen har därmed blivit beskattade av två jämförbara skatter i olika länder på samma inkomst under samma tidsperiod. Därmed har koncernen blivit ekonomiskt dubbelbeskattade för 200 000.

Figur 2



Syftet med regeln är inte att förhindra inkomstöverföringar till utlandet, utan att säkerställa det svenska beskattningsunderlaget.<sup>21</sup> Regeln är bör dock endast tillämpas på internationella transaktioner.<sup>22</sup> Dessa transaktioner kan bestå i över- och underprissättning av varor såsom

<sup>21</sup> *Pelin Lars*, Internationell Skatterätt, 2004, s 74.

<sup>22</sup> *Arvidsson Richard*, Dolda vinstöverföringar: En skatterättslig studie av interprissättningen i multinationella koncerner, 1990, s 123-124.

illustrerats i exempel 1 och 2, men det kan även avse till exempel prissättningen av tjänster, royalty och utblivna räntor.<sup>23</sup>

Sverige är medlem i OECD och i det modellavtal som deras skattekommitté har utformat som en rekommendation för dess medlemsstater i dubbelbeskattningsavtalsfrågor återfinns i artikel 9 punkt 1 en princip som nära ansluter till bestämmelsen i IL 14:19.<sup>24</sup>

Denna lyder:

*"When conditions are made or imposed between two associated enterprises in their commercial or financial relations which differs from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."*<sup>25</sup>

Dessa regler bygger på armlängdsprincipen, som har blivit allmänt accepterad av OECD: s medlemsstater.<sup>26</sup> Genom bestämmelsen i IL 14:19 fastställs därmed armlängdsprincipen även i svensk intern rätt. Syftet med denna princip är att avtalsvillkoren vid en transaktion skall vara samma som om de hade avtalats mellan sinsemellan oberoende parter, vilket innebär parter på armlängds avstånd.<sup>27</sup> Enligt svensk intern rätt åligger det statliga organet att påvisa att transaktionerna inte skett på armlängds avstånd.<sup>28</sup>

Det råder enighet mellan OECD: s medlemsländer att armlängdsprincipen i teorin uppnår ett tillfredställande resultat för att skydda den inhemska skattebasen. Detta eftersom den söker efter att upprätthålla en standard som nära ansluter till marknadsmässiga förhållanden,<sup>29</sup> vilket leder till att principen är särskilt effektiv för det fall att det finns jämförbara transaktioner som genomförts av oberoende företag under jämförbara omständigheter. I dessa fall anses principen vara rak och enkel att tillämpa.<sup>30</sup>

En annan betydelsefull anledning till att armlängdsprincipen anses uppnå ett tillfredställande resultat är att den ger en jämlik beskattning av multinationella och oberoende företag. Eftersom företagen behandlas mer jämlikt ur skattehänseende undviks därigenom att konkurrenssituationen förvrids genom eventuella skattefördelar som annars

---

<sup>23</sup> Se exempelvis rättsfallen RÅ 1979 1:40; RÅ 1970 Fi 923.

<sup>24</sup> För en beskrivning av OECD: s modellavtal och dess betydelse i svensk rätt se stycke 3.2.

<sup>25</sup> OECD Model Convention on Income and Capital, artikel 9 punkt 1.

<sup>26</sup> Se exempelvis *Skatteverket*, SKV 352 utgåva 9, <http://skatteverket.se/>; OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 1.13.

<sup>27</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 1.6.

<sup>28</sup> Se särskilt RÅ 1984 1:83.

<sup>29</sup> Se exempelvis *Skatteverket*, SKV 352 utgåva 9, <http://skatteverket.se/>

<sup>30</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 1.8.



skulle kunna uppstå. Genom att avlägsna skatteöverväganden från ekonomiska beslut främjas även tillväxten av internationell handel.<sup>31</sup>

### 2.3.2 Förutsättningarna för att tillämpa korrigeringsregeln

För att den inledande bestämmelsen i IL 14:19 skall vara tillämplig krävs enligt lydelsen i paragrafen att fem förutsättningar är uppfyllda. För det första gäller regeln endast om det företag som fått ett lägre resultat, än om en marknadsmässig prissättning tillämpats, är skattskyldigt i Sverige. Det krävs följaktligen att den skattskyldiga inkomsten för det involverade svenska bolaget har minskat.

Den andra förutsättningen är att de villkor som avtalats avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter. Detta är även grunden för korrigeringsregeln. Det skall inte vara tillåtet för företag att tillämpa icke marknadsmässiga avtalsvillkor så att staten förlorar beskattningsrätten på vinster som uppkommit inom landet.<sup>32</sup> Det finns dock ett viktigt undantag från denna bestämmelse. Det kan finnas tillfällen då näringsidkare tillämpar en prissättning mellan sig som kan synas oriktig men som grundas på rent affärsmässiga skäl.<sup>33</sup> Exempelvis kan företag för att introducera en ny vara på en marknad tillämpa en prissättning som inte ger tillräcklig vinst eller kostnadstäckning. Det kan även tänkas att en vara måste säljas till ett lägre pris på en marknad på grund utav konkurrenssituationen.<sup>34</sup> I sådana fall skall ingen justering av inkomsterna ske. Det är upp till näringsidkaren att bevisa att avtalsvillkor som anses avvika från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare inte beror på intressegemenskapen.<sup>35</sup>

Det tredje villkoret innebär att den gynnade parten inte skall skatta för denna inkomstökning i Sverige. Detta innebär att om ett utländskt företag exempelvis har ett fast driftställe i Sverige, varifrån de bedriver verksamhet, bör inte korrigeringsregeln bli tillämplig på en inkomst som förs över från det fasta driftstället till det utländska företaget. Detta eftersom utländska företag är skattskyldiga i Sverige för inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från ett i landet beläget fast driftställe och därför kan inte inkomsten sägas ha överförts till någon som inte är skattskyldig för den i Sverige.<sup>36</sup> Detta är naturligt eftersom det inte finns någon anledning att korrigera ett resultat när det svenska skatteunderlaget redan är skyddat.

Den fjärde och femte förutsättningen som uppställs i paragrafen är att det finns sannolika skäl för att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan parterna och att de avvikande villkoren beror på detta förhållande. Om det ej fanns en intressegemenskap skulle det av naturliga skäl inte vara fördelaktigt för ett bolag att köpa till överpris eller sälja till underpris. Vad som menas med ekonomisk intressegemenskap stadgas i IL 14:20.

---

<sup>31</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 1.7.

<sup>32</sup> För en redogörelse av hur metoderna för att fastställa marknadsmässigt pris se stycke 2.5.1.

<sup>33</sup> Prop. 1982/83:73, s 11.

<sup>34</sup> Se särskilt RÅ 1984 1:16.

<sup>35</sup> Prop. 1982/83:73, s 12.

<sup>36</sup> Prop. 1955:87, s 64.

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

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

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

För att intressegemenskap skall anses föreligga enligt paragrafen är det tillräckligt från det allmännas sida att det görs sannolikt att intressegemenskap föreligger.<sup>37</sup> För att det skall anses sannolikt att intressegemenskap föreligger bör den oriktiga prissättningen utgöra en indikation för detta. Det bör dock även finnas ett samband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen, vilket innebär att den oriktiga prissättningen bör vara en direkt följd av intresseförhållandet.<sup>38</sup>

## 2.4 Problemen med armlängdsprincipen

### 2.4.1 Metoderna för att fastställa marknadsmässigt pris och svårigheterna med att tillämpa dessa

Som visats ovan anses bestämmelserna i korrigeringsregeln, i teorin, ge ett tillfredställande resultat.<sup>39</sup> Dock är denna regel inte tillämplig när prissättningen av transaktioner skett i överensstämmelse med de villkor som uppställts enligt armlängdsprincipen.<sup>40</sup> Detta medför att det är av stor vikt att det marknadsmässiga priset kan fastställas med så stor säkerhet som möjligt. OECD:s skattekommitté har utformat rapporter och riktlinjer vars syfte är att komma fram till vad som kan vara en acceptabel prissättning.<sup>41</sup> I dessa arbeten har olika metoder utarbetats för fastställa detta.<sup>42</sup> Dessa är marknadspris-, kostnadsplus-, återförsäljnings- och den så kallade fjärde metoden<sup>43</sup>.

OECD:s arbeten har inte implementerats i svensk rätt, dock kan deras riktlinjer enligt Regeringsrättens dom RÅ 1991 ref. 107 användas vid tolkning av interprissättningsfrågor i de fall det saknas bestämmelser enligt intern rätt. I fallet uttalade domstolen att *”... de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten [1979-års] visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL [numer IL 14:19], ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller”*. Följaktligen kan

---

<sup>37</sup> Prop. 1982/83:73, s 11.

<sup>38</sup> Prop. 1982/83:73, s 11.

<sup>39</sup> Se stycke 2.3.1.

<sup>40</sup> Se stycke 2.3.2.

<sup>41</sup> Se särskilt *OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, 1979; *OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, 1984; *OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000)*.

<sup>42</sup> *OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000)*, st 2.6-3.74.

<sup>43</sup> Det svenska namnet på denna metod är hämtad ifrån *Pelin Lars Internationell Skatterätt*, 2004, s 83. På engelska är ordalydelsen profit split method. Se *OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000)*, st 3.5.

uttalandena i rapporten tjäna som vägledning vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Detsamma bör även gälla för nuvarande riktlinjer.<sup>44</sup>

Enligt OECD: s riktlinjer skall marknadsprismetoden användas i första hand.<sup>45</sup> Denna metod jämför det pris som har betalats för en vara eller tjänst vid en kontrollerad transaktion, med det pris som betalas för en tillgång eller tjänst vid en okontrollerad transaktion under jämförbara omständigheter.<sup>46</sup> Problemen med att tillämpa denna metod är dock stora, vilket tydligt påvisas i OECD: s riktlinjer.<sup>47</sup> Det är till exempel svårt att avgöra när två olika transaktioner är jämförbara. Enligt OECD får det inte finnas någon skillnad mellan transaktionerna som skulle kunna påverka priset eller så måste det kunna göras en tillräckligt korrekt justering för att kunna eliminera sådana skillnader.<sup>48</sup> Det kan uttryckas som att det måste röra sig om en identisk produkt som säljs av ett oberoende företag under identiska eller liknande omständigheter. Ett exempel på när det är möjligt att göra en tillräckligt korrekt justering kan vara att ett företag säljer en identisk produkt till två olika företag, varav det ena företaget är i intressegemenskap med det säljande företaget, och dessa företag befinner sig i två olika länder. Varan har modifierats i mindre omfattning på grund utav särskilda säkerhetsföreskrifter i det ena landet. I detta fall skulle det vara möjligt att justera jämförelsepriset.<sup>49</sup>

I andra hand skall kostnadsplus- och återförsäljningsmetoderna användas. Kostnadsplusmetoden utgår från den kostnad som företaget har för att tillhandahålla varan eller tjänsten med tillägg för ytterligare kostnader och ett rimligt vinstpåslag.<sup>50</sup> Denna metod är i synnerhet tillämplig vid koncerninterna tjänster.<sup>51</sup> Ett exempel på hur metoden kan tillämpas är att vi antar att ett bolag köpt en produkt av sitt utländska moderbolag för 20 000. Moderbolaget har i sin tur köpt produkten för 10 000 av en oberoende näringsidkare som endast säljer produkten till detta bolag. I det fall att ett skäligt vinstpåslag för moderbolaget anses vara 4 000 skall dotterbolagets inkomster uppjusteras med 6 000.<sup>52</sup> Svårigheten är framförallt att bestämma ett lämpligt vinstpåslag för företaget.<sup>53</sup> Dessutom

---

<sup>44</sup> RSV, RSV Rapport 2003:5, st 3.3, <http://skatteverket.se/rapporter/rapport200305.pdf>, (2005-05-04).

<sup>45</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.7.

<sup>46</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.6.

<sup>47</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.7-2.9.

<sup>48</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.7.

<sup>49</sup> Exemplet är influerat av *Pelin Lars*, Internationell Skatterätt, 2004, s 81.

<sup>50</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.32.

<sup>51</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.32.

<sup>52</sup> Exemplet är influerat av *Pelin Lars*, Internationell Skatterätt, 2004, s 81.

<sup>53</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.36.

är det nödvändigt att beakta de ekonomiska fördelar som samarbetet mellan företagen som befinner sig i intressegemenskap kan ge. Affärsmässigt motverkar metoden dessutom initiativ till kostnadsbesparingar från företagen. Dessa ges ju alltid full täckning för kostnader, plus vinstpåslag.<sup>54</sup>

Återförsäljningsprismetoden utgår ifrån det slutliga pris som företaget använder vid återförsäljning, från vilket avdrag görs för kostnader och vinstpåslag, varefter armlängdspriset för den ursprungliga koncerninterna transaktionen fastställs.<sup>55</sup> Detta kan exemplifieras genom att det antas att ett utländskt bolag köper en tillgång för 10 000 av sitt svenska moderbolag, som endast säljer produkten till dotterbolaget. Dotterbolaget säljer sedan produkten vidare till en oberoende näringsidkare för 20 000. För det fall att ett skäligt vinstpåslag för dotterbolaget anses vara 4 000 skall dotterbolagets inkomster följaktligen uppjusteras med 6 000.<sup>56</sup> Den största svårigheten med tillämpningen av återförsäljningsprismetoden är, likt kostnadsplusmetoden, att bestämma hur stort vinstpåslag som skall läggas till.<sup>57</sup> OECD har anfört att företag med monopolställning har möjlighet att göra större vinstpåslag än andra företag.<sup>58</sup> Detta eftersom det för köparen inte finns något alternativ att införskaffa produkten på ett annat sätt. Följaktligen är det viktigt att inte tillämpa ett generellt vinstpåslag, utan det bör anpassas för varje individuellt fall.

När det föreligger en brist på marknadsprisuppgifter, vilket ofta är fallet, kan en fjärde metod tillämpas. Denna inriktar sig på företagets resultat istället för enskilda transaktioner. Målsättningen med metoden är att fördela vinsten mellan företagets olika funktioner. Först skall en utredning göras för att fastställa vem som gör vad och vilket värde och vilken nytta det för med sig. Sedan skall en riskanalys göras där målsättningen är att fastställa vilka risker som finns och vilken part som bär dem. En större risk medför att en större marginal tillämpas. Det sista steget är att fastställa vilka immaterialrättsliga rättigheter som finns i företaget och var i transaktionskedjan de befinner sig. Målsättningen med förfarandet är i slutänden att komma fram till nyckeltal som kan användas vid en vinstfördelning.<sup>59</sup>

Nackdelarna med denna metod är bland annat att resultatet av metoden inte har ett lika nära samband med den specifika transaktionen som de övriga metoderna.<sup>60</sup> En annan

---

<sup>54</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.45.

<sup>55</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.14.

<sup>56</sup> Exemplet är influerat av *Pelin Lars*, Internationell Skatterätt, 2004, s 82.

<sup>57</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.19.

<sup>58</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 2.27.

<sup>59</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 3.5.

<sup>60</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 3.8.

svårighet är att det krävs omfattande information för att tillämpa metoden som dessutom kan vara svår att erhålla.<sup>61</sup>

## 2.4.2 Analys av problemen med armlängdsprincipen

Många multinationella företag genomför transaktioner med varor som är specifika för företaget eller utför högst specialiserade tjänster. Detta medför att metoderna för att fastställa marknadspriset för en vara eller tjänst, som redogjorts för ovan,<sup>62</sup> i många fall kan bli mycket svåra att tillämpa.<sup>63</sup> Ett problem är även att hänsyn inte genomgående tas till stordriftsfördelar eller nyttan som kan dras från integration mellan företagen.<sup>64</sup>

Det är följaktligen inte oproblematiskt att fastställa marknadspriset på olika produkter för företag och myndigheter. Eftersom det inte finns något entydigt och enkelt sätt att beräkna vad marknadspriset skulle vara för en transaktion som sker på armlängds avstånd måste företagen i varje situation göra en individuell bedömning och beräkning av marknadspriset. Detta är inte bara svårt och tidskrävande, utan även inte helt tillförlitligt. Med denna bakgrund i åtanke är det förstälit att företag som befinner sig i intressegemenskap med varandra har svårt att bedöma vad som är ett marknadsmässigt pris för en vara eller tjänst och därmed gör en annan bedömning av detta än den berörda skattemyndigheten. Konsekvensen av detta kan bli att resultaten för företagen blir justerade enligt korrigeringsregeln, detta trots att det inte funnits någon avsikt från företagets sida att tillämpa en annan prissättning än den marknadsmässiga. Det kan vara tillräckligt att företaget och skattemyndigheterna är oense om vad som är marknadsmässigt pris

Trots de svårigheter som finns med att praktiskt tillämpa armlängdsprincipen så är den således allmänt accepterad internationellt och anses ge ett bra resultat som de berörda länderna kan acceptera.<sup>65</sup> Frågan är dock vad effekterna av justeringar på interna transaktioner blir för de skattskyldiga?

## 2.4.3 Ekonomisk dubbelbeskattning för den skattskyldige till följd av tillämpningen av armlängdsprincipen

Om det sker en justering av resultatet enligt armlängdsprincipen kommer det följaktligen att innebära att det uppstår en dubbelbeskattning för företagen med intressegemenskap. En sådan dubbelbeskattning betecknas som internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Med internationell ekonomisk dubbelbeskattning avses att två olika skatteobjekt blir beskattade av två jämförbara skatter i olika länder på samma inkomst under samma tidsperiod.<sup>66</sup> Detta har illustrerats i exempel två i stycke 2.3.1.

---

<sup>61</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 3.9.

<sup>62</sup> Se stycke 2.4.1.

<sup>63</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 1.8.

<sup>64</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 1.9.

<sup>65</sup> Se stycke 2.3.1.

<sup>66</sup> Bergmann E, Köhlmark A, Internationella skattehandboken, 2004, s 19.

Internationell ekonomisk dubbelbeskattning skiljer sig från internationell juridisk dubbelbeskattning. I litteraturen beskrivs vanligen internationell dubbelbeskattning som då ett och samma skatteobjekt på grund av skatteanspråk från olika länder drabbas av en hårdare sammanlagd beskattning än vad som skulle ha skett om, under i övrigt lika förhållanden, skatteobjektet beskattats i endast ett av länderna.<sup>67</sup> Detta är dock en beskrivning av internationell juridisk dubbelbeskattning. Skillnaden mellan dessa begrepp är att vid internationell ekonomisk dubbelbeskattning så beskattas två olika personer och vid internationell juridisk dubbelbeskattning beskattas samma person, juridisk eller fysisk.

#### **2.4.4 Är ekonomisk dubbelbeskattning acceptabel för parterna och hur kan den i så fall avhjälpas?**

Den fråga som måste besvaras i sammanhanget, och som är central i framställningen, är om ekonomisk dubbelbeskattning till följd utav justeringar av internprissättningar bör accepteras av såväl de skattskyldiga som de berörda länderna och om dubbelbeskattningen i så fall bör avhjälpas.

Från den skattskyldiges perspektiv är svaret tydligt. Att företagen utsätts för ekonomisk dubbelbeskattning medför att de slutliga inkomsterna blir lägre inom koncernen. Detta medför i sin tur att det multinationella företaget har sämre möjligheter att konkurrera med företag som endast befinner sig i det ena landet, eftersom dessa företag enbart blir beskattade av det ena landet på den uppkomna inkomsten. Då en justering av en intern transaktion inte nödvändigtvis beror på en avsikt från koncernens sida att föra över en vinst från en stat till en annan blir situationen osäker för den skattskyldige då denne inte i alla situationer har möjlighet att förutse om en justering av prissättningen kan bli aktuell.<sup>68</sup> Följaktligen bör det inte anses vara acceptabelt utifrån den skattskyldiges perspektiv att den ekonomiska dubbelbeskattningen inte avhjälpas.

Vilken är då ländernas och dess behöriga myndigheters ställning i frågan om att eliminera den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen? De behöriga myndigheterna skall agera som representanter för de skattskyldiga och skall följaktligen försöka förhindra att deras internationella investeringar och transaktioner störs genom en olämplig beskattning.<sup>69</sup> Det kan dock även vara i myndigheternas eget intresse att avhjälpa den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen. När stater exempelvis tillämpar avräkningsmetoden för att eliminera dubbelbeskattning kan en felaktigt beräknad beskattning i den andra staten direkt minska den första statens beskattningsinkomster.<sup>70</sup> Därför anser jag att även att det är i ländernas och dess behöriga myndigheters intresse att den ekonomiska dubbelbeskattningen avhjälpas.

Det finns idag ingen bestämmelse i svensk intern rätt som avhjälpes en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning till följd av justeringar på internprissättningar. Möjligheten

---

<sup>67</sup> Se exempelvis *Sandström K.G.A*, Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet, 1949, s 27; *Dahlman R och Fredborg L* Internationell beskattning en översikt, 2003, s 128.

<sup>68</sup> Se stycke 2.4.2.

<sup>69</sup> *Tillinghast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 91.

<sup>70</sup> Avräkningsmetoden innebär i princip att den utländska skatten avräknas från den svenska skatten. För en utförligare förklaring av avräkningsmetoden se exempelvis *Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg Ch*, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2005, s 526-530.

att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning finns dock genom dubbelbeskattningsavtal.<sup>71</sup> Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och svensk intern internationell skatterätt är sådan att dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa och aldrig utvidga statens rätt att beskatta. Detta kallas dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel.<sup>72</sup> Av regeln följer att det inte finns något hinder enligt svensk intern internationell skatterätt att avhjälpa problemet med ekonomisk dubbelbeskattning som kan uppkomma till följd av justeringar av interprissättningar enligt korrigeringsregeln i IL 14:19.

Sverige har idag dubbelbeskattningsavtal med merparten av de länder där svenska företag bedriver verksamhet. För upprättandet av dubbelbeskattningsavtal används i stor utsträckning det modellavtal som OECD har utformat,<sup>73</sup> och som syftar till att eliminera internationell dubbelbeskattning.<sup>74</sup> Även om OECD framförallt syftar på internationell juridisk dubbelbeskattning när de hänvisar till dubbelbeskattning i modellavtalet innefattas där även ekonomisk dubbelbeskattning, när det är fråga om sådan ekonomisk dubbelbeskattning som uppkommer på grund av justeringar av internprissättningar.<sup>75</sup> Detta eftersom det precis som internationell juridisk dubbelbeskattning i detta fall utgör ett hinder för utvecklingen av ekonomiska relationer mellan företag i olika länder, vilket är det egentliga hindret som OECD vill undanröja med modellavtalet.<sup>76</sup>

Utifrån det som angetts ovan har jag dragit slutsatsen att det är i både de skattskyldigas och de berörda ländernas intresse att ekonomisk dubbelbeskattning undanröjs. En eliminering av ekonomisk dubbelbeskattning kan inte ske enligt intern rätt utan endast genom bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal. I kapitel 3 och 4 kommer de bestämmelser, i dubbelbeskattningsavtalen, som är tillämpliga för att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning att behandlas.

## 2.5 Sammanfattande kommentarer

Interprissättning är ett begrepp som innebär att företag med intressegemenskap tillämpar priser som inte överensstämmer med marknadspriserna. Detta görs i vissa fall för att kunna uppnå förmånliga skatteeffekter. Den allmänna principen när det sker transaktioner mellan multinationella företag är att det ska ske på armlängds avstånd. Denna princip finns reglerad i svensk intern rätt i den så kallade korrigeringsregeln, vilken i stor grad överensstämmer med artikel 9 punkt 1 i OECD: s modellavtal. Denna regel ger staterna rätt att justera företagets vinst om de anser att den visar ett felaktigt resultat till följd utav prissättningen på interna transaktioner mellan företagen.

Idag finns det inte något enkelt och smidigt sätt att beräkna vad som är ett marknadsmässigt pris. Det har fört med sig att företag och skattemyndigheter ibland är

---

<sup>71</sup> *Arvidsson Richard*, Dolda vinstöverföringar: En skatterättslig studie av interprissättningen i multinationella koncerner, 1990, s 187.

<sup>72</sup> Se exempelvis *Lindencrona Gustaf*, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s 24.

<sup>73</sup> För en vidare förklaring av OECD: s modellavtal och dess betydelse för svensk rätt se stycke 3.2.

<sup>74</sup> *OECD*, Introduction to OECD Model Tax Convention and Commentary, st 3.

<sup>75</sup> För en beskrivning av skillnaden mellan ekonomisk och juridisk dubbelbeskattning se stycke 2.4.3.

<sup>76</sup> *OECD*, Introduction to OECD Model Tax Convention and Commentary, st 1.

## Internprissättning och de problem som uppstår därav

oense om vad som är ett marknadsmässigt pris för en transaktion. Detta kan i vissa fall leda till att ett multinationellt företag utsätts för ekonomisk dubbelbeskattning. Med ekonomisk dubbelbeskattning menas att två olika skatteobjekt utsätts för beskattning av två jämförbara skatter i olika länder på samma inkomst under samma tidsperiod.

Att företag utsätts för ekonomisk dubbelbeskattning måste i detta fall anses hämma internationell företagsamhet för den skattskyldige. Dessutom bör det anses vara i staternas intresse att den ekonomiska dubbelbeskattningen avhjälps. Detta kan dock inte ske genom intern rätt utan endast genom bilaterala eller multilaterala avtal.



## 3 Vederbörlig justering

### 3.1 Inledning

I detta kapitel görs inledningsvis en beskrivning av historiken bakom OECD och dess modellavtal, vilket har till syfte att skapa enhetliga regler inom dubbelbeskattningsavtalsrätten. Denna framställning görs översiktligt för att förstå syftet med modellavtalet och dess tillämplighet för dess medlemsstater och andra stater.

Efter detta görs en beskrivning av artikel 9 punkt 2 i modellavtalet. Detta syftar till att beskriva den regel som i avtalet är utformad för att eliminera den ekonomiska dubbelbeskattning som kan uppkomma till följd utav justeringar av internprissättningar. Det görs en utredning av denna bestämmelse och tillvägagångssättet vid förfarandet. Detta görs i syfte för att bedöma om bestämmelsen är tillräcklig för att avlägsna de problem som kan uppkomma eller om en förändring av bestämmelsen skulle förbättra rättsläget på området.

### 3.2 OECD: s modellavtal och dess användning vid slutande av dubbelbeskattningsavtal mellan stater

Den rapport<sup>77</sup> som OECD: s skattekommitté lade fram år 1963 med syfte att lösa problematiken med dubbelbeskattning utmynnade i att OECD 1977 publicerade en modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet.<sup>78</sup> Avtalet har därefter kontinuerligt uppdaterats av OECD: s kommitté för skattefrågor.<sup>79</sup>

Dubbelbeskattningsavtal sluts vanligen bilateralt, det vill säga mellan två stater. Modellavtalet är endast en rekommendation och är därmed inte bindande för OECD: s medlemsstater<sup>80</sup> vid slutande av dubbelbeskattningsavtal mellan länderna.<sup>81</sup> Det förekommer även att de avtalslutande länderna gör avvikelser från modellavtalet vid upprättande av dubbelbeskattningsavtal.<sup>82</sup> Trots detta så har modellavtalet fått stor betydelse när dubbelbeskattningsavtal utformas, inte bara för medlemsstater utan även för andra länder.<sup>83</sup> Sverige följer modellavtalet i stor utsträckning vid utformning av sina

<sup>77</sup> OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1963.

<sup>78</sup> OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 1977.

<sup>79</sup> OECD, Introduction to OECD Model Tax Convention and Commentary, st 9-11.1.

<sup>80</sup> OECD: s medlemsländer är: Australien, Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Republiken Irland, Island, Italien, Japan, Kanada, Republiken Korea, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Sverige, Tjeckien, Turkiet, Ungern, USA, och Österrike, [http://www.oecd.org/document/58/0,2340,en\\_2649\\_201185\\_1889402\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/58/0,2340,en_2649_201185_1889402_1_1_1_1,00.html), OECD, Member Countries, lydelse 2005-02-28.

<sup>81</sup> OECD, Introduction to OECD Model Tax Convention and Commentary, st 3.

<sup>82</sup> *Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg Ch*, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2005, s 547.

<sup>83</sup> OECD, Introduction to OECD Model Tax Convention and Commentary, st 14.

dubbelbeskattningsavtal.<sup>84</sup> Därför har jag i min fortsatta framställning valt att utgå ifrån de rekommendationer som finns i OECD: s modellavtal. Detta eftersom det idag, i brist på en enhetlig dubbelbeskattningsavtalsrätt, är den vanligaste förebilden för dubbelbeskattningsavtal.

### 3.3 Artikel 9 punkt 2 i OECD: s modellavtal om vederbörlig justering

Det problem som uppstår för multinationella företag när en transaktion justeras av skattemyndigheten enligt korrigeringsregeln är att de oftast drabbas av ekonomisk dubbelbeskattning. Detta innebär att två olika skattesubjekt blir beskattade på samma inkomst.<sup>85</sup> Eftersom skattemyndigheten i den första staten justerar upp vinsten på det bolag som är skattskyldigt i den staten, innebär det att det första bolaget blir beskattat på samma inkomst som det andra bolaget redan skattats för i den andra staten.<sup>86</sup> Detta problem har OECD uppmärksammat i den andra punkten av artikel 9 i modellavtalet vilken lyder:

*“Where a contracting State includes in the profits of an enterprise of that State – and taxes accordingly – profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the taxes charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.”*

#### 3.3.1 Syfte och tillämpningsområde för vederbörliga justeringar

I artikel 9 punkt 2 föreskrivs att om en stat beskattar inkomster för vilken ett företag i den andra staten redan beskattats för och att inkomsten, om armlängdsprincipen<sup>87</sup> skulle ha tillämpats, skulle ha tillkommit företaget i den första staten skall en vederbörlig justering<sup>88</sup> genomföras av den andra staten. Detta skall ske av det skattebelopp som påförts för inkomsten i den andra staten.

I kommentaren till artikeln föreskrivs att syftet med artikeln är att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning som kan uppkomma i enlighet med punkt 1 i artikeln,<sup>89</sup> och endast

---

<sup>84</sup> Dahlberg Mattias, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, 2000, s 100.

<sup>85</sup> För en utförligare förklaring av ekonomisk dubbelbeskattning se stycke 2.4.3.

<sup>86</sup> Se exempel 2.

<sup>87</sup> För en förklaring av armlängdsprincipen se stycke 2.3.1.

<sup>88</sup> I uppsatsen har jag valt att använda denna term vilken är en översättning hämtad från Francke J, Skurnik H, Modell för Skatteavtal: Beträffande Inkomst och Förmögenhet, 1994. En annan benämning för detta är exempelvis *korresponderande nedjustering* vilken är hämtad från Lindencrona Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s 102. Den engelska benämning som används i modellavtalet är *appropriate adjustment*. I doktrinen är även benämningen *corresponding adjustment* vanligt förekommande.

<sup>89</sup> Som visats i stycke 2.3.1 överensstämmer artikel 9 punkt 1 i stor utsträckning med korrigeringsregeln.

under dessa omständigheter skall en vederbörlig justering göras.<sup>90</sup> Av detta följer att punkt 2 endast är tillämplig på situationer som uppkommer till följd utav justeringar av internprissättningar.<sup>91</sup>

### 3.3.2 När bör den behöriga myndigheten göra en vederbörlig justering?

För syftet i uppsatsen är det mycket viktigt att fastställa när bestämmelsen om vederbörlig justering bör tillämpas. I kommentarerna till artikeln anges att *"State B is (...) committed to make an adjustment of the profits of the affiliated company only if it considers that the adjustment made in State A is justified both in principle and as regards to the amount"*.<sup>92</sup> Av detta följer att stat B endast är förpliktad att göra en vederbörlig justering om denna stat anser att den justering som är gjord i stat A är berättigad både i princip och till belopp. Att en justering är berättigad både i princip och till belopp, bör i det här fallet innebära att justeringen som är gjord av stat A grundas på armlängdsprincipen enligt artikel 9 punkt 1. Stat B bör sålunda inte vara förpliktad att göra en vederbörlig justering på en justering av en internprissättning som grundas på interna skatterättsregler.<sup>93</sup>

Problemet som här återigen uppstår är att staterna kan komma fram till olika värderingar av vad de anser vara ett korrekt marknadspris.<sup>94</sup> Detta kan, för den skattskyldige, leda till den märkliga situationen att det multinationella företaget och stat B anser att ett korrekt marknadsmässigt pris tillämpats men att stat A inte är av denna åsikt och därför uppjusterar den skattepliktiga inkomsten för företaget i stat A. Dock kommer, i detta fall, inte stat B att göra en vederbörlig justering eftersom staten anser att prissättningen på transaktionen är marknadsmässig och att därmed justeringen som genomförts av stat A inte grundas på armlängdsprincipen.

Jag anser att detta kan medföra att bestämmelsen enligt artikel 9 punkt 2 visserligen ger ett visst skydd emot ekonomisk dubbelbeskattning för de skattskyldiga men att de inte kan vara säkra på att staterna anser att en vederbörlig justering skall genomföras. Detta kan föra med sig att den ekonomiska dubbelbeskattningen, som uppstått till följd utav justeringar av internprissättningar, inte avhjälpes trots bestämmelserna i artikel 9 punkt 2.

### 3.3.3 Tillvägagångssätt vid förfarandet med vederbörlig justering

Frågan som naturligt uppkommer är hur en vederbörlig justering skall genomföras. Det som anges är endast att en justering kan ske genom att göra en omräkning av inkomsten och använda det reviderade priset, eller att helt enkelt ge den skattskyldige skattelättnader

---

<sup>90</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 9, st 5.

<sup>91</sup> Carmine Rotondaro, The Application of Art. 3(2) in case of Differences between Domestic Definitions of "Associated Enterprises" – A problem of Treaty Interpretation and a proposed solution, September/October 2000, International Transfer Pricing Journal, s 167.

<sup>92</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 9, st 6.

<sup>93</sup> Carmine Rotondaro, The Application of Art. 3(2) in case of Differences between Domestic Definitions of "Associated Enterprises" – A problem of Treaty Interpretation and a proposed solution, September/October 2000, International Transfer Pricing Journal, s 167.

<sup>94</sup> Jämför stycke 2.4.1.

på hans egen beskattning för den extra beskattning som denne utsatts för.<sup>95</sup> Detta löser dock inte de praktiska problemen med hur förfarandet skall genomföras mellan staterna.

Det ges varken i artikeln eller i kommentaren till modellavtalet någon närmare vägledning på vilken metod som skall användas för att göra detta. Det är därmed upp till de avtalslutande länderna om de vill, och i så fall vilka regler som skall läggas till i de bilaterala avtalen.<sup>96</sup> Det ges heller ingen vägledning i om det skall finnas någon tidsbegränsning på under hur lång tid den andra staten bör ha skyldighet att göra en vederbörlig justering.<sup>97</sup> Även detta har därmed också lämnats öppet för de avtalslutande staterna att själva bestämma, och något tvång för den andra staten att genomföra en justering finns alltså inte. Dessa omständigheter anser jag ytterligare minska möjligheterna att avhjälpa den ekonomiska dubbelbeskattningen och att det snarare kan uppstå oenighet mellan länderna om vilket belopp, eller typ av justering som skall ske.<sup>98</sup> I kommentarerna till modellavtalet anges att när sådana tvister uppstår bör artikel 25 om ömsesidig överenskommelse<sup>99</sup> tillämpas.<sup>100</sup>

### **3.4 Skulle en strängare utformning av artikel 9 punkt 2 göra rättsläget mer tillfredställande?**

Rättsläget på området har ansetts vara otillfredsställande för multinationella företag vilka uppmanat OECD att utforma tvingande regler för medlemsstaterna i fråga om vederbörliga justeringar. Deras största farhågor är att de skattskyldiga blir utsatta för stora skattebördor och en sårbarhet för godtyckliga och oberäknliga justeringar av internprissättningar. Dessutom finns det en rädsla för att fallen med ekonomisk dubbelbeskattning kan öka om frågan angående vederbörlig justering inte löses på ett tillfredställande sätt.<sup>101</sup>

Det finns som nämndes ovan inget tvång för en skattemyndighet att beakta en justering av en interprissättning i den andra staten och, till följd utav denna, göra en vederbörlig justering.<sup>102</sup> OECD: s kommitté för skattefrågor anser att ett tvång för staten visserligen skulle kunna dämpa den uppkomna dubbelbeskattningen för företaget. Dock skulle ett sådant tvång troligen inte förhindra att godtyckliga justeringar sker och skattemyndigheten i landet där den vederbörliga justeringen skall ske, skulle vara helt oskyddad mot sådana justeringar som görs av en myndighet där de inte har någon kontroll.<sup>103</sup> Detta skulle

---

<sup>95</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, 1984, st 23.

<sup>96</sup> OECD, *Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital*, Artikel 9, st 7.

<sup>97</sup> OECD, *Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital*, Artikel 9, st 10.

<sup>98</sup> Denna åsikt stöds av *Lindencrona Gustaf*, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s 102.

<sup>99</sup> Ömsesidig överenskommelse behandlas i kapitel 4.

<sup>100</sup> OECD, *Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital*, Artikel 9, st 11.

<sup>101</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, 1984, st 25.

<sup>102</sup> Se stycke 3.3.2.

<sup>103</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, 1984, st 27.

naturligtvis vara fullständigt otänkbart för en stat att acceptera en sådan bestämmelse. Utifrån det som anförts ovan anser jag att tvingande regler för staterna i fråga om vederbörliga justeringar inte är ett lämpligt alternativ.

OECD: s skattekommitté anser att detta medför att det endast finns två lämpliga lösningar på problemet. Det första är att en justering skall ske efter en frivillig överenskommelse mellan de båda staterna. Något som syftar till att resultatet skall kunna godtas av såväl ländernas skattemyndigheter som de skattskyldiga. Detta är det alternativ som idag används genom förfarandet med ömsesidig överenskommelse.<sup>104</sup> Ett möjligt alternativ skulle också vara att i de fall där enighet inte nås hänskjuta ärendet till en skiljedomstol eller en internationell skattedomstol.<sup>105</sup> Dessa alternativ kommer att analyseras i kapitel 5 och 6.

### 3.5 Sammanfattande kommentarer

Bestämmelser i artikel 9 punkt 2 i OECD: s modellavtal syftar till att eliminera den ekonomiska dubbelbeskattning som kan uppkomma till följd av bestämmelserna i artikel 9 punkt 1 (vilken överensstämmer med korrigeringsregeln) där en stat kan göra justeringar av prissättningen på interna transaktioner mellan företag med intressegemenskap. Detta skall ske genom en vederbörlig justering av den andra staten. Det finns ingen tvingande regel för den andra staten att genomföra en sådan justering. Detta har av vissa ansetts vara en brist. Trots detta så är slutsatsen i uppsatsen att en förändring av denna artikel inte bör göras. Om tvist uppstår rörande vederbörlig justering skall istället förfarandet med ömsesidig överenskommelse i artikel 25 tillämpas.

---

<sup>104</sup> Ömsesidig överenskommelse behandlas i kapitel 4.

<sup>105</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, 1984, st 27.

## 4 Ömsesidig överenskommelse

### 4.1 Inledning

I detta kapitel görs en utförlig beskrivning av förfarandet med ömsesidig överenskommelse i artikel 25 i modellavtalet, vilken syftar till att lösa tvister som kan uppkomma mellan stater exempelvis till följd utav bestämmelserna i artikel 9. Det görs här även en analys av bestämmelserna i artikeln och de eventuella brister som finns i förfarandet. Avslutningsvis ges förslag på hur en förändring av denna artikel skulle förbättra rättsläget för den skattskyldige.

### 4.2 Artikel 25 stycke 1 och 2 i OECD: s modellavtal – hur en ömsesidig överenskommelse kan initieras av den skattskyldige

Det naturliga tillvägagångssättet för en skattskyldig som anser sig drabbats av dubbelbeskattning enligt ett dubbelbeskattningsavtal är att driva en skatteprocess i den ena eller båda staterna. Denna process skulle enligt svensk intern rätt först kunna drivas i länsrätt och för att sedan gå vidare till Kammarrätt och eventuellt slutligen Regeringsrätten<sup>106</sup>. Som visats i stycke 2.4.5 finns det idag ingen bestämmelse i svensk intern rätt som kan avhjälpa en uppkommen ekonomisk dubbelbeskattning till följd av justeringar på internprissättningar, utan detta kan endast ske genom dubbelbeskattningsavtal. Förfarandet med ömsesidig överenskommelse är ett särskilt förfarande som kan anlitas om staterna tolkat en bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet på olika sätt, eller att beskattningen direkt strider mot avtalet. I alla dubbelbeskattningsavtal som Sverige tecknat finns det en bestämmelse om ömsesidig överenskommelse baserad på artikel 25 i modellavtalet.<sup>107</sup> Stycke 1 och 2 i artikel 25 har lydelsen:

*“Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.*

*The Competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.”*

#### 4.2.1 Syftet med artikel 25

Syftet med artikel 25 är att sådana problem som kan uppkomma vid tillämpning av konventionen ska kunna lösas genom förhandlingar direkt mellan de båda staternas

<sup>106</sup> Om fallet anses ha ett prejudikatvärde.

<sup>107</sup> *Dahlberg Mattias*, Settlement of Disputes in Swedish Tax Treaty Law, 2002, s 453.

berörda myndigheter.<sup>108</sup> Artikel 25 är tillämplig vid de problem som kan uppstå med dubbelbeskattning i både punkt 1 och 2 i artikel 9. Detta både för att avgöra om invändningarna är berättigade och för att bestämma en lämplig justering.<sup>109</sup>

#### **4.2.2 Rätten att ansöka om ömsesidig överenskommelse**

Bestämmelsen i punkt 1 i artikeln är formulerad så att det är den skattskyldige som har rätt att ansöka om att de båda staterna skall nå en ömsesidig överenskommelse för att eliminera en eventuell dubbelbeskattning som uppkommit på grund utav dubbelbeskattningsavtalet. Den skattskyldige har rätt att ansöka om detta även om den beskattning som han anser strida mot avtalet inte genomförts eller delgivits honom.<sup>110</sup>

Den skattskyldige skall lämna sin ansökan till behörig myndighet i det land där denne är bosatt.<sup>111</sup> I Sverige är Skatteverket generellt behörig myndighet när det gäller tvister på upp till 1 miljon kronor, om inte ärendet är av speciell betydelse. I sådana fall skall ärendet överlämnas till finansdepartementet för beslut.<sup>112</sup> Det finns enligt kommentarerna till modellavtalet inget formkrav för hur ansökan skall göras. Det föreskrivs att den behöriga myndigheten har rätt att använda det tillvägagångssätt som de anser vara lämpligast.<sup>113</sup>

#### **4.2.3 Under vilken tidsperiod som ansökan kan ske**

I punkt 1 i artikeln uppställs en tidsgräns om tre år då den skattskyldige har möjlighet att ansöka om att staterna skall lösa en tvist genom ömsesidig överenskommelse. Anledningen till detta är att skydda myndigheterna mot allt för sena invändningar. Tidsgränsen skall anses vara en minimigräns och det är fritt för staterna att avtala om längre tidsgränser för att gynna de skattskyldiga.<sup>114</sup>

Det som avgör vilket tillfälle som är begynnelsepunkten för treårsperioden är när den skattskyldige först fick kännedom om handlingen som resulterat i att beskattning inte skett i överensstämmelse med avtalet. Detta skall tolkas på det sätt som är mest fördelaktigt för den skattskyldige.<sup>115</sup>

---

<sup>108</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 1.

<sup>109</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 9.

<sup>110</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 12.

<sup>111</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 13.

<sup>112</sup> Förordning (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal.

<sup>113</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 13.

<sup>114</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 17.

<sup>115</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 18.

#### 4.2.4 Hur förfarandet med ömsesidig överenskommelse skall genomföras

Tillvägagångssättet vid genomförandet av en ömsesidig överenskommelse är uppdelad i två delar.<sup>116</sup> I den första delen sker förfarandet endast mellan den skattskyldige och den behöriga myndigheten i det land där denne är bosatt. Den behöriga myndigheten är förpliktigad att överväga de invändningar som den skattskyldige gjort.<sup>117</sup> Myndigheten skall göra en bedömning av om de anser att invändningarna är berättigade. De får inte avfärda den skattskyldiges önskan om att inleda förfarandet om ömsesidig överenskommelse utan en bra anledning.<sup>118</sup> Om de anser att invändningarna är berättigade och bedömer att det beror på en åtgärd eller åtgärder gjorda i den skattskyldiges hemviststat kan ärendet lösas utan att förfarandet med ömsesidig överenskommelse tillämpas genom att sådana justeringar eller lättnader som anses vara berättigade görs.<sup>119</sup>

Om den behöriga myndigheten däremot anser att invändningarna beror på åtgärder som är gjorda av den andra staten, stadgas det i punkt 2 att myndigheten är skyldig att inleda förfarandet med ömsesidig överenskommelse. I kommentarerna påpekas att det är viktigt att myndigheten gör detta så snart som möjligt, speciellt när det gäller fall där justeringar av internprissättningar skett mellan företag med intressegemenskap.<sup>120</sup>

Den andra delen av förfarandet inleds i och med att kontakt tas mellan de behöriga myndigheterna i de båda staterna. Därmed övergår förfarandet följaktligen till att vara mellan de båda staterna.<sup>121</sup> I punkt 2 föreskrivs att staterna har en skyldighet att förhandla med varandra. Dock finns det ingen skyldighet för staterna att komma fram till en lösning på tvisten. De är endast skyldiga att göra sitt bästa för att nå en lösning. Det står dock staterna fritt att avtala om att en lösning på tvisten måste nås.<sup>122</sup> I sista meningen i punkt 2 stadgas att en överenskommelse mellan staterna skall genomföras oavsett tidsbegränsningar i inhemsk rätt. Syftet med detta är att bestämmelser om tidsgränser, angående ändring av taxering enligt intern rätt, inte skall förhindra att överenskommelsen ger resultat.<sup>123</sup> I Sverige skall ett beslut till följd av en ömsesidig överenskommelse verkställas även om det finns en dom att beskattning skall ske från behörig domstol.<sup>124</sup> Detta eftersom dubbelbeskattningsavtal införlivas som lag i Sverige.<sup>125</sup> Detta skall dock inte ses som ett upphävande av en domstols dom utan som en eftergift av ett skatteanspråk.<sup>126</sup> I

<sup>116</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 6 och 19.

<sup>117</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 20.

<sup>118</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 23.

<sup>119</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 21.

<sup>120</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 22.

<sup>121</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 25.

<sup>122</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 26.

<sup>123</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 28.

<sup>124</sup> Lindencrona Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s 92.

<sup>125</sup> Francke J, Lindencrona G, Mattsson N, *Cabiers de droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law: Mutual agreement – procedure and practise, Volume LXVIa, 1981, s 380. Se även stycke 2.4.1.

<sup>126</sup> Se exempelvis Bergmann Elisabeth och Köhlmark Anders Internationella skattehandboken, 2004, s 45;



taxeringslagen återfinns möjligheten att ändra taxeringar efter en ömsesidig överenskommelse.<sup>127</sup>

Onödiga procedurer och formaliteterna kring förfarandet bör hållas till ett minimum. Varje fall av ömsesidig överenskommelse bör bedömas som ett enskilt fall och utan jämförelse med resultaten från andra fall. Staterna rekommenderas även att utforma inhemska riktlinjer för hur förfarandet skall tillämpas.<sup>128</sup>

### **4.3 Artikel 25 stycke 3 i OECD: s modellavtal – ömsesidig överenskommelse på initiativ av de inblandade staterna**

I punkt 3 ges, till skillnad från punkterna 1 och 2, staterna möjlighet att ta initiativ till att lösa problem med tolknings- eller tillämpningsfrågor genom ömsesidig överenskommelse. Dessa svårigheter skall i huvudsak vara av generell betydelse och beröra en större grupp skattskyldiga. Detta även om fallet uppkommit genom ett enskilt fall som normalt behandlas enligt de två första punkterna.<sup>129</sup> I och med bestämmelsen ges framförallt möjligheten att lösa problem med tillämpningen av förfarandet.<sup>130</sup>

Det stadgas även att de behöriga myndigheterna har möjlighet att behandla sådana fall av dubbelbeskattning som inte omfattas av avtalet. Dock skall detta inte kunna göras när det finns lagar som enligt intern rätt förhindrar detta.<sup>131</sup> Stycke 3 i artikel 25 har lydelsen:

*“The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.”*

### **4.4 Artikel 25 stycke 4 i OECD: s modellavtal - Hur de behöriga myndigheterna bör rådgöra med varandra**

I stycke 4 regleras hur de behöriga myndigheterna bör rådgöra med varandra. De har möjligheten att kontakta varandra direkt, vilket innebär att det inte är nödvändigt att använda diplomatiska kanaler.<sup>132</sup> Kontakterna kan ske på det sätt som anses vara praktiskt för myndigheterna och de har möjlighet att bilda en gemensam kommitté i detta syfte.<sup>133</sup>

---

*Lindencrona Gustaf*, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s 92.

<sup>127</sup> Taxeringslag (1990:324) 7 kap. 4 §.

<sup>128</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 30.

<sup>129</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 32.

<sup>130</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 33.

<sup>131</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 37.

<sup>132</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 39.

<sup>133</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 40.

Den skattskyldige skall alltid ha rätt att lägga fram sitt fall antingen skriftligt eller muntligen inför kommittén. Dessutom skall denne ha rätten att bistås av ett biträde i ärendet.<sup>134</sup> Däremot bör den skattskyldige eller dennes biträde inte ha rätt till att ta del av handlingarna i ärendet på grund av den speciella karaktären av förfarandet.<sup>135</sup> Stycke 4 i artikel 25 har lydelsen:

*“The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.”*

#### **4.5 Bristerna med ömsesidig överenskommelse sett från perspektivet med vederbörlig justering och förslag till förändring**

Eftersom förfarandet med ömsesidig överenskommelse enligt artikel 25 skall användas för att lösa tvister som uppstår enligt artikel 9,<sup>136</sup> är det viktigt att det inte finns några brister i tillvägagångssättet för denna metod. Trots att OECD själva anser att ömsesidig överenskommelse är ett effektivt och flexibelt instrument för tolkning, tillämpning och utveckling av dubbelbeskattningsavtal,<sup>137</sup> är detta förfarande ofta diskuterat och kritiserat både i litteraturen<sup>138</sup> och av olika organisationer<sup>139</sup>. Det faktum att det finns ett så stort antal artiklar med synpunkter avseende ömsesidig överenskommelse anser jag vara en indikation på att förfarandet inte är tillfredställande som det är utformat idag. Det finns i dessa många åsikter på svagheter med förfarandet som anses ha en påtagligt negativ påverkan på möjligheten med att uppnå en vederbörlig justering. Exempel på detta är avsaknaden av tidsgräns för förfarandet och den svaga ställning som den skattskyldige har. Den största bristen anses dock vara att det inte finns någon skyldighet för de behöriga myndigheterna att nå en överenskommelse.

De ovanstående bristerna är även de som jag anser påverka möjligheten till att använda förfarandet med ömsesidig överenskommelse mest negativt. Enligt artikel 25 har visserligen den skattskyldige rätt att vända sig till den behöriga myndigheten för att förfarandet med ömsesidig överenskommelse skall inledas, dock är denne helt beroende av om myndigheten anser att invändningen är befogad eller inte.<sup>140</sup> Bristen på tidsgräns för förfarandet gör

---

<sup>134</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 42.

<sup>135</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 43.

<sup>136</sup> Se stycke 3.3.1.

<sup>137</sup> OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues, 1984, st 40.

<sup>138</sup> Se exempelvis *Lindencrona Gustaf*, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s 89-91; *Züger, Mario* Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law s. 13; *Ribes Ribes Aurora*, Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems, September 2002, European Taxation; *Runge R Berndt*, Mutual Agreement Procedures and the Role of the taxpayer, International Transfer Pricing Journal, January/February 2002.

<sup>139</sup> Se särskilt *Cahiers de droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law: Mutual agreement – procedure and practise, Volume LXVIa, 1981. Se även ICC, Commission on Taxation, 3 May 2000, Document No. 180/438.

<sup>140</sup> Se stycke 4.2.4.

proceduren mycket osäker för den skattskyldige eftersom förfarandet teoretiskt kan pågå under mycket lång tid utan att en lösning på tvisten uppnås. Den största bristen anser jag dock, likt doktrinen, vara att det inte finns någon skyldighet för myndigheterna att nå en överenskommelse. Detta för med sig att den skattskyldige aldrig kan vara säker på att en överenskommelse nås. Nedan kommer en utredning av dessa brister och en analys av om en förändring av gällande rätt bör ske. För det fall att jag anser att en förändring bör ske kommer det göras en utredning av hur en sådan bör utformas.

## 4.5.1 Tidsgräns för förfarandet

### 4.5.1.1 Avsaknaden av tidsgräns för förfarandet

I modellavtalet anges enbart en tidsgräns för under vilken period den skattskyldige kan göra en invändning till behörig myndighet.<sup>141</sup> Det finns ingen tidsgräns angiven för under hur lång tid förfarandet mellan staterna kan fortgå. Det innebär att ett förfarande med ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i princip skulle kunna fortgå hur länge som helst. Det finns exempel på fall där det tagit över ett decennium innan en ömsesidig överenskommelse uppnåtts.<sup>142</sup> Detta anser jag vara en brist i förfarandet.<sup>143</sup> Sivalingam uttrycker det som att ”försenad rättvisa är förvägrad rättvisa”,<sup>144</sup> vilket är en norm som inte verkar åtföljas i praktiken. I svensk rätt meddelas dom normalt två till tre veckor efter det att huvudförhandlingen hållits.<sup>145</sup> Det är inte skäligen att den skattskyldige skall riskera att vänta i årtionden innan en överenskommelse nås i frågor som rör ekonomisk dubbelbeskattning. För denne kommer en sådan situation sannolikt innebära att hindret för internationell företagsamhet kvarstår under en obestämd tid, vilket i sin tur kan medföra ytterligare förluster för koncernen på den aktuella marknaden. Det finns ju dessutom en risk för att myndigheterna trots mångåriga förhandlingar aldrig uppnår en överenskommelse.<sup>146</sup>

### 4.5.1.2 Förslag till förändring av tidsgräns för de behöriga myndigheterna att uppnå en ömsesidig överenskommelse

När det gäller frågan att bestämma en tidsgräns för under hur lång tid som de behöriga myndigheterna skall ha på sig att uppnå en ömsesidig överenskommelse är det viktigt att ta hänsyn till två omständigheter. Den första är att de behöriga myndigheterna måste få en

---

<sup>141</sup> OECD Model Convention on Income and Capital, artikel 25 punkt 1. Se även stycke 4.2.3.

<sup>142</sup> Se exempelvis det tyska fallet där *Bundesfinanzhof* (Den högsta tyska skattedomstolen) dömde den 28 Mars 1984, *Bundessteuerblatt* 1984 II 664. Se även det franska exemplet Senate session of 18 October 1991 concerning the EC Convention Ratification Bill: ”En pratique, cela peut aller jusqu’à huit ans, voire dix ans.”

<sup>143</sup> Denna åsikt stöds även av *Hinnekins Luc*, *The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law*, *EC Tax Review* 2, 1992, s 79; *Lindencrona Gustaf*, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s 92; *Ribes Ribes Aurora*, *Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems*, September 2002, *European Taxation* s 300.

<sup>144</sup> *Sivalingam S*, *Tax Treaties - Do They Help*, 3 *Asia Pacific Bulletin* 4, 1997, s 116, den engelska ordalydelsen är ”justice delayed is justice denied”.

<sup>145</sup> *Heuman Lars*, *Process och Straffrätt: för juridisk översikt kurs*, 1999, s 33.

<sup>146</sup> Se stycke 4.5.2.1.

rimlig tidsperiod på sig för att komma fram till en lösning av tvisten på ett tillfredställande sätt. Den andra omständigheten är att tidsgränsen inte får vara längre än att den kan accepteras som rimlig även för den skattskyldige. Målsättningen för utformningen av en sådan bestämmelse är med andra ord att hitta en lämplig jämvikt mellan dessa båda faktorer.

Det finns exempel på fall där avtalsstaterna på eget initiativ infört tidsgränser, under vilken de behöriga myndigheterna uppmanas att nå en lösning på tvisten. En vanlig tidsgräns för detta har varit två år,<sup>147</sup> men det har även förekommit att staterna kommit överens om att tre år är en lämplig gräns.<sup>148</sup> Även i doktrinen har det getts förslag på hur lång en tidsgräns för förfarandet bör vara. Vanligt är att denna gräns där har satts till ett år.<sup>149</sup>

Eftersom det i Sverige saknas en enhetlig dubbelbeskattningsavtalsrätt syftar förslagen att fungera som en rekommendation för staterna på samma sätt som OECD:s modellavtal gör.<sup>150</sup> Målsättningen med de rekommendationer som ges i uppsatsen är att de skall kunna tillämpas mellan alla medlemstater. Staterna är inte bundna till att följa de rekommendationer som ges till dem eftersom de är suveräna i rättsbildningen. Därför är det viktigt att dessa inte är allt för stränga, och att därmed inte en allt för snäv tidsgräns anges. Hänsyn måste tas till att det kan finnas olikheter i språk, interna tillvägagångssätt och även rättsliga och redovisningsmässiga skillnader mellan länderna.<sup>151</sup> Dessutom måste en skälig tid ges för att lösa eventuella meningsskiljaktigheter. Genomsnittligt tar ett förfarande med ömsesidig överenskommelse mellan två till tre år.<sup>152</sup> Idag är dock att förfarandet så tidskrävande att den skattskyldige i få fall anser att det är värt besväret.<sup>153</sup> Därför anser jag att myndigheterna inte bör ha mer än två år på sig för att uppnå detta.<sup>154</sup> Tanken är att denna tidsgräns skall anses vara en maxgräns för staterna, likt tidsgränsen för ansökan om förfarandet av den skattskyldige anses vara en minimigräns.<sup>155</sup> Syftet med detta är att länderna skall kunna avtala om kortare tidsgränser sinsemellan.

---

<sup>147</sup> Se exempelvis dubbelbeskattningsavtalen mellan Frankrike och Tyskland artikel 25A punkt 1, Nederländerna och Lettland artikel 25 punkt 5 och mellan Nederländerna och Kazakstan artikel 27 punkt 5.

<sup>148</sup> Se exempelvis dubbelbeskattningsavtalet mellan Österrike och Tyskland artikel 25 punkt 5.

<sup>149</sup> *Bricker Michael P*, Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?, *Intertax* 3, 1998, s 105; *Ribes Ribes Aurora*, Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems, *European Taxation*, September 2002, s 303.

<sup>150</sup> *OECD*, Introduction to OECD Model Tax Convention and Commentary, st 3.

<sup>151</sup> *Bricker Michael P*, Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?, *Intertax* 3, 1998, s 102.

<sup>152</sup> *Goldberg Sanford H*, Competent Authority, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1986, s 433.

<sup>153</sup> *Hund Dick*, Towards a revised OECD-model tax treaty?, *Intertax* 6, 1989, s 212. *Myllynen Mika*, Skattejurist vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Stockholm, 2005-04-18.

<sup>154</sup> Denna tidsgräns stöds även av *Tillinghast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, March 2002, s 92.

<sup>155</sup> Se stycke 4.2.3.

## 4.5.2 Skyldighet att nå en överenskommelse

### 4.5.2.1 Avsaknaden av skyldighet att nå en överenskommelse

I bestämmelsen om ömsesidig överenskommelse finns det endast en skyldighet för de behöriga myndigheterna att förhandla med varandra.<sup>156</sup> Det är tydligt angivet i kommentaren att det inte finns någon skyldighet för myndigheterna att verkligen nå en överenskommelse, utan endast att sträva efter att nå en sådan lösning.<sup>157</sup> Förfarandet sker dessutom endast mellan de behöriga myndigheterna i länderna.<sup>158</sup> Den skattskyldige är inte part i processen och har enligt kommentarerna till artikel 25 inte rätt till att ta del av handlingarna i fallet.<sup>159</sup> Det är följaktligen helt upp till de behöriga myndigheterna om en ömsesidig överenskommelse skall uppnås.<sup>160</sup> Det finns en oro från de skattskyldigas sida att det inte alltid sker en individuell bedömning av fallen. Oron grundar sig på att den behöriga myndigheten skulle kunna motverka att en överenskommelse nås för att vedergälla utgången av andra överenskommelser.<sup>161</sup> Effekten av detta kan följaktligen bli att den ekonomiska dubbelbeskattningen kvarstår.<sup>162</sup>

Jag anser att detta är en stor brist i förfarandet. I de fall som en överenskommelse nås är resultatet ofta karakteriserat av kompromisser och överväganden som gynnar de egna staterna.<sup>163</sup> Det är följaktligen möjligt för myndigheterna att förhandla sig till en lösning som bäst passar dem själva och även att använda andra fall om ömsesidig överenskommelse mellan staterna som påtryckningsmedel för att få sin vilja igenom i individuella fall, och därmed inte grunda utgången av fallet på de faktiska förhållanden som föreligger.<sup>164</sup> Det kan även vara möjligt för myndigheterna att förneka att en tvist överhuvudtaget är för handen. Även OECD medger i sin kommentar att den nuvarande utformningen på detta område av artikeln inte är helt tillfredställande från den skattskyldiges synpunkt.<sup>165</sup> Det kan tyckas att en stat som är beredd på att i vissa fall avstå

---

<sup>156</sup>OECD Model Convention on Income and Capital, artikel 25 punkt 2. Se även stycke 4.2.4.

<sup>157</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 26.

<sup>158</sup> Züger, Mario Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law, 2001, s 13-14.

<sup>159</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 43.

<sup>160</sup> Koch Karl, General Report, *Cahiers de droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law: Mutual agreement – procedure and practise, Volume LXVIa, 1981, s 118-119.

<sup>161</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), st 4.41.

<sup>162</sup> Se exempelvis Züger, Mario Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law, 2001, s 13; Ribes Ribes Aurora, Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems, European Taxation, September 2002.

<sup>163</sup> Züger, Mario Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law, 2001, s 14.

<sup>164</sup> Züger, Mario Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law, 2001, s 14-15.

<sup>165</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 26 och 45.

ifrån sin beskattningsrätt genom dubbelbeskattningsavtal, också skulle vara beredd på att garantera att den skattskyldige tillförsäkras denna rätt i varje enskilt fall.<sup>166</sup>

#### **4.5.2.2 Förslag till förändring av skyldighet att nå en lösning av tvisten i förfarandet med ömsesidig överenskommelse**

Frågan om avsaknaden av skyldighet att nå en lösning av tvisten i förfarandet med ömsesidig överenskommelse anser jag vara den allvarligaste bristen i förfarandet. Detta eftersom det inte skulle spela någon roll hur stark den skattskyldiges rättsliga ställning är, eller hur kort tidsgränsen för att nå en överenskommelse är, om de inte är skyldiga att nå en lösning på tvisten.

Ett alternativ till förändring vore att införa ett tvång för staterna att nå en överenskommelse. Detta kan i viss mån leda till samma problematik som diskuteras ovan i stycke 3.4, om att detta inte skulle förhindra godtyckliga justeringar av internprissättningar av staterna, även om myndigheterna här har möjlighet att påverka vilka justeringar som kan ske. Detta eftersom det skulle kunna begränsa de behöriga myndigheternas möjlighet att förhandla och att det eventuellt skulle innebära att en av parterna tvingas att godta en överenskommelse som de inte skulle ha accepterat annars.<sup>167</sup> Ett sådant förfarande skulle visserligen vara tillfredställande för den skattskyldige men är det knappast, beroende på de ovanstående omständigheterna, för de berörda staterna. Min slutsats är följaktligen att det inte skulle vara lämpligt att införa ett tvång för de behöriga myndigheterna att nå en överenskommelse sinsemellan. Detta är lika naturligt som att man i intern rätt inte tvingar två parter där en rättslig tvist uppstått att lösa tvisten själva, utan att man där tillämpar rättegångsförfarandet. Detta leder till konklusionen att det, för att kunna föreskriva att en lösning av tvisten måste nås, bör finnas en möjlighet att överlämna ärendet till en oberoende tredje part.

OECD: s skattekommitté har i kommentaren till modellavtalet angett som förslag att de behöriga myndigheterna i de fall de inte själva kan nå en lösning kan söka ett rådgivande uttalande från en opartisk tredje part.<sup>168</sup> De ger som exempel att en sådan part skulle kunna vara OECD: s skattekommitté vilka har utformat modellavtalet och därmed särskilt skulle kunna ge svar på frågor rörande tolkning av avtalet. Detta anses kunna bidra till att uppnå en enhetlig tolkning av avtalet.<sup>169</sup> Dock föreskrivs det i kommentarerna att det slutgiltiga avgörandet skall ligga hos staterna.<sup>170</sup> Detta innebär med andra ord att det inte skulle finnas någon skyldighet att följa de råd som ges från den oberoende parten. På grund av betydelsen av att nå en lösning på en eventuell tvist anser jag att finns anledning att ytterligare utreda möjligheterna att ge chansen till en oberoende part att avgöra frågan. Generellt anses internationell lagstiftning tillåta tre olika sätt att lösa internationella skattekonflikter: förhandling mellan staterna eller dess behöriga myndigheter (ömsesidig överenskommelse), beslut fattade genom ett internationellt skiljedomsförfarande eller det

---

<sup>166</sup> *Lindencrona Gustaf*, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s 92.

<sup>167</sup> *Dahlberg Mattias*, Settlement of Disputes in Swedish Tax Treaty Law, i *Lang M, Züger M*, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, 2002 s. 462.

<sup>168</sup> *OECD*, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 46.

<sup>169</sup> *OECD*, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 47.

<sup>170</sup> *OECD*, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 46.

mer förfinade alternativet med en internationell skattedomstol.<sup>171</sup> En utredning om lämpligheten av de två sistnämnda möjligheterna görs i kapitlen 5 och 6.

### 4.5.3 Den skattskyldiges rättsliga ställning

#### 4.5.3.1 Är den skattskyldiges rättsliga ställning svag?

Det som föreskrivs i artikeln är endast att den skattskyldige har rätt att lägga fram ärendet för den behöriga myndigheten.<sup>172</sup> Det finns ingen bestämmelse som gör att myndigheten är skyldig att inleda förfarandet. Detta inleds först om myndigheten anser att invändningen är berättigad.<sup>173</sup> Innebörden av detta är följaktligen att den skattskyldige inte har någon rätt att förplikta den behöriga myndigheten att inleda ett förfarande angående ömsesidig överenskommelse.<sup>174</sup> Som jämförelse kan nämnas att en svensk domstol är skyldig att behandla en kärandes ansökan om rättegång, förutsatt att denne fullgjort sina förpliktelser för att ett rättegångsförfarande skall inledas.<sup>175</sup> Följden av detta anser jag vara att den skattskyldiges rättsliga ställning i sammanhanget är svag. Även OECD har uppmärksammat detta problem för fallet med vederbörlig justering.<sup>176</sup>

#### 4.5.3.2 Förslag till förändring i frågan om den skattskyldiges rättsliga ställning i förfarandet med ömsesidig överenskommelse

Som påpekats ovan kan den skattskyldiges svaga rättsliga ställning ses som en brist i förfarandet. Frågan som följer av detta är om detta är ett problem som behöver åtgärdas? Det är generellt uppskattat av de skattskyldiga att förfarandet inte är allt för formellt.<sup>177</sup> Det har emellertid angetts som förslag att den skattskyldige skulle kunna överklaga ett sådant beslut till en nationell domstol.<sup>178</sup> Vissa är dock tveksamma till förslaget. Detta skulle troligen leda till ytterligare formaliteter, vilket skulle innebära att risken är större att förfarandet tar längre tid än det gör idag.<sup>179</sup> Det är även tveksamt om detta skulle innebära att fler förfaranden med ömsesidig överenskommelse skulle inledas. Idag hör det till ovanligheterna att den behöriga myndigheten skulle neka den skattskyldiges begäran om att

---

<sup>171</sup> *Hinnekins Luc*, The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law, EC Tax Review 2, 1992, s 79.

<sup>172</sup> OECD Model Convention on Income and Capital, artikel 25 punkt 1. Se även stycke 4.2.2.

<sup>173</sup> OECD Model Convention on Income and Capital, artikel 25 punkt 1. Se även stycke 4.2.4.

<sup>174</sup> *Runge R Berndt*, Mutual Agreement Procedures and the Role of the taxpayer, International Transfer Pricing Journal, January/February 2002, s 17.

<sup>175</sup> *Heuman Lars*, Process och Straffrätt: för juridisk översikt kurs, 1999, s 27.

<sup>176</sup> *OECD*, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 29.

<sup>177</sup> *Runge R Berndt*, Mutual Agreement Procedures and the Role of the taxpayer, January/February 2002, International Transfer Pricing Journal, s 17.

<sup>178</sup> *Koch Karl*, General Report, *Cabiers de droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law: Mutual agreement – procedure and practise, Volume LXVIa, 1981, s 122.

<sup>179</sup> *Koch Karl*, General Report, *Cabiers de droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law: Mutual agreement – procedure and practise, Volume LXVIa, 1981, s 123.

inleda förfarandet när det inte finns mycket starka skäl för det.<sup>180</sup> Det har visat sig att bristen på formaliteter i vissa fall kan leda till att den behöriga myndigheten tar upp fall där de annars inte skulle ha inlett ett förfarande där den skattskyldige exempelvis inte tillhandahållit tillräcklig information.<sup>181</sup> Risken är snarare att den behöriga myndigheten skulle tvingas till att inleda förfaranden där detta inte skulle vara till någon praktisk nytta.<sup>182</sup> Detta anser jag innebära att den skattskyldiges rättsliga ställning inte skulle förbättras genom att göra förfarandet mer formellt än det är idag. Risken är snarare att förfarandet skulle bli allt för byråkratiskt och därmed fördröja förfarandet ytterligare.

## 4.6 Sammanfattande kommentarer

Ömsesidig överenskommelse är ett förfarande som kan tillämpas vid tvist som uppkommer till följd av dubbelbeskattningsavtalet. Bestämmelserna i denna artikel har noggrant analyserats. Sett från perspektivet med vederbörlig justering så har tre olika eventuella brister behandlats. Dessa var avsaknaden av tidsgräns för förfarandet och den skattskyldiges svaga rättsliga ställning. Dessutom det faktum att de behöriga myndigheterna inte har någon skyldighet att nå en överenskommelse. Från detta har slutsatsen dragits att dessa bestämmelser bör förändras i fråga om tidsgräns för förfarandet och skyldighet att nå en överenskommelse. Dock har konklusionen dragits att en förändring av den skattskyldiges ställning inte skulle innebära en förbättring av artikeln.

Som förslag till tidsgräns för de behöriga myndigheterna har angetts att en lämplig tidsgräns vore två år, vilket bör ses som en maxgräns. Angående skyldighet att nå en lösning på tvisten är slutsatsen att myndigheterna sinsemellan inte skall vara tvingade till en sådan. Dock anses det vara av intresse att utreda om en oberoende part skulle kunna ge ett slutgiltigt avgörande i frågan. Detta behandlas i kapitel 5 och 6.

---

<sup>180</sup> I Tyskland är det bara i ett fåtal fall under de senaste 30 åren som den behöriga myndigheten har nekat att inleda förfarandet. *Runge R Berndt*, Mutual Agreement Procedures and the Role of the taxpayer, January/February 2002, *International Transfer Pricing Journal*, s 17. Även i Sverige är det ovanligt att den behöriga myndigheten nekar den skattskyldiges begäran om att inleda förfarandet. *Francke J, Lindencrona G, Mattsson N, Cahiers de droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law: Mutual agreement – procedure and practise, Volume LXVIa, 1981, s 378.

<sup>181</sup> *Francke J, Lindencrona G, Mattsson N, Cahiers de droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law: Mutual agreement – procedure and practise, Volume LXVIa, 1981, s 378.

<sup>182</sup> *Koch Karl*, General Report, *Cahiers de droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law: Mutual agreement – procedure and practise, Volume LXVIa, 1981, s 123.



## 5 Lösning av tvist vid ömsesidig överenskommelse genom nyttjande av skiljenämnd

### 5.1 Inledning

I detta kapitel kommer skiljeförfarande som möjlig lösning av tvist som uppkommit på grund av justeringar av internprissättningar att behandlas. För att förstå vad ett skiljeförfarande är görs inledningsvis en kortfattad beskrivning av begreppet. Efter det behandlas frågan om behovet av skiljeförfarande för de inblandade parterna. Jag ger sedan ett förslag på hur jag anser att ett skiljeförfarande bäst skulle kunna tillämpas för att lösa de uppkomna tvisterna. Genom att väga för och nackdelar mot varandra är målsättningen att i slutänden komma fram till om tillämpandet av skiljeförfarande skulle innebära en förbättring av gällande rätt.

### 5.2 Hur fungerar ett skiljeförfarande?

Till grund för ett skiljeförfarande ligger vanligtvis ett skiljeavtal vilket kan definieras som ett civilrättsligt avtal med vissa processuella verkningar.<sup>183</sup> Ett skiljeförfarande kan dock i vissa fall grundas på en författningsbestämmelse.<sup>184</sup> Användningen av ett skiljeförfarande innebär att parterna tillämpar ett separat förfaringsätt vid sidan av domstolsprocessen. Syftet med ett skiljeförfarande är att avgörandet av en rättslig tvist skall kunna göras genom särskilda så kallade skiljemän, i stället för genom domstol. Det är vanligt att parterna själva utser skiljemän.<sup>185</sup>

Fördelarna med ett skiljeförfarande anses i allmänhet vara att det är ett snabbt förfaringsätt och att det finns möjlighet att hemlighålla beslutet. Dessutom anses det vara till fördel att parterna själva kan påverka vem eller vilka som skall avgöra tvisten. Det framhålls även att ett skiljeförfarande rent processmässigt är ett smidigare förfaringsätt än en domstolsförhandling eftersom skiljemännen inte är bundna av de bestämmelser som måste följas i en rättegång. Nackdelarna anses vara att ett skiljeförfarande kan bli mycket kostsamt och att det inte utlovar en rättssäker prövning. Anledningen till att det finns en risk för att parterna inte får en rättssäker prövning är att skiljeförfarandet är ett eninstansförfarande. Detta är visserligen en fördel i fråga om snabbheten men det går inte att utesluta att skiljemännen gör en materiellt felaktig bedömning, oavsett hur kunniga dessa är.<sup>186</sup>

---

<sup>183</sup> Cars Thorsten, Lagen om skiljeförfarande en kommentar, 2001, s 20.

<sup>184</sup> Kvarn J, Olsson B, Lagen om skiljeförfarande en kommentar, 2000, s 28.

<sup>185</sup> Kvarn J, Olsson B, Tvistlösning genom skiljeförfarande - En presentation av den nya lagen om skiljeförfarande, 1999, s 31-35.

<sup>186</sup> Kvarn J, Olsson B, Tvistlösning genom skiljeförfarande - En presentation av den nya lagen om skiljeförfarande, 1999, s 84.

## 5.3 Finns det ett behov av ett skiljeförfarande på området?

### 5.3.1 Behovet från den skattskyldiges synvinkel

Varför finns det ett behov av skiljeförfarande för att lösa tvister om vederbörliga justeringar som uppkommer till följd av dubbelbeskattningsavtal? Från den skattskyldiges perspektiv är svaret tydligt. Det ger en extra möjlighet att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning utfall att de behöriga myndigheterna inte kommer överens. Det finns alltid en underliggande rädsla hos den skattskyldige att komma i kläm när de behöriga myndigheterna i de båda staterna har flera tvister att lösa samtidigt. Dessutom skulle den skattskyldige befinna sig i en ständig osäkerhet under en lång period om denne inte kan vara säker på att en slutlig lösning av tvisten uppnås.<sup>187</sup> Följaktligen är det av stort intresse att ett skiljeförfarande nyttjas för att lösa tvisten från den skattskyldiges perspektiv.

### 5.3.2 Behovet från de behöriga myndigheternas synvinkel

Vilket är då intresset för de behöriga myndigheterna att nyttja ett skiljeförfarande för att lösa sådana tvister? Till att börja med så är dessa representanter för de skattskyldiga och ska följaktligen försöka förhindra att deras internationella investeringar och transaktioner störs genom olämplig beskattning.<sup>188</sup> Det kan dock även vara i myndigheternas eget intresse att ett skiljeförfarande används. När stater exempelvis tillämpar avräkningsmetoden för att eliminera dubbelbeskattning kan en felaktigt beräknad beskattning i den andra staten direkt minska den första statens beskattningsinkomster.<sup>189</sup> Därför anser jag att även att det är i den behöriga myndighetens intresse att ett skiljeförfarande tillämpas.

## 5.4 Befintliga regler om eliminering av dubbelbeskattning genom skiljeförfarande

Det är idag ovanligt att det finns bestämmelser om eliminering av dubbelbeskattning genom skiljeförfarande mellan staterna. Två exempel som gäller i Sverige där det finns sådana bestämmelser, och därmed är av intresse i sammanhanget, är konventionen om skiljeförfarande vid internprissättningar och dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland.

---

<sup>187</sup> *Tillinghast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 91.

<sup>188</sup> *Tillinghast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 91.

<sup>189</sup> Avräkningsmetoden innebär i princip att den utländska skatten avräknas från den svenska skatten. För en utförligare förklaring av avräkningsmetoden se exempelvis *Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg Ch*, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2005, s 526-530.

## 5.4.1 Konvention om skiljeförfarande vid internprissättningar

### 5.4.1.1 Syfte och tillämpning av konventionen om skiljeförfarande vid internprissättningar

Den europeiska ekonomiska gemenskapen antog i juli 1990 en konvention om avgöranden i vissa fall av skiljenämnd vid tvister om internprissättning.<sup>190</sup> Syftet med konventionen var att eliminera dubbelbeskattningen som uppkommit genom justering av vinster i företag med intressegemenskap med säte i olika medlemsstater genom ett säkrare förfarande än tidigare.<sup>191</sup> Syftet med konventionen är att fungera som ett tvångsmedel för de berörda myndigheterna att nå en överenskommelse om eliminering av ekonomisk dubbelbeskattning. Konventionen kan ses som en direkt följd av artikel 293 i EG-fördraget som stadgar att EU:s medlemsstater är skyldiga att ingå förhandlingar med varandra för att i största möjliga mån undvika dubbelbeskattning inom unionen.

Konventionen trädde i kraft den 31 december 1994, med en giltighetstid på fem år. Det fanns i konventionen en möjlighet för de behöriga myndigheterna att förlänga konventionens giltighetstid med ytterligare fem år,<sup>192</sup> men så blev inte fallet. Istället träffade staterna ett avtal om att förlänga konventionens giltighetstid med fem år.<sup>193</sup> Problemet var att avtalet var tvunget att ratificeras av alla stater innan det i själva verket förlängdes.<sup>194</sup> Det dröjde ända till den 23 april 2004 innan alla de dåvarande 15 medlemsstaterna hade ratificerat tilläggsbestämmelserna om ikraftträdande och konventionen åter kunde börja gälla.<sup>195</sup> I Sverige trädde konventionen i kraft den 1 november 2004.<sup>196</sup> Konventionen har retroaktiv verkan från och med den 1 januari 2000. De stater som blev medlemmar i EU den 1 maj 2004 skall på uppmaning från EU ratificera konventionen så snart som möjligt. I väntan på att de övriga medlemsstaterna skall ratificera konventionen gäller den bilateralt mellan de stater som redan har ratificerat den. Detta innebär att konventionen är delvis tillämplig även om ratificeringen av övriga stater kan dra ut på tiden. I fortsättningen kommer avtalet automatisk bli förlängt om inte någon stat anmäler att man inte vill förlänga eller att man vill genomföra en ändring innan en ny period har börjat.<sup>197</sup>

Denna konvention är endast tillämplig på företag vars vinst blir dubbelbeskattad, eller kan förväntas bli det, och den gäller även endast vissa skatter som finns förtecknade i konventionen.<sup>198</sup> Bestämmelserna om hur prissättningen mellan närstående företag bygger

---

<sup>190</sup> Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (Arbitration Convention).

<sup>191</sup> Arbitration Convention, artikel 1.

<sup>192</sup> Arbitration Convention, artikel 20.

<sup>193</sup> Konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (1999:1211).

<sup>194</sup> Arbitration Convention, artikel 18.

<sup>195</sup> COM (2004) 297 final of 23 April 2004.

<sup>196</sup> Förordning (2004:744) om ikraftträdande av lagen (1999:1211) om konventionen av undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.

<sup>197</sup> Lag (2003:760) om ändring i lagen (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.

<sup>198</sup> Arbitration Convention, artikel 1 och 2.

likt den svenska korrigeringsregeln och artikel 9 punkt 1 i OECD: s modellavtal på armlängdsprincipen, och artikel 4 punkt 1 i konventionen är näst intill identisk med dessa bestämmelser.<sup>199</sup> Berörd myndighet skall, om den avser att göra en prisjustering meddela det företag som berörs av detta.<sup>200</sup> Företaget har då möjlighet att presentera sitt fall för den behöriga myndigheten som har till uppgift att söka en lösning för att undanröja dubbelbeskattning.

Det är inte konventionens syfte att ersätta tillvägagångssättet vid ömsesidig överenskommelse genom skiljeförfarande, utan att det skall utgöra ett komplement till denna metod.<sup>201</sup> Förfarandet om ömsesidig överenskommelse i konventionens artikel 6 är även den uppbyggd som motsvarande artikel 25 i OECD: s modellavtal.<sup>202</sup> Det som väsentligt skiljer bestämmelserna åt är att de behöriga myndigheterna enligt konventionen har en begränsad tid om två år för att nå en överenskommelse efter det att de fått fallet presenterat för sig. Om detta inte sker skall en rådgivande kommitté bildas med uppgift att ge sin åsikt om hur dubbelbeskattningen skall undanröjas.<sup>203</sup>

Innan kommittén fattar ett beslut har företagen rätt att lägga fram allt det material som de anser vara till nytta för kommittén när de fattar sitt beslut. De är även skyldiga att lämna upplysningar, bevismaterial och handlingar om kommittén begär det. Denna skyldighet gäller även för de berörda myndigheterna om det inte är i strid med inhemsk rätt eller om det kan äventyra den inhemska rättsordningen. Företaget har även rätt att närvara själva eller genom ombud inför kommittén. Om kommittén begär att företagen skall närvara övergår denna rättighet till en skyldighet.<sup>204</sup>

Efter det att kommittén fått ärendet hänskjutet till sig har de sex månader på sig att avge sitt yttrande. Beslutet skall tas med enkel majoritet och grundas på armlängdsprincipen uttryckt enligt artikel 4 i konventionen.<sup>205</sup> Eftersom kommitténs beslut är ett förslag kan de behöriga myndigheterna träffa en ömsesidig överenskommelse som avviker ifrån yttrandet. Detta måste i så fall ske inom sex månader och det beslut som nås måste även det grundas på artikel 4 i konventionen. Det finns inga hinder mot att det beslut som slutligen nås offentliggörs så länge som de berörda företagen och myndigheterna samtyckt till detta.<sup>206</sup>

#### **5.4.1.2      Analys och kommentar av konventionen om skiljeförfarande vid internprissättningar**

En omständighet som är anmärkningsvärd med konventionen är att det inte krävs ett underliggande dubbelbeskattningsavtal för att kunna inleda ett skiljeförfarande. De flesta av

---

<sup>199</sup> För en beskrivning av utformningen av armlängdsprincipen se stycke 2.3.1.

<sup>200</sup> Arbitration Convention, artikel 5.

<sup>201</sup> Arbitration Convention, artikel 7.

<sup>202</sup> För en beskrivning av utformningen av förfarandet med ömsesidig överenskommelse i artikel 25 i OECD: s modellavtal se kapitel 4.

<sup>203</sup> Arbitration Convention, artikel 7.

<sup>204</sup> Arbitration Convention, artikel 10.

<sup>205</sup> Arbitration Convention, artikel 11.

<sup>206</sup> Arbitration Convention, artikel 12.

EU: s medlemsstater har träffat bilaterala dubbelbeskattningsavtal med varandra. Det intressanta med konventionen är dock att den gäller multilateralt mellan alla medlemsstater. Följaktligen gäller konventionen mellan de stater inom EU som har implementerat konventionen trots att de inte infört sådana bestämmelser i de bilaterala dubbelbeskattningsavtalen. Detta gör konventionen unik eftersom det idag inte finns exempel på bestämmelser som omfattar ett så stort antal stater, rörande eliminering av ekonomisk dubbelbeskattning genom skiljeförfarande.

Det faktum att konventionen inte är införd som ett direktiv för staterna anses innebära att den ligger utanför EG-domstolens rättskipningsområde. Detta innebär även att Europeiska Kommissionens möjligheter att inleda en process mot en stat på grund utav överträdelser av konventionen är utesluten.<sup>207</sup> Jag anser att detta försvagar konventionens genomslagskraft, vilket även kan vara anledningen till att det idag inte finns några exempel på när skiljeförfarande har tillämpats till följd utav bestämmelserna i konventionen. Dock anser jag att det finns en större möjlighet att uppnå ett beslut genom skiljeförfarande för parterna utifrån bestämmelserna i konventionen än genom majoriteten av de dubbelbeskattningsavtal där det finns liknande bestämmelser om att använda skiljeförfarande för att lösa tvister avseende ekonomisk dubbelbeskattning. Anledningen till detta anser jag vara att det i konventionen finns en tidsgräns för staterna på två år inom vilka de måste uppnå en ömsesidig överenskommelse, annars skall tvisten överlämnas till en rådgivande kommitté.<sup>208</sup> Kommitténs yttrande är visserligen inte bindande för staterna men de behöriga myndigheterna är dock fortfarande skyldiga att nå en lösning av tvisten.<sup>209</sup>

Utifrån det som redogjorts för ovan anser jag att de två, som jag ser det, största bristerna i förfarandet med ömsesidig överenskommelse, bristen på tidsgräns och skyldigheten att nå en lösning på tvisten,<sup>210</sup> är avhjälpta genom bestämmelserna i konventionen. Det som gör att jag inte anser att problemställningen i uppsatsen är löst genom detta är konventionens tillämpningsområde. Konventionen är, som antytts ovan,<sup>211</sup> begränsad till EU: s medlemsstater såsom stadgas i artikel 227 i EG-fördraget. Detta medför att konventionen inte är tillämplig i de fall där multinationella företag genomför transaktioner där en icke-medlemsstat är inblandad. Således är min slutsats att konventionen visserligen är ett steg i rätt riktning för elimineringen av ekonomisk dubbelbeskattning till följd av justeringar av interna prissättningar. Dock finns det ett behov av bestämmelser om detta som kan appliceras även utanför konventionens tillämpningsområde.

#### **5.4.2 Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland**

Sverige och Tyskland slöt i juli 1992 ett nytt dubbelbeskattningsavtal<sup>212</sup> som trädde i kraft den 1 november 1994.<sup>213</sup> I detta avtal ges länderna möjligheten att komma överens om att

---

<sup>207</sup> Markham Michelle, *The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration*, Intertax 2, 2005, s 70.

<sup>208</sup> Jämför exempelvis med dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland, se stycke 5.4.2.

<sup>209</sup> Se stycke 5.4.1.1 se även stycke 5.6.4 för en utförligare redogörelse av fördelarna och nackdelarna med detta alternativ.

<sup>210</sup> Se stycke 4.5.1. och stycke 4.5.2.

<sup>211</sup> Se stycke 5.4.1.1.

<sup>212</sup> Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland.

tillsätta en skiljenämnd för att kunna lösa en tvist. Den bestämmelse om skiljeförfarande som finns i det svensk-tyska dubbelbeskattningsavtalet är för närvarande (maj 2005) den enda i sitt slag inom svensk dubbelbeskattningsavtalsrätt.<sup>214</sup>

I dubbelbeskattningsavtalet finns i artikel 9 punkt 2, 40 och 41 punkterna 1-2 bestämmelser som i stort överensstämmer med de rekommendationer om vederbörlig justering och ömsesidig överenskommelse som finns i OECD: s modellavtal. Enligt artikel 41 punkt 3 ges dock möjligheten för de behöriga myndigheterna i staterna att uppdra åt ett fristående organ att ge ett expertutlåtande i ärenden som de förelägger detta organ likt det förslag som OECD: s skattekommitté givit i kommentaren till modellavtalet.<sup>215</sup> Det finns ingen närmare beskrivning på vilket organ som skall avge detta utlåtande utan det måste anses vara öppet för de behöriga myndigheterna att välja vilket organ de anser vara lämpligast själva. Det utlåtande som det fristående organet kommer fram till bör heller inte anses vara bindande för staterna utan endast som en möjlig lösning av tvisten. I punkt fyra stadgas att om förfarandet avser ett särskilt ärende skall dessa personer som berörs av ärendet höras. Dessutom har de rätt att framställa sina egna yrkanden.

Den bestämmelse som finns i artikel 41 punkt 5 är unik för ett svenskt dubbelbeskattningsavtal. Punkten ger den skattskyldige ett ännu mer långtgående skydd. Först påpekas att folkrättsliga tvister kan lösas genom tillämpning av bestämmelserna i kapitel I, II och IV i Europakonventionen den 29 april 1957 om fredlig lösning av tvister som både Sverige och Tyskland har ratificerat.<sup>216</sup> Dock föreskrivs att staterna, som ett alternativ, har möjlighet att komma överens om att tillsätta en skiljenämnd för att lösa tvisten. Som det är stadgat i artikeln måste båda staterna vara överens om att tillämpa skiljemannaförfarande för att detta tillvägagångssätt skall bli aktuellt. Skiljenämndens beslut skall vara bindande för staterna. Nämndens beslut skall grundas på de fördrag som finns mellan de avtalslutande staterna gällande fördrag och allmän folkrätt. Det är ej tillåtet att fatta ett beslut ”ex aequo et bono”<sup>217</sup>. Avslutningsvis påpekas att så länge inte enighet har nåtts om att vädja till skiljenämnd och om dess sammansättning eller förfaranderegler, är vardera staten oförhindrad att förfara enligt bestämmelserna i Europakonventionen.

Bestämmelsen om tillämpandet av skiljeförfarande bör endast användas vid enskilda fall. Dock skall bestämmelsen i punkt 3 kunna användas, förutom i enskilda fall, även för att avge ett expertutlåtande vid allmän tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet. Möjligheten till att använda ett skiljemannaförfarande för att lösa en tvist till följd av dubbelbeskattningsavtalet mellan staterna har ännu inte praktiskt utnyttjats av staterna.<sup>218</sup>

---

<sup>213</sup> Förordning (1994:1300) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland.

<sup>214</sup> *Bergqvist Stefan*, Skattejurist vid Skatteverket och OECD: s kontaktperson på Skatteverket i Sverige vid ömsesidiga överenskommelser, 2005-04-29.

<sup>215</sup> Se stycke 4.5.2.2.

<sup>216</sup> *Mattsson Nils*, Skiljedomsförfarande i internationella skattetvister. Vad har hänt under de senaste 20 åren?, Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s 265.

<sup>217</sup> Efter rätt och bildlighet.

<sup>218</sup> *Stefan Bergqvist*, Skattejurist vid Skatteverket och OECD: s kontaktperson på Skatteverket i Sverige vid ömsesidiga överenskommelser, 2005-04-29.

## 5.5 Blir fler tvister lösta om ett skiljeförfarande tillämpas?

Skiljeförfarande nämns i kommentaren till modellavtalet som ett möjligt alternativ till lösning av en uppkommen tvist mellan staterna.<sup>219</sup> Det har införlivats i flera bilaterala dubbelbeskattningsavtal och även Sverige har i ett fall med en sådan bestämmelse i ett avtal.<sup>220</sup> Det är även det vanligast förekommande alternativet till lösning av tvisten i doktrinen och förslag på skiljeförfarande i internationella skattefrågor kan hittas så långt tillbaka som till 1800-talet.<sup>221</sup> Ett av de mer utförliga förslag som har getts på området kommer ifrån Lindencrona och Mattsson som 1981 gav ut boken *Arbitration in Taxation*.<sup>222</sup>

Det finns inget självklart svar på om fler tvister som uppkommit genom justeringar av internprissättningar skulle lösas om skiljeförfarande skulle tillämpas som ett alternativ till ömsesidig överenskommelse. Det beror sannolikt på hur bestämmelserna för detta utformas. Om bestämmelserna är för generella och det exempelvis inte ges närmare föreskrifter för när skiljeförfarande skall tillämpas, vem som skall ha rätten att initiera förfarandet och om skiljenämndens beslut skall vara bindande för parterna kan en bestämmelse om ett skiljeförfarande bli verkningslös. Dock får man ta under övervägande att om bestämmelserna är för strikta kommer staterna ha svårare att acceptera ett skiljeförfarande. I det följande kommer jag undersöka hur bestämmelserna angående skiljeförfarande bör utformas i dubbelbeskattningsavtalet för att det skall ha största möjliga verkan, samtidigt som det kan accepteras av de berörda staterna.

## 5.6 Analys av hur bestämmelserna om skiljeförfarande bör utformas för att uppnå största möjliga verkan

Analysen i denna del är utformad som rekommendationer för hur staterna bör utforma bestämmelserna om skiljeförfarande i dubbelbeskattningsavtalen, likt OECD:s modellavtal. Syftet är att de förslag som ges skall kunna tillämpas av alla stater samtidigt som det ger ett resultat som är acceptabelt för den skattskyldige.

### 5.6.1 När bör ett skiljeförfarande bli aktuellt och hur bör formen för en sådan bestämmelse vara?

Om två länder bestämmer sig för att tillämpa skiljeförfarande för att lösa en tvist som rör dubbelbeskattningsavtalet är frågan på vilket stadium som det kan bli aktuellt att använda. Utgångspunkten är att detta kan ske vid två olika tillfällen. Antingen kan skiljeförfarandet ersätta förfarandet med ömsesidig överenskommelse helt och hållet eller så kan det utgöra ett komplement till förfarandet och tillämpas i de fall då en ömsesidig överenskommelse inte kan nås.

---

<sup>219</sup> OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital, Artikel 25, st 48.

<sup>220</sup> Se stycke 5.3.1.

<sup>221</sup> Se exempelvis *Garelli Alessandro*, *Il Diritto Internazionale Tributario*, 1899.

<sup>222</sup> *Lindencrona G, Mattsson N*, *Arbitration in Taxation*, 1981.

### **5.6.1.1 Skall ett skiljeförfarande ersätta förfarandet med ömsesidig överenskommelse?**

I det fall att ett skiljeförfarande skulle ersätta tillvägagångssättet med ömsesidig överenskommelse skulle förfaringsättet för att lösa en tvist bli mycket annorlunda. Detta skulle innebära att så snart det uppstår en tvist till följd av en justering av prissättningen på en intern transaktion som gjorts av ett land, och denna justering grundar sig på en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal skall denna tvist lösas genom skiljeförfarande. Detta skulle inte ge staterna någon möjlighet att förhandla med varandra i syfte att lösa tvisten.

Fördelarna med att omgående utnyttja skiljeförfarande är att det skulle innebära en snabb lösning av tvisten vilket naturligtvis är önskvärt för alla parter. Det ger dessutom en säkerhet för parterna att en lösning kommer att nås. Dock bör de negativa effekterna som kommer av detta vägas in i sammanhanget. För de båda länderna ges som sagt ingen möjlighet att lösa tvisten sinsemellan, vilket gör att länderna har väldigt små möjligheter att påverka utgången av tvisten. Då förfarandet kan leda till förlorade skatteintäkter för staterna är detta med största sannolikhet inte önskvärt för de båda länderna, eftersom det finns en allmän ovilja hos staterna att ge upp sin suveränitet på skatteområdet. Dessutom skulle kostnaderna kunna bli onödigt stora då en överenskommelse mellan länderna, i en del fall, skulle kunna nås utan större svårigheter.

### **5.6.1.2 Skall ett skiljeförfarande fungera som ett komplement till ömsesidig överenskommelse?**

Det andra alternativet är att utnyttja ett skiljeförfarande i de fall då de båda staterna trots förhandlingar inte kan nå en ömsesidig överenskommelse. Förfarandet skulle följaktligen indelas i två faser. Den första fasen då staterna förhandlar med varandra för att uppnå en ömsesidig överenskommelse. Utifall att en sådan överenskommelse inte nås initieras den andra fasen i och med att skiljeförfarandet inleds. Skiljeförfarandet skulle alltså fungera som en sista utväg och en säkerhet för parterna att nå en slutlig lösning på tvisten.

Fördelarna med detta alternativ är att länderna först ges möjlighet att komma överens. Det kan även vara en påtryckning för staterna att nå en överenskommelse. Om de vet att i det fall de inte själva når en lösning på problemet, så kommer de ha en mindre möjlighet att påverka den slutliga utgången av tvisten. Det finns dessutom goda chanser att staterna kan tänka sig att acceptera ett sådant förslag. Detta eftersom de här ges möjligheten att själva avgöra tvisten. En nackdel är att detta tillvägagångssätt skulle ta längre tid än om ett skiljeförfarande skulle inledas direkt. Detta eftersom ett eventuellt skiljeförfarande inte inleds före förfarandet med ömsesidig överenskommelse har misslyckats.

### **5.6.1.3 Sammanfattande slutsatser av när ett skiljeförfarande bör bli aktuellt**

Om man väger de ovanstående alternativen mot varandra anser jag att ett skiljeförfarande bör användas som ett komplement till ömsesidig överenskommelse, även om ett tillvägagångssätt där skiljeförfarandet ersätter ömsesidig överenskommelse antagligen skulle ge en snabbare lösning av tvisten. Detta eftersom länderna troligen skulle vara mycket motvilliga till att förlora sitt inflytande till att påverka utgången av tvisten och därmed göra utgången mycket osäker för länderna. Det skulle leda till att ett sådant förslag skulle möta mycket motstånd från de berörda länderna och därmed bli mycket svårt att genomföra jämfört med om det användes som ett komplement till ömsesidig överenskommelse.



Bestämmelserna om skiljeförfarandet bör införas i en separat artikel i anslutning till artikeln där föreskrifterna om ömsesidig överenskommelse finns. Där det föreskrivs att förfarandet skall tillämpas först när försöken till att lösa tvisten direkt mellan länderna misslyckats. Detta skulle medföra att skiljeförfarandet ytterligare utvecklar bestämmelserna om ömsesidig överenskommelse. Föreskrifterna om skiljeförfarande bör alltså vara skriftliga och införda i dubbelbeskattningsavtalet. Anledningen till detta formkrav är att det internationellt ofta uppställs ett krav på skriftlighet för skiljeavtal.<sup>223</sup> Dessutom bör det vara skriftligt så att utformningen av skiljeförfarandet är tydligt uttryckt för staterna.

I de dubbelbeskattningsavtal där möjligheten att använda sig av ett skiljeförfarande har utnyttjats av staterna har det vanligtvis förts in som en separat punkt på det sätt som beskrivits ovan. Som exempel kan ses dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland.<sup>224</sup> Detta är även den allmänna åsikten i doktrinen.<sup>225</sup>

## 5.6.2 Vem bör ha rätt att initiera ett skiljeförfarande?

Frågan vem som har rätt att initiera ett skiljeförfarande är väsentlig eftersom det i stor grad avgör hur många tvister som kommer att avgöras genom detta förfarande. När det gäller ömsesidig överenskommelse kan den skattskyldige själv initiera att en förhandling inleds.<sup>226</sup> Även de båda behöriga myndigheterna i de olika staterna har den möjligheten.<sup>227</sup> Frågan är dock vilka som skall ha möjlighet att ta initiativ till att ett skiljeförfarande inleds. Även i denna fråga finns det olika alternativ. Exempelvis skulle förfarandet kunna inledas av den skattskyldige utan möjlighet för de behöriga myndigheterna att förhindra detta. Man kan även tänka sig att endast de behöriga myndigheterna skulle ha denna rätt. Alternativt skulle förfarandet kunna inledas av både den skattskyldige och de behöriga myndigheterna.

### 5.6.2.1 Bör endast den skattskyldige ha rätt att initiera ett skiljeförfarande?

Man kan tänka sig två olika varianter på hur den skattskyldige skulle kunna initiera ett skiljeförfarande. Antingen genom att denne, om en överenskommelse inte nåtts av staterna, inom en viss tid skulle kunna välja att få frågan avgjord av en skiljenämnd. I dubbelbeskattningsavtalet mellan Österrike och Tyskland har en sådan bestämmelse tillämpats.<sup>228</sup> Där är staterna förpliktigade att vända sig till EG-domstolen för ett slutligt avgörande av tvisten om en överenskommelse inte nåtts inom tre år. Dock måste den skattskyldige ge sitt medgivande därtill. Det andra alternativet är att frågan automatiskt hänskjuts till en skiljenämnd om ingen lösning av tvisten har nåtts inom en bestämd tid.

---

<sup>223</sup> *Kvart J, Olsson B*, Tvistlösning genom skiljeförfarande - En presentation av den nya lagen om skiljeförfarande, 1999, s 47. Dock finns inget formkrav enligt lagen (1999:116) om skiljeförfarande enligt svensk intern rätt.

<sup>224</sup> Se stycke 5.4.1.

<sup>225</sup> Se exempelvis *Lindencrona G, Mattsson N*, Arbitration in Taxation, 1981; *Bricker Michael P*, Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?, *Intertax* 3, 1998, s 105.

<sup>226</sup> OECD Model Convention on Income and Capital, artikel 25 punkt 1. Se även stycke 4.2.2.

<sup>227</sup> OECD Model Convention on Income and Capital, artikel 25 punkt 3. Se även stycke 4.3.

<sup>228</sup> Convention between the Republic of Austria and the Federal Republic of Germany for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital and to trade tax and land tax.

Därmed skulle den skattskyldige indirekt ha initierat skiljeförfarandet redan då denne begärt rättelse av behörig myndighet.

Det troliga är att dessa två alternativ inte skulle innebära någon praktisk skillnad. Detta eftersom om den skattskyldige väl har begärt rättelse av behörig myndighet är det sannolikt att denne även vill att ett utomstående organ avgör tvisten om en lösning inte kan nås genom en ömsesidig överenskommelse. Det troliga är därmed att alla tvister skulle lösas om den skattskyldige själv fick möjligheten att inleda ett skiljeförfarande direkt eller indirekt.

### **5.6.2.2 Bör endast de behöriga myndigheterna ha rätt att initiera ett skiljeförfarande?**

I det fall att endast de berörda staterna har möjlighet att hänskjuta frågan till en skiljenämnd finns det även här olika alternativ. Antingen att båda stater måste vara överens om att tillämpa ett skiljeförfarande eller att det vore tillräckligt med att endast den ena staten vill inleda förfarandet. Om båda stater måste vara överens om att ett skiljeförfarande skall tillämpas skulle det innebära att staterna har vetorätt i detta hänseende. Detta för med sig att ett land som inte önskar hänskjuta ärendet till en skiljenämnd, på grund av att de till exempel då skulle kunna förlora skatteintäkter, på ett enkelt sätt kan förhindra detta. Detta anser jag medföra att en bestämmelse om skiljeförfarande skulle förlora sitt syfte, då det finns goda skäl att anta att någon av staterna motsätter sig en ändring av sin beskattning på den skattskyldige om en överenskommelse inte nåtts innan det blir aktuellt med ett skiljeförfarande. Det faktum att det än idag inte finns några kända fall där skiljeförfarande tillämpats till följd av ett dubbelbeskattningsavtal, varken i Sverige<sup>229</sup> eller utifrån min kännedom av andra stater, anser jag påvisa detta.<sup>230</sup> Dubbelbeskattningsavtalen mellan Sverige och Tyskland<sup>231</sup> respektive mellan Tyskland och USA<sup>232</sup>, där det finns en möjlighet att hänskjuta ärendet till skiljenämnd, är exempel på när en sådan vetorätt har getts.

Den möjligheten att endast en stat skulle kunna hänskjuta ärendet till en skiljenämnd skulle innebära en stor skillnad jämfört med om båda staterna måste vara överens. I och med detta skulle staterna förlora sin vetorätt mot ett skiljeförfarande. Detta medför att en stat, som befarar att en överenskommelse inte kommer att nås eller att den andra staten inte i tillräckligt stor grad medverkar till att uppnå en överenskommelse, kan hänskjuta ärendet till en skiljenämnd. I det förslag som Lindencrona och Mattsson gav, om att komplettera ömsesidig överenskommelse med ett skiljeförfarande, ansåg de att det skulle räcka med att endast en av staterna önskade att tvisten slutgiltigt skulle avgöras av en skiljenämnd.<sup>233</sup> Detta skulle medföra att det finns en större möjlighet för att en lösning av tvisten skall uppnås.

---

<sup>229</sup> Se stycke 5.3.1.

<sup>230</sup> Denna åsikt stöds även av exempelvis *Bricker Michael P*, *Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?*, *Intertax* 3, 1998, s 104.

<sup>231</sup> Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland.

<sup>232</sup> Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital and to certain other taxes.

<sup>233</sup> *Lindencrona G, Mattsson N*, *Arbitration in taxation*, 1981, s 71.

### 5.6.2.3 Sammanfattande slutsatser av rätten att initiera ett skiljeförfarande

Av de valmöjligheter som utretts ovan anser jag att alternativet där båda staterna måste vara överens är det som skulle ge sämst resultat. Som jag påvisat är det troligt att någon av staterna, i merparten av fallen, skulle motsätta sig ett skiljeförfarande och därmed förhindra att en lösning av tvisten nås.<sup>234</sup>

Detta lämnar alternativen med att den skattskyldige skulle få besluta om tvisten skall avgöras genom skiljeförfarande, eller om det bör hänskjutas dit på initiativ från en av de berörda staterna. Målet är att i så många fall som möjligt nå en lösning på tvisten. Som det visats ovan är det sannolikt att de flesta tvister skulle lösas om den skattskyldige är den som avgör om tvisten skall avgöras genom skiljeförfarande. Med den utgångspunkten i åtanke borde det vara det bästa alternativet. Denna slutsats drog även Lindencrona och Mattsson i sitt förslag.<sup>235</sup> Trots detta ansåg de att det var staterna som skulle få avgöra frågan. Detta eftersom de trodde att det skulle vara svårt för staterna att acceptera ett skiljeförfarande, om det var de skattskyldiga som avgjorde om förfarandet skulle tillämpas. Deras resonemang bör naturligtvis övervägas. Dock tror jag att sedan de gav sitt förslag har inställningen hos flera länder, till att lösa en tvist som har sin grund i ett dubbelbeskattningsavtal genom skiljeförfarande, förändrats. Dubbelbeskattningsavtalet mellan Österrike och Tyskland visar att vissa länder redan är beredda på att inte själva vara de som bestämmer om förfarandet skall användas. Dessutom ansluter jag mig till Wickham och Keresters åsikt att utifrån den skattskyldiges perspektiv måste ett skiljeförfarande utformas som en obligatorisk tvingande förpliktelse, som inte är beroende av de behöriga myndigheternas medgivande. Annars kommer den skattskyldige definitivt bli hopplöst beroende av de behöriga myndigheterna.<sup>236</sup> Jag anser därför att för bestämmelserna om skiljeförfarande skall få någon praktisk betydelse, både som påtryckningsmedel och slutlig lösning av tvisten, måste förfarandet vara tvingande för de behöriga myndigheterna. Fördelarna med att staterna blir skyldiga att överlämna tvisten till ett skiljeförfarande anser jag därmed vara större än faran med att staterna är kritiska till förfarandet.

Då det ovan fastställts att förfarandet skall vara tvingande för de behöriga myndigheterna återstår att avgöra i vilket stadium som den skattskyldige skall ha möjlighet att initiera förfarandet. Som tidigare påpekats skulle det troligen inte innebära någon större skillnad om den skattskyldige indirekt initierade förfarandet redan när denne begär rättelse av den behöriga myndigheten, eller om denne måste ge sitt medgivande till detta.<sup>237</sup> Dock anser jag att den skattskyldige skall kunna välja om förfarandet skall inledas genom att denne skall ge sitt medgivande därtill. Detta eftersom det i huvudsak är till förmån för den skattskyldige som ett skiljeförfarande inleds, och detta bör inte inledas mot dennes vilja. De behöriga myndigheterna bör inte heller ha rätt att ta initiativ till ett skiljeförfarande mot den skattskyldiges vilja för att lösa problem med tolknings- eller tillämpningsfrågor. Där anser

---

<sup>234</sup> Se stycke 4.5.2.

<sup>235</sup> *Mattsson Nils*, Skiljedomsförfarande i internationella skattetvister. Vad har hänt under de senaste 20 åren?, Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s 254.

<sup>236</sup> *Wickham Dale W, Kerester Charles J*, New Directions Needed for Solution of the International Transfer Pricing Tax Puzzle: Internationally Agreed Rules or Tax Warfare?, 58 Tax Notes, 20 July 1992, s 339.

<sup>237</sup> Se stycke 4.5.1.

jag istället att myndigheterna ska kunna ansöka om ett rådgivande uttalande likt det förslag som nämns i kommentarerna till modellavtalet.<sup>238</sup>

Jag anser inte att den skattskyldige skall behöva ange en anledning till varför denne vill inleda ett skiljeförfarande. Min åsikt är dock att det bör krävas, av den skattskyldige, i ett undantagsfall. Detta skall ske i det fall att de behöriga myndigheterna nått en överenskommelse, men den skattskyldige inte är nöjd med denna. Anledningen till att den skattskyldige bör ha denna möjlighet är att myndigheterna inte skall kunna köpslå med varandra i syfte att undvika ett skiljeförfarande.<sup>239</sup> Exempelvis anser jag att en överenskommelse som inte fullständigt eliminerar den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen bör kunna hänskjutas till skiljeförfarande.

När väl ett skiljeförfarande är inlett anser jag att ingen av parterna skall ha rätt att avbryta förfarandet. Det är naturligt att de behöriga myndigheterna inte skall kunna stoppa förfarandet. Detta eftersom min åsikt är den att de inte heller skall ha möjligheten att förhindra att förfarandet inleds. Dock kan man tycka att den skattskyldige skall kunna avbryta ett förfarande som denne själv har inlett, vilket även är en rätt som ICC har gett i sitt förslag till skiljeförfarande i dubbelbeskattningsavtal.<sup>240</sup> Denna åsikt har dock blivit kritiserad i doktrinen där det menas att den skattskyldige inte skall kunna avbryta förfarandet på grund av att denne exempelvis anser att förfarandet går emot denne.<sup>241</sup> Det är även min åsikt att även den skattskyldige skall vara bunden till ett inlett förfarande, speciellt då denne har haft möjlighet att motsäga sig att förfarandet inleds. Ett skiljeförfarande är även kostsamt för de berörda parterna och att avbryta detta skulle innebära stora kostnader för parterna till ingen nytta.

### 5.6.3 Hur bör en skiljenämnd tillsättas?

En viktig fråga är hur förordnandet av skiljenämnden skall gå till. Det är ovanligt att detta regleras i de dubbelbeskattningsavtal som ger möjlighet till skiljeförfarande. I de få fall där någon sorts vägledning ges är det oftast om hur många skiljemän skiljedomstolen skall vara sammansatt av.<sup>242</sup> Antalet skiljemän må vara viktigt för att proceduren kring skiljeförfarandet skall fungera tillfredställande. Jag anser dock inte att det utgör någon avgörande skillnad för om ett beslut kommer att nås, och att det därmed inte är avgörande för analysen i min uppsats.

En viktig fråga, som jag ser det, är dock om tillsättandet av skiljenämnd. Skall tillsättandet ske på ett fall till fall basis, eller skall ett befintligt oberoende organ användas för att avgöra

---

<sup>238</sup> Se stycke 4.5.2.2.

<sup>239</sup> Denna åsikt stöds av *Tillingbast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 94.

<sup>240</sup> *International Chamber of Commerce, Department of Policy and Business Practice Commission on Taxation*, Arbitration in International Tax Matters: Draft Bilateral Convention Article, Doc. 180/455, 2001, punkt 8, [http://www.iccwbo.org/home/statements\\_rules/statements/2002/Arbitration%20in%20International%20Tax%20Matters.asp](http://www.iccwbo.org/home/statements_rules/statements/2002/Arbitration%20in%20International%20Tax%20Matters.asp), lydelse 2005-04-03.

<sup>241</sup> Denna åsikt stöds även av *Tillingbast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 94.

<sup>242</sup> Se exempelvis dubbelbeskattningsavtalen mellan Frankrike och Tyskland artikel 25a punkt 2 och Kroatien och Nederländerna artikel 26 punkt 5.

frågan? I de fall som angetts ovan skall tillsättandet ske individuellt från fall till fall. Frågan är dock vilka de eventuella fördelarna skulle vara med att använda ett befintligt organ för att avgöra tvisten?

Fördelarna med att ha ett förutbestämt oberoende organ som avgör förfarandet är flera. Organet skulle på förhand kunna göra en lista över lämpliga skiljemän. Detta skulle leda till att dessa representanter skulle få en god erfarenhet av frågorna som kan uppkomma och därmed skulle en större enhetlighet i besluten kunna uppnås än om olika skiljemän används från fall till fall.<sup>243</sup> På detta sätt tror jag även att det är möjligt att undvika det problem som kan uppstå med att finna kvalificerade skiljemän som kan vara tillgängliga med kort varsel, vilket i sin tur leder till att förfarandet blir mindre tidskrävande.

Därigenom anser jag även att ett objektivare beslut skulle kunna uppnås eftersom de behöriga myndigheterna inte fritt kan utse en skiljeman som de tror skulle gynna deras ståndpunkt i frågan. Det ges inte heller samma möjligheter för någon av staterna att fördröja proceduren. I vissa fall är fördröjningar visserligen oundvikliga, men praktiska svårigheter av den här sorten skulle antagligen vara lättare att lösa för ett oberoende organ.<sup>244</sup> Dessutom skulle en viss stabilitet i förfarandet kunna uppnås eftersom alla fall skulle behandlas enligt samma ordning. En sådan enhetlig ordning av förfarandet kan med största sannolikhet inte uppnås genom bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen.<sup>245</sup> En annan aspekt är att möjligheterna att offentliggöra besluten skulle öka. Detta skulle medföra att de behöriga myndigheterna och de skattskyldiga skulle få en bättre översikt av vad resultatet av en tvist skulle bli.<sup>246</sup>

Jag anser att det oberoende organet bör kunna publicera de fall som de anser ha extra stor betydelse i sin helhet. Det är dock troligt att parterna är ovilliga att acceptera ett sådant förslag. Därför anser jag att staterna eller den skattskyldige bör ha rätt att begära att viss information undantas, om det inte är nödvändigt för att förstå beslutet. Detta skulle dock inte ge en helt tillfredställande lösning av problemet eftersom skiljedomar saknar prejudikatvärde. Det finns exempelvis ingen skyldighet för en skiljenämnd att följa ett beslut fattat av en annan nämnd och omständigheterna måste noggrant prövas i varje enskilt fall.<sup>247</sup> De bör dock kunna betraktas som en guide och varefter antalet skiljedomar ökar bör sannolikt även deras status stärkas.

Lindencrona och Mattsson gjort en mycket ingående utredning av hur ett oberoende institut bör vara utformat.<sup>248</sup> Som förslag anför de att ett särskilt skiljedomsinstitut skulle bildas av FN och vara beläget i Stockholm. Även om deras förslag är noggrant

---

<sup>243</sup> Lindencrona G, Mattsson N, Arbitration in taxation, 1981, s 65.

<sup>244</sup> Se exempelvis Markham Michelle, The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration, Intertax 2, 2005, s 68; Tillingham David R, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 98.

<sup>245</sup> Lindencrona G, Mattsson N, Arbitration in taxation, 1981, s 65.

<sup>246</sup> Markham Michelle, The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration, Intertax 2, 2005, s 74.

<sup>247</sup> Lindencrona G, Mattsson N, Arbitration in Taxation, 1981, s 74.

<sup>248</sup> För en ingående beskrivning av förslaget se särskilt Lindencrona G, Mattsson N, Arbitration in taxation, 1981, s 65-85. Se även Lindencrona G, Mattsson N, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, Intertax 5, 1990.

genomarbetat anser jag dock inte att ett helt nytt institut bör bildas. Detta eftersom det i dagsläget är osäkert hur många fall som skulle hänskjutas till ett sådant institut. Som visats tidigare har exempelvis Sverige aldrig varit part i en tvist som hänskjutits till skiljenämnd,<sup>249</sup> och såvitt jag känner till inget annat land heller. Området är dock under utveckling och målet är att antalet skiljedomar skall öka, men det är svårt att förutspå kvantiteten av tvister som skulle hänskjutas till ett sådant institut, exempelvis genom de förändringar som föreslås i den här uppsatsen. Dessutom anser jag att de befintliga institut som idag finns, och som är verksamma med skiljeförfarande, på ett tillfredställande sätt skulle kunna fylla en sådan funktion.

Mitt förslag är att sådana ärenden skulle kunna åläggas ICSID. De handhar huvudsakligen internationella investeringstvister och kom till genom Washingtonkonventionen som Sverige tillträdde 1966.<sup>250</sup> ICSID är anslutna till Världsbanken och har god erfarenhet av skiljeförfarande. Visserligen har ICSID liten erfarenhet av skatteärenden. Sådan erfarenhet har dock Världsbanken och rådgörande med dess personal skulle kunna vara möjlig.<sup>251</sup> Det som jag dock anser vara viktigast är att samma institut anlitas av alla länder så att enhetlighet uppnås. Jag anser dessutom att kostnaderna för förfarandet bör delas lika mellan staterna, oavsett utgången av tvisten. Detta för att inte de skattskyldiga skall avskräckas från alternativet med skiljeförfarandet, och dessutom lägga större press på de behöriga myndigheterna att uppnå en lösning inom en rimlig tidsperiod.

#### 5.6.4 Skall en skiljedom vara bindande för parterna?

Det kan tyckas självklart att den dom som följer av ett skiljeförfarande skall vara bindande för de berörda parterna. Så är även fallet i flertalet dubbelbeskattningsavtal där det införlivats en bestämmelse skiljeförfarande vid tvist som uppkommit till följd av justeringar av internprissättningar.<sup>252</sup> Detta understryks även i doktrinen där det anses att en bindande skiljedom är det enda alternativet för att uppnå ett effektivt förfarande.<sup>253</sup> Att ett beslut inte skulle vara bindande för staterna, utan endast en rådgivande funktion, anses där vara helt uteslutet. Även jag ansluter mig till denna åsikt. Att använda ett skiljeförfarande endast som rådgivande uttalande, likt det förslag som OECD: s skattekommitté givit om ett uttalande från en oberoende tredje part,<sup>254</sup> vore i mina ögon ett slöseri med resurser. Detta eftersom

---

<sup>249</sup> Se stycke 5.4.

<sup>250</sup> Lag (1966:735) om erkännande och verkställighet av skiljedomar i vissa internationella investeringstvister.

<sup>251</sup> För en ingående redogörelse av möjliga institut se *Tillinghast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 98.

<sup>252</sup> Se exempelvis dubbelbeskattningsavtalen mellan Frankrike och Tyskland artikel 25a punkt 5, Nederländerna och Lettland artikel 27 punkt 5 och mellan Sverige och Tyskland artikel 41 punkt 5.

<sup>253</sup> Se exempelvis *Bricker Michael P*, Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?, Intertax 3, 1998, s 105; *Lindencrona G, Mattsson N*, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, Intertax 5, 1990, s 270; *Ribes Ribes Aurora*, Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems, European Taxation, September 2002, s 303. *Tillinghast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 92-93.

<sup>254</sup> Se stycke 4.5.2.2.

ett skiljeförfarande kan bli en kostsam historia för parterna. Dock finns det en god chans att staterna kan acceptera ett sådant förfarande då de inte förlorar sin suveränitet i skattefrågor. Däremot kvarstår det faktum att en lösning av tvisten inte uppnås.

I den inom EU gällande konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap föreskrivs en annan möjlig lösning i frågan.<sup>255</sup> Denna innebär att kommittén avlägger sitt yttrande som ett förslag till staterna. Följden av detta är att de behöriga myndigheterna har möjlighet att träffa en överenskommelse som avviker från förslaget. Dock måste en sådan överenskommelse ha träffats inom sex månader från den dag då kommittén gav sitt yttrande, och även bygga på armlängdsprincipen.

Bestämmelsen i den ovanstående konventionen har mött stark kritik i doktrinen och i synnerhet av Tillinghast. Han anser att framförallt de behöriga myndigheterna har en vidsträckt möjlighet att nå ett beslut som är tillfredställande för dessa innan ett skiljeförfarande inleds. Att ge de behöriga myndigheterna ytterligare tid att förhandla anser han inte bara fördröja förfarandet utan även lämna de skattskyldiga i händerna på de statliga organen.<sup>256</sup> Han anser även att det, likt om det beslut som nås genom skiljeförfarande endast skulle vara rådgivande för staterna, skulle vara ett slöseri med resurser om resultatet inte var bindande för staterna.

Jag anser att Tillinghast har rätt i sin analys om bestämmelsen i konventionen i den mån att förfarandet i konventionen inte är det effektivaste sättet att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning. Dock anser jag att han har bortsett från en viktig omständighet. Det är ländernas motvillighet att avstå från sin suveränitet att avgöra frågor som berör deras beskattningsrätt. Konventionen ger som sagt länderna möjlighet att komma fram till ett annat beslut än det som skiljedomen fastställt. Detta medför att länderna inte förlorat sin suveränitet att avgöra beskattningsfrågor trots att skiljeförfarandet inletts. Dock skulle fortfarande en slutgiltig lösning av tvisten uppnås. De skattskyldiga skulle därmed inte drabbas negativt eftersom staterna fortfarande är skyldiga att nå en lösning för att eliminera den ekonomiska dubbelbeskattningen. Det bör heller inte anses minska värdet av det yttrande som skiljenämnden avgivit och bör anses rådgivande i liknande fall.

Den allvarligaste bristen som jag ser det är att förfarandet ytterligare förlängs för parterna. Jag tror dock att det finns en större sannolikhet att den bestämmelse som anges i konventionen kan accepteras av alla stater och därför ansluter även jag mig till denna föreskrift i mitt förslag om skiljeförfarande vid tvister till följd av justeringar av internprissättningar.

## 5.7 Sammanfattande kommentarer

I kapitlet har först och främst konstaterats att det finns ett behov av att använda skiljeförfarande för att lösa tvister som kan uppstå till följd av justeringar av internprissättningar, både för de skattskyldiga och för den behöriga myndigheten. Det har även konstaterats att effektiviteten av ett sådant förfarande beror på hur det är utformat. Det har även givits exempel på bestämmelser som är gällande i svensk rätt på detta område.

---

<sup>255</sup> För en utförlig beskrivning av konventionen och dess bestämmelser se stycke 5.4.1.

<sup>256</sup> *Tillinghast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 93.

Tidigare har jag nått slutsatsen att myndigheterna inte bör ha mer än två år på sig för att avgöra tvisten genom ömsesidig överenskommelse. I detta kapitel har sedermera en analys av hur jag anser ett sådant förfarande bör utformas redovisats. Jag nådde inledningsvis slutsatsen att ett skiljeförfarande bör användas som ett komplement till förfarandet med ömsesidig överenskommelse, vilket innebär att det inleds först när försöken till att nå en sådan överenskommelse misslyckats. Dessutom anser jag att förfarandet måste vara tvingande för de behöriga myndigheterna, för att de skall få någon praktisk betydelse. Däremot anser jag att den skattskyldige skall ha rätt att välja om denne vill inleda ett skiljeförfarande. Det bör dock inte krävas att den skattskyldige motiverar varför denne vill hänskjuta ärendet till skiljenämnd, med undantag för när den skattskyldige vill initiera ett skiljeförfarande trots att en överenskommelse uppnåtts vilken inte fullständigt eliminerat den ekonomiska dubbelbeskattningen. När väl ett skiljeförfarande inletts skall ingen av parterna ha rätt att avbryta förfarandet.

Vidare anser jag att ett oberoende organ skall användas för att tillsätta en skiljenämnd, dessutom skall det finnas en möjlighet för detta organ att publicera besluten. Min åsikt är den att det i dagsläget vore lämpligast att använda ett befintligt organ för detta ändamål, såsom förslagsvis ICSID. I frågan om det beslut som skiljenämnden kommer fram till bör vara bindande för parterna har jag kommit fram till slutsatsen att myndigheterna bör ha möjligheten att komma fram till ett beslut som avviker från detta, förutsatt att beslutet bygger på armlängdsprincipen. Dock bör, om ett avvikande beslut inte fattats inom sex månader från den dag som yttrandet från skiljenämnden kom, deras beslut vara bindande för parterna.



## 6 Vederbörlig Justering genom nyttjande av en internationell skattedomstol

### 6.1 Inledning

I detta kapitel kommer möjligheten att använda sig av en internationell skattedomstol för att lösa tvister som uppkommer till följd utav bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen att undersökas. Inledningsvis förklaras vad innebörden av en sådan domstol skulle vara för länderna internationellt sett. Därefter redogörs för de fördelar och hinder som finns för ett sådant förfarande. Även alternativa lösningar till att etablera ett helt nytt organ undersöks. Det görs avslutningsvis en analys av varför det i dagsläget inte är möjligt att bilda i ett sådant organ. Dessutom utreds under vilka förutsättningar ett sådant organ skulle kunna bildas i framtiden.

### 6.2 Innebörden av en internationell skattedomstol

Ett alternativ som är debatterat av organisationer och i doktrinen är att lösa tvister som uppkommit på grund av justeringar av internprissättningar i en internationell skattedomstol.<sup>257</sup> Fler och fler internationella domstolar har etablerats under de senast årtiondena. Exempel på internationella domstolar som existerar idag är Internationella domstolen i Haag, vilken är FN: s huvudorgan för internationella bedömningar och domslut. Ett annat exempel är EG-domstolen i Luxemburg, vilken skall säkerställa att de gemensamma reglerna inom EU följs. Dock finns det än så länge ingen internationell domstol för skatteärenden.

Likt tillämpandet av skiljeförfarande bygger även detta förfarande på att staterna accepterar ett sådant organs domsrätt. Detta eftersom idag gällande internationell rätt inte tillhandahåller möjligheten till en internationell rättskipning emot landets uttryckliga vilja.<sup>258</sup> På det stora hela skulle en internationell skattedomstol kunna anses vara ett speciellt skiljeförfarande med en förutbestämd struktur och tillvägagångssätt.<sup>259</sup> När en stat lägger fram ett fall till den internationella domstolen är sammansättningen av rätten och stadgarna för proceduren redan fastslagen på förväg. Jag behandlar i det följande alternativet med en internationell skattedomstol på samma grundval som nyttjandet av skiljeförfarande, dock med utgångspunkten att belysa skillnaderna mellan dessa båda förfaranden.

---

<sup>257</sup> Se exempelvis *Aziz John*, Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think About an International Tax Court, Bulletin for International Fiscal Documentation, August/September 1998; *ICC Policy Statement*, Resolution of International Tax Conflicts, 1984, Doc. No 180/240.

<sup>258</sup> *Züger, Mario* Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law, 2001, s 109.

<sup>259</sup> *Tomuschat Christian*, International Courts and Tribunals, i *Rudolf Bernhardt (red)*, Encyclopedia of Public International Law, 1995, s 1108.

## 6.3 Fördelar och hinder för bildandet av en internationell skattedomstol

### 6.3.1 Fördelarna med en internationell skattedomstol

Fördelarna med en internationell skattedomstol, med jurisdiktion över hela skatteområdet, anses i doktrinen vara många. Ett av de starkaste argumenten som framförts för bildandet av en sådan domstol är att ett det skulle kunna fungera som ett sorts övervakande organ av länders beteende i skatteärenden, och därmed göra skadlig skattekonkurrens mellan länderna mindre sannolik. Skadlig konkurrens kan exempelvis visa sig i ett bristfälligt nyttjande av dubbelbeskattningsavtalen,<sup>260</sup> vilket kan leda till att ekonomisk dubbelbeskattning uppstår i än större utsträckning. Mindre länder är oftast konkurrensmässigt underlägsna gentemot skattemässigt större länder vid förhandlingar av tvister som uppkommit på grund av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal, som exempelvis vederbörlig justering. En internationell skattedomstol skulle följaktligen kontrollera att dubbelbeskattningsavtalen tillämpas på rätt sätt.

Tillämpandet av en internationell skattedomstol skulle även ge andra fördelar. Förfarandet skulle leda till att prejudicerande domar erhålls, vilket skulle vara en stor praktisk fördel eftersom en enhetlig tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtalen i längden skulle uppnås.<sup>261</sup> Att ha en klar praxis på området har många fördelar. Visserligen kan kommentarerna till OECD:s modellavtal ge en viss vägledning av hur frågor skall tolkas,<sup>262</sup> i de fall som länderna har använt sig av den modellen vid utformningen av dubbelbeskattningsavtalen. Den oklara rättstillämpningen av dubbelbeskattningsavtal kan dock ofta leda till att länderna får större omkostnader när de blir tvungna att lösa tvister som uppkommer till följd utav att de inte vet hur de skall tolka eller tillämpa avtalet. Vederbörliga justeringar är ett typfall på situationer där en tvist skulle kunna undvikas utifall att det fanns en tydlig praxis, och därmed spara tid och pengar för de behöriga myndigheterna och de skattskyldiga i fråga.

De två ovanstående argumenten är de fördelar som jag anser väga tyngst för bildandet av en internationell skattedomstol. Det finns exempel på andra fördelar, som parternas rätt att överklaga ärendet till en högre instans.<sup>263</sup> Detta skulle öka rättssäkerheten för parterna då det finns en risk att de behöriga myndigheterna gör en materiellt felaktig bedömning.

### 6.3.2 Hinder för bildandet av en internationell skattedomstol

De argument som finns för en internationell skattedomstol kan tyckas starka, dock är argumenten emot en internationell skattedomstol minst lika kraftfulla. Ett av de argument som anses väga tyngst emot ett sådant organ, och den största anledningen till att sådana försök har misslyckats, är staternas motvilja att ge upp sin suveräna ställning på

---

<sup>260</sup> *Tanzi Vito*, Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems, IMF Working Paper, December 1996, s 20.

<sup>261</sup> *Aziz John*, Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think About an International Tax Court, Bulletin for International Fiscal Documentation, August/September 1998, s 347.

<sup>262</sup> Se stycke 2.4.1.

<sup>263</sup> *Lindencrona G, Mattsson N*, Arbitration in taxation, 1981, s 77.

skatteområdet.<sup>264</sup> Denna motvilja är så starkt förankrad hos staterna att jag i dagsläget anser att det skulle vara näst intill omöjligt att genomföra ett sådant förslag. Även om det under de senaste decennierna har gjorts framsteg på detta område har dessa varit små och stor försiktighet har iakttagits när nya bestämmelser implementerats. Därför anser jag att det vore ett allt för stort steg att i dagsläget bilda en internationell skattedomstol.

Ett annat viktigt argument mot en internationell skattedomstol är kostnaderna för ett sådant permanent organ. Det skulle krävas stora omkostnader för driften av ett sådant organ som skulle vara svåra att motivera utifrån det begränsade arbete som det skulle kunna tänkas handhålla.<sup>265</sup> Detta argument är i än större grad motiverat i detta sammanhang än det är i frågan om ett förutbestämt oberoende organ som avgör tvisten genom ett skiljeförfarande. Även om det antagligen skulle ge kostnadsbesparingar för länderna på vissa plan på lång sikt såsom angetts i stycke 6.3 är det i dagsläget svårt att kostnadsmässigt motivera ett sådant förslag.

De ovanstående argumenten är de som jag anser ha störst tyngd emot bildandet av en internationell skattedomstol. Andra argument emot är att det antagligen skulle vara riskabelt att bilda en sådan domstol utan tillräcklig erfarenhet.<sup>266</sup> Jag tror att skulle kunna vara förödande för ett sådant organ om de regler som applicerats inte tillämpas på ett tillfredställande sätt eftersom staterna då skulle kunna förlora förtroendet för att domstolen gör korrekta bedömningar.

### 6.3.3 Alternativa lösningar för en internationell skattedomstol

Ett alternativ till att bilda en helt ny domstol för prövning av internationella skattefrågor är att låta en befintlig internationell domstol avgöra sådana frågor. De alternativ som framförts i litteraturen är att använda antingen Internationella domstolen i Haag eller EG-domstolen i Luxemburg för detta syfte,<sup>267</sup> vilka har beskrivits tidigare i kapitlet.<sup>268</sup> Möjligheten att hänvisa en tvist till dessa domstolar för ett avgörande finns redan idag.<sup>269</sup> Ett sådant hänvisande skulle kunna ske genom en bestämmelse som är inkluderad i dubbelbeskattningsavtalen mellan länderna.

I dubbelbeskattningsavtalet mellan Österrike och Tyskland finns en bestämmelse som hänvisar till EG-domstolen för ett slutligt avgörande av tvister som uppstår till följd av

---

<sup>264</sup> *van Raad Kees*, International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application, i *Kirchhof P, van Raad K, Vogel K (red)*, International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel, 2002, s 226.

<sup>265</sup> *Züger, Mario* Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law, 2001, s 111.

<sup>266</sup> *Lindencrona G, Mattsson N*, Arbitration in taxation, 1981, s 63.

<sup>267</sup> Se exempelvis *Dahlberg Mattias*, Settlement of Disputes in Swedish Tax Treaty Law, 2002, s 468; *Züger, Mario* Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law, 2001, s 111.

<sup>268</sup> Se stycke 6.2.

<sup>269</sup> Enligt artikel 36 i Statute of the International Court of Justice har domstolen jurisdiktion att acceptera alla fall som hänvisas till den. EG-domstolen skulle antingen kunna ge ett förhandsavgörande (artikel 234 EG) eller agera som skiljedomstol (artikel 238 och 239 EG).

dubbelbeskattningsavtalen.<sup>270</sup> Detta visar på att en del stater i vissa fall kan tänka sig att underkasta sig en internationell domstol för lösandet av tvister på beskattningsområdet. Det är dock ett stort steg mellan att tillämpa sådana bestämmelser på individuella avtal och att ha en generell bestämmelse om detta för alla stater.

### **6.3.4 Varför är inte en internationell skattedomstol möjlig idag och under vilka förutsättningar kan en sådan bildas**

Även om en internationell skattedomstol antagligen är det bästa alternativet för lösning av tvister inom detta område så är det antagligen det alternativ som är svårast att uppnå. De fördelar som kan erhållas genom ett sådant förfarande kan antagligen inte uppnås i samma utsträckning på något annat sätt.<sup>271</sup> Som visats är dock hindren för detta antagligen allt för stora att övervinna.<sup>272</sup> Detta leder följaktligen till slutsatsen att en internationell skattedomstol med största sannolikhet inte kan upprättas inom den närmaste framtiden. Det finns dock ett intresse för att ett sådant organ bildas.<sup>273</sup> Även det faktum att Världsbanken nu skall undersöka det förslag som Frankrike lagt fram om globala skatter,<sup>274</sup> skulle i framtiden kunna leda till ett behov av en internationell skattedomstol. Visserligen är detta i nuläget bara ett förslag och inte ett faktum, men det tyder på en stadig utveckling inom det internationella skatteområdet, trots att detta går långsamt. Detta gör att jag tror att det i framtiden under rätt förutsättningar skulle vara möjligt att bilda en internationell skattedomstol.

Jag anser att en viktig förutsättning för att ett sådant organ skall kunna bildas är att staterna i allmänhet accepterar ett oberoende institut som kan lösa tvister som uppstår till följd av de bestämmelser som finns i dubbelbeskattningsavtalen genom skiljeförfarande.<sup>275</sup> Detta skulle skapa en erfarenhet av hur tvisterna bör handhas och därigenom minska risken för att reglerna appliceras felaktigt. Jag anser att detta skulle kunna skapa en grund för bildandet av en sådan domstol.

En annan aspekt är framförd av Azzi. Han har anfört att en internationell skattedomstol endast skall syfta till att underlätta objektiva och effektiva beslut av avtalsrelaterade frågor och övervaka upprätthållandet av internationella dubbelbeskattningsavtalsavgöranden.<sup>276</sup> Detta innebär att ett sådant organ inte skulle beblanda sig i ländernas underliggande beskattningsrätter. Även detta anser jag vara en förutsättning för att en internationell

---

<sup>270</sup> Convention between the Republic of Austria and the Federal Republic of Germany for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital and to trade tax and land tax, artikel 25 punkt 5.

<sup>271</sup> Se stycke 6.3.1.

<sup>272</sup> Se stycke 6.3.2.

<sup>273</sup> Se särskilt *Azzi John*, Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think About an International Tax Court, Bulletin for International Fiscal Documentation, August/September 1998; *ICC Policy Statement*, Resolution of International Tax Conflicts, 1984, Doc. No 180/240. Se även *Bricker Michael P*, Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?, *Intertax* 3, 1998, s 105; *Ribes Ribes Aurora*, Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems, *European Taxation*, September 2002, s 301.

<sup>274</sup> April 2005.

<sup>275</sup> Ett förslag för ett sådant förfarande beskrivs i kapitel 5.

<sup>276</sup> *Azzi John*, Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think About an International Tax Court, Bulletin for International Fiscal Documentation, August/September 1998, s 348.

skattedomstol skall bli aktuell i framtiden. Detta eftersom jag tror att det endast är på det här planet som stater kan tänka sig att till viss del ge upp sin suveräna ställning på beskattningsområdet.

Jag tror inte att det i dagsläget vore ett bra alternativ att använda sig av befintliga internationella domstolar istället för avgöranden genom skiljeförfaranden för att lösa tvister på det internationella skatteområdet, på det sätt som visats i stycke 6.3.3. Visserligen anser jag att dessa domstolar är mycket kompetenta i många frågor, men att deras övriga uppgifter skiljer sig allt för markant ifrån tvister som uppstår till följd utav dubbelbeskattningsavtal.

## **6.4 Sammanfattande analys och kommentarer**

I detta kapitel har inledningsvis innebörden av en internationell skattedomstol diskuterats. Det har konstaterats att det finns olika internationella domstolar, dock ingen för fall rörande internationell skatterätt. Eftersom förfarandet med en internationell skattedomstol på många sätt liknar ett skiljeförfarande har ambitionen i kapitlet varit att belysa skillnaderna mellan dessa båda förfaranden.

Fördelarna med en internationell skattedomstol anser jag framförallt vara att denna skulle kunna fylla en funktion som ett övervakande organ av länders skatteärenden. Dessutom skulle en sådan domstol leda till prejudicerande domar vilket jag tror skulle medföra att situationer angående tvister om vederbörliga justeringar skulle kunna undvikas. Det starkaste argumentet emot en sådan domstol anser jag vara staternas motvilja till att ge upp sin suveräna ställning på skatteområdet. Ett annat starkt argument emot en sådan domstol är de stora kostnaderna för ett sådant organ.

Min slutsats är att en internationell skattedomstol antagligen är det bästa alternativet för att lösa tvister rörande internationella skattefrågor. Dock tror jag inte att en sådan domstol, på grund av de hinder som finns, kan upprättas inom den närmaste framtiden. En förutsättning för att ett sådant organ skall kunna bildas i framtiden anser jag vara att länderna accepterar nyttjandet av skiljeförfarande för att lösa internationella skattetvister. Dessutom anser jag att domstolens jurisdiktion bör avgränsas till att underlätta objektiva och effektiva beslut avseende avtalsrelaterade frågor och övervaka upprätthållandet av internationella dubbelbeskattningsavtalsavgöranden.

I kapitlet har även alternativa lösningar undersökts, som att använda sig av en befintlig internationell domstol för prövningar av internationella skattefrågor. Slutsatsen är dock att detta inte är ett bra alternativ i dagsläget, på grund av dessa domstolars brist på erfarenhet i internationella skattefrågor.

## 7 Sammanfattande slutsatser

Syftet med denna uppsats är att analysera problematiken gällande vederbörliga justeringar och ömsesidig överenskommelse, vilka är de bestämmelser som idag används för att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning som uppkommit till följd utav justeringar av internprissättningar. Justeringar av internprissättningar är i Sverige reglerade i IL 14:19, den så kallade korrigeringsregeln. Frågan som inledningsvis har ställts i uppsatsen är om sådana justeringar innebär ett problem som bör åtgärdas. Följden av sådana justeringar kan bli att de multinationella företagen utsätts för ekonomisk dubbelbeskattning. Detta anser jag vara hämmande för internationell företagsamhet. Min slutsats är att en sådan dubbelbeskattning bör avhjälpas för de multinationella företag som drabbats. Detta eftersom det är i både den skattskyldiges och de berörda ländernas intresse att sådan dubbelbeskattning elimineras. Jag har även kommit fram till att ekonomisk dubbelbeskattning idag inte kan avhjälpas genom bestämmelser i intern rätt utan endast genom bilaterala eller multilaterala överenskommelser.

I brist på bestämmelser om vederbörlig justering i intern rätt har rekommendationen i artikel 9 punkt 2 om vederbörlig justering av justeringar av internprissättningar i OECD: s modellavtal analyserats. Detta eftersom Sverige i stor utsträckning följer denna utformning vid ingåendet av dubbelbeskattningsavtal med andra länder. Den första delen i syftet var att utreda om denna bestämmelse är tillräcklig för att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning till följd utav justeringar av internprissättningar. Jag har i min analys funnit att det finns brister i bestämmelsen såsom avsaknaden av skyldighet för de behöriga myndigheterna att göra en sådan justering. Den andra delen i mitt syfte är ett utreda om en förändring av gällande rätt bör ske för att förbättra rättsläget. Trots att jag anser att det finns brister i bestämmelsen är min slutsats att en strängare utformning av bestämmelsen som skulle innebära ett tvång för staterna att nå en lösning på tvisten inte bör ske. Detta eftersom jag anser att det är högst osannolikt att staterna skulle acceptera en sådan bestämmelse. En sådan tvist anser jag istället bör lösas genom förfarandet med ömsesidig överenskommelse, vilket är det förfarande som idag tillämpas och även rekommenderas i kommentarerna till modellavtalet.

I förfarandet med ömsesidig överenskommelse har jag, utifrån perspektivet med vederbörlig justering, kommit fram till att det finns tre huvudsakliga brister som har inverkan på resultatet av förfarandet. Dessa anser jag vara avsaknaden av tidsgräns för förfarandet, det faktum att de behöriga myndigheterna inte har någon skyldighet att nå en överenskommelse och den skattskyldiges rättsliga ställning.

Det andra steget har varit att analysera om det bör ske en förändring av gällande rätt på dessa punkter. Avseende avsaknaden av tidsgräns är min slutsats att införandet av en sådan bestämmelse skulle förbättra rättsläget på området eftersom de behöriga myndigheterna skulle få en ram inom vilken de bör komma fram till ett beslut. Detta anser jag även skulle minska osäkerheten för den skattskyldige i förfarandet, eftersom denne därmed inte behöver oroa sig för att förfarandet drar ut över allt för många år. I frågan om att bestämma en lämplig tidsgräns är min åsikt att en sådan skall fastläggas till två år. Detta anser jag vara en lämplig avvägning mellan målsättningen med att nå en snabb lösning på tvisten och den tid som de behöriga myndigheterna behöver för att nå en lämplig överenskommelse. Hänsyn anser jag här bör tas till exempelvis olikheter i språk och interna tillvägagångssätt. I frågan om den skattskyldiges rättsliga ställning bör stärkas i förfarandet är min slutsats att en förändring av gällande rätt inte bör göras på detta område. Anledningen till detta är att jag inte tror att den skattskyldiges rättsliga ställning skulle

förbättras genom att göra tillvägagångssättet mer formellt, och att risken snarare är att förfarandet fördröjs ytterligare om det blir allt för byråkratiskt. Angående avsaknaden av skyldighet för de behöriga myndigheterna att nå en överenskommelse är min slutsats att en förändring på detta område bör ske. Frågan är dock hur detta skall ske. Jag anser inte att det vore lämpligt att införa ett tvång för de behöriga myndigheterna att nå en överenskommelse eftersom det troligen inte skulle accepteras av de berörda staterna. De möjligheter som jag valt att inrikta mig på för att uppnå en eventuell förändring av gällande rätt avseende skyldigheten att nå en lösning på tvisten är genom internationella skiljeförfaranden eller genom en internationell skattedomstol. Detta eftersom de anses vara de möjliga alternativen, förutom ömsesidig överenskommelse, för att lösa internationella skattekonflikter.

Angående skiljeförfarande har jag konstaterat att det finns ett behov både för den skattskyldige och de berörda staterna att använda detta förfarande för att lösa tvister som kan uppstå till följd utav justeringar av internprissättningar. Jag har nått slutsatsen att det avgörande för om ett skiljeförfarande skall medföra en förbättring av rättsläget beror på hur en sådan bestämmelse utformas. Beträffande i vilka situationer ett skiljeförfarande bör tillämpas är min åsikt att det bör utgöra ett komplement till ömsesidig överenskommelse. Jag anser dessutom att för att någon praktisk betydelse skall uppnås bör förfarandet vara tvingande för de behöriga myndigheterna. Däremot anser jag att den skattskyldige skall ha rätt att välja om denne vill att förfarandet skall inledas eller ej. När förfarandet är inlett bör ingen av parterna ha rätt att avbryta förfarandet. För tillsättandet av skiljenämnd är min slutsats att ett oberoende organ såsom förslagsvis ICSID bör användas. Angående skiljedomens bindande verkan anser jag att myndigheterna skall ha möjlighet att komma fram till ett beslut som avviker från skiljenämndens slutsats, förutsatt att beslutet bygger på armlängdsprincipen. För det fall att ett avvikande beslut inte nås inom sex månader, från det att skiljenämnden fattade sitt beslut, skall dock detta beslut vara bindande för parterna.

I frågan om att använda sig av en internationell skattedomstol har jag nått slutsatsen att det antagligen är det bästa alternativet för att lösa tvister som uppkommit till följd utav justeringar av internprissättningar. Dock tror jag inte att det inom den närmaste framtiden finns förutsättningar för att upprätta ett sådant organ. De förutsättningar som jag anser måste uppfyllas, för att detta skall bli möjligt i framtiden, är att länderna till att börja med måste acceptera nyttjandet av en skiljenämnd för att lösa sådana tvister. Dessutom anser jag att domstolens jurisdiktion bör avgränsas till att underlätta objektiva och effektiva beslut av avtalsrelaterade frågor och övervaka upprätthållandet av internationella dubbelbeskattningsavtalsavgöranden. I det fall att dessa behov uppfylls tror jag att en internationell skattedomstol, i framtiden, skulle utgöra det bästa alternativet för att eliminera ekonomisk dubbelbeskattning till följd utav justeringar av internprissättningar.

## Referenslista

### Författningar

Förordning (1994:1300) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland.

Förordning (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal

Förordning (2004:744) om ikraftträdande av lagen (1999:1211) om konventionen av undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland

Lag (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap

Lag (1965:573) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928

Lag (2003:760) om ändring i lagen (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap

Lagen (1999:116) om skiljeförfarande

Taxeringslag (1990:324)

### Internationella konventioner

Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (Arbitration Convention)

### Offentligt tryck

#### Gemenskapsrättsligt

COM (2004) 297 final of 23 April 2004

#### Svenskt

Proposition 1955:87

Proposition 1965:126

Proposition 1982/83:73

### Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 1970 Fi 923

RÅ 1979 1:40

RÅ 1984 1:16



RÅ 1984 1:83

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1996 ref. 84

## Överenskommelser mellan främmande stater

Convention between the Republic of Austria and the Federal Republic of Germany for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital and to trade tax and land tax (dubbelbeskattningsavtalet mellan Österrike och Tyskland)

Agreement between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Croatia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital (Dubbelbeskattningsavtalet mellan Kroatien och Nederländerna)

Convention between the Federal Republic of Germany and the French Republic for the avoidance of double taxation and the establishment of rules for reciprocal administrative and legal assistance with respect to taxes on income and on capital, business tax and land tax (dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Tyskland)

Convention between the Federal Republic Germany and the United States of America for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital and to certain other taxes (dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och USA)

Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Kazakhstan for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital (dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Kazakstan)

Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Latvia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital (dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Lettland)

## Litteratur

*Arridsson Richard*, Dolda vinstöverföringar: En skatterättslig studie av interprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm, 1990

*Azzi John*, Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think About an International Tax Court, Bulletin for International Fiscal Documentation, August/September 1998, s 344-357

*Bergmann Elisabeth, Köhlmark Anders*, Internationella skattehandboken, Norstedts juridik i samarbete med KPMG, Stockholm, 2004

*Bricker Michael P*, Arbitration Procedures in Tax Treaties: A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause – But Do Such Clauses Really Matter?, Intertax 3, 1998, s 97-108

*Cabiers de droit Fiscal International*: Studies on International Fiscal Law: Mutual agreement – procedure and practice, Volume LXVIa, Kluwer Law and Taxation, USA, 1981

*Calderón José Manuel*, Advance Pricing Agreements: A Global Analysis: Is there a Safe Harbour for Multinational Enterprises Operating in a Global Economy?, Kluwer Law International, London, 1998

- Cars Thorsten*, Lagen om skiljeförfarande en kommentar, Fakta info direkt, Stockholm, 2001
- Dahlberg Mattias*, Settlement of Disputes in Swedish Tax Treaty Law, i *Lang Michael, Züger Mario (red)*, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, Linde Verlag, Wien och Kluwer Law, London, 2002 s 449–470
- Dahlberg Mattias*, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, Iustus Förlag, Uppsala, 2000
- Dahlman Roland, Fredborg Lars*, Internationell beskattning en översikt, Norstedts juridik, Stockholm, 2003
- Francke Jan, Skurnik Hillel*, Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, Iustus Förlag, Uppsala, 1995
- Garelli Alessandro*, Il Diritto Internazionale Tributario, Turin, 1899
- Goldberg Sanford H*, Competent Authority, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1986, 431-451
- Heuman Lars*, Process och Straffrätt: för juridisk översiktscurs, Norstedts juridik, Stockholm, 1999
- Hinnekins Luc*, The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law, EC Tax Review 2, 1992, s 70-105
- Hund Dick*, Towards a revised OECD-model tax treaty?, Intertax 6, 1989, s 212-224
- ICC, Commission on Taxation, 3 May 2000, Document No. 180/438
- ICC, Department of Policy and Business Practice Commission on Taxation, Arbitration in International Tax Matters: Draft Bilateral Convention Article, Doc. 180/455, 2001, [http://www.iccwbo.org/home/statements\\_rules/statements/2002/Arbitration%20in%20International%20Tax%20Matters.asp](http://www.iccwbo.org/home/statements_rules/statements/2002/Arbitration%20in%20International%20Tax%20Matters.asp), lydelse 2005-04-03.
- ICC, Policy Statement, Resolution of International Tax Conflicts, 1984, Doc. No 180/240
- Kvart Johan, Olsson Bengt*, Lagen om skiljeförfarande en kommentar, Norstedts juridik, Stockholm, 2000
- Kvart Johan, Olsson Bengt*, Tvistlösning genom skiljeförfarande - En presentation av den nya lagen om skiljeförfarande, Norstedts juridik, Stockholm, 1999
- Lehrberg Bert*, Praktisk Juridisk Metod, 4:e uppl., Iustus förlag, Uppsala, 2001
- Lindencrona Gustaf, Mattsson, Nils*, Arbitration in Taxation, Norstedt, Stockholm, 1981
- Lindencrona Gustaf, Mattsson Nils*, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, Intertax 5, 1990, s 266-275
- Lindencrona Gustaf*, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget, Stockholm, 1994
- Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer*, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur, Lund, 2005

*Markham Michelle*, The Resolution of Transfer Pricing Disputes through Arbitration, Intertax 2, 2005, s 68-74

*Mattsson Nils*, Skiljedomsförfarande i internationella skattetvister. Vad har hänt under de senaste 20 åren?, Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts juridik, Stockholm, 2003, s 251-269

OECD Model Convention on Income and Capital

OECD, [http://www.oecd.org/document/58/0,2340,en\\_2649\\_201185\\_1889402\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/58/0,2340,en_2649_201185_1889402_1_1_1_1,00.html), OECD Member Countries, lydelse 2005-02-28

OECD, Commentary on the OECD Model Convention on Income and Capital

OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Paris, 1963

OECD, Introduction to OECD Model Tax Convention and Commentary

OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, 1979

OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues, 1984

OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2000)

*Peczenik Aleksander*, Rätten och förnuftet: en lärobok i allmän rättslära, Norstedt, Stockholm, 1988

*Pelin Lars*, Internationell Skatterätt: i ett svenskt perspektiv, Prose design & grafik, Lund, 2004

*Ribes Ribes Aurora*, Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems, European Taxation vol 42:9, s 400-404

RSV, RSV Rapport, 2003:5, <http://skatteverket.se/rappporter/rappport200305.pdf>, lydelse 2005-05-04

*Runge R Berndt*, Mutual Agreement Procedures and the Role of the taxpayer, International Transfer Pricing Journal, January/February 2002, s 16-20

*Rotondaro Carmine*, The Application of Art. 3(2) in case of Differences between Domestic Definitions of "Associated Enterprises" – A problem of Treaty Interpretation and a proposed solution, September/October 2000, International Transfer Pricing Journal, s 166-175

*Sandström K. G. A.*, Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet, Norstedt, Stockholm, 1949

*Sivalingam S*, Tax Treaties - Do They Help, 3 Asia Pacific Bulletin 4, 1997

Skatteverket, SKV 352 utgåva 9, <http://skatteverket.se/>

*Tanzj Vito*, Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems, IMF Working Paper, December 1996

*Tillinghast David R*, Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, March 2002, s 90-99

*Tomuschat Christian*, International Courts and Tribunals, i *Rudolf Bernhardt (red)*, Encyclopedia of Public International Law, University of Heidelberg, 1995

*United Nations (ECOSOC)*, United Nations Double Convention between Developed and Developing Countries, 1980

*US Department of the Treasury*, Model Income Tax Treaty of May 1977, 31 BIFD 313, 1977, och Model Income Tax Treaty of Income of 16 June 1981, 36 BIFD 15, 1982

*van Raad Kees*, International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application, i *Kirchhof P, van Raad K, Vogel K (red)*, International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel, Kluwer Law International, Haag, 2002,

*Wickham Dale W, Kerester Charles J*, New Directions Needed for Solution of the International Transfer Pricing Tax Puzzle: Internationally Agreed Rules or Tax Warfare?, 58 Tax Notes, 20 July 1992, s 339-425

*Züger, Mario* Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD publications, Amsterdam, 2001

## Övrigt

*Bergqvist Stefan*, Skattejurist vid Skatteverket och OECD: s kontaktperson på Skatteverket i Sverige vid ömsesidiga överenskommelser, 2005-04-29

*Myllynen Mika*, Skattejurist vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Stockholm 2005-04-18