Skrifter från
Juridiska Fakulteten
i Uppsala

13

Prissättning inom multinationella koncerner

Bertil Wiman

IUSTUS FÖRLAG
Juridiska Föreningen i Uppsala

SKRIFTER FRÅN JURIDISKA FAKULTETEN I UPPSALA

1.	Ulf Göranson	Ogiltighet i sakrätten
2.	Skuld och ansvar	Straffrättsliga studier tillägnade Alvar Nelson
3.	Staffan Myrdal	Motköpsavtalet i öst-västhandeln
4.	Mats Gustafsson	Jordabalkens tillbehörsreglering
5.	Gabriel Michanek	Den svenska miljörättens uppbyggnad
6.	Ulf Göranson	Traditionsprincipen
7.	Gustav Svensson	Medbestämmande och politisk demokrati
8.	G. Bramstång (red.)	Offentligrättsliga perspektiv på organisationernas verksamhet
9.	Sören Johansson	Rättegången i marknadsdomstolen
10.	Martin Wittrock	Föreskriftsmakten
11.	Bengt Lindell	Sakfrågor och rättsfrågor
12.	Sture Bergström	Förutsebarhet
13.	Bertil Wiman	Prissättning inom multinationella koncerner

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f441d

Prissättning inom multinationella koncerner

Amerikanska skatteregler i svensk belysning

AKADEMISK AVHANDLING

som för avläggande av juris doktorsexamen
vid Uppsala universitet framställes till
offentlig granskning å universitetets
lärosal IX
fredagen den 13 november 1987 kl. 10.15

av

BERTIL WIMAN
jur. kand. av Västgöta nation

Uppsala 1987

SKRIFTER FRÅN
JURIDISKA FAKULTETEN I UPPSALA

UPPSALA STUDIES IN LAW

13

Editors: Anders Agell, Robert Boman och Nils Jareborg

Distributor: Iustus Kundtjänst, Box 16031, S-750 16 Uppsala, Sweden

Abstract

Wiman, B, Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning. Transfer Pricing in Multinational Enterprises. United States tax law from a Swedish perspective. Iustus Förlag. 424 pp. Uppsala 1987. ISBN 91-7678-107-0. ISSN 0282-2040.

The internationally accepted standard for allocating the profits of a multinational enterprise among the jurisdictions within which it operates is the arm's-length standard. This principle means that related enterprises shall conduct business with each other as if they are not related, i.e., as if they are at arm's length. This principle is expressed in article 9 of the O.E.C.D. Model Tax Treaty, in section 482 of the Internal Revenue Code of the United States and in § 43, clause 1 of the Municipal Tax Act of Sweden.

This dissertation analyses the elaborate rules issued in Treasury Regulations under section 482, as interpreted in case law and commented upon by scholars in the United States. The regulations are divided in two parts. Part one deals with general rules, and part two with pricing of five different transactional categories. These categories are loans, services, leasing, transfers of intangible property and sale of tangible property. These regulations have served as a model internationally in developing specific standards under the arm's-length principle.

Based on the experience gained with the arm's-length standard in the United States, the study contains suggestions on how to develop the legal situation in Sweden. It may reasonably be asserted that the U.S. rules largely conform to the notion of how the tax situation would be if the related enterprises were unrelated. Most deviations from this principle are motivated by reasons of simplicity and foreseeability. Examples are safe-haven rules used in determining the arm's-length interest rate. It is concluded that some of the U.S. rules may be useful for Swedish purposes, if they are implemented with due regard to existing related rules in Sweden. In some instances it is necessary to ascertain whether the number of transactions within a category is large enough to justify modification of the law in Sweden. In drafting any Swedish rules, the lengthiness and detail of U.S. regulations should be avoided. The thesis also contains a discussion on the contradiction embodied in the regulations, which purportedly serve as guide-lines on the one hand, and offer very specific and detailed rules on the other.

Bertil Wiman, University of Uppsala Law School, P O Box 512, S-751 20 Uppsala, Sweden.

SKRIFTER FRÅN
JURIDISKA FAKULTETEN I UPPSALA
13

Redaktörer: Anders Agell, Robert Boman och Nils Jareborg

Bertil Wiman

Prissättning inom multinationella koncerner

Amerikanska skatteregler i svensk belysning

IUSTUS FÖRLAG
Juridiska Föreningen i Uppsala

Abstract
Wiman, B, Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning. Transfer Pricing in Multinational Enterprises. United States tax law from a Swedish perspective. Iustus Förlag. 424 pp. Uppsala 1987. ISBN 91-7678-107-0. ISSN 0282-2040.

The internationally accepted standard for allocating the profits of a multinational enterprise among the jurisdictions within which it operates is the arm's-length standard. This principle means that related enterprises shall conduct business with each other as if they are not related, i.e., as if they are at arm's length. This principle is expressed in article 9 of the O.E.C.D. Model Tax Treaty, in section 482 of the Internal Revenue Code of the United States and in § 43, clause 1 of the Municipal Tax Act of Sweden.

This dissertation analyses the elaborate rules issued in Treasury Regulations under section 482, as interpreted in case law and commented upon by scholars in the United States. The regulations are divided in two parts. Part one deals with general rules, and part two with pricing of five different transactional categories. These categories are loans, services, leasing, transfers of intangible property and sale of tangible property. These regulations have served as a model internationally in developing specific standards under the arm's-length principle.

Based on the experience gained with the arm's-length standard in the United States, the study contains suggestions on how to develop the legal situation in Sweden. It may reasonably be asserted that the U.S. rules largely conform to the notion of how the tax situation would be if the related enterprises were unrelated. Most deviations from this principle are motivated by reasons of simplicity and foreseeability. Examples are safe-haven rules used in determining the arm's-length interest rate. It is concluded that some of the U.S. rules may be useful for Swedish purposes, if they are implemented with due regard to existing related rules in Sweden. In some instances it is necessary to ascertain whether the number of transactions within a category is large enough to justify modification of the law in Sweden. In drafting any Swedish rules, the lengthiness and detail of U.S. regulations should be avoided. The thesis also contains a discussion on the contradiction embodied in the regulations, which purportedly serve as guide-lines on the one hand, and offer very specific and detailed rules on the other.

Bertil Wiman, University of Uppsala Law School, P O Box 512, S-751 20 Uppsala, Sweden.

© IUSTUS FÖRLAG, UPPSALA 1987
ISBN 91-7678-107-0
ISSN 0282-2040
Ord & Form AB

Förord

Denna avhandling är tillkommen inom projektet *Internprissättningen i multinationella koncerner från skattesynpunkt*, som är finansierat av Riksbankens Jubileumsfond. Föreliggande undersökning behandlar huvudsakligen de amerikanska internprissättningsreglerna i svensk belysning. Studiet inom projektet av de svenska skattereglerna på prissättningens område utförs av forskningsassistent Richard Arvidsson vid Stockholms Universitet.

Det har varit en förmån att ha professor Nils Mattsson som handledare under avhandlingsarbetet. Oförtröttligt har han läst mina manuskript och kommit med konstruktiv kritik. För mig har det varit mycket stimulerande. Han äger de egenskaper som en bra handledare ska ha.

Jag har fått ta del av värdefulla synpunkter från ett stort antal personer. Docent Sture Bergström, docent Per Thorell och assessorn, kanslichefen vid Mellankommunala skatterätten Göran Landerdahl har läst olika delar av avhandlingen. Professor Gustaf Lindencrona har läst manus på i stort sett hela boken mot slutet av avhandlingstiden.

Förre riksintendenten vid Riksskatteverket, Parry Jonsson och skattekonsulten Sven-Åke Bergkvist har givit mig sina synpunkter på ett par kapitel. Med tjänstemän vid Treasury Department och Internal Revenue Service i Washington, D.C., har jag kunnat diskutera olika frågor.

Min hustru Helene Sellgren har under olika skeden av arbetets gång ombesörjt ett antal avhandlingsrelaterade praktiska göromål. Jur kand Claes Norberg har hjälpt till med den sista översynen av korrekturet. Institutionssekreterare Anita Kolmodin och Juridiska Institutionens kansli har skrivit ut stora delar av avhandlingen. Av kommerskollegium auktoriserade translatorn Rajesh Kumar har utfört språkgranskningen.

Läsåret 1982-83 hade jag förmånen att som Fulbright-stipendiat studera för en Masters-examen i skatterätt vid University of Minnesota Law School. Dessa studier har varit av väsentlig betydelse för mitt därpå följande avhandlingsarbete. Ekonomiskt stöd för denna vistelse

utgick från Sverige-Amerika Stiftelsen och Juridiska Institutionen i Uppsala. Från University of Minnesota Law School utgick stöd genom befrielse från kursavgift och förmedling av assistenttjänst vid advokatfirman Dorsey & Whitney.

Dekanus vid University of Minnesota Law School professor Robert A. Stein har välvilligt ställt skolans resurser till mitt förfogande vid en längre forskningsvistelse 1987. Professor Leo J. Raskind har låtit mig komma i åtnjutande av hans djupa kunskaper i amerikansk skatterätt såväl vid den första vistelsen 1982/83 som 1987. Generösa ekonomiska bidrag till studierna i Minneapolis 1987 har utgått från Riksbankens Jubileumsfond och Svenska Institutet.

Personalen vid biblioteken vid Juridiska Institutionen i Uppsala och vid University of Minnesota Law School har på ett positivt sätt bistått under arbetets gång. Institutet för Utländsk Rätt har välvilligt ställt sitt bibliotek till förfogande.

Till alla som har hjälpt mig vill jag rikta ett varmt tack.

Material t o m den 1 maj 1987 och i några fall ännu senare har beaktats.

Uppsala i september 1987
Bertil Wiman

Innehållsförteckning

Förord 5

Innehållsförteckning 7

Förkortningar 13

1 Inledning 15
1.1 Problemet 15
1.2 Syfte 24
1.3 Metodfrågor 26
1.4 Avgränsningar och därmed sammanhängande frågor 30
1.5 Disposition 36
1.6 Terminologi 37
1.7 Forskningsläget i USA och Sverige 41

2 Amerikansk rätt – en introduktion 44
2.1 Inledning 44
2.2 Den amerikanska armslängdsregelns uppbyggnad 44
2.2.1 Tre huvudrekvisit 44
2.2.2 Målet – korrekt återspegla inkomst, medlet – armslängdsregeln 47
2.3 Frågor inför den fortsatta undersökningen 51
2.4 Redovisningens betydelse vid internprissättningen 53
2.4.1 Allmänt 53
2.4.2 Externredovisning 55
2.4.2.1 Något om sambandet mellan skattelag och allmänt accepterade redovisningsprinciper 55
2.4.2.2 Allmänt accepterade redovisningsprinciper – US GAAP 56
2.4.2.3 IAS 24 och FAS 57 – Related party disclosures 58
2.4.3 Sammanfattning 59

2.5 Huvuddragen av amerikansk internationell företagsbeskattning 60
2.6 Skatterättsligt källmaterial – en översikt 65

3 Armslängdsregeln i svensk rätt 74
3.1 Inledning 74
3.2 Bestämning av de närstående parterna 77
3.3 Möjligheten att tillämpa en helhetssyn på avtalsförhållandet m m 82
3.4 Följdeffekter vid omfördelning 85
3.5 Processuella frågor m m 88
3.5.1 Inledning 88
3.5.2 Uppgiftsskyldighetens omfattning vid självdeklaration 89
3.5.3 Kan kontrolluppgift efter anmaning ge upplysning om jämförbara transaktioner? 94
3.5.4 Bevisfrågor 96
3.5.5 Möjligheter att erhålla förhandsbesked 103
3.6 Regelns tillämpning på de olika transaktionsslagen 105
3.7 Avslutning 108

4 Section 482 – en ram 111
4.1 Inledning 111
4.2 Historik 111
4.2.1 Tiden fram till 1928 111
4.2.2 Tiden 1928 till 1968 114
4.2.3 Sammanfattning 117
4.3 Bestämning av de närstående parterna 118
4.3.1 Bestämning i lagtext och anvisningar 118
4.3.2 Alla näringsdrivande subjekt omfattas 119
4.3.3 Subjekten kan vara såväl inhemska som utländska 123
4.3.4 Sammanfattning och slutsatser 124
4.4 Ekonomisk intressegemenskap 127
4.4.1 Bestämning i lagtext och anvisningar 127
4.4.2 Den verkliga intressegemenskapen är avgörande 128
4.4.3 De två parterna ska vara kontrollerade av "the same interests". "Action in concert" 131
4.4.4 Intressegemenskap presumeras föreligga, om IRS visar att inkomst godtyckligt överförts 134
4.4.5 Sammanfattning och slutsatser 135

4.5 IRS omfördelningsrätt – en ram 138
4.5.1 Evasion of taxes or clearly to reflect income 138
4.5.2 Omfördelningens objekt m m 140
4.5.3 Helhetssyn på avtalsförhållandet – setoffs 143
4.5.4 Omfördelningarna bör inte vara för små 150
4.5.5 Inverkan av annan lagstiftning på armslängdspriset m m 151
4.5.6 Följdeffekter av omfördelningen 155
4.5.6.1 Inledning 155
4.5.6.2 Omfördelningen kan leda till förtäckt utdelning m m 156
4.5.6.3 Effekter vid avräkning av utländsk skatt 159
4.5.6.4 De skattskyldiga kan i vissa fall lindra följdeffekterna 160
4.5.6.5 Sammanfattning och slutsatser 162

5 Taxeringsförfarandet och skatteprocessen 165
5.1 Inledning 165
5.2 Taxeringsförfarandet 165
5.2.1 Självdeklaration, taxering och preskriptionstid 165
5.2.2 Revision 168
5.2.3 Underlag för bedömning av internprissättningen 170
5.2.3.1 Inledning 170
5.2.3.2 Material som den skattskyldige självmant ska avge 170
5.2.3.3 Uppgiftsskyldighet efter anmaning 173
5.2.3.4 Information från närstående bolag 174
5.2.3.5 Underlag avseende jämförbara transaktioner 176
5.2.4 Procedur vid avvikelse från självdeklaration 178
5.3 Federala domstolar behöriga i skattemål 179
5.4 Något om rättegången i underrätt 181
5.5 Huvudreglerna avseende bevisbörda och beviskrav 182
5.5.1 Taxeringen presumeras vara korrekt 182
5.5.2 Bevisbördan åvilar normalt den skattskyldige 183
5.5.3 För vissa frågor har IRS bevisbördan 185
5.6 Särskilda beviskrav i armslängdsmål 189
5.6.1 Den skattskyldige ska visa att omfördelningen varit "arbitrary, capricious or unreasonable" 189
5.6.2 Resultatet av omfördelningen påstås utgöra bevisföremålet 191

5.6.3 Vad krävs i praxis för att underkänna omfördelningen? 195
5.6.4 Bevisbördan avseende intressegemenskapsrekvisitet m m 199
5.7 Något om bevisfrågor i överrätt 200
5.8 Sammanfattning och slutsatser 201
5.8.1 Sammanfattning 201
5.8.2 Slutsatser 203

6 Krediter 207
6.1 Inledning 207
6.2 Gränsdragningen krediter kontra eget kapital m m 208
6.3 Ränta ska normalt utgå från fordringens uppkomst 210
6.4 Marknadsränta 212
6.5 Mekanisk regel för beräkning av ränta 213
6.6 Bestämning av räntan i vissa fall av vidareutlåning 218
6.7 Beräkning av armslängdsränta vid betalningssvårigheter 220
6.8 Sammanfattning och slutsatser 221

7 Tjänster 227
7.1 Inledning 227
7.2 Vad hänförs till transaktionsslaget tjänst? 228
7.2.1 Avgränsning mot övriga transaktionsslag 228
7.2.2 När är en tjänst utförd för annans räkning? 231
7.2.2.1 Inledning 231
7.2.2.2 Tjänsten måste vara till nytta för mottagande parten 232
7.2.2.3 Aktieägartjänster 234
7.3 Marknadsersättning 236
7.3.1 Vad är marknadsersättning? 236
7.3.2 När tillämpas regeln? 240
7.4 Kostnadsersättningsregeln 244
7.4.1 Inledning 244
7.4.2 Företagets metod att fördela kostnader godtas normalt 245
7.4.3 Alternativ metod för kostnadsfördelning 247
7.4.4 Direkta och indirekta kostnader 247
7.4.5 Vissa kostnader får ej inräknas 248
7.4.6 I andra sammanhang tillämpade fördelningsmetoder kan beaktas 249
7.5 Sammanfattning och slutsatser 250

8 Hyra 256
8.1 Inledning 256
8.2 Marknadshyra 258
8.3 Mekanisk regel I, andrahandsupplåtelse 260
8.4 Mekanisk regel II, hyra beräknad efter formel 260
8.4.1 Inledning 260
8.4.2 Avskrivningar 261
8.4.3 Procentbaserat påslag 262
8.4.4 Kostnader hänförliga till egendomen och uthyrningen 263
8.4.5 Proportionering av hyran vid flera hyrestagare 264
8.5 Sammanfattning och slutsatser 265

9 Immateriella tillgångar 271
9.1 Inledning 271
9.2 Anvisningarnas definition av immateriella tillgångar 273
9.3 Marknadsersättning 274
9.3.1 Beräkning av ersättningen 274
9.3.2 Marknadsersättningsregeln när egendomen utvecklats av flera bolag gemensamt 282
9.4 Cost sharing arrangements 286
9.5 Sammanfattning och slutsatser 289

10 Varor 296
10.1 Inledning 296
10.2 Vissa gemensamma frågor 297
10.3 Marknadsprismetoden 303
10.3.1 Hur fastställer man att två försäljningar är jämförbara? 303
10.3.2 Skillnaderna mellan jämförelse- och närståendetransaktionen måste kunna beräknas 305
10.3.3 Praxis avseende jämförbarhet 306
10.4 Återförsäljningsmetoden 309
10.4.1 Inledning 309
10.4.2 Gränsfall mellan återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden 311
10.4.3 Metoden utgår från återförsäljningspriset mellan icke närstående företag 312
10.4.4 Beräkning av ett oberoende vinstpåslag 313
10.4.5 Nödvändiga justeringar m h t skillnader mellan jämförelse- och närståendetransaktionen 317

10.5 Produktionskostnadsmetoden 318
10.5.1 Inledning 318
10.5.2 Beräkning av produktionskostnaden 318
10.5.3 Beräkning av ett oberoende vinstpåslag 319
10.5.4 Nödvändiga justeringar m h t till skillnader mellan jämförelse- och närståendetransaktionen 321
10.6 Den fjärde metoden 323
10.6.1 Inledning 323
10.6.2 Det funktionella angreppssättet – skälig vinstdelning 324
10.6.3 Andra metoder att fastställa armslängdspriset 328
10.6.4 Är skälighetstest förenligt med anvisningarna? 330
10.7 Sammanfattning och slutsatser 331

11 Något om inverkan av dubbelbeskattningsavtal 340
11.1 Allmänt om förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt 340
11.2 Inverkan på den materiella utformningen av armslängdsregeln 344
11.3 Inverkan i processuellt hänseende 347
11.4 Avslutning 350

12 Avslutning 352
12.1 Inledning 352
12.2 Några allmänna utgångspunkter 353
12.3 Marknadsmetoden 355
12.4 Abstrakt eller konkret utformning av armslängdsregeln? 357
12.5 Bör mekaniska regler införas i svensk rätt? 361
12.6 Armslängdsregeln tar inte hänsyn till att koncernen kan vara ekonomiskt effektivare 364
12.7 Koncernspecifika transaktioner och armslängdsregeln 366

Summary 368

Källor och litteratur 380

Sakregister 391

Bilagor
1 43 § 1 mom KL i 1928 och 1965 års lydelse 394
2 Treasury Regulations 1.482 395
3 Föreslagna Treasury Regulations 1.482-2(a) och (c) 419
4 Form 5471 Schedule M 424

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
AFR	Applicable Federal Rate
AFTR	American Federal Tax Reports
anvp	anvisningspunkt
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
BFN	Bokföringsnämnden
BIAC	Business and Industry Advisory Committee
BTA	Board of Tax Appeals
C.D.	Central District
Cal.	California
CASB	Cost Accounting Standards Board
CB	Cumulative Bulletin
CCH	Commerce Clearing House
Cert.	Certiorari
CFC	Controlled Foreign Corporation
CIR	Commissioner of Internal Revenue
Cir.	Circuit
Cl.Ct.	Claims Court (efter 1981)
CON	Statements of Financial Accounting Concepts
Cong.	Congress
CPA	Certified Public Accountant
Ct.Cl.	Court of Claims (före 1982)
CUP	Comparable Uncontrolled Price
D.C.	District Court
Depch	Departementschef
DISC	Domestic International Sales Corporation
E/P	Earnings and profits
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FAS	FASB Statements
FASB	Financial Accounting Standards Board
Fb	Förhandsbesked
FDR	Formal document request
FN	Förenta Nationerna
FoU	Forskning och utveckling
FPHC	Foreign Personal Holding Company
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FRCP	Federal Rules of Civil Procedure
FSC	Foreign Sales Corporation

GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAO	General Accounting Office
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
H.R.	House Report
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IEP	International Enforcement Program
IFA	International Fiscal Association
IRB	Internal Revenue Bulletin
IRC	Internal Revenue Code
IRM-Audit	Internal Revenue Manual-Audit
IRS	Internal Revenue Service
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
MB	Moderbolag
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
P-H	Prentice-Hall
P.L.	Public Law
PHC	Personal Holding Company
Prop	Proposition
RB	Rättegångsbalken
RCC	Rules of Claims Court
Rev.Proc.	Revenue Procedure
Rev.Rul.	Revenue Ruling
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
S. Ct.	Supreme Court
S. Rep.	Senate Report
Sess.	Session
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SST	Svensk Skattetidning
T.C.	Tax Court
T.D.	Treasury Decisions
T.R.	Treasury Regulation
TI	Taxeringsintendent
TL	Taxeringslagen (1956:623)
TRA 1986	Tax Reform Act of 1986
U.S.	United States
US	United States Supreme Court Reports
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USC	United States Code

1 Inledning

1.1 Problemet

Det välkända amerikanska[1] stålföretaget U.S. Steel upptaxerades för inkomståren 1957-1960 med sammanlagt ca USD[2] 50,000,000 (femtio miljoner dollar).[3] Grunden för upptaxeringen var att U.S. Steel betalat för höga fraktpriser till sitt liberianska dotterbolag Navios och därigenom minskat sin beskattningsbara inkomst i USA. U.S. Steel köpte malm från sitt venezuelanska dotterbolag Orinoco Mining, och lät Navios frakta malmen till USA. Processföremålet var onekligen en mycket stor summa pengar. Överrätten, Second Circuit, fann dock att U.S. Steel inte hade avvikit från *marknadsmässiga priser* eller med ett liknande begrepp, från *armslängdspriser*. Därigenom behövde bolaget inte betala någon ytterligare skatt för ifrågavarande år.

Av exemplet framgår att prissättningsfrågan kan ha stor inkomstskatterättslig betydelse i det enskilda fallet. I ett vidare perspektiv framgår prissättningens stora betydelse vid koncerninterna transaktioner än klarare. Undersökningar har visat att multinationella företag år 1970 svarade för 62 % av all amerikansk varuexport.[4] Nästan hälften av dessa företags export, 49 %, gick till närstående utländska företag.[5] Vissa uppgifter tyder på att av den totala världshandeln är ca 40 % koncernintern.[6] Det uppges att 29 % av den svenska exporten år 1975 skedde genom koncerninterna transaktioner.[7] För större svenska företag anger en undersökning avseende år 1977 att 36,1 % av deras export var koncernintern.[8]

[1] Med amerikansk eller böjningsformer av detta ord avser jag i denna avhandling företeelser och rättsregler i USA.

[2] Alla hänvisningar till dollar i denna avhandling avser amerikanska dollar.

[3] US Steel, 2d Circuit 1980.

[4] Plasshaert s 83-84 och där angivna källor.

[5] Plasshaert s 86 och där angivna källor. Dessutom har undersökningar visat att vissa svenska företag har så hög andel som 95 % av sin försäljning på export, se Franko s 3.

[6] Joachimsson s 6 och där anförda källor.

[7] Transnational Corporations s 43, jfr också OECD Transfer Pricing s 25.

[8] Transnational Corporations 1983 s 161.

Föreliggande avhandling behandlar prissättning av tjänster, varor m m som omsätts inom multinationella koncerner ur skatterättslig synvinkel. Prissättning mellan närstående bolag benämns ofta *internprissättning* eftersom den avser interna transaktioner i koncernen.[9] Hur företagen sätter sina internpriser styrs inte bara av skattemässiga skäl. Man kan sammanfatta de faktorer som styr eller påverkar internprissättningen i fyra huvudgrupper.

1) Offentlig reglering. Hit hör skatter och tullar, prisregleringar och valutaregleringar. Företagen kan exempelvis söka minska tullavgifterna genom att hålla ett lågt internpris eller försöka kringgå valutaregleringar genom anpassning av internpriset.
2) Privaträttslig reglering. Regler för skydd av borgenärer (exempelvis regler om återvinning i konkurs) och skydd av aktieägarminoriteter utgör exempel på regler i denna grupp som sätter vissa gränser för vilka internpriser som kan tillåtas. Hit torde också höra den reglering som i Sverige återfinns i redovisningslagstiftningen. Denna reglering har dock också vissa offentligrättsliga inslag.
3) Företagsekonomiska motiv. Strävan att maximera vinsten, önskemål om att kunna kontrollera och styra dotterbolagen och inverkan av konkurrenter är exempel på företagsekonomiska faktorer som påverkar prissättningen.
4) Internationella normer. Flera internationella organisationer utvecklar normer vilka mer eller mindre direkt påverkar de multinationella företagen. Till denna grupp hör exempelvis internationella redovisningsrekommendationer.

Ett utmärkande drag för den multinationella koncernen är att den verkar inom flera nationella ekonomiska och juridiska system.[10] De olika nationella juridiska systemen accepterar dock som regel inte den multinationella koncernen som juridisk enhet. Ej heller skatterättsligt beaktas som regel den multinationella koncernen. Multinationella koncerner med svenska moderbolag faller dock in under koncerndefinitionen i 1:2 ABL.[11] Det innebär att vissa bestämmelser avseende koncerner i ABL gäller också för denna typ av multinationella koncerner.[12]

[9] En likvärdig term är *transferpris*, se Warbrandt s 5. Den engelska termen är *transfer pricing, intra group pricing* eller enbart *pricing*.
[10] Lodin 1979 s 8, Plasshaert s 37 f.
[11] Se prop 1975:103 s 278 f.
[12] Se något om koncernbestämmelser i ABL nedan i avsnitt 3.5.2.

Koncernen, vare sig den är nationell eller internationell, är i regel inte skattesubjekt. Däremot torde koncernen oftast utgöra en ekonomisk enhet. Att skattesubjektet inte överensstämmer med den ekonomiska enheten vållar problem ur neutralitetssynpunkt. Enligt Lodin förefaller det dock vara mer praktiskt att låta inkomstbeskattningen utgå från den juridiska enheten.[13] Till skillnad från vad som gäller för nationella koncerner tas i skatterättsligt hänseende normalt ingen hänsyn till den multinationella koncernen. I svensk rätt gäller t ex att emedan det är i hög grad möjligt uppnå resultatutjämning inom en svensk koncern via öppna koncernbidrag, se 2 § 3 mom SIL, går det som regel inte att resultatutjämna mellan de delar av en multinationell koncern som befinner sig i olika länder. Det finns dock uttryck för ett visst accepterande av den multinationella koncernen som ekonomisk enhet, se t ex reglerna om internvinstkonto i 29 § 15 anvp KL, samt de i praxis utvecklade reglerna om koncernbidrag som omkostnad.[14] Dessa hänsynstaganden är dock huvudsakligen begränsade till koncerner med svenska moderbolag.[15]

Beskattning av koncerner innebär i sig att många problem blir aktualiserade.[16] Det ur internprissättningssynpunkt väsentligaste är frågan om vinstöverföringar. Vinstöverföringar via prissättningen kan ske av såväl skatterättsliga som av andra skäl.[17] Således kan det föreligga ett behov inom koncernen att utjämna resultatet mellan förlust- och vinstbolag belägna i olika länder eller att söka överflytta vinster från länder med högre skattetryck till länder med lägre skattetryck.[18] Vidare kan koncernen prissättningsvägen söka undvika dubbel- eller kedjebeskattning av intjänade medel. Eftersom lagstiftningen normalt inte medger resultatutjämning över nationsgränserna kan det ur koncernens synvinkel vara önskvärt att överföra vinstmedel via prissättningen till förlustbolaget.[19] Enligt Lodin medför en resultatutjämning via förtäckta vinstöverföringar inget annat än att merbeskattningen av en koncerns internationella verksamhet blir undanröjd.[20] Mellan de bolag som är belägna i samma land finns nämligen som regel legala resultatutjämningsmöjligheter.

[13] Lodin 1973 s 26.

[14] Se om koncernbidrag som omkostnad i t ex Beskattning s 407.

[15] Jfr dock RÅ 1984 1:83-målet, se nedan avsnitt 3.6.

[16] Se härom Lodin 1973 s 27-28.

[17] För en beskrivning av olika anledningar till avvikelser från armslängdspriser se Plasshaert s 47-69.

[18] Lodin 1979 s 11-12.

[19] I svensk rätt torde i realiteten en begränsad möjlighet finnas till resultatutjämning, se t ex RÅ 1984 1:16.

[20] Lodin 1979 s 12. I denna avhandling berörs ej frågeställningen om neutralitet i beskattningen mellan den multinationella resp den rent nationella koncernen.

Ett annat skäl till förtäckta vinstöverföringar kan vara en strävan att minimera koncernens totala skattekostnad. Skatter utgör företagsekonomiskt en kostnad, som i sig bör minimeras om man vill uppnå målet med allt företagande, vinstmaximering.[21] Dessutom torde skatter ofta vara en av de största kostnadsposterna för företagen. Om skatteminimering sker via internprissättningen äventyras emellertid en annan förutsättning för företagande. Det är nämligen av stor betydelse att moderbolaget kan mäta och kontrollera lönsamheten för de bolag och andra enheter som ingår i koncernen. Denna kontroll förutsätter ett så korrekt (marknadsmässigt) internpris som möjligt.[22]

Ett annat framträdande drag är, att varje land önskar beskatta den del av en multinationell koncerns verksamhet som bedrivs inom landet. Detta gäller oavsett i vilken juridisk form som verksamheten ägt rum.[23] Det enskilda landet behöver därför mäta resultatet av den verksamhet som bedrivits inom landet. Normalt sker detta genom att lägga bokföringen till grund för beskattningen. Val av internpris påverkar därmed direkt den beskattningsbara inkomsten för bolaget. Eftersom normalt ingen hänsyn tas till den multinationella koncernen som ekonomisk enhet förutsätts därvidlag att all internprissättning sker till marknadsmässiga priser. Ur det enskilda landets synvinkel är det därför ointressant av vilken orsak – resultatutjämning, skatteminimering eller helt utan uppsåt – som avvikelse skett från marknadsmässiga priser. Vill ett land skydda sitt skatteunderlag måste det genomdriva att koncerninterna transaktioner sker till marknadspriser.

> De skatterättsliga problemen är betydligt färre och delvis av ett annat slag när en koncern bedriver verksamhet inom ett och samma land. Men också i detta fall kan ett antal skäl föreligga för inkomstöverföring via prissättningen. Således kan en förmögenhetsöverflyttning från en generation till en annan ske prissättningsvägen.[24] Vidare kan, om bolagsbeskattningen är progressiv, koncernens samlade skattetryck bli lägre om de totala koncerninkomsterna är fördelade på flera bolag. De flesta problemen torde vara hänförliga till skillnader i skattebelastning mellan koncernen och singlebolaget.[25]

[21] Jfr Warbrandt s 5.

[22] Jfr Warbrandt s 5 och Lodin 1979 s 12.

[23] Verksamheten kan antingen drivas direkt genom en filial eller genom en självständig juridisk person.

[24] Se t ex prop 1965:126 s 33.

[25] Se Lodin 1973 s 27 – 28.

Den internationellt accepterade[26] normen för hur stor ersättning ett bolag ska utge till ett annat närstående bolag för en viss prestation kallas för *armslängdsregeln* eller *arm's-length rule*. Den innebär att närstående bolag ska handla med varandra på samma villkor som de handlar med fristående, oberoende företag, eller med andra ord, de ska behandla varandra som om de befinner sig på armslängds avstånd.

Armslängdsregeln innebär att man skatterättsligt behandlar varje enhet i en koncern som driver rörelse i ett visst land separat från de i utlandet befintliga delarna av koncernen. Man skulle därför alternativt kunna använda termen separatmetoden, eller *separate entity method* till beteckningen armslängdsregeln.[27] Ett annat sätt att fördela en multinationell koncerns inkomster mellan de länder i vilka den verkar kallas för *unitary taxation*, eller *global methods*. Denna metod går ut på att man framräknar koncernens totala världsinkomst, och därefter fördelar världsinkomsten på de länder i vilka koncernen har verkat efter en i förväg bestämd formel. Formeln beaktar ofta lönesumma, kapital och omsättning. Ett problem med denna metod är att varje land kan ha sin egen formel. Såvitt jag känner till tillämpas metoden enbart av vissa amerikanska delstater. Inte heller i USA är denna metod oomstridd. Det har då fr a gällt frågan om delstaterna får tillämpa unitary method på utländska bolag verksamma i USA.[28] Motståndet mot metoden är hårt och har väckt internationella protester.[29] OECD har också klart avvisat unitary taxation som metod att fördela koncerninkomster.[30] Näringslivet har genom Business and Industry Advisory Committee (BIAC) instämt i OECD:s uppfattning.[31] Riksdagens skatteutskott har också avvisat unitary taxation.[32]

Jag ska nu översiktligt redogöra för vissa av de frågor som sammanhänger med armslängdsregeln. Syftet är inte att uttömmande ange samtliga problem, därtill är de för många. Ambitionen är att exemplifie-

[26] Se t ex OECD Transfer Pricing s 9. Regeln återfinns också i artikel 9 i OECD:s modellavtal, som är normerande för den överväldigande majoriteten av ingångna dubbelbeskattningsavtal. Se också OECD Guidelines, under Taxation par. 2. Men jämför Langbein s 628 ff, där han diskuterar huruvida armslängdsregeln är en "prescriptive" eller "descriptive" internationell norm.

[27] Se t ex McCawley s A-16.

[28] Se t ex Worldwide Unitary Taxation Working Group, som bl a rekommenderade att delstaterna bara ska tillämpa unitary method på utländska bolag med en väsentlig del av sin verksamhet förlagd till USA, s k water's edge. Se Worldwide s 9 och 27 ff.

[29] Riksdagens revisorer s 9.

[30] OECD Transfer Pricing s 14 – 15.

[31] BIAC s 9.

[32] SkU 1984/85:35 s 3.

ra problemställningarna för de olika områden som armslängdsregeln inrymmer. En grundläggande skillnad föreligger mellan prissättning av konkreta transaktioner och övriga förutsättningar för tillämpning av armslängdsregeln. Till de sistnämnda hör exempelvis rekvisitet att de inblandade bolagen ska befinna sig i intressegemenskap. Jag inleder därför med problemställningarna kring bedömningen av själva prissättningen, och fortsätter därefter med frågorna kring övriga förutsättningar.

Armslängdsregeln bygger således på en jämförelse med de villkor icke närstående bolag skulle ha gått med på. En betydelsefull svårighet härvidlag utgör själva koncernstrukturen som sådan. Redan själva organisationsformen kan möjligen innebära sådana fördelar bl a i kostnadshänseende jämfört med bolag som inte befinner sig i en koncerngemenskap att en jämförelse med deras prissättning kan ge ett missvisande resultat. Ett svårare problem torde dock vara, att det finns en del typer av koncerninterna transaktioner som inte står att återfinna mellan oberoende bolag.[33] Så kan ofta vara fallet beträffande t ex immateriella rättigheter, som många gånger aldrig blir tillgängliga för företag utanför koncernen, och tillhandahållande av tjänster.[34] Forskning- och utvecklingsarbete sker ofta centralt inom koncernen varvid de olika koncernbolagen kan bidraga till kostnaderna mot att få åtnjuta resultaten av forskningen. För vissa varor finns inte heller några marknadstransaktioner att jämföra med. En anledning härtill kan vara att de enbart säljs inom koncernen och inte på den öppna marknaden. Ett liknande anledning kan vara att det föreligger en oligopol- eller monopolsituation.[35] Sammantaget innebär dessa svårigheter att det inte alltid är möjligt fastställa armslängdspriset genom referens till vad oberoende parter skulle debiterat i samma situation.

Det är inte problemfritt även om man finner en transaktion mellan oberoende företag. För att kunna jämföra själva prissättningen erfordas nämligen att de båda transaktioner i sig är så lika varandra att en jämförelse är meningsfull. Transaktionerna ska med andra ord vara *jämförbara*. Det gäller då att fastställa efter vilka kriterier man ska jämföra transaktionerna. Ett exempel på dylika jämförelsekriterier torde vara att transaktionerna ska avse någorlunda likartade varor i kvalitets- och kvantitetshänseende. Men det finns en gräns efter vilken

[33] Lodin 1973 s 173.
[34] A st.
[35] Jfr Lodin 1979 s 11.

man kan hävda att transaktionerna med avseende på dessa kriterier är så olika att de inte går att jämföra. Jag kan teoretiskt tänka mig tre olika fall av jämförelser med transaktioner mellan oberoende bolag. 1) Transaktionerna är identiskt lika. Här kan prissättningen direkt jämföras. 2) Transaktionerna liknar varandra så mycket, att skillnaderna är kvantifierbara i ekonomiskt hänseende. Hänsyn kan därför tas till skillnaderna och transaktionerna går att jämföra. 3) Transaktionerna skiljer sig åt så mycket att skillnaderna inte går att kvantifiera. De är därför inte jämförbara.

För fall 3) samt för det fall det över huvud taget inte finns några transaktioner mellan oberoende företag måste armslängdsregeln fyllas ut med hjälpregler för hur man ska fastställa armslängdspriset. För dessa fall torde man kunna säga att jämförelsen med ett armslängdspris såsom varande ett pris satt i transaktioner mellan oberoende företag är en fiktion. Men det går inte heller ur fiskal synvinkel att i dessa fall låta prissättningen vara fri. Syftet med armslängdsregeln är att korrekt fördela den vinst en koncern gör på en viss prestation mellan de i koncernen ingående bolagen. Varje bolag ska erhålla den del av koncernvinsten på prestationen som motsvaras av det mervärde som resp bolag bidragit med. Om denna del inte kan fastställas med hjälp av jämförelsepriser har i USA en s k fourth method kommit till användning. Denna metod innebär att skattemyndigheterna i princip får använda vilka andra kriterier som helst för att fastställa om internpriset är rimligt. Man kan då ställa sig frågan, vilka begränsningar som gäller vid tillämpning av den fjärde metoden.

Armslängdsregeln är tillämplig på olika slag av transaktioner. I USA sker en indelning av dessa i följande fem kategorier; krediter, tjänster, hyra, överlåtelse eller upplåtelse av immateriell egendom och varor. En fråga är i vilken utsträckning man kan ha generella regler för bedömningen om transaktioner mellan oberoende företag är jämförbara, dvs regler som gäller alla transaktionsslag. Finner man att det krävs olika regler för de skilda transaktionsslagen, uppkommer frågan om och i så fall hur man ska avgränsa transaktionsslagen från varandra.

Jag övergår nu till mer allmänna frågeställningar avseende armslängdsregeln. Armslängdsregeln kan svårligen vara tillämplig på alla transaktioner mellan alla skattesubjekt. En sådan omfattning på regeln torde vara opraktisk.[36] Normalt brukar därför kretsen inskränkas till subjekt som står i en viss ekonomisk relation till varandra. Det ska

[36] Jfr dock Virin s 240.

föreligga någon form av ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. Hur bör detta rekvisit utformas så att det täcker in de fall där det finns risk för att skatteunderlaget blir reducerat men samtidigt går att tillämpa praktiskt?

Närstående företag har ofta täta kommersiella kontakter sinsemellan. Ska man mot den bakgrunden se varje transaktion isolerat, eller ska man i stället undersöka om nettoeffekten av bolagens transaktioner avviker från armslängdsvillkor. Ett för lågt pris på en transaktion kan ju uppvägas av ett för högt pris på en annan.

Bevisfrågor har bl a med tanke på de ofta komplicerade utredningarna i prissättningsmål stor betydelse. Finns det t ex anledning att i prissättningsmål avvika från de i allmänhet gällande reglerna för bevisbördans placering och eller ställa andra beviskrav?

En felaktig prissättning leder till att det allmänna upptaxerar det bolag som på grund av den felaktiga prissättningen redovisat för låg inkomst. Vilken följdverkningar kan denna upptaxering få? Har koncernen möjlighet att få en motsvarande sänkning av den beskattningsbara inkomsten för det andra bolaget? Trots upptaxeringen av ett bolag kvarstår faktum att pengarna från den felaktiga prissättningen finns kvar hos det andra bolaget. Vilken skattemässig behandling ska ske av dessa medel?

Jag vill också påpeka, att det inte bara är vid transaktioner mellan två juridiska personer som prissättningen får stor betydelse. Variationer i prissättningen mellan ett bolag och dess utländska filialer har i princip samma inkomstskatterättsliga effekt som prissättningen mellan två bolag. Anledningen är att som regel beskattar det land, i vilket filialen driver verksamhet filialen som om det vore ett självständigt subjekt.[37]

För att filialen ska beskattas i källstaten krävs enligt OECD:s modellavtal att verksamhetsnivån nått en sådan omfattning, att den utgör vad som kallas för ett fast driftställe.[38] Detta är också regeln i svensk rätt, se 6 § 1 mom c) SIL och 53 § 3 anvp KL. Skatteunderlaget utgörs av den nettoinkomst som genererats vid det fasta driftstället. Civilrättsligt behandlar Sverige i hög grad filialerna som om de vore egna rättssubjekt, se 2 § lag (1968:555) om rätt för utländning och utländskt företag att idka näring här i riket (Filiallagen). Utländska filialer i Sverige är skyldiga att ha en egen bokföring som är helt skild från det utländska företagets, 23 § 1 st Filiallagen. Filia-

[37] Se OECD Modellavtal art 7.2 och kommentaren punkterna 2 och 10.

[38] OECD Modellavtal artiklarna 5 och 7.

lens bokföring och redovisning ska i tillämpliga delar följa de bestämmelser som gäller för svenska företag av motsvarande slag, 23 § 2 st Filiallagen.

Om en filial driver näringsverksamhet i Sverige är den bokföringsskyldig enligt 1 § BFL. Enligt huvudregeln följer den skattemässiga inkomstberäkningen bokföringsmässiga grunder, och sker på grundval av bokföringen, 41 § 1 st KL. Därmed kommer transaktioner mellan filialen och det utländska bolaget att påverka filialens (det fasta driftställets) skattepliktiga inkomst. Internprissättningen får därför i princip samma funktionella betydelse i filialfallet som vid transaktioner mellan två självständiga bolag. Jag har nu enbart berört prissättningens betydelse för själva inkomstberäkningen. Sådana faktorer som reglerna för avräkning av utländsk skatt kan dock leda till att det slutliga skatteresultatet ändå blir olika vid en jämförelse av transaktioner mellan ett bolag och dess utländska filial och transaktioner mellan två bolag.

I amerikansk rätt återfinns armslängdsregeln i section 482 Internal Revenue Code of 1986 (IRC). Den lyder:

"In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses.

In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936(h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible."

Regeln, som tillkom redan på 1920-talet, är sedan 1968 kompletterad med detaljerade Treasury Regulations.[39] Dessa regulations har till stor del varit stilbildande för övrigt internationellt arbete på internprissättningsområdet. Såväl inom OECD som för t ex Västtyskland och Japan torde section 482-regulations direkt eller indirekt haft stor betydelse vid arbetet på rekommendationer och inhemsk reglering av intern-

[39] Dessa regulations syftar i huvudsak till att klarlägga dels under vilka förutsättningar section 482 får tillämpas, och dels hur det korrekta armslängdspriset ska beräknas eller framtas för olika slag av transaktioner. De är återgivna i bilaga 2. Antalet rättsfall som tolkat lagregeln och regulations är också stort.

prissättningsfrågor.[40] I kommunalskattelagen finns regeln i 43 § 1 mom.[41] Till 43 § 1 mom KL finns inga utfyllande hjälpregler.

1.2 Syfte

Det synes i Sverige föreligga en allvarlig brist på material och erfarenheter avseende armslängdsregeln.[42] Den svenska regeln är abstrakt utformad och ger i konkreta prissättningsfrågor i stort sett ingen vägledning. Röster har bl a därför höjts för att åstadkomma en ändring av regeln. Riksdagens skatteutskott uttalade exempelvis i ett betänkande avseende multinationella företags skatteförhållanden, att det finns behov av en översyn av 43 § 1 mom KL.[43]

Det är anmärkningsvärt, hur få konkreta förslag till förändringar av armslängdsregeln som kommit fram i Sverige.[44] Dessa förslag har som regel inriktat sig på begränsade delar av armslängdsregeln. Läget i Sverige har därför lett till att stort intresse visats för utvecklingen utomlands.[45]

I samband härmed kan noteras, att problemen är likartade för de flesta länder. Många nationer synes vara beroende av sin utrikeshandel. Som exempel kan nämnas, att varuexporten uttryckt i procent av BNP 1986 för svensk del var 37.1 %, för Västtyskland 38.8 %, Storbritannien 23.8 % och för USA 5.5 %.[46] En stor del av utrikeshandeln sker inom multinationella koncerner.[47] Därför får prissättningen av koncerninterna transaktioner för många länder stor betydelse ur fiskal

[40] OECD, Transfer Pricing hänvisar inte uttryckligen till de amerikanska regulations men det framgår av den rekommenderade systematiken att de varit inspirationskällan, jfr också Rädler s V och Sherwood s 373 ff.

[41] Eftersom 2 och 3 momenten av 43 § är upphävda kan 43 § 1 mom döpas om till 43 § KL. Samtidigt kan av samma skäl ordningsnumret i anvisningspunkt 1 till 43 § borttagas liksom hänvisningen i dess andra stycke till den från och med 1988 års taxering upphävda 57 § 3 mom KL.

[42] Se exv Riksdagens revisorer s 47-48.

[43] SkU 1984/85:35 s 3. Skatteutskottet behandlade därvid förslag 1984/85:9 från Riksdagens revisorer avseende multinationella företags skatteförhållanden.

[44] Se dock Virin bl a s 250-253, och BRÅ PM 1980:3 Utlandsbeskattning I, som fr a behandlade bevisfrågor.

[45] Se t ex SkU 1984/85:35 s 3, "Utskottet vill i sammanhanget, i likhet med revisorerna, särskilt understryka angelägenheten av att man så långt det är möjligt söker nå internationella lösningar."

[46] OECD Economic Surveys 1986/87. United Kingdom, s 87 ff.

[47] Se avsnitt 1.1.

synvinkel. De skatterättsliga problemen torde för dessa länder vara likartade.

Tydligast har utvecklingen på internprissättningsområdet varit i USA. De detaljregler som finns i USA syftar bl a ge vägledning i hur man fastställer armslängdspriset för en viss transaktion. OECD har i sin rapport Transfer Pricing and Multinational Enterprises starkt tagit intryck av de amerikanska detaljreglerna. Så har också varit fallet i Japan. Västtyskland har i sin tur påverkats av OECD:s rapport.[48] När därför en utblick ska ske från en svensk horisont är det naturligt att jag riktar i första hand intresset mot USA. Denna avhandling behandlar därför amerikansk rätt på internprissättningens område.

Syftet med undersökningen är för det första att undersöka hur de detaljerade amerikanska reglerna är utformade såväl systematiskt som i sak.[49] Härvidlag studerar jag regeln sådan den gestaltar sig i lagtext, Treasury Regulations, praxis, administrativa beslut och doktrin. Genom kartläggningen av amerikansk rätt erhålles erfarenheter, som kan ligga till grund för framtagande av förslag till lämpliga lösningar för svensk rätts vidkommande. Med amerikansk rättsbildning som grund söker jag därför diskutera förslag de lege ferenda för svensk rätt. En viktig frågeställning blir om och i vilken utsträckning det är mer ändamålsenligt med en svensk abstrakt regel, som lämnar mycket av rättsbildningen åt domstolarna, jämfört med en detaljreglering av amerikansk modell.

Jag har redan nämnt, att de amerikanska reglerna redan i hög grad varit stilbildande inom OECD och i vissa länder. Härigenom har en viss grad av *rättsharmonisering* uppnåtts. Detta har ett särskilt värde på internprissättningens område, där olika nationella regler kan leda till en dubbelbeskattning av den multinationella koncernen. Surrey, den person som mer än andra i den amerikanska administrationen var ansvarig för tillkomsten av de amerikanska detaljreglerna, uttalade t ex i denna fråga så tidigt som 1966 att det var önskvärt med "an internationally acceptable set of rational rules to govern the allocation of international income arising through these transactions."[50]

Också underbeskattning av en multinationell koncern kan uppstå, men denna situation torde mer sällan inträffa.[51] Genom rättsharmo-

[48] Rädler s V.

[49] Med att reglerna undersöks i sak avses hur reglerna behandlar de olika konkreta prissättnings- och andra problem, som uppstår vid tillämpningen.

[50] Surrey 1966 s 56.

[51] A st.

nisering kan antalet tvister bli färre, vilket torde vara till fördel för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna. Dubbelbeskattningsavtalen ger dessutom inte ett fullgott skydd mot dubbelbeskattning. Avtalsstaterna behöver nämligen om man har olika uppfattningar om exempelvis det korrekta internpriset för en vara inte komma överens vid de förhandlingar som kan föras inom ramen för s k mutual agreement procedure.[52]

Ett syfte med avhandlingen är som nämnts att ge synpunkter på svensk rätt som kan ligga till underlag för lagstiftaren vid en eventuell framtida ändring av den svenska armslängdsregeln. Det är möjligt att det vore bättre med en internationell överenskommelse där armslängdsregeln blev preciserad. En dylik överenskommelse skulle kunna ske i OECD:s regi med skriften Transfer Pricing som grund. Surrey ansåg på sin tid att OECD var rätt forum för en sådan överenskommelse.[53] Det förefaller dock föga troligt att en sådan överenskommelse över huvud taget ska kunna komma till stånd.

1.3 Metodfrågor

Syftet med avhandlingen är således bl a att redovisa och analysera amerikansk skatterätt avseende prissättning mellan koncernbolag.

Det är inte helt ovanligt att svenska jurister i rättsvetenskapliga verk till huvudföremål för undersökningen väljer ett rättsinstitut i ett annat land. Enbart avseende amerikansk rätt vill jag nämna Fahlbecks arbetsrättsliga studie Industrial Common Law,[54] och Lodins skatterättsliga avhandling Koncernbeskattning i USA[55]. Gemensamt för dessa studier är att författarna haft en högre ambition än att enbart ge en deskription av amerikansk rätt.[56]

En juridisk undersökning av ett rättsinstitut i ett annat land ger upphov till vissa metodologiska spörsmål. Det slag av studie som jag utför i denna avhandling har dock i endast ringa omfattning behandlats av doktrinen. Något förenklat kan man påstå att doktrinen huvudsakligen diskuterat användning av utländsk rätt i rättsvetenskapliga verk i s k

[52] Se om dessa frågor Lindencrona & Mattsson, särskilt s 16-17.

[53] Surrey 1966 s 56.

[54] Fahlbeck.

[55] Lodin 1973.

[56] Lodins avhandling ingick i en stor komparativ undersökning, där Lodin avsåg studera "i vad mån och på vad sätt skatterätten i tre länder, där man haft som målsättning att koncernen varken skall bära en större eller mindre skattebörda än det jämförbara singlebolaget, kan sägas vara neutralt i ovan angivet hänseende." Lodin 1973 s 37, se också därpå följande sidor. Den första delen i studien kom 1967 som licentiatavhandling, Koncernens skatterättsliga behandling. En internationell jämförelse.

tjänande syfte eller i härskande (komparativt) syfte.[57] Med att det utländska materialet fyller en tjänande uppgift menar Strömholm att det "utnyttjas för att uppnå syften som är karakteristiska för traditionell, till ett rättssystem bunden forskning".[58] Utnyttjandet och behandlingen av amerikansk material i denna avhandling går väsentligen utöver de krav som man normalt brukar ställa på utnyttjandet av utländsk rätt i rättsvetenskapliga verk. Det är därför svårt att hänföra avhandlingen till denna kategori.

Men det förefaller mig heller inte korrekt att påstå, att förevarande studie utgör en i egentlig mening komparativ undersökning. Enligt Strömholm är komparationen kännetecknad av syften som ger den en självständig betydelse där de jämförda nationella systemen eller nationella lösningarna är sidoordnade eller likställda.[59] Liknande uppfattning har Bogdan. Han anser att syftet med komparativ rätt är att "utröna (och eventuellt också bearbeta) likheter och olikheter mellan rättsordningarna,"...[60] Med den begreppsbildning som Strömholm och Bogdan använder synes denna avhandling inte vara en enligt deras språkbruk komparativ studie. Jag undersöker nämligen inte de två rättssystemen på samma kvalitativa nivå. Behandlingen av amerikansk rätt är väsentligen mer omfattande än motsvarande behandling av svensk rätt.

> En förutsättning för meningsfylld komparation torde vara att rättsbildning och materialtillgång står på likartad nivå i de jämförda rättssystemen. Det rättsliga materialet i USA och Sverige skiljer sig väsentligen åt avseende såväl kvalitet som omfång. I svensk rätt har armslängdsregeln inte blivit preciserad genom exempelvis allmänna råd och uttalanden. Under den amerikanska armslängdsregeln finns i skarp kontrast till läget i Sverige omfattande detaljregler utfärdade. I den sparsamma svenska praxisbildningen har i stort sett endast vissa allmänna frågor varit uppe till prövning. Såvitt avser själva kärnfrågan, vad som utgör ett korrekt armslängdspris för en viss prestation (vara, tjänst etc.) finns det i stort sett ingen rättspraxis. Mot denna bakgrund är amerikansk rättspraxis närmast att beteckna som överväldigande. Det framgår vidare av andra undersökningar att den svenska armslängdsregeln är i behov av såväl reformer som utfyllande regler.[61] En komparativ studie i egentlig mening torde därför inte vara särskilt meningsfull.

[57] Se Malmström 1959 och Malmström 1966, Strömholm 1971 och Strömholm 1972 samt Bogdan.

[58] Strömholm 1972 s 462.

[59] Strömholm 1972 s 462.

[60] Bogdan s 14.

[61] Se t ex Riksdagens revisorer, Förslag s 2-3.

Avsikten är således att studiet av den amerikanska rättsbildningen dels ska ge besked om lösningarna i amerikansk rätt är lämpliga över huvud taget för svensk rätts vidkommande, och för det fall de är lämpliga, hur de amerikanska lösningarna ska kunna inpassas i svensk rätt. Detta syfte innebär att amerikansk rätt kan sägas vara utnyttjad i ett tjänande syfte. Syftet ställer dock i många stycken samma krav på behandlingen av amerikansk rätt som om det vore en komparativrättslig studie i egentlig mening. Enligt min mening blir en slutsats härav, att många av de synpunkter som anlagts på användning av utländsk rätt i s k härskande syfte äger giltighet också för denna studie.[62] Redan det faktum att föremålet för studien är ett annat lands rättsordning innebär särskilda hänsynstaganden. Tillhör rättsordningen dessutom vad Malmström kallar en annan rättsfamilj, vilket är fallet med den amerikanska rättsordningen, är kraven måhända ännu mer speciella.[63]

Bogdan anger ett antal problem knutna till studiet av utländsk rätt.[64] Hit hör t ex att man bör använda sig av pålitliga informationskällor och att man måste beakta den främmande rättsordningens systematik och rättskällehierarki. Jag har inte upplevt detta som något avgörande problem. För läsarens behov ger jag en översikt av de ur skatterättslig synvinkel relevanta rättskällorna i avsnitt 2.6 och 5.3.

En övergripande fråga är det s k "miljöproblemet". Bogdan skriver härom bl a följande. "Rättssystemet är en social företeelse och uttrycker bara en aspekt av samhällslivet. Det kan därför inte ses isolerat från samhällslivets andra aspekter. För att kunna förstå utländska rättsregler bör man såvitt möjligt försöka förstå deras 'utomjuridiska', dvs ekonomiska, historiska, politiska, moraliska, kulturella osv. bakgrund och deras syfte i det främmande samhället. Endast så kan man få veta vilken roll rättsregeln i fråga verkligen spelar och hur den fungerar i praktiken."[65]

Enligt min mening är dock miljöproblemet på skatterättens område inte särskilt stort. Detta gäller i ännu högre grad på företagsbeskattningens område.

[62] Jfr Strömholm 1971 s 252. Ambitionsnivån på föreliggande arbete är högre ställd än enbart deskription. Därför bör enligt Strömholm de krav på materialbehandling, argumentation m m som ställs på en behandling av det egna rättssystemet också ställas när man ingår i en självständig problemdiskussion av ett utländskt rättssystem.

[63] Enligt Malmström tillhör den amerikanska rättsordningen common law-familjen och den svenska rättsordningen tillhör den nordiska rättsfamiljen. Malmström 1966 s 402.

[64] Se Bogdan s 32-45.

[65] Bogdan s 43. Se om miljöproblemet också Strömholm 1971 s 262 och Strömholm 1972 s 458.

Miljöproblemen inom den offentliga rätten torde rent allmänt skilja sig från dem inom privaträtten. Det är däremot mer osäkert på vad sätt miljöproblemen är olika inom de båda områdena. Å ena sidan kan sägas att den offentliga rätten i högre grad än privaträtten är ett utslag av den i landet rådande politiska viljan. Det är ju framför allt genom det offentligrättsliga regelsystemet som den politiska viljan genomförs i praktiken. Detta kan då innebära att i materiellt hänseende blir lösningarna annorlunda i olika länder till skillnad från de privaträttsliga lösningarna. Privaträtten omfattar frågor mellan enskilda. I samhällen baserade på huvudsakligen marknadsekonomiska grunder torde de privaträttsliga lösningarna till stor del komma att överensstämma. Den juridiska tekniken att nå en viss lösning kan dock variera mellan olika rättsordningar. Å andra sidan innebär själva den politiska styrningen att den juridiska tekniken i olika länder blir likartad inom den offentliga rätten. Vill man förändra ett land i vissa avseenden, torde detta lättast ske genom dekret av ett eller annat slag. Att förändra ett land genom prejudikat är en svår uppgift.[66] Den amerikanska skatterättsliga lagstiftningen utgör ett exempel på att också i ett common law land måste den politiska viljan effektueras genom dekret.

Den samhälleliga miljö som företag i USA och Sverige verkar i är likartad ur inkomstskatterättslig synvinkel. I båda länderna utgör marknadsekonomin grundvalen för företagen. Företagens beskattning är uppbyggd i princip på samma grund i båda länderna.[67] Redan det faktum att båda länderna *inkomstbeskattar* företagen leder till att regelsystemen blir likartade. Eftersom beskattningen bygger på en likartad grund, får också internprissättningen i stort sett samma funktionella betydelse i båda systemen. Därmed inte sagt att själva korrektionsmedlet, armslängdsregeln, fyller identiskt lika syften i USA och Sverige. I vissa hänseenden täcker inte tillämpningsområdena varandra. [68]

En annan aspekt på miljöproblemet är som antytts ovan att den juridiska stilen och tekniken skiljer sig åt i olika rättssystem. Den *juridiska miljön* är inte densamma.[69] Dessa skillnader torde delvis accentueras

[66] Det föreligger dock en långsiktig politisk styrning genom prejudikat däför att USA: s president, med kongressens godkännande utser nya ledamöter av the Supreme Court. Val av justitieråd sker där ofta på politiska grunder.

[67] Den baseras normalt i båda länderna på vad som i Sverige kallas för bokföringsmässiga grunder, se Thorell s 362.

[68] Som exempel kan nämnas, att den amerikanska regeln kan tillämpas också på transaktioner mellan två amerikanska parter, medan den svenska regeln enbart kan tillämpas på transaktioner mellan ett svenskt och ett utländskt subjekt.

[69] Såväl Strömholm som Bogdan beskriver ett antal aspekter på vad som kan beskrivas som det juridiska miljöproblemet i vid mening. Se Bogdan s 32-43 och Strömholm 1971 s 262.

när fråga är om rättsordningar tillhörande olika rättsfamiljer. Det är dock troligt att skillnaderna är färre och mindre inom skatterätten jämfört med privaträtten. Jag baserar denna slutsats framför allt på att den amerikanska skatterätten liksom den svenska bygger på s k statutory law, dvs lagar och Treasury Regulations. Men visst föreligger det skillnader. Den amerikanska rätten präglas enligt Lodin av "den anglosachsiska case-law-traditionen med dess pragmatiska synsätt i enskildheterna, medan däremot de systematiska konsekvenserna av detaljlösningarna inte synes bli beaktade på samma sätt. Det amerikanska systemet framstår därför ibland som motsägelsefullt."[70] Det är onekligen så att den amerikanska lagstiftningstekniken, i varje fall såvitt avser skatterättens område, präglas av en detaljrikedom som framstår som främmande för svensk rättstradition.[71]

1.4 Avgränsningar och därmed sammanhängande frågor

Jag angav i avsnitt 1.1 att de två metoder som kan användas för att fördela en multinationell koncerns inkomster är armslängdsregeln och unitary taxation. Denna avhandling behandlar armslängdsregeln. Jag utgår från att armslängdsregeln är den internationellt accepterade metoden för fördelning av multinationella koncerners inkomster.[72] Därför kommer jag inte att studera principerna för unitary taxation. Det får också till följd att jag inte kommer att jämföra armslängdsregeln med unitary taxation som metod för denna fördelning.

Det är möjligt att använda armslängdsregeln på transaktioner för vilka det finns andra skatterättsliga korrektionsmedel. Sålunda kan den amerikanska regeln till skillnad från den svenska tillämpas på transaktioner mellan två inhemska skattesubjekt. Eftersom därtill amerikansk skatterätt innehåller endast ett fåtal särregler för transaktioner mellan fåmansbolag och dess delägare har en naturlig följd blivit att armslängdsregeln i relativt hög grad tillämpats på tveksamma fåmansbolagstransaktioner. Det har därvidlag ofta inte varit själva prissättningsfrågan som varit tvistig, utan frågor av mer allmän natur.[73] I Sverige finns det

[70] Lodin 1973 s 40-41 och däri anförda källor i not 11.

[71] En tänkbar anledning till denna detaljrikedom kan vara en strävan att minska utrymmet för domstolarnas bedömning.

[72] Jfr ovan avsnitt 1.2, OECD Transfer Pricing s 14-15 i vilken unitary method avvisas, och SkU 1984/85:35 s 3.

[73] En sådan fråga har varit om en delägare i sig själv kan utgöra sådan *trade or business* som är förutsättningen för att section 482 ska kunna tillämpas. Se t ex fallen Ach och

väl utvecklade regler för behandlingen av transaktioner mellan delägare/företagsledare och deras fåmansbolag.[74] Med hänsyn till syftet för min undersökning är det inte särskilt meningsfullt redogöra för amerikansk rätt på ett område där det inte föreligger några svenska behov av reformer i internprissättningshänseende.[75]

> Av i princip samma anledning behandlar jag inte de fall där den amerikanska armslängdsregeln har tillämpats på transaktioner där tillgångar tillföres ett aktiebolag som apportegendom. Dessa transaktioner kallas för non-recognition transactions.[76]

Jag har dock gjort ett mindre undantag från avgränsningen beträffande fåmansbolag. En förutsättning för att section 482 ska vara tillämplig är att det föreligger två eller flera subjekt mellan vilka transaktioner har ägt rum. När fysiska personer är anställda i egna aktiebolag uppstår frågan om den fysiska personen utgör ett eget subjekt. Jag behandlar de ledande rättsfallen i denna fråga därför att de rör en av förutsättningarna för regelns tillämpning.[77]

En särskild fåmansbolagsfråga i USA utgör de s k personal service corporations. Denna term avser som regel ett aktiebolag, där inkomsten huvudsakligen kommer från tjänster utförda av den anställde/ägaren.[78] När fysiska personer "satt sig på bolag" för att låta sina personliga inkomster bli beskattade i aktiebolaget har IRS ibland velat underkänna dessa transaktioner med stöd av section 482. För vissa särskilda frågor avseende fåmansbolag finns särskild lagstiftning.

> Section 269A ger IRS rätt att under vissa förutsättningar omfördela inkomst mellan en personal service corporation och dess anställde/ägare. Härför krävs bl a att fåmansbolaget huvudsakligen utfört sina tjänster åt en annan juridisk person. Syftet var att kunna korrigera omotiverade skattelättnader som exv kunde uppstå om tre advokater var och en bildade sina egna bolag, samt därefter lät de tre aktiebolagen bilda en juridisk person under vars namn verksam-

Borge . Beträffande frågan huruvida den nödvändiga kontrollen och närståendeförhållandet varit förhanden har tvisterna inte så mycket handlat om rättsfrågan som desto mer om tillräcklig bevisning existerat.

[74] 35 § 1 a mom KL.

[75] I den utsträckning ett amerikanskt rättsfall avseende fåmansbolag tillhandahållit ett slut med mer principell räckvidd har det dock medtagits. Så är t ex fallet med begreppet *action in concert* som grund för att anse att den nödvändiga intressegemenskapen förelegat.Se nedan avsnitt 4.4.3.

[76] Se om dessa frågor McCawley s A-86 till A-100.

[77] Se avsnitt 4.3.

[78] McCawley s A-4.

heten bedrevs.[79] Vidare finns regler om personal holding companies (PHC), sections 541-547, och om foreign personal holding companies (FPHC), sections 551-558. Dessa syftar till att förhindra att aktiebolag utnyttjas som sparbössor av fysiska personer. Vissa inkomster som aktiebolaget har, huvudsakligen räntor, utdelningar, vissa typer av royalties, inkomster från s k personal service contracts (exv skådespelarinkomster och liknande inkomster) m m utlöser en oförmånlig beskattning.[80] För PHC beskattas outdelad inkomst med en 50 %-ig personal holding company tax. Tekniken är annorlunda för FPHC. Här betraktas den outdelade inkomsten som utdelning för den amerikanske aktieägaren.

Jag har av samma skäl som ovan angivits beträffande allmänna fåmansbolagstransaktioner, och av utrymmesskäl, valt att inte behandla dessa frågor. Det skulle föra alldeles för långt att undersöka dessa regler som, även om de så att säga placerar in armslängdsregeln på den skatterättsliga kartan, inte påverkar själva armslängdsregelns utformning.

Jag vill också påpeka att efter 1986 års Tax Reform Act föreligger det som regel inga skattemässiga skäl att överflytta inkomst från en fysisk person till ett aktiebolag. Aktiebolag betalar nämligen i princip 34 % i federal inkomstskatt mot endast 28 % för fysiska personer.[81]

I amerikansk rätt existerar flera principer, som för vissa skatteflyktsliknande eller skatteundandragande situationer kan tillämpas bl a på transaktioner mellan närstående parter. Jag behandlar heller inte dessa principer. Skälen är flera. Den viktigaste anledningen är att i en jämförande studie krävs en viss balans mellan framställningarna av de båda rättssystemen. Samma frågor bör vara behandlade i framställningarna avseende båda rättsordningarna. Det skulle därför bli en alltför omfattande studie om jag också skulle behandla dessa frågor. Ett annat skäl till att jag inte behandlar dessa principer är, att de utgör allmänna principer som inte är utvecklade särskilt för internprissättningsfrågor. De har endast en begränsad inverkan på mål bedömda enligt section 482. Denna avgränsning innebär också, att jag för svensk rätts vidkommande inte behandlar s k omfaktureringsfall. Detta är förfaringssätt som innebär att man inskjuter ett utländskt bolag som mellanhand vid affärer med utlandet. Detta bolag driver som regel ingen verksamhet, och har som syfte att uppsamla vinstmedel.

[79] Därmed kunde advokaterna utforma individuella s k qualified employers plans, något som tydligen ansetts otillbörligt. Se mera härom Bittker s S90-3 till 4.

[80] I huvudsak samma typer av inkomster faller under såväl PHC som FPHC. Se sections 543 och 553 för en jämförelse.

[81] Se nedan avsnitt 2.5.

1) För det första ställs det enligt principen *disregard of corporate entity* ett krav på att ett aktiebolag måste vara "a viable business entity" för att accepteras skatterättsligt. Aktiebolaget ska vara "formed or availed of to engage in substantial business activity other than avoiding taxation, and clothed with a sufficient business purpose to give economic substance to the corporate enterprise".[82] Även om domstolarna enligt Bittker tillämpat principen försiktigt, har de inte tvekat använda den vid "egregious tax-avoidance schemes".[83] Vid en tillämpning av principen blir resultatet vanligen att aktieägarna själva får skatta för bolagets inkomster.
2)Den andra är principen om *assignment of income* eller *true earner*. Den anses vila på grunderna för section 61, dvs inkomstdefinitionen, "gross income means all income from whatever source derived,... Enligt denna princip ska en inkomst beskattas hos det subjekt som utfört prestationen. I praktiken är det svårt att skilja frågorna om assignment of income, disregard of corporate entity och section 482 åt.[84] McCawley synes dock anse att det är möjligt skilja på de fall där section 482 kan tillämpas och dessa principer.[85] I vissa fall kan dessa tre korrigeringsmöjligheter åberopas alternativt.[86] Antag t ex att bolag A utfört en prestation åt F som A:s närstående bolag B tagit betalt för. Man kan då hävda att enligt principen om assignment of income ska A beskattas för B:s inkomst. Om bolag B inte innehåller någon ekonomisk substans kan man också hävda att bolag B inte ska erkännas som skattesubjekt, dvs tillämpa principen om disregard of corporate entity. Slutligen kan inkomsten omfördelas från bolag B till bolag A därför att A utfört prestationer åt B som B inte betalat armslängdsersättning för, dvs en tillämpning av section 482.
3) Jag ska slutligen nämna teoribildningen om s k *sham transactions*. Transaktioner som reellt saknar ekonomisk mening behöver inte beaktas skatterättsligt.[87] I stort sett synonymt med sham transactions benämns denna princip också t ex *business purpose doctrine* och *form versus substance* .[88]

I svensk rätt torde det inte vara nödvändigt tillgripa 43 § 1 mom KL för att komma åt transaktioner som i svensk rätt rubriceras som skenrättshandlingar. En skenrättshandling kännetecknas av att det från parternas sida är fråga om en "medveten skillnad mellan parter-

[82] Bittker s 15-35.
[83] A a s 15-36.
[84] Jfr a a s 15-37.
[85] Se McCawley s A-11 och hans uppdelning av tillämpningen av section 482 i "Mode A" och "Mode B", där den förra avser just assignment of income och true earner principerna och den senare är section 482 som den är tolkad i regulations.
[86] Jfr Bittker s 15-37.
[87] A a s 15-37.
[88] A st.

nas gemensamma vilja och rättshandlingens objektiva förklaringsinnehåll".[89] Regeringsrätten har i praxis bedömt skenrättshandlingar efter sitt verkliga innehåll.[90] Det torde dock vara så att en felaktig internprissättning, sedd isolerat mellan två företag, inte är en skenrättshandling eftersom parterna åsyftat att det åsatta priset ska gälla.[91] Hjerner synes därför anse att den felaktiga prissättningen inte kan underkännas på den grunden.[92] 43 § 1 mom KL behöver förmodligen heller inte användas för att en inkomst ska bli beskattad hos rätt skattesubjekt. Således har rättshandlingar blivit underkända, där fysiska personer bildat ett aktiebolag till vilket deras personliga inkomster blivit styrda.[93]

Det föreligger i amerikansk skatterätt en särskild behandling av några slag av aktiebolag. För dessa gäller särskilda internprissättningsregler. Foreign Sales Corporations (FSC), och Domestic International Sales Corporations (DISC) är två typer av aktiebolag som lagstiftaren skapat i syfte att stimulera amerikansk export. Vidare finns det en särreglering för s k possessions corporations. Syftet med särregleringen för dessa är, att stimulera investeringar i vissa amerikanska besittningar utomlands, s k U.S. possessions.

En possessions corporation är ett amerikanskt aktiebolag, som erhåller minst 80 procent av sina totala skattepliktiga intäkter, och dessutom minst 75 procent av sina rörelseintäkter från källor inom en U.S. possession, inklusive Puerto Rico och Virgin Islands.[94] Dessa aktiebolag tar upp inkomsten till beskattning i USA, men får avräkna den del av den amerikanska inkomstskatten som belöper på inkomsten från den U.S. possession man bedrivit verksamhet i. Med andra ord, bolaget får tillämpa alternativ exempt med avseende på dessa inkomster.[95]

I syfte att stimulera exportindustrin införde USA bestämmelser om DISC:s 1971. Om en DISC bara uppfyllde vissa formella bestämmelser, undantogs exportintäkterna i princip för evigt från beskattning i USA.[96] Genom Tax Reform Act of 1984 beskars fördelarna med DISC:s väsentligt som en följd av kraftig utländsk kritik. En-

[89] Bergström s 97. Jfr Hjerner s 270-272.

[90] Bergström s 97 ff.

[91] Däremot kan vid omfaktureringsfall och liknade situationer skenrättshandlingar tänkas förekomma.

[92] Hjerner s 273 och s 277.

[93] Se härom i Beskattning s 349.

[94] Section 936.

[95] För en förklaring av alternativ exempt se Mattsson 1986 s 96 f.

[96] Bestämmelserna om DISC:s återfinns i sections 991-994. Se Bittker s 68-3 till 68-8 och S68-1 f.

ligt GATT-reglerna ansågs nämligen DISC utgöra en otillåten form av exportsubventioner.[97] I stället skapades FSC som efterträdare till DISC. GATT medger skattemässiga exportsubventioner enbart om den inkomstbringande verksamheten ägt rum utanför USA. Därför utformade USA reglerna om FSC för att i varje fall formellt möta dessa krav.[98] En del av dess inkomster behandlas som utländska inkomster. Eftersom en FSC räknas som ett utländskt bolag kommer därmed de utländska inkomsterna inte att bli beskattade i USA.

Den förmånliga skattemässiga behandlingen av dessa bolag har lett till att särskilda regler har införts för att reglera prissättningen mellan dem och närstående bolag. De bolag som uppfyller kraven för att utgöra en DISC eller FSC kan i princip välja det för dem förmånligaste av section 482 eller de särskilda internprissättningsreglerna för dessa bolag. De senare reglerna innebär i regel att den kombinerade inkomsten fördelas mellan bolagen efter en viss procentsats.[99] Dessa fördelningsnormer grundas egentligen endast på en önskan att stimulera användningen av dessa exportbolag.[1] Det finns därför ingen anledning att redogöra för dem i denna studie.

Beträffande possessions corporations fyller inte dess särskilda internprissättningsregler samma syfte som för DISC och FSC. För transaktioner mellan en possessions corporation och dess närstående bolag kan bolagen välja mellan att dela kostnader för viss verksamhet (cost sharing) eller inkomsterna (profit split).[2] Jag har som regel valt att inte behandla transaktioner mellan en possessions corporation och dess närstående bolag. I allmänhet påverkar nämligen inte prissättningsreglerna avseende dessa bolag tillämpningen av section 482. Båda regelkomplexen är tillämpliga, och även här kan den skattskyldige välja den regel som är förmånligast för denne. Även om delar av dessa särbestämmelser kan vara av visst intresse, råder samma förhållande med en mängd annat material. Av utrymmesskäl behandlar jag därför inte dessa regler.

Dessutom är en av anledningarna till att särskilda internprissättningsregler finns för possessions corporations att amerikanska bolag missbrukade dessa. Företagen utvecklade immateriella rättigheter i

[97] Jfr Mutèn s 144.

[98] FSC regleras i sections 921-927. Se om dessa regler Bittker S68-8 till S68-12.

[99] Se härom sections 925 och 994.

[1] Se t ex P-H Federal Taxes § 30,927.

[2] Section 936.

USA som därefter fördes ut till ett dotterbolag i en possession.[3] Eftersom en stor del av prissättningsreglerna i section 936 behandlar utvecklingskostnader m m kan antas att reglerna anpassats till de särskilda problem som uppstått.

Sections 861-864 innehåller s k *source rules* för fördelning av intäkter och kostnader på inhemsk och utländsk verksamhet. Denna fördelning får huvudsakligen betydelse för beräkningen av avräkningsbar erlagd utländsk skatt.[4] I dessa source rules finns regler som visserligen är intressanta eftersom de t ex fördelar inkomst mellan två verksamheter, men ändå inte har direkt betydelse för tillämpningen av section 482. Reglerna tar exempelvis inte ställning till om prissättningen är korrekt eller inte. Jag kommer därför inte att behandla dessa regler i vidare mån än när hänvisningar har skett till dem i regulations eller i praxis.

Såvitt avser praxis har jag beträffande de rättsfall där rena prissättningsfrågor varit föremål för rättens bedömning i huvudsak begränsat undersökningen till amerikanska rättsfall publicerade från år 1968 och framåt. Utifrån mitt syfte finns det skäl att enbart ta med rättsfall där de år 1968 antagna regulations har kunnat inverka på domstolarnas bedömning. Det finns å andra sidan ingen anledning att begränsa undersökningen till mål där fråga varit om *beskattningsåret* 1968 och senare år. Domstolarna har nämligen tillämpat de regulations som då blev utfärdade också på mål som rör tidigare beskattningsår.[5] Man har, i varje fall från fiskalt håll, ansett att tillkomsten av anvisningarna inte har inneburit att själva armslängdsstandarden förändrats.[6] För tiden före 1968 har jag dock beaktat praxis i frågor för vilka regulations har funnits sedan 1934.[7]

1.5 Disposition

Avhandlingen är disponerad på följande sätt. I kapitel två behandlar jag relativt översiktligt den amerikanska armslängdsregelns uppbygg-

[3] P-H Federal Taxes § 30,686.

[4] Se något om dessa regler i avsnitt 2.6.

[5] Se Du Pont de Nemours Ct.Cl.1979. Detta mål rörde inkomståren 1959 och 1960.

[6] Se Rev.Proc. 66-33, 1966-2 CB 1231. Denna Revenue Procedure är också publicerad som Technical Information Release 836, den 2 augusti 1966. I denna anges att anvisningarna avsågs tillämpas på alla beskattningsår efter införandet av IRC 1954, med något mindre undantag. Se också Cohen s 74 f.

[7] I svensk rätt torde inte s k verkställighetsföreskrifter utfärdade av RSV med bemyndigande i lag kunna utfärdas med retroaktiv verkan. Mer tveksamt är det med Allmänna råd, men eftersom de ej är bindande torde de kunna användas retroaktivt.

nad. Detta kapitel innehåller också vissa andra avsnitt som utgör en god bakgrund för studiet av resten av boken. Jag ställer också vissa frågor i kapitel två, mot vilka jag sedan undersöker gällande amerikansk rätt. I kapitel tre kommer en redogörelse för svensk rätt. Anledningen till att jag har en översiktlig beskrivning av den amerikanska armslängdsregeln före behandlingen av svensk rätt är, att vissa termer som är grundläggande för beskrivningen av prissättningsreglerna bör komma tidigt i avhandlingen. Eftersom svensk rätt ännu inte har utvecklat någon egentlig terminologi är det lämpligt att redogöra för dessa termer i samband med en översikt av amerikansk rätt.

I kapitel fyra behandlar jag de delar av section 482 som inte avser prissättning av konkreta transaktioner. Det gäller den historiska framkomsten av section 482, allmänna förutsättningar för regelns tillämpning och vissa begränsningar i dess räckvidd.

I amerikansk rätt utgör processuella regler om bevisbördans placering m m en väsentlig del av regelkomplexet kring armslängdsregeln. Dess betydelse är så stor att det fått motivera ett särskilt kapitel, kapitel fem, om taxeringsförfarandet och skatteprocessen.

Därefter följer kapitlen sex till tio. Här undersöker jag de fem olika transaktionsslagen krediter, hyra, tjänster, upplåtelse eller överlåtelse av immateriella rättigheter och varor.

För varje transaktionsslag söker jag svara på de frågor som jag ställde i den i kapitel två givna översikten över anvisningarnas uppbyggnad, dels de särskilda frågor som kan uppkomma för resp transaktionsslag.

I kapitel 11 diskuteras vilken inverkan dubbelbeskattningsavtal kan ha på en prissättningsregels utformning ur materiell och processuell infallsvinkel. Frågan är bl a om och hur de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen kan begränsa möjligheterna för Sverige att införa regler för att utfylla 43 § 1 mom KL. Denna diskussion förs bäst här, efter det att läsaren tagit del av redogörelsen för amerikansk rätt. Därefter kommer kapitel 12 som avslutar avhandlingen. Vissa frågor av övergripande natur diskuteras här. Som regel sker dock ingen upprepning av de slutsatser som framkommit i de tidigare kapitlen.

1.6 Terminologi

När man behandlar utländsk rätt är det ibland svårt att bestämma sig för om man ska översätta en utländsk term eller inte.[8] Bestämmer man sig för att översätta termen till svenska återstår frågan vilken svensk

[8] Översättningsproblemen är svåra. Se härom Bogdan s 39-41.

term som man ska välja. För vissa termer faller det sig naturligt vilket svenskt ord som skall användas. Dit hör t ex termen bevisbörda för det engelska begreppet burden of proof. Andra kan vara betydligt svårare. Här följer en översikt av vissa för avhandlingen centrala termer och hur jag använder dem. De termer som avser prissättning av konkreta transaktioner beskriver jag dock i avsnitt 2.2.2.

Det finns ett antal ord för att beteckna att ett subjekt står i den för armslängdsregelns tillämpning nödvändiga intressegemenskapen med annat subjekt. Jag använder härför olika uttryck, såsom exv *närstående parter*, *koncernbolag* , *kontrollerad part* och *beroende företag*. Motsatsvis använder jag då för att beteckna parter mellan vilka intressegemenskap inte föreligger uttryck såsom *oberoende företag*, *ej närstående parter* och *okontrollerad part* . Jag betecknar själva transaktionen mellan de närstående parterna med uttryck såsom *närstående transaktion*, *kontrollerad transaktion*, *koncernintern transaktion*, och en transaktion som skett mellan oberoende parter benämns exempelvis *oberoende transaktion*, *okontrollerad transaktion* eller *jämförelsetransaktion*.[9]

Särskilt svårt har det varit att finna en lämplig svensk term för att beteckna de amerikanska Treasury Regulations. Det synes ligga en fördel i att använda en svensk etablerad term som så nära som möjligt i materiellt hänseende motsvarar det Treasury Regulations står för. Men häri ligger också en viss risk, då den svenska termen i materiellt hänseende aldrig kan exakt motsvara Treasury Regulations. Enligt 2 kapitlet 2 § förordning (1986:1346) med instruktion för skatteförvaltningen åligger det riksskatteverket särskilt att 1. meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden, och 2. genom allmänna råd och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. I amerikansk rätt skiljer man mellan *legislative* och *interpretative regulations*. Legislative regulations är tillkomna efter bemyndigande i en materiell regel, medan interpretative regulations endast syftar till att tolka och förklara existerande lagregler.[10] Verkställighetsföreskrifter enligt punkt 1 synes närmast motsvara legislative regulations, eftersom de tillkommit efter direkt bemyndigande i lag. De regulations som är utfärdade

[9] I T.R.1.482-1(a)(4) anges att "The term 'controlled taxpayer' means any one of two or more organizations ,trades, or businesses owned or controlled by the same interests." Anvisningarna använder sedan termerna controlled och uncontrolled taxpayer som motsatspar, se t ex T.R. 1.482-1(b)(1). För kontrollerad resp okontrollerad transaktion se T.R. 1.482-2(e)(2).

[10] Se avsnitt 2.6 för en närmare redogörelse.

under section 482 är att hänföra till interpretative regulations. De torde normalt vara bindande för IRS. De allmänna råd och uttalanden, som RSV får utfärda, är däremot inte bindande för de svenska taxeringsmyndigheterna.[11] Eftersom det i svensk rätt inte finns någon term som motsvarar de regulations jag huvudsakligen behandlar, har jag valt att kalla dem för *anvisningar*. Denna term finns (numera) inte i svensk skatterätt annat än i kommunalskattelagen. Jag tror dock inte att språkbruket ska vara förvillande.

När inkomst flyttas från ett skattesubjekt till ett annat kallas detta i USA för *reallocation*. Det finns flera möjliga svenska översättningar av denna term. Av dessa använder jag termen *omfördela*. Det ger enligt min mening klarare uttryck för vad som avses än t ex termen reallokera. Samtidigt bör man komma ihåg, att det i realiteten ofta inte är fråga om att faktiskt omfördela inkomst. Egentligen sker en upptaxering av ett skattesubjekt, därför att dess inkomst till följd av felaktig prissättning blivit för låg. Det skattesubjekt, vars inkomst följaktligen blivit för hög, kommer som regel inte att få sin taxering sänkt. Skälet härtill är, att en omfördelning normalt kräver att båda subjekten befinner sig i samma land. Har transaktionerna skett mellan t ex ett amerikanskt och ett franskt bolag, kan amerikanska skattemyndigheter inte omfördela inkomst från det franska bolaget till det amerikanska. Man har ju ingen jurisdiktion i Frankrike. Det återstår då enbart att upptaxera det amerikanska bolaget. En annan sak är att en reell omfördelning kan ske, om de franska myndigheterna är beredda att sänka den taxerade inkomsten för det franska bolaget. Föreligger mellan staterna ett dubbelbeskattningsavtal som följer OECD:s modellavtal, finns en bestämmelse som förutsätter att en motsvarande nedtaxering ska kunna äga rum.[12]

Jag använder ofta orden företag eller bolag. I amerikansk rätt utgör *corporations* som regel motsvarigheten till våra aktiebolag. Normalt har det för min framställning ingen betydelse vilken term som jag använder. I den mån jag särskilt avser "a corporation" använder jag antingen det amerikanska ordet, eller om risk för missförstånd är uteslutna, den svenska termen aktiebolag. På motsvarande sätt använder jag ordet handelsbolag i stället för det amerikanska begreppet partnership.

Det amerikanska rörelsebegreppet, *trade or business*, motsvarar inte

[11] Beskattning s 20. Jfr Strömberg s 116.
[12] OECD Modellavtal artikel 9:2.

helt det svenska rörelsebegreppet.[13] Jag kommer dock att direkt översätta trade or business med ordet rörelse, återigen endast när så kan ske utan risk för missförstånd eller oklarheter.

I amerikanska artiklar, anvisningar, rättsfall m m förekommer olika benämningar på företrädare för det allmänna. I ett rättsfall kan den skattskyldige föra process mot "the United States", i ett annat mot "the Commissioner", och ytterligare i ett tredje mot en viss namngiven Commissioner.[14] Jag kallar av bekvämlighetsskäl som regel alla företrädare för det allmänna för IRS, Internal Revenue Service. IRS är USA:s motsvarighet till RSV.

Jag använder inte ordet koncern i dess strikt juridiska betydelse. Skälet är att ur internprissättningssynpunkt fyller inte det juridiska koncernbegreppet, vare sig det associationsrättsliga eller skatterättsliga, någon funktion. Som framgår av avsnitt 4.4 är det avgörande i stället om parterna på ett eller annat sätt är varandra närstående, utan att detta närståendeförhållande är uttryckt som en viss ägarandel eller genom liknande fasta normer. Däremot utgör det en språklig lättnad att använda ordet koncern för att beteckna olika förhållanden som föreligger, en koncernintern transaktion t ex är en transaktion som ägt rum mellan närstående parter.

En viktig term är ordet *armslängdspris*. Denna term använder jag för det pris som återspeglar den skattemässiga situation oberoende företag befinner sig i. Det innebär dock inte i sig att armslängdspriset är detsamma som marknadspriset. Detta behöver förklaras närmare. Det har redan tidigare framgått, att armslängdsregeln bygger på ett pris som många gånger är en fiktion. Helst ska man finna det pris som oberoende företag betalat för en viss prestation. Nu kan man inte alltid hitta en sådan oberoende transaktion varför olika hjälpregler kommer till användning. Oavsett vilken metod som i realiteten används för att bestämma det skattemässigt acceptabla priset kallar jag alltid det pris man kommer fram till för armslängdspris. Har detta funnits i transaktioner mellan oberoende parter, kallar jag det för *marknadspris*, *marknadsmässigt pris*, eller för *oberoende pris*. Har det priset hittats genom användande av någon hjälpregel, så använder jag namnet för hjälpregeln. Men den övergripande beteckningen är armslängdspris.

[13] Se exempelvis section 162.

[14] Skillnaderna är delvis numera historia, eftersom namngivna företrädare inte längre förekommer på rättsfall från senare tid, och delvis beroende på vilken domstol som processen förs i.

I undersökningen förekommer en mängd exempel. Som regel är bolag A och bolag B alltid närstående. A presterar alltid till B, säljer t ex varor eller tjänster. Bolag B kan ibland prestera till det oberoende bolaget F. Således kan t ex bolag B till F vidareförsälja varor B köpt av A.

1.7 Forskningsläget i USA och Sverige

Slutligen några ord om forskningsläget i USA och Sverige. I USA kunde man anta, med hänsyn till att det rättsliga materialet är så omfattande, att armslängdsregeln varit föremål för systematiska studier. Så är i princip inte fallet. De fåtaliga monografier som utkommit är som regel deskriptiva och utgår ofta snävt från den praktiserande juristens infallsvinkel.[15] Lodin har i sin avhandling från 1973 relativt ingående behandlat de amerikanska anvisningarna bl a med hänsyn till neutraliteten i koncernbeskattningen. Han diskuterar också de principer kring vilka anvisningarna är uppbyggda. Däremot är de enskilda transaktionsslagen relativt kortfattat beskrivna.

Vid en undersökning av amerikanska juridiska tidskrifter finner man att ett överväldigande antal artiklar avseende section 482 är publicerade.[16] I stort sett alla behandlar endast vissa specifika aspekter på section 482, och tar inga mer övergripande grepp på regeln. Jag vill dock nämna några artiklar av större vikt. Lewis diskuterar i en artikel från 1972 bl a frågor om vilka subjekt som faller under section 482, hur närståendebegreppet (control) är utformat och vissa aspekter på armslängdsstandarden satt i relation till den bokstavliga utformningen av section 482.[17] Han diskuterar vidare vissa övergripande frågor som kvittningsinvändningar (setoffs), andrahandsjusteringar och bevisbördefrågor. Lewis diskuterar i princip inte armslängdsregelns tillämpning på konkreta transaktioner.En annan längre uppsats författades 1976 av Fuller.[18] Förutom en kortare diskussion om bl a intressegemenskapsfrågor, behandlar Fuller de rättsfall som avsett olika konkreta transaktioner.

[15] Se t ex Kalish & O'Connor, Guide to intercompany transactions when doing business abroad. Av bokens närmare 227 sidor utgör 80 sidor behandling av det rättsliga materialet, resterande är lagtext, regulations, Revenue Rulings m m.

[16] Under tiden 1966 till och med hösten 1986 publicerades 296 artiklar avseende section 482 och därmed sammanhängande frågor enligt Index to Federal Tax Articles, rubriken Allocations among related taxpayers.

[17] Lewis, Section 482: An eminently amendable provision.

[18] Fuller, Section 482 revisited.

Surrey tar i en artikel från 1978 ett bredare grepp.[19] Han diskuterar utifrån arbetet fr a i FN och OECD såväl armslängdsregeln som princip för att fördela inkomst mellan flera länder, som de särskilda problem som är förknippade med de olika transaktionsslagen. De amerikanska detaljbestämmelserna utgör inte huvudföremålet för hans studie.

Från de senaste åren vill jag nämna ett par längre verk. I serien Tax Management Portfolios har McCawley i ett verk för praktiker ingående beskrivit section 482.[20] Denna skrift är rik på källhänvisningar men relativt fattig på analys. Langbein diskuterar i lång uppsats från 1986 huruvida armslängdsnormen verkligen är den internationellt accepterade normen.[21] Han är kritisk till armslängdsregeln.

Jag har ovan redogjort för rättsliga undersökningar om den amerikanska armslängdsregeln. En annan typ av undersökningar är de i huvudsak empiriska studier som utförts. De har gällt hur IRS har utnyttjat section 482 i internprissättningsmål och hur de amerikanska multinationella bolagen uppfattar att regeln praktiskt blir tillämpad av IRS. Tre studier omfattar i princip enkätundersökningar av hur bolagen uppfattar internprissättningsproblematiken och IRS revisioner.[22] Tre andra studier omfattar undersökningar hur IRS administrerar anvisningarna.[23] Ingen av undersökningarna är en rättslig studie. Materialet är däremot intressant därför att det visar på vad som händer i internprissättningsärenden innan målet når domstol. Många ärenden blir aldrig föremål för process utan överenskommelse träffas dessförinnan mellan parterna.

Vad gäller svensk rätt är hittills inte särskilt mycket publicerat. Arvidsson arbetar för närvarande på en avhandling om internprissättningsfrågorna i svensk rätt. Den avhandlingen kommer att bli en omfattande studie. Av redan publicerade verk är den väsentligaste från

[19] Surrey, Reflections on the allocation of income and expenses among national tax jurisdictions.

[20] McCawley, Section 482 allocations.

[21] Langbein, The Unitary Method and the Myth of Arm's Length.

[22] 1) Schindler & Henderson Intercorporate Transfer Pricing. 1985 Survey of Section 482 Audits. 2) Burns, How IRS applies the intercompany pricing rules of Section 482: A corporate survey. 3) Duerr, Tax Allocations and International Business.

[23] 1) Report to the Associate Commissioner by the Assistant Commissioner; IRS Examination Data Reveal an Effective Administration of Section 482 Regulations. 2) General Accounting Office (GAO), IRS Could Better Protect U.S Tax Interests In Determining The Income of Multinational Corporations. GAO 1981. 3) Treasury Department News Release, January 8, 1973.

senare tid den förstudie Lindencrona och Arvidsson utförde 1984 på uppdrag av Riksdagens revisorer avseende multinationella företags skatteförhållanden. Förstudien innehåller en översikt av gällande svensk rätt avseende 43 § 1 mom KL. RSV:s remissvar till Riksdagens revisorer innehåller en i vissa delar värdefull problemöversikt. Vidare har Virin i Festskrift till Gösta Ekman behandlat 43 § 1 mom KL och bl a kommit med vissa synpunkter de lege ferenda. Söderström beskrev i boken Beskattning av internationella transaktioner kortfattat regeln. Brottsförebyggande rådet behandlade i sin PM 1980:3 Utlandsbeskattning I fr a frågor om bevisbördans fördelning och några andra processuella aspekter. Mattsson behandlar 43 § 1 mom KL i sin bok Svensk internationell beskattningsrätt. Mattsson har också berört vissa aspekter på regeln i en uppsats från 1978.[24] Slutligen vill jag nämna Lodins bidrag till IFA-kongressen 1971.[25]

Sammanfattningsvis kan sägas, att det idag inte finns något verk publicerat, som med vetenskapliga ambitioner täcker hela den svenska armslängdsregeln. Det mesta utgörs av punktinsatser på delar av regeln, eller relativt deskriptiva översikter. En bidragande orsak härtill kan vara det relativt ringa tillgången på källmaterial i svensk rätt avseende 43 § 1 mom KL och därmed sammanhängande regler. Annorlunda är då läget i USA. Där existerar tvärtom en sådan mängd källmaterial att det kan vara svårt att utnyttja allt material. Problemet i USA är att i princip ingen egentligen försökt ta ett helhetsgrepp på armslängdsregeln. Jag bortser då från ett par i och för sig förtjänstfulla översikter. Det finns säkert flera skäl härtill. En anledning kan vara att mycket av det som publiceras är skrivet på ett sådant sätt att praktiserande jurister direkt ska kunna utnyttja det. Därmed kommer sällan frågor som exempelvis varför kongressen har infört en viss regel att bli behandlade.[26] Dessutom har rättslärda i USA en annan arbetsmetodik. Det vanliga är att publicera sina forskningsrön i juridiska tidskrifter. Därför torde det endast mer sällan, av utrymmesskäl, publiceras längre uppsatser. Möjligheterna till större undersökningar minskar då i samma mån. I bokform utkommer som regel endast handböcker.

[24] Mattsson 1978.

[25] Lodin 1971.

[26] Se t ex de olika lösbladssystemen på skattesidan som CCH och P-H utger. De är i och för sig omfångsrika och bra hjälpmedel men innehåller t ex sällan självständiga analyser.

2 Amerikansk rätt – en introduktion

2.1 Inledning

Detta kapitel syftar i första hand till att utgöra en introduktion av den amerikanska armslängdsregeln. Därför beskriver jag inledningsvis, i avsnitt 2.2, rekvisiten i section 482 och den allmänna uppbyggnaden av anvisningarna. Med denna beskrivning som utgångspunkt ställer jag i avsnitt 2.3 de frågor som jag sedan söker besvara i undersökningen av amerikansk rätt.

Avsnitt 2.4 innehåller en kortfattad översikt av förhållandet mellan de amerikanska redovisningsreglerna och internprissättningsbestämmelserna. Redovisningsfrågorna är i sig inte unika för amerikanska förhållanden. Jag hade därför kunnat behandla dem på annat håll i avhandlingen. Men det synes vara en fördel om läsaren tagit del av redovisningsfrågorna före undersökningen om armslängdsregeln. En beskrivning av dem passar därför bäst in i detta kapitel.

Jag beskriver i avsnitt 2.5 huvuddragen av de amerikanska företagsbeskattningsregler som är av betydelse för denna undersökning. Ambitionen är inte att ge en heltäckande bild av dessa regler. Jag har i huvudsak koncentrerat framställningen till vissa av de regler som berör internationell företagsbeskattning.

Vidare ger jag i avsnitt 2.6 en inte helt uttömmande orientering om skatterättsligt källmaterial i USA. Syftet är bl a att underlätta för läsaren att förstå de olika rättskällornas inbördes vikt.

2.2 Den amerikanska armslängdsregelns uppbyggnad

2.2.1 Tre huvudrekvisit

Den amerikanska armslängdsregeln är uppbyggd på den rättsregel som är uttryckt i section 482. Denna rättsregel är därefter utfylld av de utfärdade anvisningarna. Jag återkommer strax till dessa anvisningar.

Section 482 lyder:

> In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses.
>
> In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936(h)(3(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.

Sista meningen är tillagd genom TRA 1986. Den avser prissättning av immateriella rättigheter och behandlas därför i kapitel 9.

Section 482 innehåller tre rekvisit:

a) Det ska föreligga två eller flera "organizations, trades, or businesses".

b) Dessa subjekt ska befinna sig i intressegemenskap.

c) IRS ska bedöma att en omfördelning är nödvändig, antingen för att förhindra "evasion of taxes", *eller* för att "clearly to reflect the income".

Är dessa rekvisit uppfyllda kan en omfördelning äga rum. Rekvisiten angivna under a) och b) redogör jag för i avsnitten 4.3 och 4.4.

Rekvisitet under c) kan kallas för *IRS diskretionära omfördelningsrätt*.[1] Rekvisitet är subjektivt till skillnad från de två första rekvisiten. IRS har att själv bedöma om en omfördelning är nödvändig för att förhindra evasion of taxes eller clearly to reflect the income. Den diskretionära omfördelningsrätten har fr a fått betydelse i bevishänseende. Den har ansetts innebära, att en domstol inte kan ändra en omfördelning, om inte den skattskyldige visar att resultatet av omfördelningen är "arbitrary, capricious or unreasonable".[2] Jag återkommer till ytterligare aspekter på IRS diskretionära omfördelningsrätt i avsnitt 4.5.

Det framgår inte klart av lagtexten, att det är armslängdsregeln som är åsyftad. I lagtexten finns ingen referens till normen, att de närstående företagen ska behandla varandra som om de befann sig på armslängd. Lagtexten i sig hindrar därför inte att man kan anse, att den ger uttryck för en annan regel än armslängdsregeln. Således är det tänkbart att stödja en tillämpning av unitary method på section 482. Några för-

[1] Jfr Lodin 1973 s 147.

[2] Se nedan om beviskravet i 5.6.1.

fattare anser också att omfördelningar enligt section 482 ibland faktiskt sker med tillämpning av unitary method.[3]

> I varje fall McCawley synes dock anse att den form av unitary taxation som han anser har tillämpats med stöd av section 482 hänför sig till den metod att omfördela inkomst som jag benämnt den fjärde metoden.[4]

Armslängdsregeln som norm återfinner man i stället i de anvisningar, som utfärdade för att tolka section 482.[5] Där har den funnits sedan 1934. Langbein synes dock anse att armslängdsregeln inte nödvändigtvis utgör den sanna normen enligt section 482.[6] Kongressen har dock genom passivitet givit sitt tysta samtycke till armslängdsregeln. Det har funnits flera tillfällen för kongressen att reagera om den funnit att armslängdsregeln som norm under section 482 är felaktig. Lagtexten har t ex vid flera tillfällen blivit ändrad, senast 1986.[7]

Anvisningarna utgör vad jag kallar för *tolkande anvisningar*.[8] Med hänsyn till den omfattning anvisningarna har erhållit, kan man dock förstå de författare som anser att anvisningarna är på gränsen att vara *normgivande*.[9] Section 482 med anvisningar har också främst p g a sin omfattning kallats för "the new Internal Revenue Code".[10] Anvisningarna består av ca 120 000 bokstäver, vilket innebär att de omfattar ca 40 A-4 sidor på normala 3 000 bokstäver.

Genom att anvisningarna är tolkande har domstolarna kunnat tillämpa dem retroaktivt på beskattningsår före 1968. 2d Circuit tillämpade exempelvis reglerna för tjänster i T.R. 1.482-2(b) i US Steel avseende beskattningsåren 1957-1960.[11]

En viktig detalj är att anvisningarna syftar till att vara riktlinjer (guidelines), och inte lagtext.[12] Utformningen av anvisningarna är intressant mot den bakgrunden. Jag ska i kapitel 12 söka återknyta till utformningen i detta hänseende.

[3] Note s 1210 ff, och McCawley s A-15.

[4] Se McCawley s A-15.

[5] Se T.R. 1.482-1(b)(1).

[6] Hela Langbein's argumentering går ut på att det egentligen inte är armslängdsregeln som är den korrekta normen. Langbein s 625 ff.

[7] Se avsnitt 2.6 angående tolkning av anvisningar.

[8] Se avsnitt 2.6 om normgivande och tolkande anvisningar.

[9] Se t ex McCawley s A-2.

[10] Jenks 1972 s 498.

[11] US Steel, 2d Circuit 1980 s 1082.

[12] Jfr Surrey 1968 s 76.

En annan sida av anvisningarna är att de utgör förhållningsorder och direktiv till IRS, och inte till de skattskyldiga.[13] Det innebär att anvisningarna exempelvis uttrycker regler av innebörd att omfördelning får ske resp inte får ske om prissättningen är på ett visst sätt. Indirekt är detta förhållningsregler för de skattskyldiga. När jag behandlar anvisningarna skriver jag därför omväxlande att omfördelning får ske resp inte ske *eller* att de skattskyldiga ska prissätta sina interna transaktioner på ett visst sätt. Jag vill därigenom undvika ett alltför monotont sätt att beskriva anvisningarna.

Anvisningarna är uppdelade i två delar, T.R. 1.482-1 och T.R. 1.482-2. Den första delen avhandlar vissa allmänna frågor avseende armslängdsregeln. Bland annat är vissa begrepp definierade. Dessa begrepp kommer jag inte att redogöra för i ett sammanhang. De beskriver jag i stället i de avsnitt till vilka de i sakligt hänseende hör. Den andra delen behandlar uteslutande prissättning av de olika transaktionsslagen. Jag behandlar därför dessa i de kapitel som berör resp transaktionsslag.

2.2.2 Målet – korrekt återspegla inkomst, medlet – armslängdsregeln

Det i anvisningarna angivna syftet med section 482 är "to place a controlled taxpayer on a tax parity with an uncontrolled taxpayer..."[14] Oberoende av ägarförhållanden, intressegemenskap med andra bolag m m ska skattebelastningen vara lika för närstående och icke närstående bolag. Detta skall uppnås genom att fastställa, "according to the standard of an uncontrolled taxpayer, the true taxable income from the property and business of a controlled taxpayer".[15] I alla omfördelningsfall ska IRS använda armslängdsregeln som norm för att korrekt fastställa inkomsten för den skattskyldige, "The standard to be applied in every case is that of an uncontrolled taxpayer dealing at arm's length with another uncontrolled taxpayer."[16]

Anvisningarna anger alltså armslängdsregeln som enda norm för att omfördela inkomst. Denna regel stämmer väl med den definition anvisningarna ger av "true taxable income". Härmed avses den "taxable

[13] Jfr utformningen av straffstadgandena i Brottsbalken.

[14] T.R. 1.482-1(b)(1). Med "controlled taxpayer" avses en skattskyldig som befinner sig i intressegemenskap med en annan skattskyldig på det sätt som krävs för tillämpning av section 482, se nedan avsnitt 4.4.

[15] T.R. 1.482-1(b)(1).

[16] T.R. 1.482-1(b)(1).

income" som den skattskyldige skulle erhållit om han hade handlat med närstående företag på armslängd.[17]

> Denna definition kan synas överflödig med tanke på att i stort sett samma språkbruk användes häri som vid beskrivningen av syftet med section 482. Utgångspunkten för definitionen avseende true taxable income är dock att det mellan de närstående företagen skett transaktioner som en följd av kontrakt etc, vilka kan vara juridiskt bindande för företagen. I definitionen av true taxable income görs därför klart, att armslängdsnormen gäller oavsett existensen av bindande kontrakt mellan företagen.[18] Också detta förtydligande är dock enligt min mening överflödigt. Det vore i stort sett meningslöst med en armslängdsregel om företagen genom att ingå formellt bindande kontrakt skulle kunna undgå regelns tillämpning.

Sammanfattningsvis kan sägas, att målet med section 482 är att närstående företags beskattningsbara inkomst ska korrekt återspegla deras ekonomiska aktivitetet. Detta sker med referens till den inkomst ett oberoende företag skulle haft i samma situation. Det medel anvisningarna tillhandahåller är armslängdsregeln. I denna första del av anvisningarna finns ingen referens till något slag av unitary method.

Armslängdsregeln utfylles av de detaljerade reglerna i T.R. 1.482-2. Dessa avser i -2(a) krediter, -2(b) tjänster, -2(c) hyra, -2(d) immateriella tillgångar och i -2(e) varor.

I princip är alla transaktionsslag utom varor uppbyggda på följande sätt. Huvudregeln är, att prissättningen ska motsvara det pris som oberoende företag använt i fria marknadstransaktioner. Den transaktion man jämför med kallas för jämförelsetransaktion. Jag benämner denna metod för *marknadsmetoden*.[19] När jag sedan beskriver den metoden för transaktionsslaget krediter, kallar jag det sökta priset för marknadsränta, vid transaktionsslaget tjänster för marknadsersättning, etc. Marknadsmetoden utgör alltså huvudregeln. Om de närstående företagen inte yrkesmässigt omsätter den transaktionen som IRS har ifrågasatt, finns det s k *safe havens* för att bedöma prissättningen. En safe haven ger en viss ram för den skattskyldige inom vilken priset kan ligga utan risk för att IRS ingriper. Så är fallet för de safe havens som gäller för transaktionsslaget krediter. Men det finns också närbesläktade regler som innebär att armslängdspriset baseras på uppkomna

[17] T.R. 1.482-1(a)(6).

[18] Se T.R. 1.482-1(a)(6) andra meningen.

[19] Ett annat namn vore marknadsprismetoden. Denna term vill jag dock spara för huvudalternativet inom ramen för marknadsmetoden avseende varor.

kostnader. Som en sammanfattande benämning för såväl safe havens som mer kostnadsbaserade regler tänker jag använda begreppet *mekaniska regler*. När IRS omfördelar inkomst för skattskyldiga som inte yrkesmässigt omsätter ifrågavarande transaktionsslag, ska IRS tillämpa de mekaniska reglerna. Om den skattskyldige i stället för den mekaniska regeln önskar använda marknadsmetoden är det i princip tillåtet. Den skattskyldige får då bevisbördan för vilket pris som är det marknadsmässiga.

Anledningen till att anvisningarna kom att innehålla mekaniska regler för tjänster och immateriella tillgångar lär fr a ha varit en önskan om att skydda det amerikanska skatteunderlaget. Ett problem som de amerikanska skattemyndigheterna upplevde var, att amerikanska moderbolag inte debiterade sina utländska dotterbolag för de tjänster och immateriella tillgångar som dotterbolagen tillgodogjorde sig. Ett krav på att ett bolag i varje fall måste debitera närstående företag för de uppkomna kostnaderna var därför ur amerikansk fiskal synvinkel ett steg framåt.

Transaktionsslaget varor avviker markant från de övriga transaktionsslagen. Detta transaktionsslag innehåller inga mekaniska regler. Det finns i stället tre vad jag kallar *huvudmetoder*, vilka alla på ett eller annat sätt bygger på tillgängligheten av oberoende jämförelsetransaktioner. Jag hänför dem därför alla tre till marknadsmetoden. De kallas i anvisningarna för *the comparable uncontrolled price method (CUP)*, *the resale price method* och *the cost plus method*.

De tre huvudmetoderna ska tillämpas i en viss prioritetsordning. Först kommer *the comparable uncontrolled price method*. Denna metod benämner jag *marknadsprismetoden*.[20] Jämförelsepriset ska vid denna metod hämtas direkt från en transaktion mellan oberoende företag.

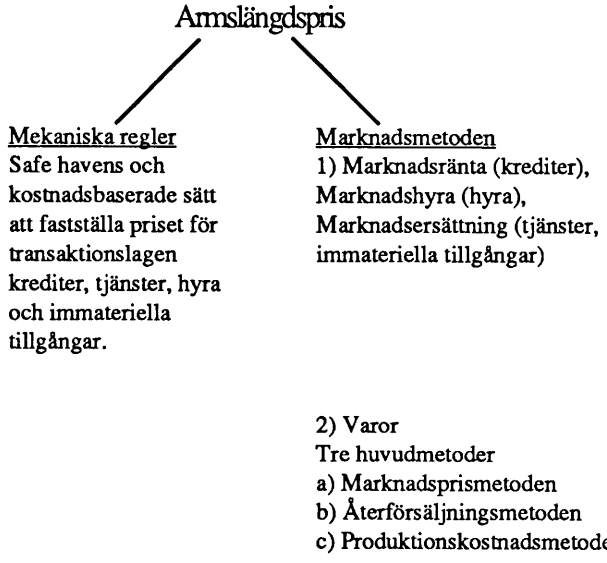
Om förutsättningar för att tillämpa denna metod inte föreligger, ska man använda *the resale price method*. Jag kallar denna metod för *återförsäljningsmetoden*.[21] Vid denna metod utgår man från det pris bolag B erhåller när försäljning av varan sker till oberoende bolaget F. Från detta pris frånräknas sedan en *appropriate markup percentage*, eller *vinstpåslag*.[22] Detta vinstpåslag erhåller man genom jämförelse i första hand med det vinstpåslag som återförsäljaren använt när denne både köpt och sålt samma produkt från oberoende företag. Jag kallar det

[20] Se OECD Internprissättning s 38.

[21] Jfr OECD Internprissättning s 42, vari återförsäljnings*pris*metoden används.

[22] OECD Internprissättning s 42 använder beteckningen handelsmarginal.

Använd terminologi



Den fjärde metoden

därför för ett *oberoende vinstpåslag*. Genom att avräkna det oberoende vinstpåslaget från det pris bolag B uttagit av bolag F erhåller man armslängdspriset för transaktionen mellan A och B.

Den sista av de tre huvudmetoderna är *the cost plus method*. Denna metod startar s a s i andra ändan. Utgångspunkten är de kostnader bolag A haft för att producera varan. På denna kostnad läggs ett oberoende vinstpåslag, uträknat på samma sätt som vid återförsäljningsmetoden. Det är svårt att hitta en bra svensk term för cost plus method. Flera termer har föreslagits i Sverige, såsom additionsmetoden och kostnadsplusmetoden[23]. Ingen av dessa speglar metoden särskilt väl. I avsaknad av en bättre term kallar jag den för *produktionskostnadsmetoden*.

I reglerna för transaktionsslaget varor återfinns vad man ofta kallar för *the fourth method*. Jag använder beteckningen den *fjärde metoden*. De tre huvudmetoderna är bara tillämpliga om vissa förutsättningar föreligger. Brister någon av dessa förutsättningar, uppstår svårigheter

[23] OECD Internprissättning s 45.

eftersom det inte finns någon mekanisk regel för varor. Det är möjligt att det är därför som den fjärde metoden finns införd just i detta transaktionsslag. Metoden innebär att vilken annan *appropriate method of pricing* får användas.[24] Det är med andra ord något missvisande att använda beteckningen metod.

De olika metoderna, och de termer jag använder för dem, kan sammanfattas med skissen på föregående sida.

2.3 Frågor inför den fortsatta undersökningen

I inledningen till avhandlingen beskrev jag de allmänna problem som uppstår vid beskattning av multinationella bolag.[25] Problemen bottnar i princip i två faktorer. För det första utgör koncernen den ekonomiska enheten, ej det enskilda bolaget. För det andra söker varje land beskatta den del av en koncerns vinst som uppstått inom landet.

Dessa förhållanden utgör en allmän bakgrund när jag nu ska beskriva de frågor avseende armslängdsregeln utifrån vilka den framförliggande undersökningen kommer att bedrivas. De frågor jag tar upp nedan är sådana som enligt min mening är relevanta vid en undersökning av amerikansk rätt där syftet är att söka erfarenheter att utnyttja vid framtagande av lämpliga lösningar för svensk rätts vidkommande.

Med uttrycket "de amerikanska reglerna" avser jag nedan det amerikanska rättsläget avseende armslängdsregeln, oavsett om detta uttrycks i lagtext, anvisningar, rättspraxis eller på annat sätt.

1) Armslängdsregeln bygger på en förutsättning som till viss del är en fiktion, nämligen att de olika bolagen ingående i samma koncern är klart avgränsbara ekonomiska enheter. Fiktionen uttrycks med att prissättningen dem emellan ska vara på armslängd. Mot detta står att det finns ett flertal transaktioner som helt enkelt inte existerar mellan oberoende företag. Den första frågan är därför, i vilken utsträckning de amerikanska reglerna i realiteten bygger på föreställningen om att det finns jämförbara transaktioner. När t ex anvisningarna behandlar marknadsmetoden, vilka kriterier är då relevanta för att bedöma jämförbarheten hos den oberoende transaktionen?

Armslängdspriset är tänkt att återspegla den situation som oberoende företag befinner sig i. Marknadsmetoden reflekterar direkt denna situation. Det gör emellertid inte de mekaniska reglerna. Har utgångs-

[24] T.R. 1.482-2(e)(1)(iv).
[25] Avsnitt 1.1.

punkten att det är det oberoende företagets situation som armslängdspriset ska återge inverkat på anvisningarnas mekaniska regler? Oberoende företag skulle exempelvis i princip arbeta för en vinst. Innehåller således de mekaniska reglerna ett vinstpåslag?

2) Jag har också tidigare konstaterat att många transaktioner är koncernspecifika. Med detta uttryck menar jag att de inte kan uppträda utanför koncernen helt enkelt därför att oberoende företag av olika anledningar i princip aldrig kan eller vill genomföra en viss transaktion. Det kan exempelvis vara fråga om krediter till ett underkapitaliserat bolag. Vissa transaktioner har inte heller oberoende företag möjlighet att genomföra, t ex om de bygger på know how och immateriella tillgångar vilka koncernen inte upplåter till utomstående företag.

Det kan naturligtvis finnas sunda affärsmässiga skäl för ett visst handlande. Prissättning kan exempelvis utnyttjas i syfte att bli av med en konkurrent eller för att introducera en ny vara.

Den andra huvudfrågan är därför, i vilken utsträckning de amerikanska reglerna tar hänsyn till koncernspecifika eller affärsmässiga skäl av denna karaktär?

3) Motivet för armslängdsregeln existens är det fiskala intresset av att skydda skatteunderlaget. Armslängdsregeln i sig är alltså ett uttryck för detta fiskala intresse. Har fiskala hänsyn i övrigt påverkat de amerikanska reglernas utformning av armslängdsregeln?

4) Internprissättning är inte någon precis eller exakt konst. Prissättningen av en konkret transaktion kan förmodligen variera inom en viss ram och ändå sägas vara på armslängd. Denna inexakthet kan vara såväl till fördel som nackdel för de skattskyldiga beroende på hur reglerna är utformade. Mot denna bakgrund är det intressant att ställa frågan, i vilken utsträckning de amerikanska reglerna tar hänsyn till de skattskyldigas intresse av förutsebarhet och rättssäkerhet?

5) Armslängdsregeln ska klara av ett flertal uppgifter. Den ska skydda skatteunderlaget, men bör samtidigt tillämpas på ett sådant sätt att de skattskyldiga blir korrekt behandlade. Samtidigt talar förutsebarhetsskäl och processekonomiska skäl för att regeln skall vara lätt att tillämpa. På vilket sätt har denna önskan att kunna tillämpa armslängdsregeln på ett enkelt sätt påverkat de amerikanska reglerna? Det är t ex uppenbart att de mekaniska reglerna bl a fyller den funktionen men finns det ytterligare exempel?

2.4 Redovisningens betydelse vid internprissättningen

2.4.1 Allmänt

Det är inte enbart skattemässiga skäl som tvingar företagen att fastställa internpriser. Även om inga tullar och skatter fanns måste man för att bestämma olika enheters resultat inom koncernen etablera internpriser för prestationer överförda mellan koncernbolag. Frågan är i vilken utsträckning företagsekonomiska aspekter gör sig gällande vid den skatterättsliga bedömningen av internprissättningen. Det är i första hand redovisningsfrågor man härvidlag tänker på. Deras betydelse för den skatterättsliga behandlingen är något oklar. Syftet med detta avsnitt är att något söka belysa kopplingen mellan den externa redovisningen och den skatterättsliga bedömningen och motsvarande koppling mellan skatterätt och den interna redovisningen.

En grundläggande utgångspunkt är dock att den skatterättsliga huvudregeln för internprissättning, marknadsmetoden, inte är kopplad till redovisningen. Det pris som är satt på marknaden mellan oberoende företag är det skatterättsligt relevanta. Om marknadspriset för en vara är 100, spelar det därför ingen roll vid tillämpningen av marknadsmetoden att exempelvis ett företag kan tillverka varan för 30 och ett annat för 85.

> Därmed är inte sagt att inte företagsekonomiska bedömningar legat till grund för valet av marknadsmetoden som rättslig norm för koncerninterna transaktioner. Det torde vara tämligen självklart att så är fallet.

Marknadsmetoden är emellertid inte det enda sättet att fastställa ett armslängdspris i amerikansk rätt. För övriga delar av anvisningarna till section 482 föreligger en viss, men oklar koppling till redovisningsprinciper av olika slag. Man skiljer i allmänhet på extern och intern redovisning. Den externa redovisningen syftar till att mäta ett företags resultat och ställning till ledning för olika intressenter såsom aktieägare, borgenärer m fl. Den sker utifrån vissa grundläggande antaganden, s k generally accepted accounting principles. Innehållet i den interna redovisningen styrs mera av företagsledningens krav. Dessa krav kan vara av flera slag. Det kan t ex gälla kontroll av redan utförd verksamhet eller planering och kalkylering av framtida verksamhet och resultatutfall.[26]

[26] Internprissättningen spelar härvidlag en stor roll. Den kan sägas bidra till att uppfylla olika syften, såsom styrande syfte, redovisnings- och uppföljningssyfte m m, jfr Arvidsson s 26 f.

Upphovsmännen till de nya utvidgade anvisningarna år 1968 uttalade att det föreligger ett starkt samband mellan anvisningarna och allmänna redovisningsregler. Surrey, som vid den tidpunkten var Assistant Secretary of the Treasury for Tax Policy, framförde att "The guidelines, and the allocation rules they contain, utilize known and accepted applications of accounting principles."[27] Anvisningarna är således enligt honom uppbyggda på accepterade redovisningsprinciper. Surrey påpekade att det förelåg stora fördelar med att använda "current accounting concepts and management techniques" som grund för anvisningarnas regler.[28]

Det är inte klart vilka redovisningsprinciper Surrey åsyftade. I anvisningarna finns på ett par ställen hänvisat till redovisningsregler med uttryck som exempelvis "sound accounting practices".[29] Innebörden av dessa har inte närmare diskuterats men det är troligt att deras innebörd är vidare än de regler som benämns *generally accepted accounting principles*, US GAAP.[30] Se nedan i avsnitt 2.4.2 om dessa regler.

> De normer för GAAP som styr företagen finns huvudsakligen i tre källor. För det första utger OECD internationella redovisningsrekommendationer som gäller för alla länder inom OECD. Det finns vidare en internationell redovisningsorganisation, *International Accounting Standards Committee* (IASC) som utger redovisningsrekommendationer.[31] De kallas *International Accounting Standards* (IAS). I de olika länderna anpassar man sedan de inhemska redovisningsrekommendationerna till OECD:s och IASC:s rekommendationer.[32]

För internredovisningen finns inga motsvarande rekommendationer. Hur ett företag faktiskt kostnadsför olika händelser har dock viss betydelse för fr a tillämpningen av de mekaniska reglerna. De mekaniska reglerna för hyra och tjänst och produktionskostnadsmetoden i transaktionsslaget varor utgår från kostnaden att åstadkomma prestationen. Det är dock troligt att det helt enkelt inte går att i anvisningstext ge någon närmare bestämning än en hänvisning till "sound accounting practises". Därtill är kraven på internredovisningen för olika i skilda branscher, liksom för olika ändamål inom ett och samma företag.

[27] Surrey 1968 s 77.
[28] A a s 77.
[29] Se T.R. 1.482-2(b)(6) och T.R. 1.482-2(e)(4)(ii).
[30] Jfr Feinschreiber 1976 s 190. US GAAP står för de amerikanska allmänt accepterade redovisningsreglerna.
[31] FAR är representerat i IASC.
[32] Thorell s 30.

För ett område utanför section 482 finns det dock federala bestämmelser för kostnadsredovisning. Det gäller krigsmaterielindustrin, för vilka ibland gäller speciella bestämmelser. Den statliga nämnden Cost Accounting Standards Board (CASB) utfärdar anvisningar för kostnadsredovisning i samband med upphandling m m av försvarsprojekt.[33] Det är möjligt att någon gång vägledning kan sökas i dessa anvisningar, som bl a innehåller regler för fördelning av direkta och indirekta kostnader m m.[34]

2.4.2 Externredovisning

2.4.2.1 Något om sambandet mellan skattelag och allmänt accepterade redovisningsprinciper

Section 482 återfinns i det avsnitt av IRC som behandlar redovisningsfrågor.[35] Redan härav torde man förstå att section 482 har en viss koppling till redovisningsmässiga principer. Section 446 ger det grundläggande sambandet mellan bokföring och skatterätt. Detta samband har Thorell utförligt redogjort för i sin avhandling Skattelag och affärssed (1984).[36] Enligt section 446 ska man vid taxeringen normalt följa det bokföringsmässiga resultatet. Om den använda bokföringsmetoden inte *does clearly reflect income* beräknas inkomsten efter någon metod som enligt IRS uppfyller detta krav.[37] Anvisningarna uttalar i anledning härav:

> A method of accounting which reflects the consistent application of generally accepted accounting principles in a particular trade or business in accordance with accepted conditions or practices in that trade or business will ordinarily be regarded as clearly reflecting income, provided all items of gross income and expense are treated consistently from year to year."[38]

En från år till år konsekvent tillämpad redovisningsmetod som följer US GAAP anses enligt anvisningen klart spegla inkomsten. I Thor Power Tool uttalade Supreme Court med avseende på nyssnämnda anvisning, att denna innebär att "in most cases, generally accepted accounting practices will pass muster for tax purposes".[39] Supreme

[33] Se 4 Code of Federal Regulations 301 ff och 401-420.
[34] Feinschreiber 1976 s 190.
[35] Subchapter E, Accounting Periods and Methods of Accounting.
[36] Thorell s 352-362.
[37] Section 446(b).
[38] T.R. 1.446-1(a)(2).
[39] Thor Power Tool, S.Ct. 1979 s 371. Se ytterligare om detta rättsfall Thorell s 359 ff.

Court synes inte anse att det föreligger någon presumtion för att US GAAP är korrekt. IRS har en relativt vid ram för skönsmässig bedömning av när en redovisningsmetod "does clearly reflect income". Dessa bedömningar "should not be interfered with (by the courts) unless clearly unlawful".[40] Dessutom är bedömningen inskränkt av i skattelagstiftningen direkt angivna redovisningsmetoder, såsom fallet är exempelvis avseende kostnader för forskning och utveckling i section 174.[41]

2.4.2.2 Allmänt accepterade redovisningsprinciper – US GAAP

Med allmänt accepterade redovisningsprinciper avses alla de principer som styr urval och utformning av den information som ges i en redovisningsrapport.[42] Dessa principer är i USA utgivna i form av redovisningsrekommendationer av *Financial Accounting Standards Board*, FASB. I detta avsnitt kommer jag att behandla de kvalitativa utgångspunkterna för redovisningen.[43] Syftet är att undersöka om dessa utgångspunkter ställer särskilda krav på internprissättningen. De kvalitativa utgångspunkterna återfinns i *Statements of Financial Accounting Concepts*, CON.

Det allmänna syftet för externredovisningen[44] är att utgöra beslutsunderlag för intressenter av olika slag, däribland skattemyndigheterna.[45] Externredovisningen måste därför ge "evenhanded, neutral, or unbiased information."[46] Ett huvudsyfte för externredovisningen är att ge information om ett företags resultat.[47] FASB anser härvidlag att bokföringsmässiga grunder[48] (accrual method) ger ett bättre besked än kontantmetoden.[49] I bokföringsmässiga grunder torde ett visst krav på korrekt prissättning föreligga för att företagets resultat ska bli riktigt redovisad.

[40] Se Bittker s 105-18 och där anförda rättsfall.
[41] A st.
[42] Thorell s 92.
[43] För en översikt av källmaterialet, se Thorell s 29-31.
[44] FASB anger i CON 1 § 31 att med "financial reporting" avser FASB "general purpose external financial reporting by business enterprises". Jag kommer därför att använda termen externredovisning när FASB åsyftar financial reporting. Internredovisning kallas för "managerial or management accounting", CON 1 § 27.
[45] CON 1, §§ 24 och 33, se också Thorell s 24.
[46] CON 1, § 33.
[47] CON 1, §§ 42-48.
[48] Jfr Thorell s 362.
[49] CON 1, § 44.

CON 2 innehåller de kvalitativa krav som ställs på årsredovisningen. Målet för all redovisning anges vara att tjäna som underlag för beslutsfattande. Vid val mellan olika slags information ska man välja den information som, med hänsyn tagen till kostnaderna, är mest användbar som underlag för beslutsfattande.[50] I syfte att underlätta valet identifierar och definierar FASB de kvalitèer som gör information i redovisningen användbar. De två viktigaste egenskaperna är *relevans* och *tillförlitlighet*.[51] Därtill ska informationen vara *jämförbar* och *väsentlig*.[52]

Vid en genomgång av dessa krav finner man få direkta referenser till prissättningens betydelse för den kvalitativa utformningen av redovisningen. Som regel ligger i de angivna kvalitativa kraven implicit ett antagande att prissättningen mellan närstående företag varit marknadsmässig. I något fall innehåller dock CON 2 konkreta exempel på att FASB uppmärksammat att en korrekt internprissättning är av betydelse för att få fram ett riktigt resultat för en viss resultatenhet. Som exempel på en osäkerhetsfaktor vilken kan leda till att den information som ges i redovisningen inte är representativ (och därmed tillförlitlig) anger CON 2 att anskaffningskostnaden för en tillgång kan vara svår att beräkna till följd av att den är införskaffad från en närstående part.[53] Ska man i redovisningen använda marknadsvärdet för en tillgång men inte kan finna ett sådant värde, ger CON 2 exempel på hjälpregler i syfte att nå en approximation som ligger så nära marknadsvärdet som möjligt.[54]

> Marknadsvärdet för begagnad utrustning kan exv fastställas genom att från nypriset dra av beräknade avskrivningar eller utgå från historiska anskaffningskostnaden och räkna upp med prisindex.[55]

En princip som möjligen kan innebära ett visst accepterande av underprissättning är *försiktighetsprincipen* . Försiktighetsprincipens innebörd är omtvistad men en utgångspunkt torde vara att man ur bokförings- och resultatsynpunkt ska iaktta försiktighet när man redovisar resultatet av en verksamhet.[56] Enbart realiserade vinster bör beskattas och

[50] CON 2 § 30.
[51] CON 2 § 33.
[52] CON 2 figur 1 och Thorell s 93-94.
[53] CON 2 § 65.
[54] CON 2 § 67.
[55] CON 2 § 67.
[56] Thorell s 124.

utdelas. Försiktighetsprincipen kan därför möjligen få den effekten att en koncern konsekvent håller internprissättningen lågt för att inte orealiserade koncerninterna vinster ska bli beskattade och utdelade.

> Ett exempel kan belysa denna effekt. Anta att bolag A konsekvent, med hänvisning till försiktighetsprincipen, sätter ett för lågt pris på de varor som bolag B köper. Viss del av A:s vinst kommer därför att redovisas hos B. Det resultat bolag A redovisar kommer sannolikt inte att vara för högt. Därför föreligger det enbart en liten risk att orealiserad vinst blir beskattad och utdelad hos A. Med en låg prissättning är det heller inte någon större risk för att bolag B ska behöva få orealiserad vinst beskattad även om varorna kvarligger osålda. När bolag B säljer varorna vidare till en oberoende part realiseras vinsten på varorna. Den blir då något högre än vad den skulle blivit om B anskaffat varorna till marknadspris från A.

Som synes kan grunderna för försiktighetsprincipen innebära att underprissättning men inte överprissättning enligt principen är accepterad. Det förefaller dock vara så att US GAAP inte tillåter en medveten undervärdering.[57] CON 2 uttalar att försiktighetsprincipen är ett försök att säkerställa att hänsyn tas till den osäkerhet och de risker som är en del av företagande på ett relevant sätt.[58]

> Rekommendationen exemplifierar uttalandet på följande sätt. Finns det två ungefär lika troliga uppskattningar av en framtida intäkt eller utgift innebär försiktighetsprincipen att man redovisningsmässigt väljer det minst optimistiska. Om de två uppskattningarna däremot *inte* är ungefärligen lika troliga så följer då inte av försiktighetsprincipen att man ska välja det mest pessimistiska.[59]

2.4.2.3 IAS 24 och FAS 57 – Related party disclosures

I sin rekommendation IAS 24 ställer IASC relativt omfattande krav på upplysningar i externredovisningen om närstående transaktioner.[60] Däri uttalas bl a att ett företag ska informera om a) volymen på närstående transaktioner, antingen i nominella belopp eller som en kvotdel b) utestående fordringar och c) den förda internprissättningspolicyn.

I FAS 57, *Related Party Disclosures*, har FASB för sin del preciserat vad de kvalitativa utgångspunkterna i CON 2 innebär för företagen avseende deras koncerninterna transaktioner. FASB uttalar däri bl a följande:[61]

[57] Thorell s 124-125 och CON 2 § 93.
[58] CON 2 § 95.
[59] CON 2 § 95.
[60] IAS 24, särskilt §§ 20-22.
[61] FAS 57 § 15.

"Reliability of financial information involves 'assurance that accounting measures represent what they purport to represent.'[62] Without disclosure to the contrary, there is a general presumption that transactions reflected in financial statements have been consummated on an arm's-length basis between independant parties. However, that presumption is not justified when related party transactions exist because the requisite conditions of competitive, free-market dealings may not exist. Because it is possible for related party transactions to be arranged to obtain certain results desired by the related parties, the resulting accounting measures may not represent what they usually would be expected to represent."

FAS 57 ställer därför följande krav på externredovisningen.[63] Redovisningen ska innehålla uppgifter om väsentliga interntransaktioner. Däri omfattas uppgifter om

a) Vilken relation de närstående företagen har till varandra.

b) En beskrivning av utförda närståendetransaktioner inklusive sådana där ingen eller liten ersättning var betingad, som är nödvändig för att förstå transaktionernas inverkan på externredovsiningen.

c) Hur stora belopp närståendetransaktionerna uppgått till och effekten på externredovisningen av ett byte från nästföregående redovisningsperiod av metod för att fastställa internpriser.

d) Krediter givna mellan närstående företag.

Det krävs vare sig enligt FAS 57 eller IAS 24 att koncerninterna transaktioner redovisas i koncernredovisningen. Betydelsen av dessa upphör genom att dotterbolagens resultat- och balansräkningar konsolideras med moderbolagets.

Avslutningsvis ska nämnas, att också OECD har uttalat sig om internprissättningen i OECD Guidelines on Disclosure of Information by Multinational Enterprises. Enligt denna ska företagen redovisa "The policies followed in respect of intra-group pricing".[64] Denna uppmaning är inte särskilt informativ.

2.4.3 Sammanfattning

Redovisningsmässiga aspekter har en viss betydelse för den skatterättsliga bedömningen av närståendetransaktioner. Beträffande externredovisningen gäller, att det föreligger ett allmänt krav på att redovisningen innehåller information om att interna transaktioner som

[62] Citatet har FAS 57 hämtat från CON 2 § 81.

[63] FAS 57 § 2.

[64] Se OECD Guidelines viii).

påverkat redovisningen ägt rum. Externredovisningen ska också i princip innehålla uppgifter om väsentligare avvikelser från armslängdsprissättning ägt rum. Detta innebär att rutiner för att ta fram dessa uppgifter måste finnas hos företagen. Någon annan skatterättslig relevans torde inte detta krav ha.

I anvisningarna till section 482 finns hänvisat till "sound accounting principles". Härmed torde avses ett vidare begrepp än US GAAP. Det föreligger ett visst men oklart samband mellan dessa kostnadsredovisningsregler och fr a de mekaniska reglerna och produktionskostnadsmetoden eftersom de sistnämnda reglerna för sin tillämpning är avhängiga av beräkning av vissa kostnader. Det förefaller därför vara en brist i anvisningarna till section 482 att detta samband inte är tydligare beskrivet.

2.5 Huvuddragen av amerikansk internationell företagsbeskattning

Syftet med följande avsnitt är att ge en viss överblick av den skatterättsliga miljö USA skänker ett multinationellt företag. Framställningen är deskriptiv. Den omfattar endast de delar av de amerikanska bestämmelserna om internationell företagsbeskattning som är av något intresse för den fortsatta undersökningen. Vissa bestämmelser har jag redogjort för på andra håll i avhandlingen.[65] Jag behandlar enbart beskattning av aktiebolag.

Aktiebolag utgör skattesubjekt i amerikansk rätt.[66] Amerikanska aktiebolag är i princip föremål för ekonomisk dubbelbeskattning.

> Det innebär att först beskattas den löpande inkomsten hos aktiebolaget. När den sålunda beskattade inkomsten utdelas till aktieägarna utgör den skattepliktig inkomst för dem. Därmed har inkomsten blivit beskattad två gånger. Är aktieägarna själva aktiebolag, kommer kedjebeskattning av samma inkomst att uppstå.

Amerikanska aktiebolag är skyldiga betala skatt på såväl inhemska som utländska inkomster (oinskränkt skattskyldighet).[67] Utländska aktiebolag är i princip enbart skyldiga betala skatt på inkomster hänförliga

[65] Se fr a avsnitt 1.4.

[66] Section 11. Däremot är handelsbolag inte skattesubjekt, utan vardera delägaren beskattas, på liknande sätt som i Sverige, löpande för den inkomst som handelsbolaget intjänar. Se Lodin 1973 s 50-56 för en beskrivning av det amerikanska bolagsbegreppet m m.

[67] För definition av domestic och foreign corporation, se section 7701(a)(3)-(5).

till inkomstkällor i USA (inskränkt skattskyldighet).[68] För inkomst hänförlig till rörelseverksamhet bedriven i USA är utländska aktiebolag skattskyldiga enligt samma skatteskala som amerikanska aktiebolag.[69] På utdelningar, räntor, hyror och andra periodiskt utgående betalningar från USA till utländska aktiebolag utgår 30 % proportionell skatt.[70] Föreligger ett dubbelbeskattningsavtal kan skatten utgå med mindre än 30 %. Har de periodiska betalningarna samband med rörelseverksamhet bedriven i USA beskattas de i stället som rörelseinkomst.[71] Källstatsbeskattningen av utdelning, ränta m m är säkerställd genom skyldighet för utbetalaren att innehålla en källskatt (withholding tax) om 30 %.[72]

Kongressen fann 1986 att utländska bolag som driver verksamhet i USA i dotterbolagsform är missgynnade jämfört med de bolag som driver verksamheten i filialform (branch).[73] Kongressen ville därför åstadkomma en dubbelbeskattning också av filialinkomster.[74] Det första ledet i dubbelbeskattningen är den ovan nämnda källstatsbeskattningen av rörelseinkomster.

> Den i USA beskattningsbara inkomsten för utländska aktiebolag beskattas som jag nämnt ovan enligt de procentsatser som gäller för amerikanska aktiebolag.[75]
>
> De är för beskattningsår som påbörjas efter den 1/7 1987 15 % upp till $50,000 i beskattningsbar inkomst, 25 % för inkomster mellan $50,000 och $75,000 och 34 % för inkomster därutöver.[76] En tilläggsskatt om 5 % utgår på inkomster överstigande $100,000, till dess att den genomsnittliga skattesatsen når 34 %.

Det andra ledet i dubbelbeskattningen, beskattningen på aktieägarnivån, är numera konstruerat på följande sätt när utländska aktiebolag driver verksamhet i filialform i USA. År 1986 införde kongressen en

[68] Section 11(d) jämfört med sections 881 och 882.

[69] Section 882.

[70] Section 881.

[71] Vissa slag av räntor, s k *portfolio interest*, är undantagna från skatteplikten, section 881(c).

[72] Section 1442.

[73] General Explanation 1986 s 1035 ff.

[74] En viktig anledning till lagstiftningen synes ha varit att en del amerikanska aktiebolag drev verksamhet i USA genom utländska dotterbolags filialer i USA. Jfr General Explanation 1986 s 1037.

[75] Section 11.

[76] Jfr högsta skattesats för fysiska personer, 28 %. Se section 1.

s k *branch profits tax*.[77] Branch profits tax utgår med 30 % på det belopp, kallat *dividend equivalent amount*, som filialen betalat till det utländska aktiebolaget i form av vinstutdelning. Dividend equivalent amount är lika med beskattningsårets nettointäkt för filialen, minskat med den ökning som skett under året av filialens tillgångar i USA, alternativt ökat med den minskning som skett av filialens tillgångar. Därmed får man fram det belopp som är överfört till det utländska aktiebolaget. Kongressen var medveten om att branch profits tax troligen strider mot ingångna dubbelbeskattningsavtal.[78] Skatten kommer därför i princip inte att uttagas i förhållande till avtalsland, om det inte föreligger s k *treaty shopping*.

> Det är bara *qualified residents* i avtalslandet som får utnyttja det skydd mot bransch profits tax som dubbelbeskattningsavtalet kan utgöra. Ett bolag är exempelvis inte en qualified resident om mer än hälften av värdet på dess aktier ägs av utländska individer.[79]
>
> Före 1986 ålade USA utländska aktiebolag, vilka erhöll mer än 50 % av sin inkomst från rörelse bedriven i USA, en skyldighet att betala källskatt på 30 % på utdelningar till sina aktieägare.[80] Källskatt utgick dock som regel inte om det förelåg dubbelbeskattningsavtal.

Amerikanska aktiebolag som driver verksamhet i utlandet är reglerade genom ett flertal bestämmelser. Jag har redan nämnt, att amerikanska aktiebolag är oinskränkt skattskyldiga i USA. Det innebär att inkomst från utländska filialer såväl som utdelningar från utländska dotterbolag utgör skattepliktig inkomst. Beträffande filialer är det intressanta hur avräkning av utländsk skatt ska ske. Jag återkommer till avräkningsreglerna nedan.

Utdelningar, oavsett om de är från inhemska eller utländska aktiebolag utgör skattepliktig inkomst för amerikanska aktiebolag.[81] Det finns flera sätt att undanröja den kedjebeskattning som härmed normalt uppstår när utdelningar passerar flera led inom en koncern. För utdelningar från inhemska aktiebolag får mottagande aktiebolag dra av

[77] Section 884. Namnet är vilseledande. Det är inte fråga om beskattning av den löpande inkomsten av verksamheten.

[78] General Explanation 1986 s 1038. För en diskussion om relationen mellan bl a branch profits tax och ingångna dubbelbeskattningsavtal, se Forry & Karlin.

[79] Se section 884(e)(4).

[80] General Explanation 1986 s 1035.

[81] Section 61(7).

ett belopp uppgående till 80 % av mottagen utdelning.[82] Äger ett moderbolag minst 80 % av ett dotterbolag uppgår avdraget till 100 % av mottagen utdelning.[83] Det är således inte säkert att kedjebeskattningen inom en inhemsk koncern blir helt undanröjd. Denna avdragsrätt föreligger däremot i princip inte för utdelningar från utländska aktiebolag.[84] För den del av mottagna utdelningar från utländska bolag, som hänför sig till den inkomst det utländska bolaget haft av verksamhet i USA, föreligger dock en viss avdragsrätt.[85]

> Såvitt avser den del av en koncern som består av inhemska, amerikanska aktiebolag, kan kedjebeskattningen undanröjas genom att den nationella koncernen avger en s k *consolidated return*.[86] En consolidated return innebär att koncernen taxeras som en enhet, varför utdelningar mellan de bolag som ingår i en consolidated return ska avräknas från koncerninkomsten.[87]

Ett sätt att minimera skattebelastningen vid internationellt företagande är att välja ett lågskatteland som bas för utländska operationer. Denna form av skatteplanering är sedan 1962 försvårad i USA. Detta år införde kongressen den s k Subpart F-lagstiftningen.[88] Reglerna i subpart F innebär i princip att amerikanska aktieägare till utländska s k *controlled foreign corporations* (CFC) ska uppta som inkomst den del av en CFC:s subpart F-inkomst som belöper på deras ägarandel. Beskattningen är således oberoende av om utdelning sker eller inte. En CFC är ett aktiebolag som till mer än 50 % ägs av amerikanska aktieägare.[89] Till subpart F-inkomster hör bl a olika slag av passiva inkomster (utdelningar, räntor, royalties m m).[90] De viktigaste inkomsttyperna är dock *foreign base company sales income* och *foreign base company service income*.[91] Med det förstnämnda begreppet avses inkomster hän-

[82] Section 243. Avdraget uppgick till 85 % före 1986 års TRA. Se härom General Explanation 1986 s 994-997.

[83] Section 243(a)(3) och (b) jämfört med section 1504(a).

[84] Section 243 jämfört med section 245.

[85] Section 245.

[86] Regler om consolidated returns återfinns i sections 1501-1504. Utländska aktiebolag är uteslutna från att vara delaktiga i en consolidated return, section 1504(b)(3). Se om consolidated returns i Lodins avhandling Koncernbeskattning i USA (1973).

[87] T.R. 1.1502-14(a)(1).

[88] Se sections 951-964.

[89] Section 957.

[90] Section 954(c).

[91] Section 954(d) och (e).

förlig till transaktioner där varorna är såväl inköpta som försålda utanför det land där bolaget är registrerat och inköpet resp försäljningen är utförd med ett närstående företag. Det andra begreppet avser en situation där det utländska bolaget utför tjänster åt ett närstående företag utanför det landet aktiebolaget är registrerat. En allmän förutsättning för att subpart F-inkomst ska föreligga är, att det land i vilket ett CFC är registrerat är ett lågskatteland. Ett lågskatteland föreligger om den effektiva skattesatsen understiger 90 % av den maximala skatt som följer av section 11.[92] Den är f n i princip 34 %, varför det således krävs att den effektiva skattesatsen i det land där en CFC är registrerat understiger 30,6 %.[93]

Amerikansk skatterätt lindrar eller undanröjer internationell dubbelbeskattning genom avräkning av erlagd utländsk skatt, *foreign tax credit*.[94] Den är till sin konstruktion av traditionellt slag. Huvudregeln följer overallprincipen.[95] Utländsk skatt får avräknas mot inhemsk skatt på den utländska inkomsten. Den skattskyldige får därför maximalt avräkna följande belopp (spärrbeloppet):

$$\frac{\text{Utländska inkomster}}{\text{världsinkomst}} \text{ x amerikansk skatt}^{96}$$

För vissa inkomster ska man tillämpa per item-principen. Den innebär att den utländska skatten på en viss inkomst ska avräknas mot den inhemska skatten på just den inkomsten. 1986 ökade kongressen antalet slag av inkomster för vilka man ska tillämpa per item-principen.

> Skälet var den kraftiga minskning i bolagsskatteskalorna som ägde rum 1986. Med en högsta skattesats på 34 % för aktiebolag kommer betydligt fler länder än förut att ha en effektiv beskattning överstigande den i USA. En större andel utländska skatter kommer därför till följd av spärrbeloppsbegränsningen att förbli outnyttjade. Kongressen förutsåg därför att många företag kommer att vara frestade investera i utländska lågbeskattade inkomstkällor.[97] Ett exempel på sådana källor är utländska värdepapper i länder som inte beskattar avkastningen härav.[98]

[92] Section 954(b)(4).

[93] Av informella samtal att döma är det dock tveksamt hur effektiva subpart F-reglerna egentligen är. Detta synes framför allt vara en följd av att själva regelkomplexet är svårt att tillämpa.

[94] Reglerna om foreign tax credit finns i sections 901-908.

[95] För en översikt av motsvarande svenska regler och terminologi, se Mattsson 1986.

[96] Section 904(a).

[97] General Explanation 1986 s 861 ff.

[98] Räntor från Sverige torde därför i normalfallet vara hänförliga till denna grupp.

Amerikansk rätt tillåter också avräkning av indirekt erlagd skatt, s k *indirect tax credit* eller *deemed paid credit*.[99] Den innebär att ett amerikansk aktiebolag som äger minst 10 % av ett utländskt aktiebolag, under vissa förutsättningar får avräkna den *inkomstskatt* det utländska aktiebolaget erlagt.

Avräkning får bara ske av den inkomstskatt som belöper på gjorda utdelningar.[1] Man följer härvid formeln;

$$\frac{\text{mottagna utdelningar}}{\text{ackumulerade vinstmedel i dotterbolaget}} \times \text{den inkomstskatt dotterbolaget erlagt.}$$

Viss möjlighet finns också att få avräkna dotterdotterbolags och dotterdotterdotterbolags inkomstskatt.[2] Dessutom får som regel avräkning ske av inkomstskatter erlagda av CFC:s.[3]

Den utländska skatteavräkningen förutsätter att det går att fastställa vad som utgör utländska inkomster. Detaljerade regler, s k *source rules*, för fastställande av nettoinkomster hänförliga till utländska resp amerikanska inkomstkällor återfinner man i sections 861-865.

2.6 Skatterättsligt källmaterial – en översikt

Syftet med följande avsnitt är att underlätta för läsaren ta del av framställningen om amerikansk rätt. De rättskällor jag åberopar i avhandlingen har varierande rättslig dignitet. Saknar läsaren tidigare kontakt med amerikanskt skatterättsligt material kan floran av olika källor vara svår att hantera. Denna introduktion till källmaterialet ska förhoppningsvis vara till hjälp i detta hänseende.[4]

Jag behandlar inte instansordningen och de olika domstolarna här. Detta sker i avsnitt 5.3.

Federal skattelag antas av kongressen under titel 26 av United States Code. Skatteförfattningen är benämnd Internal Revenue Code of 1986 (IRC). Lagreglerna i IRC är benämnda *sections*. Den process inom kongressen som leder fram till antagande av skattelag och den inverkan

[99] Section 902.

[1] Section 902(a).

[2] Section 902(b).

[3] Section 960.

[4] För regler om tolkning av lagtext, se P-H Federal Taxes § 41,351 m fl paragrafer, och Dickerson. För tolkning av anvisningar och annat administrativt material, se Davis 1979, särskilt s 105-114. För en utmärkt redogörelse för de publikationer m m som avser skatterättsligt material, se Richmond.

denna process har på lagstiftningsprodukten är redan utmärkt beskriven av Lodin.[5] Jag kommer därför inte att behandla lagstiftningsprocessen särskilt.[6] Sedan Lodin skrev sin avhandling har tillkommit *the Joint Committee on Taxation*. Den består av tio ledamöter, fem från vardera *Ways and Means Committee* och *Senate Finance Committee*. Kommittèn har bl a till uppgift att övervaka och undersöka skattelagstiftningens funktion och effekter, hur IRS administrerar skattelagstiftningen och att föreslå förenklingar av skattesystemet.[7] Till sin hjälp har kommittèn en stab av experter.

The Joint Committee on Taxation har sedan mitten av 1970-talet efter det att kongressen antagit större ändringar av IRC samlat relevanta förarbeten från kongressen till en lagkommentar. Inofficiellt kallas dessa kommentarer för *Blue Books*. Dessa Blue Books har flera fördelar. För det första innehåller den enbart de delar av förarbetena som är relevanta för den antagna lagtexten. Eftersom det normalt är tre olika betänkanden (reports)[8] som skrivits innan lagförslaget antagits av kongressen ger en Blue Book en betydligt lättillgängligare bild än om man ska ta del av själva betänkandena. Dessutom är relevanta uttalanden från debatten i kamrarna inarbetade. Dessa uttalanden finns inte med i kommittébetänkandena. Därtill innehåller Blue Books sådana motiv för lagstiftningen vilka inte finns publicerade på annat håll. Det auktoritativa värdet av Blue Books är något omdiskuterat.[9] Enligt Bittker är kommittèbetänkandena något mer auktoritativa eftersom dessa utgjorde underlaget för kongressledamöternas bedömning av lagförslaget.[10]

Inom regeringen är det *the Secretary of the Treasury* som har ansvaret för administreringen och handläggningen av IRC.[11] Till dennes hjälp utses en *Commissioner of Internal Revenue* (CIR)[12] och en *Chief Coun-*

[5] Lodin 1973 s 352-361.

[6] För artiklar publicerade efter 1973 som berör lagstiftningsprocessen, se exempelvis Waris och McDaniel.

[7] Se närmare om denna kommittès ställning och uppgifter i sections 8021 till 8023, och Stromsem.

[8] Ett betänkande från vardera Ways and Means, Senate Finance och Conference Committees.

[9] Se härom Johnson.

[10] Bittker s 116-6.

[11] Section 7801(a).

[12] Section 7802(a).

cel for the Internal Revenue Service.[13] När i lagtext, som t ex i section 482, hänvisning sker till the Secretary är inte avsikten att finansministern personligen ska utföra uppgiften.[14] Denne har då som regel delegerat de arbetsuppgifter som åvilar denne.

> Så har skett i anvisningarna till section 482. Det är the Secretary som enligt lagtexten får omfördela inkomst, avdrag m m. Anvisningar är utfärdade med stöd av section 7805(a). Enligt anvisningarna är det "the district director" som utför omfördelningarna, se T.R. 1.482-1(b)(1).

The Commissioner är chef för the Internal Revenue Service (IRS). IRS sköter i princip sådana skatteadministrativa uppgifter som i Sverige åvilar RSV.

Treasury Department och IRS under resp chefer ska utfärda alla de "rules and regulations" som är nödvändiga för att tillämpa IRC.[15]

> Såväl när anvisningar är föreslagna (proposed) som slutliga (final) publiceras de i Federal Register.[16] Syftet med att först publicera föreslagna anvisningar är att intresserade personer ska kunna avge synpunkter och kritik på förslaget.[17] Normalt brukar också hearings över förslaget anordnas.[18]
>
> De slutliga anvisningarna publiceras i form av s k Treasury Decisions, förkortat T.D., åtföljt av ett ordningsnummer.

Normalt skiljer man på anvisningar som är *legislative* resp *interpretative.*[19] Den förra kategorin benämner jag *normgivande* anvisningar, och den senare *tolkande* anvisningar.

De normgivande anvisningarna är sådana vilka är tillkomna efter direkt bemyndigande i en materiell regel. En sådan befogenhet finns t ex i section 385 avseende frågan när ett ekonomiskt intresse i ett bolag utgör aktiekapital eller lån.[20] Normgivande anvisningar har i stort sett samma rättsliga ställning som lag eftersom "they entail an exercise

[13] Section 7801(b)(2). Denna Chief Councel är "the chief law officer of the Internal Revenue Service".

[14] Det är däremot fallet om hänvisning sker till the Secretary of the Treasury. Section 7701(a)(11).

[15] Section 7805(a) och T.R. 301.7805-1(a).

[16] Se härom The Administrative Procedure Act, 5 USC § 553 och IRS Statement of Procedural Rules, T.R. 601.601.

[17] Bittker s 110-25.

[18] A a s 110-26.

[19] Bittker s 110-28 och Davis 1979 s 36 ff.

[20] Ett annat exempel återfinns i section 217(j) angående avdrag för flyttkostnader.

of power delegated by Congress to the agency, as though it were a deputy legislature."[21] Domstolarna är bundna av normgivande anvisningar i samma utsträckning som de är bundna av lagtext.[22] De normgivande anvisningarna får inte gå utanför den bemyndigande lagtexten, och heller inte strida mot lagstiftarens vilja i den mån denna vilja är urskiljbar.[23]

Tolkande anvisningar syftar endast till att "interpret, explain, and apply the rules prescribed by Congress, rather than to fill gaps deliberately left open by Congress;".[24] Tolkande anvisningar fyller därför en begränsad funktion. De åtnjuter ändå ofta en stor tyngd eftersom lagtexten i sig många gånger är oklar och tvetydig.[25]

Supreme Court har i ett mål sammanfattat gällande tolkningsregler.[26] Syftet är att undersöka om de tolkande anvisningarna "harmonizes with the plain language of the statute, its origin, and its purpose".[27] Anvisningar tillkomna samtidigt med den lagstiftning den tolkar bär särskild tyngd, eftersom författarna kan antas ha känt till kongressens syfte med lagstiftningen. Andra tolkningsregler är hur lång tid anvisningarna varit ikraft, om IRS har tolkat dessa konsekvent samt den uppmärksamhet kongressen skänkt anvisningarna om lagtexten behandlats på nytt i kongressen.[28]

Bittker synes anse att den judiciella prövningen av en anvisning, i princip oavsett om den är normgivande eller tolkande, är en funktion av hur precist utformad lagtexten är.[29] Är lagtexten vag är det enligt honom svårt för en domstol att åsidosätta en anvisning eftersom den inte kan sägas strida mot lagtexten. Även om lagtexten är detaljerad är det enligt Bittker en svår uppgift att övertyga en domstol om att en anvisning, normgivande eller tolkande, är ogiltig.[30]

En särskild fråga är i vilken utsträckning anvisningar kan gälla med retroaktiv verkan. Huvudregeln är att såväl normgivande som tolkande

[21] Bittker s 110-28, se också Davis 1979 s 36.
[22] Davis 1979 s 36.
[23] Bittker s 110-30.
[24] A a s 110-28.
[25] A a s 110-29.
[26] National Muffler Dealers, S.Ct. 1979.
[27] National Muffler Dealers, S.Ct. 1979 s 830.
[28] National Muffler Dealers, S.Ct. 1979 s 830. Se också Davis 1979 s 65 ff. Samma tolkningsregler synes ha generell räckvidd inom amerikansk förvaltningsrätt.
[29] Bittker s 110-31.
[30] A st.

anvisningar gäller retroaktivt.[31] Treasury Department kan för varje utfärdad anvisning ange att den inte ska tillämpas retroaktivt. Vissa begränsningar finns dock avseende retroaktiv tillämpning. En anvisning kan t ex föreskriva att ett avdragsyrkande måste stödja sig på en viss typ av bevis.[32] Att i detta fall tillämpa anvisningen retroaktivt är förmodligen inte godtagbart eftersom det skulle vara oskäligt mot de skattskyldiga.[33] Bittker anser att "the application of a new and unexpected rule to past years might be arbitrary or even unconstitutional if it departs too far from the reasonable expectations of taxpayers."[34] Detta fall kan t ex inträffa om IRS ändrar på en anvisning vars bakomliggande lagtext vid ett flertal tillfällen varit föremål för prövning i andra sammanhang men i denna del ej ändrats av kongressen.[35] En sålunda ändrad anvisning kan dock godtas, om den inte "upsets reasonable expectations or is otherwise arbitrary and harsh."[36]

Jag övergår nu till vissa av de beslut och uttalanden av olika slag som härstammar från IRS. De flesta av dessa är publicerade för allmän kännedom i Internal Revenue Bulletin (IRB). Dessa sammanställs halvårsvis i Cumulative Bulletin (CB). Det material som inte finns i Internal Revenue Bulletin är normalt publicerat på privat väg av Commerce-Clearing House (CCH) eller av Prentice-Hall (PH).

Jag avser behandla följande beslut och uttalanden:[37]

1) Revenue Rulings och Private Letter Rulings
2) Revenue Procedures
3) Determination letters
4) Information letters
5) Technical advice
6) Acquiescence och nonacquiescence

En Ruling är "a written statement issued to a taxpayer by the National Office that interprets and applies the tax laws to that taxpayer's

[31] Section 7805(b) e contrario. Se också allmänt om retroaktiva anvisningar inom förvaltningsrätten Davis 1979 s 109-117.

[32] Bittker s 110-32.

[33] Jfr Davis 1979 s 109.

[34] Bittker s 110-32.

[35] Så kan vara fallet om enbart en del av en section ändrats. Då kan resterande delar kvarstå oförändrade, och man får anta att kongressen övervägt rättsläget, inklusive anvisningarna, men inte funnit anledning ändra på lagtexten.

[36] Bittker s 110-33.

[37] Se Modricker för en redogörelse av samtliga de olika slag av beslut och uttalanden som IRS ger ut.

specific set of facts."[38] Det finns två typer av rulings, *Revenue Rulings* och *Private Letter Rulings*.

En revenue ruling är "an official interpretation of the internal revenue laws, related statutes, tax treaties and regulations, by the Service that has been published in the Bulletin/.../for the information and guidance of taxpayers, Service officials, and others concerned."[39]

En revenue ruling är normalt utvald bland utfärdade rulings för officiell publicering.[40] Övriga rulings, Private Letter Rulings, publiceras av CCH och PH. Andra namn för Private Letter Rulings är Taxpayer Letter Ruling, Private Ruling eller Letter Ruling.

Det finns *mandatory* och *discretionary rulings*.[41] Mandatory rulings är sådana vilka den skattskyldige enligt lagtext måste erhålla före denne genomför en viss transaktion. Ett exempel härpå är byte av räkenskapsår och redovisningsmetod enligt section 446.[42] En discretionary ruling söks på den skattskyldiges eget initiativ, för att få vägledning inför en viss planerad transaktion. Den motsvarar i det hänseendet ett svenskt förhandsbesked.

Den skattskyldige har ingen rätt att erhålla en ruling. De utfärdas "Whenever appropriate in the interest of sound tax administration".[43] IRS har i Revenue Procedure 87-3 beskrivit under vilka omständigheter och avseende vilka rättsliga områden som IRS avser utfärda rulings. IRS utfärdar inte rulings avseende transaktioner som "lack bona fide purpose or have as their principal purpose the reduction of federal taxes" eller som avser alternativa handlingssätt eller hypotetiska transaktioner.[44] IRS avser dessutom att som regel inte utfärda rulings vad gäller bestämmande av faktiska omständigheter, såsom marknadsvärdet på egendom eller avseende transaktioner avsedda att äga rum i en obestämd framtid.[45]

[38] Rev. Proc. 87-1, sec. 4.04, se också IRS Statement of Procedural Rules, T.R. 601.201(a)

[39] Rev. Proc. 86-15, sec. 3.01.

[40] Andra källor till Revenue Rulings kan vara s k technical advice memoranda och förslag från praktiserande jurister, Rev. Proc. 86-15 sec. 7.01.

[41] Modricker s A-10.

[42] T.R. 601.204.

[43] Rev. Proc. 87-3, sec. 2.01.

[44] Rev. Proc. 87-3, sec. 3.02 1. och 3. Såvitt avser förbudet att fråga om alternativa handlingssätt kan detta förbud ibland kringgås genom att IRS informellt informerar den skattskyldige att ifall den föreslagna transaktionen ändras på visst sätt så kommer en för den skattskyldige fördelaktig ruling att erhållas, se Bittker s 110-38 not 29.

[45] Rev. Proc. 87-3, sec. 4.02 1. och 2.

Den rättsliga betydelsen av en ruling är begränsad ur flera synvinklar. I section 6110(j)(3) uttalas att skriftliga beslut, s k *written determinations* (dvs rulings såväl som andra beslut) utfärdade av IRS, inte får åberopas som prejudikat om inte annat sägs i anvisningar. Med stöd av anvisningar[46] uttalar Rev. Proc. 86-15 följande om rättsverkan av revenue rulings och letter rulings:[47]

> Revenue rulings published in the Bulletin do not have the force and effect of Treasury Department Regulations (including Treasury Decisions), but are published to provide precedents to be used in the disposition of other cases, and may be cited and relied upon for that purpose. No unpublished ruling or decision will be relied on, used, or cited, by any officer or employee of the Service as a precedent in the disposition of other cases.

Den rättsliga verkan gentemot IRS beror därför på om det är en revenue ruling eller en letter ruling. En revenue ruling kan åberopas av alla skattskyldiga vars egna transaktioner huvudsakligen överensstämmer med de fakta som förelåg i den revenue ruling som är åberopad.[48] Andra skattskyldiga än den som sökt och erhållit en letter ruling kan däremot inte med bindande verkan gentemot IRS åberopa denna.[49] En domstol kan naturligtvis avvika från en revenue ruling om den står i strid mot en källa av högre dignitet.

IRS officiella inställning är således att letter rulings inte har någon rättslig betydelse. Till följd av att letter rulings numera (efter mitten av 1970-talet) är publicerade på privat initiativ, har de börjat åberopas av fr a privatpraktiserande jurister. Även långt dessförinnan hade dock IRS för internt bruk ansett vissa letter rulings vara prejudicerande.[50] Som rättskälla i domstol är letter rulings av låg dignitet.[51] Helt betydelselösa är de dock inte. Vissa domstolar har tillagt letter rulings viss vikt.[52]

Revenue procedures utgör av IRS utgivna och i IRB publicerade formella regler för hur skattskyldiga ska förfara enligt IRC för att tillvarata

[46] T.R. 601.601.
[47] Rev. Proc. 86-15 sec. 7.01.(4).
[48] Rev. Proc. 86-15 sec. 7.01.(5).
[49] Rev. Proc. 87-4, sec. 12.01.
[50] Davis 1979 s 206-207.
[51] För praktiker kan Letter rulings i konkreta situationer dock ha betydelse, eftersom tillämpning av olika regler på olika klasser av skattskyldiga (dvs sådana som erhållit ruling och som inte erhållit) kan vara "an abuse of discretion, akin to a violation of the due process clause of the Fifth Amendment." Se Bittker s 110-43 och där anförda rättsfall.
[52] Modricker s A-17.

sina rättigheter resp fullgöra sina skyldigheter.[53] Därmed likartad information kan efter IRS bestämmande också publiceras i form av en revenue procedure även om den inte direkt påverkar de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter.[54]

IRS kan på begäran av en skattskyldig utfärda ett *Determination letter*. I ett determination letter tillämpar IRS de principer och prejudikat IRS tidigare publicerat på de fakta den skattskyldige presenterar.[55] Rättsfrågan är således i detta fall ur IRS synvinkel otvetydig. Ett determination letter kan gentemot IRS enbart åberopas av den skattskyldige som begärt beslutet.[56]

Ett *Information letter* är ett uttalande av IRS för att redogöra för "a well-established interpretation or principle of tax law, without applying it to a specific set of facts,".[57] IRS informerar med andra ord den skattskyldige om innehållet i en rättsregel utan att tillämpa regeln på vissa sakomständigheter. Ett information letter är enbart rådgivande och kan inte av den skattskyldige åberopas ens mot IRS.[58]

Technical advice ges av IRS National Office på begäran av vissa underordnade IRS-organ (district office, Appeals office). Det avser tolkning och tillämpning av IRC med närstående lagar och anvisningarna i samband med frågor uppkomna vid granskning av självdeklarationer eller skattskyldigs besvär.[59]

Enligt section 7121 är IRS bemyndigat ingå s k *closing agreements* avseende en skattskyldigs taxering i sin helhet eller till viss del.[60] En closing agreement innebär att taxeringen eller den fråga som avgörs är slutligt avgjord och som regel inte får rivas upp.[61] IRS är kontraktsenligt bunden av avtalet.[62] Det är bara i undantagsfall som IRS ingår closing agreements.[63]

IRS utfärdar också uttalanden avseende de frågor i mål avgjorda av

[53] Rev. Proc. 86-15, Sec.3.02.
[54] Rev. Proc. 86-15, Sec.3.02.
[55] Rev. Proc. 87-1, sec. 4.05.
[56] Rev. Proc. 87-1, sec. 17. Determination letter har i detta hänseende likartad rättslig betydelse som en letter ruling.
[57] Rev. Proc. 87-1, sec. 4.06.
[58] Rev. Proc. 87-1, sec. 18.
[59] T.R 601.105(b)(5) och Rev. Proc. 87-2 sec.4.04.
[60] Ingås på form 871.
[61] Rev. Proc. 87-1, sec. 4.08.
[62] Section 7121(b).
[63] Modricker s A-31.

Tax Court, som IRS förlorat men inte överklagat.[64] Inga uttalanden utfärdas för s k memorandum decisions.[65] IRS antingen godtar, *acquiesce*, eller inte godtar, *not acquiesce* de slutsatser domstolen dragit.[66] Ett acquiescence behöver inte innebära att IRS godtar själva motiveringen. Har IRS godtagit en slutsats innebär detta att IRS-personal ska tillämpa slutsatsen vid behandling av andra liknande fall.[67] Om det dessutom klart anges i uttalandet att IRS "acquiesces only in result" så antyder det att IRS, helt eller delvis, inte instämmer i motiveringen.[68]

IRS utfärdar inte acquiescence eller nonacquiescence för mål avgjorda i andra domstolar än Tax Court. Det kan dock inträffa att IRS genom en revenue ruling eller genom publicering av själva rättsfallet i CB antyder vilken inställning IRS har till utgången. Avgöranden i Supreme Court är IRS alltid skyldig följa, varför de normalt publiceras i CB.[69]

[64] A a s A-20.
[65] Se avsnitt 5.3 not 84 om memorandum decisions.
[66] Se Cumulative List of Announcements Relating to Decisions of the Tax Court, 1987-1 IRB 4.
[67] Cumulative List of Announcements Relating to Decisions of the Tax Court, 1987-1 IRB 4.
[68] Bittker s 110-49.
[69] Modricker s A-22.

3 Armslängdsregeln i svensk rätt

3.1 Inledning

I detta kapitel behandlar jag gällande svensk rätt. Avhandlingen syftar som nämnts i avsnitt 1.2 till att analysera de amerikanska internprissättningsreglerna, för att de ska kunna tjäna som underlag för en diskussion de lege ferenda avseende svensk rätt. Undersökningen av svensk rätt har gjorts mot bakgrund av detta syfte. Framställningen är därför huvudsakligen deskriptiv. Omfaktureringsfall är inte omfattade av undersökningen.[1] Jag behandlar inte heller frågan om koncernbidrag som omkostnad.[2]

> Rena omfaktureringsfall innebär att man inskjuter ett utländskt bolag som mellanled vid försäljningar till eller köp från utlandet, varvid en del av vinsten uppsamlas i detta bolag. Någon egentlig verksamhet utövas normalt inte av bolaget. Det kan ifrågasättas om inte dessa omfaktureringsfall borde kunna underkännas med stöd av allmänna skatterättsliga principer, utan stöd av 43 § 1 mom KL.[3]
>
> Med koncernbidrag som omkostnad avses de regler som har utvecklat sig i praxis och som innebär att ett företag kan få avdrag för koncernbidrag, även om inte de formella kraven i 2 § 3 mom SIL är uppfyllda. För att avdrag ska medges i detta fall krävs ett nära samband mellan givande och mottagande bolags rörelser, som regel en vertikal integration mellan bolagen och betydande affärstransaktioner dem mellan.[4]

Jag har endast behandlat mål avgjorda i regeringsrätten, såsom de är refererade i Regeringsrättens Årsbok (RÅ).

För att underlätta min framställning kommer jag att använda begreppet *filial* i följande betydelse. Det avser den situation där ett bolag i ett land driver verksamhet i ett annat land i egen regi utan att inskjuta en mellanliggande juridisk person. Det inbjuder dock till missförstånd att i en framställning av internationellt skatterättslig karaktär använda

[1] Se avsnitt 1.4.

[2] Se angående koncernbidrag som omkostnad, Beskattning s 407 och SOU 1964:29 s 59-66.

[3] Jfr Virin sidorna 238, 242 och 245.

[4] Se Beskattning s 407 och Lodin 1971 s II/315 f.

begreppet filial. I kommunalskattelagen används nämligen ordet filial för en speciell situation.

> Enligt 38 § 4 anvp KL är en filial en utländsk gren av en svensk rörelse. Härmed förstår man en utländsk verksamhet bedriven i samma förvärvskälla som den svenska rörelsen.[5] En annan benämning på en utländsk filial är att den är en osjälvständigt bedriven gren av rörelsen. Verksamhet bedriven i utlandet där förvärvskällegemenskap inte föreligger med den svenska rörelsen kallas i 38 § 2 mom KL för en utomlands självständigt bedriven bedriven rörelse. Nu har denna gränsdragning mellan självständigt och osjälvständigt bedriven rörelse i utlandet i stort sett enbart betydelse för möjligheten att dra av eventuella underskott av den utländska verksamheten i Sverige.[6] Frågan om avdragsrätt för utländska underskott är intressant men inte föremål för behandling i denna avhandling. När det gäller utländska företag som driver verksamhet i Sverige direkt utan att utnyttja ett svenskt dotterbolag används över huvud taget skatterättsligt inte begreppet filial. Här är det istället väsentligt om verksamheten utgör ett fast driftställe eller ej.[7]

I svensk rätt återfinns armslängdsregeln[8] i 43 § 1 mom KL. Den lyder i här relevanta delar:[9]

> "Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att
> a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,
> b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och
> c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap."

[5] Mattsson 1986 s 45 f.

[6] Se för en beskrivning härav t ex Ds B 1981 1:10 s 37 ff och Ds Fi 1984:25 s 53 ff.

[7] 53 § 1 mom KL och 6 § 1 mom c) SIL.

[8] I Sverige kallas armslängdsregeln ofta för *korrigeringsregeln*, se t ex Riksdagens revisorer s 27. Eftersom jag behandlar också amerikansk rätt föredrar jag dock för denna boks del termen armslängdsregeln. Denna term använder jag som synonym till begreppet armslängdsprincipen, se OECD Internprissättning s 15. Den internationellt vedertagna termen är *arm's-length principle* eller *arm's-length rule*.

[9] Prop 1982/83:73, SkU 1982/83:18. Bestämmelsen fanns med i KL redan från tillkomsten 1928. Efter visst utredningsarbete, se SOU 1962:59 Internationella skattefrågor och 1964:29 Koncernbidrag m.m. föreslogs och antogs 1965 vissa ändringar i den ursprungliga regeln, se prop 1965:126.

I anvisningspunkt 1 till 43 § KL ges vissa ytterligare bestämmelser:

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

Av den före 1982 gällande lagstiftningen torde endast 43 § 1 anvp 2 st KL i dess tidigare lydelse vara av något intresse.

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

Domstolarna har ibland hänvisat till denna s k försiktighetsregel. I Sverige finns ingen ytterligare skatterättslig reglering utöver nyssnämnda lagrum. Också rättspraxis är sparsam i Sverige. Från 1970 och fram till och med 1986 avgjordes endast sju internprissättningsmål i regeringsrätten. Därutöver har ett antal mål avgjorts i kammarrätt eller i mellankommunala skatterätten.[10] En del av dessa har ännu inte vunnit laga kraft.

Jag ska också nämna, att taxeringsnämnden inte har rätt att tillämpa 43 § 1 mom KL. Finner taxeringsnämnden att en omfördelning bör ske, ska nämnden enligt 67 § TL göra skriftlig anmälan till länsskattemyndigheten. Det blir sedan länskattemyndigheten som får göra framställan till länsrätten med begäran om omräkning. Depch uttalade härom vid 1965 års lagändring: "Möjligheterna för taxeringsnämnderna att införskaffa uppgifter som är tillräckliga för att motivera att bestämmelserna i 43 § 1 mom. tillämpas är mycket små. Det synes därför naturligt att bedömningen av dessa frågor överlåts på prövningsnämnderna..."[11]

Den svenska armslängdsregeln består således av fyra rekvisit.

1) Det ska föreligga ett avtal vars villkor avviker från armslängsvillkor, och som innebär att en svensk näringsidkares inkomst har blivit lägre.

[10] Se allmänt Riksdagens revisorer och Virin för en översikt av dessa mål.

[11] Prop 1965:126 s 61.

2) Avtalet ska vara träffat mellan en svensk näringsidkare och ett subjekt som inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige.
3) Det ska föreligga ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna.
4) Avvikelsen från armslängdsvillkor får inte bero på andra orsaker än den ekonomiska intressegemenskapen.

Jag disponerar kapitlet på följande sätt, varvid jag huvudsakligen följer samma inbördes ordning på frågorna som jag använder för den senare framställningen om amerikansk rätt. I avsnitt 3.2 behandlar jag bestämningen av avtalsparterna och deras inbördes relation. Avsnittet beskriver således en svensk näringsidkare, det subjekt till vilken inkomst har blivit överförd samt kravet på att avtalsparterna ska befinna sig i ekonomisk intressegemenskap.

Därefter följer frågan om möjligheten att tillämpa en helhetssyn på avtalsförhållandet i avsnitt 3.3. I amerikansk rätt är reglerna härom relativt klara jämfört med svensk rätt. En översikt av motsvarande svenska regler är därför nödvändig. En annan fråga som inte är klarlagd i svensk rätt är vilka följdverkningar en omfördelning kan få. Det kan t ex gälla uttag av kupongskatt om överföringen betraktas som utdelning. Dessa problem behandlar jag i avsnitt 3.4

Avsnitt 3.5 är det ojämförligt största i detta kapitel. Det har flera orsaker. En väsentlig anledning är att de processuella frågorna i amerikansk rätt är så betydelsefulla att det för en fruktbar jämförelse torde krävas en relativt omfattande översikt av motsvarande svenska regler. Dessutom finns det ingen tidigare gjord översikt av dessa regler insatta i detta sammanhang som jag har kunnat hänvisa till. En översikt fyller därför också av denna anledning en plats i kapitlet. Den obalans som ligger i att ungefär halva kapitlet omfattar de processuella frågorna får också delvis tillskrivas den materialfattigdom som präglar den materiella rätten.

Jag avslutar översikten med en redogörelse för regelns tillämpning på de olika transaktionsslagen.

3.2 Bestämning av de närstående parterna

I detta avsnitt ska jag således behandla följande tre frågor:

1) Vad är en svensk näringsidkare?
2) Vad innebär uttrycket ekonomisk intressegemenskap?
3) Hur är den andra avtalsparten bestämd?

1) Begreppet näringsidkare är enligt förarbetsuttalanden vidare än uttrycket rörelseidkare och termen torde också omfatta skattskyldig som driver jordbruk.[12] Begreppet näringsidkare används också i bokföringslagen (BFL). Näringsidkare är bokföringsskyldiga enligt 1 § BFL. Vid införandet av BFL uttalade Depch:[13]

> "Enligt *första stycket* skall näringsidkare vara bokföringsskyldiga. I överensstämmelse med vad som är fallet i t. ex. konsumentköplagen (1973:877) skall termen näringsidkare uppfattas i vidsträckt mening, dvs. såsom omfattande varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Under begreppet faller, till skillnad från vad som gäller beträffande det skatterättsliga rörelsebegreppet, bl. a. den som driver värdepappersrörelse eller yrkesmässigt sysslar med förmögenhetsförvaltning. Till näringsidkare räknas vidare fria yrkesutövare som advokater, arkitekter, fotografer m.fl."

Frågan om tolkningen av begreppet näringsidkare har varit föremål för regeringsrättens prövning i endast ett mål, RÅ 1983 1:13. Ett svenskt rörelsedrivande aktiebolag, ILAB, avsåg sälja aktierna i sina fem utländska dotterbolag till sitt utländska moderbolag, NLHI, för bokförda värdet. Detta värde understeg marknadsvärdet.

> RSV:s nämnd för rättsärenden tillämpade 43 § 1 mom KL. Man konstaterade att aktiebolaget var näringsidkare, att det utländska moderbolaget inte var skattskyldigt för den genom transaktionen överförda inkomsten och fastslog att ILAB enligt 43 § 1 mom och 35 § 3 mom KL skulle realisationsvinstbeskattas för inkomstöverföringen. Regeringsrätten ändrade på förhandsbeskedet.

Regeringsrätten hänvisade till uttalanden i förarbetena och ansåg att såvitt avser näringsidkare som driver rörelse är 43 § 1 mom KL enbart tillämplig på transaktioner som påverkar rörelseinkomsten. Domstolen tolkade därmed begreppet näringsidkare restriktivt.

> Regeringsrätten hänvisade bl a till prop 1965:126 s 60 och SOU 1964:29 s 134-135. I utredningen angavs på nyssnämnda sidor bl a att "Om vinsten vid överlåtelse av t.ex. en fastighet bedömes enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, är här ifrågavarande regler inte tillämpliga. De föreslagna bestämmelserna i 1 mom. reglerar endast inkomstberäkningen av den verksamhet, i regel den rörelse, vari vinsten utgör skattepliktig intäkt. Eventuell skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för säljaren får beräknas med utgångspunkt från den avtalade köpeskillingen. En annan sak är att försäljningen kan föranleda beskattning för förtäckt ut-

[12] Prop 1965:126 s 60.
[13] Prop 1975:104 s 203.

delning, t.ex. om en fysisk person säljer en fastighet till ett av honom ägt bolag för ett överpris."

Avgörandet i RÅ 1983 1:13 leder till anmärkningsvärda resultat. Genom att regeln inte är tillämplig på rörelseidkare när inkomsten utgör realisationsvinst kan förmodligen större inkomstöverföringar ske när sådant förhållande föreligger än som över huvud taget är möjligt genom prissättning av varor m m. Utgången kan dock motiveras med att om ILAB i stället utdelat dotterbolagsaktierna, hade inte ILAB realisationsvinstbeskattats, jfr RÅ 1979 Aa 245. Utdelningen ansågs i notismålet inte utgöra en avyttring.[14] Det beror på att det i svensk rätt inte finns någon regel som innebär att en skattskyldig kan bli beskattad för "förtäckt realisationsvinst".[15] Det är dock oklart hur regeringsrätten kommer att bedöma transaktioner där den svenske näringsidkaren är ett förvaltningsföretag.[16] Lagtexten omfattar till sin ordalydelse förvaltningsföretag, eftersom de är näringsidkare.

I RÅ 1970 Fi not 923 (Fb) tillämpades 43 § 1 mom KL när en svensk rörelseidkare tog ut för låg ränta på ett lån till sitt engelska dotterbolag. Den räntan torde ha utgjort inkomst av kapital för rörelseidkaren. I målet var aldrig frågan om 43 § 1 mom KL över huvud taget var tillämplig på sökanden uppe. Med den bestämning av begreppet näringsidkare som regeringsrätten fastställt i RÅ 1983 1:13 synes 43 § 1 mom KL inte ens ha varit tillämplig i 1970 års fall. Den svenske näringsidkarens rörelseinkomst torde ju inte ha blivit påverkad.

2) Den svenska näringsidkaren ska ha handlat med någon som inte är skattskyldig i Sverige för den överförda inkomsten. Denna konstruktion innebär att regeln i praktiken kommer att omfatta enbart internationella transaktioner.[17] Transaktioner mellan utländska bolag[18] och deras svenska filialer, eller mellan svenska bolag och deras utländska filialer omfattas inte av regeln.

Vid transaktioner mellan en filial i Sverige och dess utländska "mo-

[14] I båda målen bör överföringen av dotterbolagsaktier ha belagts med kupongskatt, om inte annat stadgas i dubbelbeskattningsavtal.

[15] Mattsson 1973 s 106 f, jfr Beskattning s 62.

[16] Se Nordquist för en beskrivning av förvaltningsföretagens skatterättsliga status.

[17] Man kan också tänka sig att regeln tillämpas på ett svenskt skattesubjekt som inte är skattskyldigt för den överförda inkomsten, se SOU 1962:59 s 202. Jfr dock Riksdagens revisorer s 32.

[18] Det utländska subjektet kan som lagtexten är utformad naturligtvis också vara en fysisk person.

derbolag" där prissättningen avviker från armslängdsvillkor sker en överföring av inkomst till det utländska bolaget. Det utländska bolaget är enligt 6 § 1 mom c) SIL skattskyldigt i Sverige för bl a inkomst av rörelse som bedrivits i Sverige från fast driftställe. En filial i Sverige torde normalt också utgöra ett fast driftställe. Den överförda inkomsten är hänförlig till den svenska filialen. Det utländska bolaget är därför skattskyldigt i Sverige för filialens inkomster. Transaktionen torde därför inte kunna korrigeras med stöd av 43 § 1 mom KL.[19]

Man kan dock inte anta att prissättningen skulle vara fri i det sistnämnda fallet. I samband med införande av 1955 års lag om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket uttalade Depch att denna typ av transaktioner bör kunna korrigeras med stöd av "de allmänna grunderna för beräkningen av beskattningsbar inkomst".[20] Härmed avsåg denne förmodligen grunderna för 20, 28 och 29 §§ KL.[21] Det är dock tveksamt vilken skatterättslig betydelse man ska tillägga detta uttalande. Uttalandet gjordes i samband med införande av civilrättslig lagstiftning.

När det gäller svenska filialer i utlandet är den till filialen hänförliga inkomsten skattepliktig inkomst i Sverige för bolaget, 6 § 1 mom b) SIL. 43 § 1 mom KL är inte tillämpbar eftersom den till vilken inkomsten har blivit överförd är skattskyldig för densamma i Sverige.

Ur svensk fiskal synpunkt riskeras normalt sett inte något härigenom. Det är endast för det fall Sverige ingått ett dubbelbeskattningsavtal med det andra landet i vilket inkomster från fasta driftställen ska undantas från beskattning i hemviststaten, s k exemptavtal, som en inkomstöverföring till den utländska filialen kan vara intressant för den skattskyldige. Det förutsätter då att skattebelastningen är lägre i det andra landet. Man kan också hävda att den till vilken inkomsten överförts inte är skattskyldig för densamma till följd av exemptbestämmelsen. I så fall kan eventuellt 43 § 1 mom KL vara tillämplig. Vid creditavtal, liksom vid avtalslöst tillstånd, beskattas filialinkomsten i Sverige med avräkning från den svenska inkomstskatten av erlagd, på inkomsten belöpande utländsk skatt.[22] Därför torde den

[19] Man kan i och för sig hävda, att eftersom filialen enligt annan lagstiftning är näringsidkare (BFL) så är den också näringsidkare enligt 43 § 1 mom KL. Ett sådant resonemang bortser då från att det utländska bolaget är själva skattesubjektet.

[20] Prop 1955:87 s 64. Se också Helmers s 392-393.

[21] Det kan noteras att OECD:s modellavtal bygger på att såväl filialen, det fasta driftstället, i normalfallet beskattas på grundval av dess bokföring, som att bokföringen ska reflektera armslängdsprissättning mellan filialen och moderbolaget, se artikel 7:2 och kommentaren till artikel 7 punkterna 10-13.

[22] För en vidare redogörelse av avräkningsregler m m, se t ex Mattsson 1986 s 122-130.

skattskyldige i detta fall normalt inte ha något intresse av en inkomstöverflyttning till filial.[23]

3) Det måste också föreligga sannolika skäl anta att de båda avtalsparterna befinner sig i ekonomisk intressegemenskap. Enligt 43 § 1 anvp KL anses ekonomisk intressegemenskap föreligga "då en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital eller då samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital."

Det torde förhålla sig så, att alla typer av koncernstrukturer passar in på den beskrivningen.[24] Direkt ägande konstituerar ekonomisk intressegemenskap, liksom indirekt ägande genom exempelvis en bulvan. Ekonomiska intressen kan också föreligga mellan en borgenär och en gäldenär.[25] I den mån en part oavsett form investerat pengar i ett annat företag, är det lätt att förstå att *ekonomisk* intressegemenskap föreligger. Något svårare rent semantiskt är det att hänföra deltagande i ledning eller övervakning till just *ekonomisk* intressegemenskap. Det finns heller inga förarbetsuttalanden av intresse på just denna punkt.[26] Däremot stöder motiven slutsatsen att det är existensen av en reell och inte formell intressegemenskap som är avgörande.[27]

Det torde normalt vara svårt för det allmänna att styrka förekomsten av ekonomisk intressegemenskap.[28] Endast den ena parten befinner sig nämligen i Sverige. Det kan vara problematiskt att erhålla tillräck-

[23] Man kan möjligen tänka sig att den skattskyldige har ytterligare filialer där skattebelastningen överstiger den svenska. Härigenom uppstår läget att den skattskyldige erlägger utländsk skatt som inte kan utnyttjas i Sverige till följd av spärrbeloppsbegränsningen. Efter overallmetodens införande i Sverige kan det därför vara lönsamt att i detta läge överflytta inkomst till filial i lågbeskattat land.

[24] Jfr Lodins fyra grundtyper av koncernstrukturer, Lodin 1973 s 8-9.

[25] Sandström menar att alla typer av penningplaceringar utgör ett ekonomiskt intresse. Som exempel på ett fall där inflytande på ett företags ledning kan föreligga utan att ett ekonomiskt intresse är för handen nämner han att en rörelseidkare kan vara så beroende av en leverantör, t ex som ensamförsäljare av en viss vara, att denne utan att ha ett ekonomiskt intresse i företaget kan öva inflytande på dess ledning. Se Sandström s 658.

[26] I SOU 1964:29 s 117 uttalades, att det skulle vara fråga om samma *fysiska* personer som utövade ledning och övervakning.

[27] Prop 1965:126 s 15.

[28] Se t ex BRÅ PM 1980:3 s 80-81. De mål som nått domstolarna har dock med något undantag ej gått fiscus emot på grund av intressegemenskapsrekvisitet, se Riksdagens revisorer, RSV:s remissvar s 76. En anledning kan vara att det allmänna valt att inte driva mål där det är tveksamt om intressegemenskapsrekvisitet är uppfyllt.

lig information från det andra landet för att kunna visa att intressegemenskap föreligger. Vid 1982 års lagändring mildrades därför beviskravet avseende intressegemenskapsrekvisitet. Numera är det tillräckligt om det allmänna kan göra sannolikt att ekonomisk intressegemenskap föreligger.[29]

3.3 Möjligheten att tillämpa en helhetssyn på avtalsförhållandet m m

Mellan bolag inom en koncern sker normalt en mängd transaktioner. Ett producerande moderbolag kan sälja såväl varor som tjänster till ett utländskt försäljningsbolag. Mot ett påstående om att prissättningen på varorna är fel, t ex att priset är för högt, kan moderbolaget invända att priset för utförda tjänster är för lågt. Denna typ av invändning innebär att man anlägger en helhetssyn på förhållandet mellan de närstående parterna. Helhetssynen kallas för set-offs i USA.[30]

I svensk rätt är taxeringsprocessen en beloppsprocess. Det innebär att processens föremål är själva taxeringen och inte om en viss inkomst är skattepliktig resp en kostnad är avdragsgill.[31] Detta förhållande anses för den skattskyldiges del innebära en i stort sett obegränsad rätt under processen att inom beloppsramen framställa vilka kvittningsyrkanden han vill.[32] Det innebär att denne får införa nya grunder för sina yrkanden. Denna obegränsade rätt för den skattskyldige att framställa kvittningsyrkanden gäller enligt Wennergren också i extraordinär besvärsprocess och eftertaxeringsprocess.[33]

Dessa regler torde dock inte ha någon särskild inverkan i internprissättningsmål. Grunden för en omfördelning enligt 43 § 1 mom KL är att oriktig prissättning förelegat. Frågan är då hur man ska bedöma om den skattskyldige mot det allmännas påstående att prissättningen på vara A är för hög vill invända att prissättningen på vara B är för låg. En sådan invändning torde dock endast vara att anföra nya faktiska omständigheter och inte att byta grund. Nu har det kanske i och för sig inte någon större betydelse om en invändning av detta slag är en ny grund eller enbart en ny faktisk omständighet. Nya faktiska omstän-

[29] Prop 1982/83:73 s 11. Se vidare avsnitt 3.5.3.

[30] Se om set-offs i amerikansk rätt avsnitt 4.5.3.

[31] Beskattning s 571.

[32] Wennergren 1984 s 211.

[33] TI har i extraordinär process begränsade möjligheter framställa kvittningsinvändningar, se Wennergren 1984 s 204-208 samt Beskattning s 573-574.

digheter av ovan nämnda slag är det naturligtvis tillåtet för den skattskyldige att framföra. De minskar bara värdet av det allmännas bevisning för den anförda grunden, att oriktig prissättning förelegat. Ska man däremot betrakta det som en ny grund har den skattskyldige ändå rätt att med stöd av kvittningsreglerna anföra sådana.

En närbesläktad fråga är hur man ska förfara med motprestationer som har ägt rum andra beskattningsår än det som är föremål för process. Eftersom processen styrs av den slutna beskattningsperioden synes det ur principiell synvinkel vara betänkligt om hänsyn tas till motprestationer som ägt rum andra beskattningsår. Om bolag A år 1 underlåter att utta ränta på ett lån till bolag B, borde det inte vara tillåtet att kvitta den underlåtna räntan mot ett för högt uttaget pris på varor från bolag B år 2. En annan fråga som inte direkt har prövats är om det är fler än två bolag inblandade i de transaktioner som den skattskyldige anför som motprestationer.

Frågor av denna typ är inte lösta vare sig i lagtext, förarbeten eller doktrin. Praxis ger endast begränsad vägledning. I RÅ 1979 1:40, C O Öberg, tillverkade Öbergs portugisiska dotterbolag filar. Moderbolaget köpte hela produktionen. TI yrkade eftertaxering på grunden att moderbolaget underlåtit utta ränta på fordringar det hade på dotterbolaget. Regeringsrätten anlade en helhetssyn. Man antog att om dotterbolaget haft att erlägga ränta på sina skulder till moderbolaget, skulle dotterbolagets produktionskostnader ha stigit i motsvarande mån och medfört att dotterbolaget tagit ut ett högre pris på tillverkade produkter. Därför innebar inte den underlåtna räntan att moderbolagets rörelseinkomst blivit lägre än den annars skulle blivit.

Liknande utgång blev fallet i RÅ 1980 1:59, L M Ericsson (LME). LME beviljade räntefria krediter till sitt australiska dotterdotterbolag TLA.[34] Bolaget hävdade bl a att räntefriheten var betingad av företagsekonomiska och handelspolitiska skäl. Vidare ansåg LME att det kunnat kompensera sig genom uttagande av licensavgifter, försäljning av varor och genom ersättning för utförda tjänster. Regeringsrätten (majoriteten) menade att bedömningen enligt 43 § 1 mom KL inte kan begränsas till enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. En underlåtenhet att utta ränta kan enligt regeringsrätten också förekomma mellan oberoende företag, om långivaren blir kompenserad genom prissättning på t ex varor. Med hänsyn till nyssnämnda motivering samt till vad bolaget anfört ansåg regeringsrätten att förutsättningar för till-

[34] Ägandet var indirekt genom ett engelskt dotterbolag.

lämpning av 43 § 1 mom KL inte förelåg. Minoriteten (två regeringsråd) ansåg att bolaget inte kunnat påvisa något samband mellan den eftergivna räntan och de fördelaktiga villkor bolaget uppnått avseende licensavgifter m m.[35] Dissidenterna synes inte heller ha accepterat att man gör en helhetsvärdering av koncernens transaktioner.

Dessa två fall ger vid handen att praxis synes acceptera ett hänsynstagande till motprestationer. I inget av fallen har diskuterats en begränsning av helhetssynen till den i målet aktuella beskattningsperioden. En annan fråga är i vilken utsträckning avvikelser från armslängdsvillkor ska tillåtas på andra grunder än den i praxis utvecklade helhetssynen. Enligt 43 § 1 mom c) KL har den skattskyldige bevisbördan för att de avvikande villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.[36] Dessa skäl kan betecknas som *affärsmässiga skäl*.[37] Härmed åsyftar man ofta t ex sådan särskild prissättning som kan äga rum i syfte att underlätta introducerandet av en ny vara på marknaden, eller att en vara ska introduceras på en ny marknad. Denna verksamhet brukar kallas för *marknadsintroduktion* och på engelska för *market penetration*.[38] Den särskilda prissättningen kan också avse s k uppstartningskostnader. Med uppstartningskostnader kan man avse att ett moderbolag via prissättningen subventionerar ett nystartat dotterbolag under den första tiden.

Det är inte helt klart vad regeln om hänsynstagande till affärsmässiga skäl egentligen innebär. Å ena sidan kan ett företag i syfte att få in en vara på marknaden vara villig att under en viss tid sälja varan under *det normalt gällande priset* också till oberoende företag. Detta pris är då per definition på armslängd eftersom det är satt i en transaktion med ett oberoende företag. Å andra sidan uttalar Depch följande i förarbetena till 43 § 1 mom c) KL:[39]

> "Det kan nämligen förekomma att till synes 'felaktig' prissättning beror på annat än intressegemenskap. Jag tänker exempelvis på fallet då ett företag vill introducera en vara på en ny marknad eller liknande fall. Det är då vanligt att företaget, i varje fall under en kortare tid, tillämpar en prissättning på varan som inte ger tillräcklig vinst eller kostnadstäckning."

[35] Se mera om bevisfrågan nedan i avsnitt 3.5.3.
[36] Prop 1982/83:73 s 11.
[37] Jfr SOU 1964:29 s 131.
[38] Se OECD Internprissättning s 35 och OECD Transfer Pricing s 31.
[39] Prop 1982/83:73 s 11.

Om Depch således avsåg avvikelser från det normalt gällande priset föreligger det i materiellt hänseende ingen skillnad mellan huvudregeln att prissättningen mellan närstående företag ska vara på armslängd och 43 § 1 mom c) KL. Den sistnämnda bestämmelsen kan då endast fylla funktionen att ge de skattskyldiga bevisbördan för att affärsmässiga skäl har förelegat när prissättningen avviker från det normala.

Svensk rätt är således oklar vad gäller i vilken utsträckning avvikelser från marknadspriset kan godtas med hänvisning till affärsmässiga skäl. Att vissa avvikelser godtas torde dock stå klart.[40]

> I RÅ 1984 1:16, Edet, underlät det svenska moderbolaget att utta ränta av sina två holländska dotterbolag. Lånen användes till inköp av en pappersmaskin. Syftet var att tränga in på en ny marknad med egen produktion. Regeringsrätten, (ett regeringsråd skiljaktigt i motiveringen), ansåg att moderbolaget haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar lånen använts till. Förutsättningar för tillämpning av 43 § 1 mom KL förelåg därför inte. Med affärsmässiga skäl synes regeringsrätten ha avsett skäl som är specifika för en koncern.[41]

3.4 Följdeffekter vid omfördelning

En mängd frågor är olösta i svensk rätt beträffande vilka följdeffekter en omfördelning kan få. När inkomst överflyttas från ett subjekt till ett annat bör detta innebära att den skattepliktiga inkomsten höjs för ena parten och sänks i motsvarande mån för den andra. Dubbelbeskattningsavtalen ger också relativt klara regler för hur man ska uppnå denna effekt.[42]

Om man enbart ser till unilaterala effekter, dvs sådana som uppkommer i Sverige till följd av en omfördelning, är läget betydligt oklarare. Denna fråga är i stort sett inte diskuterad i Sverige. Det är dock klart att en omfördelning i vissa fall kan leda till att den ena parten skall anses ha erhållit förtäckt utdelning. Kupongskatt kan utgå i den mån inget annat sägs i eventuellt tillämpligt dubbelbeskattningsavtal.

När ett aktiebolag överför medel till aktieägarna utan att erhålla skäligt vederlag härför föreligger i skatterättslig mening utdelning.[43]

[40] Jfr prop 1982/83:73 s 11.

[41] Jfr Mattsson Rättsfallsöversikt s 12.

[42] Se OECD Modellavtal artikel 9:2.

[43] Beskattning s 352.

Om utdelningen inte är beslutad på bolagsstämma benämns den ibland förtäckt utdelning.[44] När det allmänna har omfördelat inkomst från ett utländskt bolag till ett svenskt bolag innebär inte detta att pengar verkligen återförs till Sverige. Medlen kvarstannar som regel hos det utländska subjektet. I de fall där fråga är om utländska moderbolag utgör dessa medel förtäckt utdelning och beläggs med kupongskatt.[45] Skattekonsekvenserna blir i detta fall dels att det svenska dotterbolagets taxering höjs med det omfördelade beloppet, och dels att kupongskatt utgår med 30 % på samma belopp eller med den lägre procentsats som kan följa av dubbelbeskattningsavtal. Enligt Söderström bör kupongskatt i vissa fall kunna undvikas med motiveringen att de överförda medlen utgör hemtagning av tidigare lämnat aktieägartillskott.[46] Förutsättningen enligt Söderström synes vara att lån som aktieägarna tidigare lämnat i realiteten utgjorde aktieägartillskott.[47]

När inkomst är omfördelad från ett utländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag uppstår inte frågan om förtäckt utdelning. Medlen finns ju kvar i dotterbolagets ägo. Några entydiga regler för hur man ska behandla dessa medel finns inte i svensk rätt. Det är möjligt att se dem som ett aktieägartillskott. Därmed kan också följa att det tillskjutna beloppet ska inräknas i anskaffningsvärdet vid en senare eventuell avyttring av aktierna. I RÅ 1985 1:10 uttalade dock regeringsrätten, att ett villkorat aktieägartillskott inte fick inräknas i anskaffningskostnaden vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av aktierna.[48] Frågan är dock om inte de överförda medlen i armslängdsmål snarast är att betrakta som ovillkorade aktieägartillskott.

Rättsläget får dock fortfarande anses som oklart om en omfördelning ska kunna leda till att de överförda medlen ska betraktas som aktieägartillskott och om detta aktieägartillskott i så fall ska få inräknas i anskaffningskostnaden. RSV har i ett uttalande från 1984 uttryckt uppfattningen, att det vore "stötande om sådana manipulationer (härmed avsågs luftfakturor och felaktig prissättning av varor och tjänster, min anm.) som här avses får räknas in i omkostnadsbeloppet för aktierna.

[44] A a s 530.

[45] RÅ 1952 ref 39. Vissa problem med indrivningen kan dock uppstå eftersom kupongskatten i detta fall ska erläggas av den skattskyldige och inte som i normala fall aktiebolaget. Jfr 15 och 26 §§ Kupongskattelagen. Se också Söderström s 68.

[46] A a s 21.

[47] A st.

[48] Aktieägartillskott får dock troligtvis inräknas i tillskjutet belopp vid beräkning av utskiftningsskatt. SOU 1964:29 s 83, jfr Beskattning s 355.

Ett godtagande av att inkomstöverföringen får inräknas skulle nämligen i princip innebära att fråga endast varit om ett 'periodiseringsfel'. I slutändan får ju bolaget avdrag för beloppet om aktierna säljs."[49]

Ytterligare en fråga som rör utdelning ska noteras. En felaktig prissättning mellan två systerbolag kan teoretiskt innebära att man först anser en förtäckt utdelning ha gått från systerbolag A till moderbolaget, varefter moderbolaget anses ha gjort ett aktieägartillskott till systerbolag B. Mig veterligt är denna fråga inte prövad i svensk rätt. Det är dock inte otänkbart att man kommer att anlägga detta synsätt om frågan uppkommer. Den första följdeffekten, förtäckt utdelning, har som jag nämnt ovan redan tillämpats vid transaktioner mellan dotterbolag och moderbolag.

En annan följdverkan av en omfördelning sammanhänger med avsättningen till internvinstkonto. Antag att ett svenskt moderbolag sålt varor till för lågt pris till sitt utländska dotterbolag. En omfördelning sker därför med stöd av 43 § 1 mom KL. Ska det nya högre priset ligga till grund för avsättningen till internvinstkonto enligt 29 § 15 anvp KL? Avdraget är ju begränsat till skillnaden mellan det vid försäljningen tillämpade priset för kvarliggande lagertillgångar, minskat med eventuell nedskrivning av tillgångarna hos det utländska bolaget, och det svenska företagets utgifter för lagertillgångarna. Om således det svenska moderbolaget A sålt varor för 100 till dotterbolaget B, och de kostnader som A haft för varorna uppgått till 70, blir avsättningen till internvinstkonto 30. Antag vidare att A borde sålt varorna för 150. Det allmänna omfördelar därför 50 från bolag B till bolag A. Om omfördelningen tillåts påverka avsättningen till internvinstkonto ökas avsättningen till 80 (150 minus 70). Jag är dock inte säker på att denna följdeffekt inträder enligt svensk rätt.

43 § 1 mom KL är inte tillämplig på transaktioner mellan ett bolag och dess filial.[50] Felaktig prissättning vid dessa transaktioner kan eventuellt bli korrigerade redan med stöd av allmänna skatterättsliga regler. Även i detta fall kan följdeffekter uppstå. Om man höjer inkomsten i det svenska bolaget till följd av en omfördelning från en utländsk filial, uppstår frågan hur man ska beakta denna omfördelning vid beräkning av spärrbeloppet vid avräkning av utländsk skatt. Täljaren i ekvationen, utländsk inkomst, borde minska med det omfördelade beloppet. Därmed borde också spärrbeloppet bli lägre. Ej heller denna fråga är belyst i svensk rätt.

[49] Riksdagens revisorer, RSV:s remissvar s 111-112.

[50] Se avsnitt 3.2.

3.5 Processuella frågor m m

3.5.1 Inledning

I detta avsnitt ska jag kortfattat söka beskriva några av de frågor av processuell karaktär som kan ha en inverkan på internprissättningsmål i svensk rätt. Min ambition är mer att ställa frågorna än att ge svar. Området är omfattande och frågorna så komplicerade att det motiverar en egen undersökning. Det vore därför värdefullt om framtida studier kan undersöka 43 § 1 mom KL:s systematiska plats i processuellt hänseende.

Mål som avser internprissättning är ofta eftertaxeringsfall. Det är inte alltid som taxeringsmyndigheterna hinner med att under den ordinarie processen genomföra de undersökningar som krävs för att kunna konstatera om en avvikande prissättning föreligger. En av förutsättningarna enligt 114 § TL för att eftertaxering ska kunna ske är att den skattskyldige i uppgift eller upplysning avgiven till ledning för taxeringen lämnat ett oriktigt meddelande som har föranlett att taxeringen blivit för låg. Det är därför av visst intresse att undersöka vilken uppgiftsplikt avseende internprissättningen som kan åvila den skattskyldige. I avsnitt 3.5.2 beskriver jag omfattningen av denna uppgiftsskyldighet vid avlämnande av självdeklaration.

En förutsättning för att det allmänna ska kunna ingripa mot felaktig prissättning är att den över huvud taget blir upptäckt. Det kan vara fråga om kontroll såväl av den svenska som den utländska näringsidkaren. Jag kommer inte att redogöra för vilka möjligheter som härvidlag står till buds.[51] En sådan genomgång skulle bli alltför omfattande med hänsyn till syftet med undersökningen. Jag skulle heller inte ha någon praktisk möjlighet att undersöka läget på denna punkt i såväl USA som Sverige. Men det innebär inte att jag vill förringa betydelsen av att det allmänna har goda möjligheter att kontrollera om prissättningen avviker från armslängdsvillkor. Det torde också vara av fundamental betydelse för armslängdsregelns praktiska tillämpning att det allmänna har goda personella resurser att sätta in i armslängdsmål.

Jag redogör således inte för hur det allmänna i praktiken hanterar armslängdsmål. I avsnitt 3.5.3 kommer jag dock att något redogöra för de formella möjligheter det allmänna har enligt taxeringslagen att genom begäran om uppgifter från skattskyldiga kunna få fram uppgifter

[51] Se om kontrollmöjligheter RSV, Skatterevision.

om jämförbara oberoende transaktioner. Det kan vara fråga om transaktioner som den skattskyldige vars internprissättning ifrågasatts har genomfört med oberoende företag, men också transaktioner som helt utomstående skattskyldiga företagit. Skälet till att jag tar upp denna begränsade fråga är fr a att motsvarande fråga behandlas beträffande amerikansk rätt.

Därefter övergår jag i avsnitt 3.5.4 till den processuella ram i bevishänseende som gäller för internprissättningsmål. Syftet är, som nämnts ovan, begränsat till att ta fram viktiga frågeställningar samt utgöra en referens vid studiet av de amerikanska reglerna.

Jag avslutar detta avsnitt om processuella spörsmål med en redogörelse för de möjligheter de skattskyldiga har att erhålla förhandsbesked i internprissättningsmål.

Riksdagens revisorer har föreslagit att det inrättas en möjlighet för det allmänna och den skattskyldige att ersätta eftertaxeringsförfarandet med en rätt att träffa avtal om erläggande av tillkommande skatt när den skattskyldige accepterar att felaktig prissättning förekommit.[52] Detta är inte möjligt inom ramen för gällande svensk rätt.[53] Jag kommer inte att behandla denna fråga. Möjligheten att träffa avtal finns visserligen i amerikansk rätt. För att en jämförelse med amerikansk rätt ska vara meningsfylld på denna punkt krävs en undersökning av helt annat slag än en studie av de rättsliga reglerna. Det faller utanför vad som är möjligt att genomföra inom ramen för denna avhandling.

3.5.2 Uppgiftsskyldighetens omfattning vid självdeklaration

Jag konstaterade i föregående avsnitt att uppgiftsskyldigheten i deklarationen får betydelse i eftertaxeringsmål.[54] I doktrinen hävdas att i deklarationen lämnade uppgifter kan ha betydelse vid bevisvärdering m m.[55] Det är därför möjligt att denna uppgiftsskyldighet också kan ha betydelse i andra processuella sammanhang.[56] Jag ska därför i detta avsnitt redovisa i vilken utsträckning det kan finnas en skyldighet att i deklarationen med åtföljande handlingar lämna uppgifter av något slag om koncerninterna transaktioner. Jag indelar avsnittet i tre delar.

[52] Riksdagens revisorer, tilläggspromemorian s 70.

[53] Se t ex JO ämbetsberättelse 1984/85 s 309-318 (Westinghouse) rörande beslut 1984-03-16, dnr 2865-1981 s 27 ff.

[54] Se för ett rättsfall av sent datum RÅ 1985 1:71 (Hilleshög).

[55] Lagergren s 263 f.

[56] I deklarationen lämnade faktiska uppgifter tilläggs t ex en viss sanningspresumtion.

Den första delen, A), omfattar bestämmelser i TL som kan uppfattas som särskilt inriktade på koncerninterna transaktioner. Del B) omfattar de allmänna bestämmelserna i TL om uppgiftsplikt. I den sista delen, C) behandlar jag de regler i BFL och ABL som är av intresse mot bakgrund av bestämmelserna i TL.

A) För fåmansbolag och enskilda näringsidkare föreligger sedan 1983 en viss uppgiftsskyldighet enligt 26 a § TL. Dessa subjekt ska i självdeklarationen lämna uppgift om de sammanlagda beloppen för varje land som tillförts mottagare i utlandet, vare sig de är närstående eller inte. Verkan av bestämmelsen är ännu okänd. Man kan dock antaga att bestämmelsen förenklar processläget för det allmänna i eftertaxeringsmål.[57] Det finns inga andra bestämmelser i TL som är särskilt inriktade på internprissättning.

> Uppgiftsskyldigheten enligt 26 a § TL är begränsad till ersättningar avseende annan ränta än dröjsmålsränta, och royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller därmed jämförliga rättigheter såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt eller konstnärligt verk.[58] Det kan noteras att bestämmelsen enbart är tillämplig på penningströmmar från Sverige till utlandet, och inte på ersättningar som går i andra riktningen. Om därför t ex ett fåmansföretag inte betingat sig en marknadsmässig ränta på en fordran i utlandet, föreligger ingen uppgiftsskyldighet enligt 26 a § TL.

B) Ett aktiebolag skall i allmänhet årligen senast den 31 mars avlämna allmän självdeklaration.[59] Deklarationen avges på heder och samvete. Till deklarationen ska bolaget bl a bifoga bestyrkta avskrifter av balansräkning och resultaträkning samt förvaltnings- och revisionsberättelser för beskattningsåret.[60] De två bestämmelser i TL som förutom ovanstående deklarationsplikt är av intresse är 20 § och 31 § 1 mom. Enligt 31 § 1 mom TL bör envar utöver vad deklarationsformuläret föranleder meddela de upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering.[61]

I 20 § TL stadgas, att deklarationspliktiga är skyldiga att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt

[57] Jfr prop 1982/83:73 s 10.

[58] I deklaration som avser fåmansföretag ska dessutom en redogörelse för ägarförhållandena göras, se 25 § 8) TL.

[59] 22 § 1 mom och 34 § 1 mom TL.

[60] 30 § 1 mom TL.

[61] För en analys av lagrummet se Landerdahl s 475-483, särskilt s 477-478.

sätt sörja för att underlag finns för deklarationsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. I bestämmelsen är angivet att det för vissa fall är särskilt stadgat om skyldighet att föra räkenskaper. En sådan skyldighet framgår bl a av BFL och ABL. Reglerna om anteckningsskyldighet i 20 § TL omfattar därför den civilrättsliga skyldigheten att föra räkenskaper.[62]

C) Av BFL:s regler avseende resultat- och balansräkningar framgår inte att man är skyldig att uppmärksamma koncerninterna transaktioner.[63] Enligt 20 § 4 punkten BFL ska bokföringsskyldiga lämna uppgifter i resultat- och balansräkningen om andra förhållanden av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning. I den mån koncerninterna transaktioner är av sådan väsentlig betydelse kan omfattningen av dem anges här.[64]

Ytterligare bestämmelser avseende redovisningen framgår av 11 kapitlet ABL. Enligt 11:7 ABL ska fordringar på eller skulder till dotterföretag eller moderbolag särskilt anges i balansräkningen. Samma regel gäller för säkerheter m m ställda till förmån för dotterföretag eller moderbolag. Genom denna skyldighet borde skattemyndigheterna bli uppmärksammade på koncerninterna lån. Eftersom aktiebolagen inte behöver specificera de till lånen knutna intäkts- eller utgiftsräntorna i resultaträkningen är det inte säkert att en felaktig räntesättning kommer att framgå.[65]

I ABL förekommer också särskilda bestämmelser avseende koncernredovisningen. Moderbolag ska årligen avge koncernresultaträkning och koncernbalansräkning, 11:10 ABL. Koncernresultaträkningen utgör det sammanlagda resultatet för moderbolaget och dotterföretagen. Man måste därför beakta inverkan av vissa koncerninterna transaktioner. Förutom att utdelad vinst inom koncernen borttages från koncernresultaträkningen, ska koncernresultaträkningen justeras för inverkan av s k internvinst, 11:11 ABL.

> Internvinst är bl a "på moderbolaget belöpande andel av vinst på överlåtelse av tillgång inom koncernen, i den mån ej överlåtelse av

[62] Jfr Taxeringshandboken s 56-57.

[63] 18 och 19 §§ BFL.

[64] I vilken utsträckning en skyldighet notera koncerninterna transaktioner föreligger enligt denna regel är svårt att uttala sig om. Motiven ger inget besked, se prop 1975:104 s 240.

[65] Jfr dock RÅ 1984 1:16, där det av bolagets balans- och resultaträkningar kunde utläsas, att lånen till de utländska dotterföretagen var i stort sett räntefria.

tillgången därefter skett till köpare utanför koncernen,".[66] För lagertillgångar som ett svenskt moderföretag eller dess svenska dotterföretag överlåter till ett utländskt dotterföretag för vidareförsäljning på en utländsk marknad medges avdrag för avsättning till internvinstkonto enligt 29 § 15 anvp KL. Lagertillgångarna måste då kvarligga osålda vid beskattningsårets utgång. Syftet med bestämmelsen är att det svenska bolaget inte ska beskattas för orealiserade internvinster. Avdrag medges normalt med skillnaden mellan försäljningspriset till det utländska dotterbolaget och det svenska företagets anskaffningsvärde, ökat med eventuella frakter och tullar. Avdraget får vidare inte överstiga gjorda avsättningar till internvinstkonto enligt räkenskaperna och inte heller den del av internvinsten enligt koncernredovisningen som belöper på avsättningen i fråga.[67]

Ytterligare några koncernredovisningsbestämmelser i 11 kapitlet ABL är värda att notera i detta sammanhang. Enligt 11:11 5 st ABL ska dotterföretag i förvaltningsberättelsen ange namnet på moderbolaget, och i förekommande fall namnet på dess moderbolag. Härigenom visas koncernförhållanden uppåt i koncernstrukturen. Eftersom utländska moderbolag inte är moderbolag i aktiebolagens mening behöver man inte lämna upplysning om dem.[68] BFN har dock uttryckt önskemål om att också i andra fall ska ägarstrukturen anges i förvaltningsberättelsen.[69] Härvidlag bör det enligt BFN i förvaltningsberättelserna för alla bolag framgå vilka fysiska eller juridiska personer som är de största ägarna och vilka förändringar som skett under året.[70]

Balansräkningen ska också ge besked om ägarintressen nedåt i koncernen. Det följer av den allmänna regeln i 11:8 ABL att aktieinnehav normalt ska redovisas i balansräkningen. Vidare ska enligt 11:11 5 st ABL såväl moderbolag som dotterbolag i förvaltningsberättelsen ange

[66] 11:11 2 st ABL. Med uttrycket "på moderbolaget belöpande del" åsyftas att man ska borträkna den del som utomstående minoritetsintressen kan ha i dotterbolagsvinsten. Med "tillgång" avses såväl omsättnings- som anläggningstillgångar. Prop 1975:103 s 468.

[67] Det kan i detta sammanhang noteras, att det i TL synes vara förutsatt, att i förekommande fall koncernredovisningen inlämnas i samband med deklarationen. Enligt 26 § 11) TL ska självdeklarationen innehålla uppgift om sådana avsättningar i räkenskaperna till internvinstkonto för vilka avdrag yrkas samt "den del av internvinsten enligt *koncernredovisningen* (min kurs) som belöper på avsättningarna i fråga." Jfr prop 1982/83:94 s 63-66 och s 77.

[68] Prop 1975:103 s 279 och 471. Jfr FAR 1.

[69] Se BFN:19 punkten 2.4.

[70] Med större ägare avser BFN normalt sådana som äger mer än 10 % av antalet aktier eller andelar eller 10 % av antalet röster.

"hur stor del av årets inköp och försäljning som avser andra företag inom samma koncern."

Bokföringsnämnden (BFN) har utfärdat anvisningar om tolkningen av 11:11 5 st ABL.[71] Enligt dessa behöver ett aktiebolag endast ange eget moderbolag samt det för hela koncernen gemensamma moderbolaget. Mellanliggande bolag behöver inte anges. Denna uppgiftsskyldighet anknyter till den aktiebolagsrättsliga definitionen på moderbolag. Ett utländskt bolag är i ABL:s mening inte moderbolag.[72] Ej heller BFN synes därför kräva att man redovisar utländska moderbolag.

I förvaltningsberättelsen ska man ange koncerninterna inköp och försäljningar. En begränsning torde ligga däri, att ABL med koncern endast avser koncerner med svenska moderbolag.[73] Syftet med regeln om koncerninterna transaktioner är att redovisningen ska visa det reella koncernberoendet för varje företag.[74] Därför menar BFN att det inte finns anledning ställa högre krav på företagen än att dessa ska göra en uppskattning av andelen inköp och försäljning.[75] Denna ståndpunkt är i överensstämmelse med uttalanden i förarbetena.[76] Något krav på att lägga upp särskilda konteringar föreligger inte enligt BFN.[77] Det är vidare tillräckligt att lämna en samlad uppgift för sina totala leveranser inom koncernen. Någon uppdelning på transaktioner med olika koncernbolag krävs alltså inte enligt BFN.[78] Med försäljning ska man förstå sådana rörelseintäkter som är redovisade under rubriken Försäljningssumman i resultaträkningen. Till inköp hänförs i första hand kostnader för varuinköp.

> Andra poster såsom inköp av tjänster redovisas bara om tjänsten hos det säljande bolaget är att hänföra till försäljning och uppgår till sådana belopp att relationstalen kan påverkas på ett avgörande sätt. I posterna inköp och försäljning ska inte inräknas royalties, licensavgifter, koncernbidrag av icke kostnadsersättningskaraktär, administrationsbidrag m m.[79]

[71] Se BFN:10.

[72] Se 1:2 ABL och prop 1975:103 s 278 f.

[73] Se 1:2 ABL, jfr FAR 1, punkten 7 under *Förvaltningsberättelsen*.

[74] Prop 1975:103 s 283.

[75] Syftet är att visa koncernberoendet. BFN tillåter därför relationstal baserade på kvantitetsberäkningar i stället för inköps- och försäljningssummor, om dessa relationstal ger en bättre bild av koncerninterna mellanhavanden.

[76] Prop 1975:103 s 471.

[77] BFN:10.

[78] BFN:10.

[79] BFN:10.

I BFN:19 hänvisar BFN till OECD:s regler om information i multinationella företag. Enligt dessa regler ska upplysning bl a lämnas om tillämpade principer för internprissättning.[80] BFN ansluter sig till vad i OECD-riktlinjerna sägs om det önskvärda att sådana upplysningar lämnas också av andra företag än de multinationella.[81]

Man kan sammanfatta uppgiftsskyldigheten på följande sätt. Det är bara för fåmansbolag som taxeringslagen innebär en uttrycklig skyldighet att redovisa transaktioner med utlandet. Även om denna skyldighet främst är avsedd att träffa närståendetransaktioner är den inte begränsad till närståendetransaktioner. Den är för snäv genom att den inte omfattar betalningsströmmar från utlandet till Sverige. De allmänna bestämmelserna om uppgiftsplikt i taxeringslagen ger ingen direkt vägledning om man är tvungen redovisa koncerninterna transaktioner. Transaktioner av större vikt bör dock redovisas till följd av stadgandet i 31 § 1 mom TL.

Det förutsätts i 20 och 31 §§ TL att företagen följer de civilrättsliga reglerna i bl a BFL och ABL. Till följd av dessa stadganden torde uppgiftsskyldigheten enligt TL i varje fall minst uppgå till vad som krävs i de civilrättsliga reglerna.

BFL torde inte uppställa några krav på uppgiftslämnande om inte uppgifterna är av väsentlig betydelse för att bedöma bolagets resultat och ställning. ABL:s regler leder fr a till att två uppgifter redovisas. För det första måste redovisning ske av koncerninterna lån och säkerheter. Vidare måste internvinster vara utrensade ur koncernresultaträkningen. Därför bör omfattningen av koncerninterna transaktioner redovisas. Det är oklart i vilken utsträckning reglerna om internvinst leder till att bolagen lägger upp särskilda konton för koncerninterna transaktioner. Det torde normalt endast vara transaktioner avseende krediter och varor som redovisas i koncernredovisningen. Beträffande övriga transaktionsslag torde det mera sällan finnas en skyldighet att redovisa koncerninterna transaktioner. En ytterligare begränsning ligger i att det inte synes finnas någon skyldighet att över huvud taget redovisa transaktioner med utländska moderbolag.

3.5.3 Kan kontrollupgift efter anmaning ge upplysning om jämförbara transaktioner?

I princip har det allmänna bevisbördan för vad som utgör rätt pris enligt 43 § 1 mom KL. Det är därför betydelsefullt för det allmänna att

[80] Se OECD Guidelines, Disclosure punkten viii).

[81] Jfr OECD Guidelines punkten 9.

kunna få information om jämförelsetransaktioner. Jag avser här enbart behandla vilka formella möjligheter taxeringslagen ger det allmänna att införskaffa uppgifter om jämförelsetransaktioner.

Det är möjligt att den skattskyldige vars internprissättning är ifrågasatt har utfört samma typ av transaktioner också med utomstående företag. De priser som den skattskyldige då tagit ut kan utnyttjas som jämförelsepriser. Enligt 31 § 2 mom TL kan skattemyndigheterna anmana de skattskyldiga att lämna kompletterande upplysningar till ledning för sin egen taxering. Det förefaller dock osäkert i vilken utsträckning denna möjlighet kan utnyttjas för att ta fram jämförelsetransaktioner.[82]

39 § TL ger vissa möjligheter att inskaffa uppgifter från andra än den skattskyldige. Enligt 1 momentet 7 punkten kan efter anmaning kontrolluppgift krävas av rörelseidkare m fl om de transaktioner denne haft med en i anmaningen namngiven näringsidkare.

> Uppgiften skall avse belopp för vilket den uppgiftsskyldige under angiven tid köpt eller sålt varor eller tjänster, under förutsättning att beloppet i mottagarens eller utgivarens hand är skattepliktig intäkt eller avdragsgill utgift. Specifikation kan begäras avseende "varuslag och myckenhet samt verkställda likvider med uppgift om tidpunkten härför och betalningssätt ävensom arten och omfattningen av utförda arbeten".

Det är således enligt lagtexten formellt möjligt att i syfte få fram jämförelsematerial till transaktioner mellan närstående bolagen A och B anmana bolag F att redovisa vissa transaktioner F haft med bolag G. Syftet med bestämmelsen synes dock vara att kunna kontrollera vissa namngivna näringsidkare,[83] varför det är högst tveksamt om man kan tillämpa regeln i syfte att få fram jämförelsematerial.[84]

Enligt 2 momentet föreligger också en möjlighet att efter anmaning kräva in kontrolluppgift av rörelseidkare m fl om transaktioner denna haft med näringsidkare, även om denne inte är namngiven i anmaningen. Denna uppgiftsskyldighet ger taxeringsmyndigheterna möjlighet "att utöva en mera generell stickprovskontroll av jordbrukares och rörelseidkares taxeringar i fall då det inte går att på något annat sätt

[82] Jfr Taxeringshandboken s 87.

[83] A a s 123.

[84] Att regeringsrätten tolkar bestämmelser av detta slag restriktivt framgår av RÅ 1985 2:29 (Götabanken) och RÅ 1986 ref 69 (Hägglöf) som gällde tillämpning av 56 § TL (taxeringsrevision). Till följd av dessa mål föreligger nu en lagrådsremiss med bl a förslag till vissa ändringar i bestämmelsen.

få fram erforderliga uppgifter".[85] Uppgiftsskyldigheten kan omfatta såväl utbetalningar, i den mån beloppen i mottagarens hand utgör intäkt av rörelse eller jordbruksfastighet, som uppburna belopp för varor och tjänster, om beloppen är avdragsgilla för köparen.

Avslutningsvis kan sägas, att ifrågavarande stadganden inte är konstruerade för att erhålla uppgifter om jämförbara transaktioner för tillämpning av 43 § 1 mom KL. Det är inte troligt att de kan användas för att få fram jämförelsematerial.

3.5.4 Bevisfrågor

Armslängdsregeln har i många sammanhang blivit hårt kritiserad, kanske framför allt beträffande problem med bevisfrågor av olika slag.[86] Från fiskalt håll upplevs bevisbördan i internprissättningsmål som omotiverat tung.[87] Innan jag går in på de speciella bevisbörderegler och beviskrav som är utvecklade avseende 43 § 1 mom KL, finns det anledning att först något beskriva de allmänna reglerna för taxeringsprocessen avseende dessa frågor.

Enligt 8 § FPL ska rätten tillse att "mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver." Vid behov kan domstolen enligt regelns andra stycke ge anvisningar om hur utredningen bör kompletteras. Denna regel ger uttryck för officialprincipen. Den utesluter dock inte inslag av förhandlingsprincipen. Wennergren uttalar härom att "Tvärtom är det angeläget att ta vara på de möjligheter därtill som erbjuder sig i mål med mot varandra stående parter, t.ex. taxeringsmålen. Processen kan och skall där läggas upp kontradiktoriskt och på ett sådant sätt att parterna i möjligaste mån inspirerar varandra till utredning och argumentation."[88] Även om det således i huvudsak åvilar parterna att förebringa utredning följer dock av officialprincipen att domstolen har ett subsidiärt ansvar för att utredningen blir så fullständig att den kan läggas till grund för avgörande.

Ur bevisbördesynpunkt torde det dock vara intressant att undersöka vilken part som faktiskt står risken att ett rättsligt relevant faktum inte kommer fram i utredningen. Wennergren uttalar om dessa frågor följande:[89]

[85] Taxeringshandboken s 124.

[86] Se t ex Riksdagens revisorer, tilläggspromemorian s 69-70, Riksdagens revisorer, RSV:s remissyttrande s 78 f, s 88 och Virin s 253.

[87] Se Riksdagens revisorer, RSV:s remissyttrande s 88.

[88] Wennergren 1977 s 131.

[89] A a s 268 f.

"Med den materiella eller objektiva bevisbördan (den äkta bevisbördan) avses vilken sida som bär risken när ett visst för den rättsliga bedömningen relevant faktum inte upplysts med tillräcklig grad av sannolikhet i processen. Varken Welinder eller Wahlgren torde vilja bestrida att den fiskaliska sidan bär risken i fråga om fakta som är av relevans för intäktssidan, medan den skattskyldige bär risken i fråga om fakta som är relevanta för avdragssidan. Ser man åter frågan ur den processuella bevisbördans (den falska bevisbördans) synvinkel, torde enighet också råda om att den skattskyldige primärt fullgjort sin bevisföring genom att i sin självdeklaration på heder och samvete lämna upplysning om förekomsten av de för taxeringen relevanta omständigheterna. Den som yrkar avdrag för arbetsrum får därmed anses ha lämnat en uppgift, som primärt skall tas för god, om att han har använt ett rum i bostaden i en förvärvsverksamhet. En annan sak är att denna uppgift knappast ensam ger tillräckligt faktaunderlag för avdrag. Principiellt sett blir det emellertid därefter TI som skall föra bevisning som motväger den skattskyldiges nyss nämnda. Kan TI påvisa omständigheter som rubbar tilltron till den skattskyldiges uppgifter aktualiseras på nytt en bevisningssituation för den skattskyldige. Sedan utredningen slutförts på ömse sidor, åligger det rätten att göra en samlad bedömning av bevisläget och ställa sig frågan om någon sannolikhet föreligger för att sådana omständigheter är för handen som enligt beskattningsreglerna grundar rätt till avdraget och, då så finnes vara fallet, om sannolikheten i fråga kan anses vara tillräcklig. Att styrka något betyder i regel endast att göra sannolikt och det kan räcka med att uppgift om omständigheten i fråga lämnats i självdeklarationen och att den skattskyldige bedyrar att uppgiften är korrekt."

Den fördelning av bevisbördan som framgår av citatet följer också av principen, att den part som har lättast att förete bevisning också skall göra det.[90] Av ovan nämnda regler torde också följa att det allmänna har bevisbördan vid en tillämpning av 43 § 1 mom KL.

Deklarationens betydelse i bevishänseende är inte helt klarlagd. Den torde i varje fall innebära att de faktiska uppgifter som deklarationen innehåller tilläggs en viss *sanningspresumtion* .[91] Samma förhållande gäller för räkenskaper.[92] Förekomsten av ordnad bokföring anses innebära, att TI har bevisbördan för att den inte motsvarar de verkliga affärshändelserna.[93] I vilken utsträckning den ordnade bokföringen får betydelse för placeringen av bevisbördan avseende andra än faktiska

[90] Wahlberg s 309, Beskattning s 577.
[91] Beskattning s 577, Lagergren s 263.
[92] Wennergren 1962 s 27.
[93] Beskattning s 576.

uppgifter är dock oklart.[94] Det är troligt att man också ska tillägga den i räkenskaperna tillämpade prissättningen mellan närstående parter visst vitsord. I förarbetena till 1965 års ändring av 43 § KL gjorde utredningen följande uttalande:[95]

> "Beträffande spörsmålet om prissättningen å varor och tjänster m. m. såsom grund för inkomstberäkningen är utredningens ståndpunkt, att de skattskyldigas bokföring, liksom enligt hittills gällande rätt, i princip skall äga vitsord. Detta gäller även när de redovisade resultaten hänför sig till affärer mellan företag som är förenade i intressegemenskap. Man bör således kunna utgå från att den av företagen tillämpade prissättningen i allmänhet överensstämmer med den, som normalt skulle användas i förhållandet mellan av varandra oberoende företag."

Detta uttalande är inte helt klart men det bör antagligen tolkas så att den tillämpade prissättningen tilläggs samma verkan i bevishänseende som bokföringen. Däremot borde den tillämpade prissättningen inte dessutom utgöra bevis om vad som utgör armslängdspriset.

Enligt Wahlberg innebär ställningen av klagandepart i överrättsprocessen inte, att bevisbördan åvilar denne i vidare mån än som annars vore fallet.[96] I princip torde därför samma bevisbörderegler gälla i överrätt som i underrätt.

Inom taxeringsprocessen anses den *fria bevisprövningen* gälla.[97] Den uttrycks sålunda i 35:1 RB, "Rätten skall efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, avgöra, vad i målet är bevisat". Regeln innebär enligt Lagergren, att den dömande instansen ska beakta varje omständighet som kan vara ägnad påverka övertygelsen hos domstolen.[98] Det blir då väsentligt avgöra vilken part som får anses ha bevisbördan för olika omständigheter.[99] Endast ett fåtal regler i KL tar direkt sikte på att fördela bevisbördan mellan parterna.[1]

Eftertaxering kan enligt 114 § TL äga rum, om den skattskyldige lämnat oriktigt meddelande i en uppgift eller upplysning som lämnats

[94] Enligt Lagergren s 268 är bokföringens bevisvärde större hos ett stort företag med genomförd kontorsorganisation än hos ett mindre företag. Se liknande tankegångar Wennergren 1962 s 28-29, som menar att presumtionen blir starkare ju mer kvalificerad bokföring det är fråga om.

[95] SOU 1964:29 s 129.

[96] Wahlberg s 309.

[97] Se Wahlberg s 306, Lagergren s 262 f.

[98] Lagergren s 263.

[99] Se Beskattning s 575.

[1] Se härom i Welinder.

vid taxeringen, och taxeringen härigenom med ett inte ringa belopp blivit för låg. Bestämmelserna om eftertaxering innebär i processuellt hänseende flera skillnader av intresse i förevarande sammanhang jämfört med ordinarie process. TI har bevisbördan för att förutsättningar för eftertaxering föreligger.[2] I ordinarie process är som framgått ovan fördelningen av bevisbördan inte lika självklar.

En annan skillnad gäller beviskravet. I ordinarie process ställs inte något krav på full bevisning på någondera parten.[3] Det räcker med att uppnå en objektivt konstaterbar sannolikhet.[4] Vad som avses med beviskravet *sannolikt* får avgöras från fall till fall.[5] I eftertaxeringsmål ligger beviskravet för det allmänna högre än i ordinarie process, och det torde åvila det allmänna att *styrka* förutsättningarna för eftertaxering.[6]

Det är intressant att mot bakgrund av de ovan redogjorda allmänna reglerna se om dessa gäller i 43 § 1 mom KL eller om det föreligger särskilda bevisregler i denna lagregel. Det kan då konstateras att för den inledande texten, liksom för rekvisitet i 43 § 1 mom a) KL det inte finns några särskilda bevisregler. Här gäller därför de allmänna bevisreglerna.

Enligt 43 § 1 mom b) krävs att det föreligger sannolika skäl anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger. Depch uttalade att förekomsten av en oriktig prissättning utgör en indikation på att det finns sannolika skäl anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger.[7] Regeln i 43 § 1 mom b) kan av flera orsaker tänkas vara en presumtionsregel. Om det allmänna kan visa att oriktig prissättning förelegat synes Depch uttalande innebära att intressegemenskap presumeras föreligga.

Det är också möjligt att man ska se 43 § 1 anvp KL som en presumtionsregel. Om det allmänna kan visa att en näringsidkare exempelvis deltar i ledningen av en annan näringsidkares företag ska enligt anvisningspunkten ekonomisk intressegemenskap anses föreligga. Ordalydelsen tyder på att detta är en presumtionsregel.

[2] Lagergren s 295. Se för tillämpning i praxis t ex RÅ 1983 1:43.

[3] Beskattning s 577, jfr Lagergren s 279.

[4] Anförda stycken. Se också Wahlberg s 307.

[5] Beskattning s 577. Enligt anförda stycke innebär detta t ex att större krav ställs på den skattskyldiges bevisning för att få avdrag för en kostnad som är onormal i ifrågavarande förvärvskälla än vad som eljest skulle krävts.

[6] Wahlberg s 313, Beskattning s 577. Jfr Lagergren s 295.

[7] Prop 1982/83:73 s 11. Frågan om beviskravet avseende ekonomisk intressegemenskap torde dock i stort sett inte vållat fiscus några problem i processerna, se Riksdagens revisorer, RSV:s remissvar s 77.

Enligt 43 § 1 mom c) KL ska det inte av omständigheterna framgå att de avvikande avtalsvillkoren tillkomit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Av denna framgår att den skattskyldige torde ha bevisbördan för omständigheter som visar att de från armslängdsvillkor avvikande villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Depch uttalade, efter att ha diskuterat vilka fall som avses i 43 § 1 mom c) KL, följande:[8]

> "I sådana fall skall alltså ingen prisjustering ske. I det framlagda förslaget har bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskap i princip lagts på näringsidkaren. Detta är naturligt, eftersom denna bör ha lättare än skattemyndigheterna att ta fram uppgifter som förklarar en prisavvikelse.

Både 43 § 1 mom b) och c) KL infördes vid 1982 års lagändring med verkan från 1984 års taxering. Det föreligger därför ännu inga rättsfall som tolkat de nya bestämmelserna.

Ett särskilt problem med 43 § 1 mom b) KL är, att däri har angivits beviskravet *sannolikt*. Jag nämnde ovan att det normala beviskravet i ordinarie process torde uppgå till sannolikt. Syftet med att ange beviskravet till sannolikt för intressegemenskapen var att lindra det allmännas bevisskyldighet.[9] Kan man härav motsatsvis antaga att beviskravet avseende övriga rekvisit i 43 § 1 mom KL är hårdare än beviskravet sannolikt? Antagligen inte, men här föreligger en oklarhet. Det är möjligt att intentionsdjupet avseende språkbruket inte är särskilt stort. Welinder anser tex att vad gäller skattelagstiftningen är dessa inte är skrivna med en sådan omsorg, att man kan kan fästa alltför stort avseende vid olika lokutioner.[10] Dessutom utgör i eftertaxeringsprocess själva prissättningen ofta den oriktiga uppgiften. Det allmänna ska då styrka att det använda priset var felaktigt. Hur sambandet är mellan denna bevisbörda i eftertaxeringsmål jämfört med läget i ordinarie process är inte heller utrett.[11]

> Före 1965 års lagändring krävde lagtexten att inkomsten *uppenbarligen* skulle ha blivt avsevärt lägre i Sverige. I propositionen från 1965 uttalade Depch inget särskilt om vad borttagandet av detta beviskrav innebar.[12] Av bakomliggande utredningar framgår det dock, att i varje fall dessa ansett att beviskravet efter lagändringen

[8] Prop 1982/83:73 s 11 f.
[9] Prop 1982/83:73 s 11.
[10] Welinder s 724.
[11] Jfr Riksdagens revisorer, Mellankommunala skatterättens remissvar s 145.
[12] Prop 1965:126.

skulle komma att uppgå till sannolikt.[13] De äldre förarbetena talar således emot att beviskravet för 43 § 1 mom KL skulle avvika från de i allmänhet gällande.

Några mål som rör tidigare taxeringsår kan vara av intresse i sammanhanget.[14] De mål som fr a är av intresse i bevishänseende är RÅ 1980 1:59 (LME), RÅ 1984 1:16 (Edet) och RÅ 1984 1:83 (Upjohn). I samtliga mål konstaterades en avvikelse från marknadsmässiga villkor. Denna avvikelse var ändå av olika anledningar godtagbar. Edet-målet var ett eftertaxeringsmål, däremot inte LME och Upjohn.[15] I LME anlade regeringsrätten en helhetssyn på de närstående företagens transaktioner. Regeringsrätten uttalade härvid:

> "Bedömning av om denna förutsättning föreligger (dvs huruvida inkomsten i Sverige som en följd av åtgärderna blivit lägre än den annars skulle varit, författarens anm.) kan icke begränsas till ett enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Underlåtenhet att ta ut ränta på lån får t ex antagas kunna förekomma även i förbindelserna mellan två av varandra oberoende näringsidkare, nämligen om motsvarande kompensation ges långivaren genom prissättning på varor eller liknande åtgärder. Med hänvisning till det anförda och till vad bolaget gjort gällande kan det inte anses att förutsättning för tillämpning av 43 § 1 mom kommunalskattelagen föreligger."
>
> Bolaget hade bl a uppgivit att de räntefria lånen var betingade av företagsekonomiska och handelspolitiska skäl, samt att bolaget genom att finansiera de australiensiska bolagens verksamhet kunnat tillgodoföra sig inkomster och reducera sina omkostnader genom licensavgifter, vinster på levererade varor, fördelaktiga villkor vid beställning av tjänster som väl tillgodosett rimliga förräntningskrav på kapitalet samt direkt påverkat den skattepliktiga inkomsten i Sverige.

Det är möjligt att regeringsrätten lagt bevisbördan för dessa kompenserande intäkter m m på bolaget, eftersom man hänvisar till vad bolaget

[13] SOU 1964:29 s 116.

[14] Den äldre lydelsen av 43 § 1 anvp 2 st KL innehöll den s k försiktighetsregeln, se ovan 3.1. Praxis synes ha tagit viss hänsyn till denna regel, se RÅ 1984 1:16, Mattsson Rättsfallsreferat s 12 och RÅ 1984 1:83. Vilken betydelse försiktighetsregeln haft för beviskravets placering är svårare att besvara.

[15] Beträffande LME kan sägas, att det i RÅ refererade målet rörde ordinarie taxering för taxeringsåret 1975. Samtidigt avgjordes, vilka inte är refererade, eftertaxeringar för 1971-1974 avseende samma fråga, och med samma utgång och motivering. Regeringsrätten har tydligen inte ansett att det i detta mål funnits anledning särskilja målen beroende på om det är ordinarie taxering eller ej.

gjort gällande. Man kan också tänka sig att uttalandet enbart innebär att företaget genom motbevisning reducerat värdet av det allmännas bevisning. Samtidigt synes minoriteten (två regeringsråd) ha velat ålägga företaget en större börda i bevissammanhang. Minoriteten uttalar nämligen att bolaget inte kunnat påvisa något samband mellan de fördelaktiga villkoren (dvs på varuleveranser, tjänster m m, min anm) och det eftergivna ränteanspråket.[16]

I Edet synes bolaget ha frambringat den utredning som regeringsrätten lade till grund för domen. Av domslutet framgår inte hur bevisbördan fördelats. Utredningen hade enligt regeringsrätten givit vid handen, att det fanns goda affärsmässiga skäl att i uppbyggnadsskedet inte betunga dotterbolagen med räntekostnader. Någon felaktig uppgift hade därför inte lämnats i deklarationerna för berörda år.

> Det är intressant att notera regeringsrådet Hultqvist:s skiljaktiga motivering. Han ansåg i och för sig att sådan avvikelse skett från armslängdsvillkor att 43 § 1 mom KL var tillämplig. Men han ansåg inte att något sådant oriktigt meddelande som är en förutsättning för eftertaxering lämnats. Till självdeklarationerna för ifrågavarande år hade nämligen bifogats årsredovisningshandlingarna. Av dessa hade enligt Hultqvist klart framgått dels att moderbolaget haft långfristiga fordringar på dotterbolagen, redovisade i en klumpsumma under anläggningstillgångar, dels hade av resultatredovisningarna framgått att dessa fordringar i stort sett inte ränteberäknats. Däremot hade det inte direkt utskrivits att ingen ränta uttagits på fordringarna hos de utländska dotterbolagen. De utländska dotterbolagen var dock specificerade, tillsammans med de svenska dotterbolagen. Oriktigt meddelande hade därför ej lämnats, och eftertaxering kunde därför ej ske.[17]

Upjohn är ett mål där det allmänna synes ha ålagts en tung bevisbörda. Regeringsrätten uttalade däri bl a följande:

> "Att ett företag inte visar vinst av sin verksamhet behöver i och för sig inte betyda att det erhållit för låg ersättning för sina produkter,

[16] Jfr RÅ 1979 1:40, Öberg-målet, se avsnitt 3.3, där regeringsrätten accepterat bolagets argumentering att om lånen varit räntebärande skulle dotterbolaget enbart höjt sina priser i motsvarande mån. Man skulle i detta fall i stället kunna tänka sig, att man accepterat bolagets argumentering enbart om bolaget kunnat visa att ett sådant högre pris varit marknadsmässigt.

[17] Se en motsvarande situation i RÅ 1985 1:71 (Hilleshög) där ett aktiebolag yrkade om skattefrihet för mottagna utdelningar på organisationsaktier borde gett skattemyndigheterna anledning att granska ränteavdraget för köp av aktierna. Förutsättningar för eftertaxering förelåg således inte.

utan kan sammanhänga med storleken av löner, konkurrensförhållanden eller andra utmärkande drag inom branschen. Från *det allmännas sida* (min kurs.) har sådana omständigheter inte beaktats i målet.

Sammanfattningsvis föranleder det anförda den slutsatsen, att taxeringsintendenten inte visat eller med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att vad klagandebolaget erhållit i ersättning för sina tjänster åt det belgiska företaget understiger marknadsmässigt pris."

Domslutet synes avvika från den allmänna bevisbörderegel som säger att den part som har lättast att förebringa bevisning också bör ha bevisbördan. Det är möjligt att denna princip också blev följd i LME-målet, även om själva beviskravet i sådana fall sattes lågt. I Upjohn synes regeringsrätten tvärtom lagt bevisbördan på det allmänna för omständigheter som det typiskt sett är lättast för bolagen att visa, nämligen storleken av löner, konkurrensförhållanden och andra branschförhållanden. Det är möjligt att den från taxeringen 1984 gällande lydelsen på 43 § 1 mom c) KL skulle ha föranlett ett annat resultat om den lydelsen varit aktuell i Upjohn-målet. Den nya bestämmelsen synes som sagt lägga bevisbördan för denna typ av omständigheter på den skattskyldige.[18]

3.5.5 Möjligheter att erhålla förhandsbesked

Ur de skattskyldigas synvinkel skulle en möjlighet att på förhand få prövat om viktigare transaktioner är på armslängd vara av stort värde. Finns det möjligheter härtill enligt lag (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor?

Förhandsbesked får enligt 1 § lämnas om det är av synnerlig vikt för någon angående *viss fråga* avseende bl a taxering till kommunal och statlig inkomstskatt. Förhandsbesked får också meddelas om det är av vikt för enhetlig lagtolkning och rättstillämpning. En skattskyldig får inte avge ansökan om förhandsbesked senare än deklarationsdagen för det taxeringsår ansökan gäller. Om särskilda skäl inte föranleder annat ska enligt 4 § ett förhandsbesked enbart ange de grunder som ska följas vid taxeringen.

Med viss fråga avses inte bara rättsfrågor utan också andra frågor.[19] Nämnden för rättsärenden synes dock enligt Wennerholm vara ytterst ovillig att lämna förhandsbesked i uppskattningsfrågor.[20] Flera

[18] Prop 1982/83:73 s 11.
[19] Wennerholm s 488.
[20] A a s 489.

skäl talar enligt Wennerholm för att bara i undantagsfall ge förhandsbesked i dessa frågor.[21]

> "I botten ligger en utredningsdel och utredningsfrågor anses den ordinarie processen mer lämpad för. För nämnden räcker det inte i dessa fall med en värdering, som redan den är svår och visar stora meningsskiljaktigheter mellan parterna. Nämnden måste också införa ett spekulativt moment: Vad kan en köpare inom den närmaste tiden (den tid som skall binda det allmänna) vara bereddd att betala för aktierna? Här kan ju svängningarna vara stora och komma snabbt. När det gäller värderingen av fastighet står man vanligen på något säkrare mark, eftersom man här i regel har tillgång till ett bredare jämförelsematerial. I dessa fall kan man nog påräkna ett förhandsbesked om man företer ett tillräckligt utförligt värderingsintyg och taxeringsintendenten inte med något sakligt argument bestrider dess tillförlitlighet."[22]

I RÅ 1967 Fi not 1931 ville den skattskyldige ombilda sin enskilda firma till aktiebolag. En fastighet skulle säljas till aktiebolaget för 420 000 kronor. Frågan var dels om den skattskyldige skulle beskattas för förtäckt utdelning, och dels om summan kunde godkännas som avskrivningsunderlag. Riksskattenämnden fann att köpeskillingen inte översteg det allmänna saluvärdet. Regeringsrätten (3-2) fann inte skäl göra annan ändring i förhandsbeskedet än att domstolen begränsade giltighetstiden till tre månader. Minoriteten ville i realiteten, bl a med hänsyn till 4 §, att förhandsbeskedet inte skulle uttala något om vilket belopp som utgjorde fastighetens saluvärde. Det är således inte helt uteslutet att få förhandsbesked i värderingsfrågor.

Koncerninterna transaktioner kan antingen vara fråga om engångstransaktioner som t ex när ett koncernbolag överlåter en anläggningstillgång, eller löpande transaktioner såsom stadigvarande varuleveranser och tjänsteprestationer. I vilken utsträckning kan man få svar i förhandsbesked om en viss engångstransaktion resp löpande transaktion strider mot 43 § 1 mom KL?

Det verkar som om graden av osäkerhet i bedömningsunderlaget är en viktig faktor huruvida förhandsbesked kommer att meddelas eller ej. Beträffande löpande eller kontinuerliga transaktioner mellan två parter borde man därför inte kunna få förhandsbesked. Anta att ett svenskt moderbolag vill kunna fastställa ett pris för sina stadigvarande leveranser till utländska dotterbolag som är acceptabelt enligt 43 § 1

[21] A st.
[22] A st.

mom KL. Det torde inte gå att få svar på den frågan genom förhandsbeskedsinstitutet. Förutom utredningssvårigheterna blir förhandsbeskedet relativt snart inaktuellt. Förhandsbeskedet skulle behöva tidsbegränsas på samma sätt som i ovanstående notismål, och blir då till ringa glädje för den skattskyldige.

För transaktioner av engångskaraktär torde det vara enklare att erhålla förhandsbesked också beträffande uppskattnings- och värderingsfrågor. Antalet faktorer som behöver utredas är ju färre. Antag att ett bolag vill överföra en befintlig maskinpark till ett dotterbolag i utlandet. Transaktionen är fixerad till tid och rum. Kvantiteten är given liksom betalningsvillkoren. Det borde i detta fall vara lättare att erhålla förhandsbesked än när fråga är om löpande transaktioner.[23]

Endast två förhandsbesked är publicerade där 43 § 1 mom KL varit ifråga. I RÅ 1970 Fi not 923 uttalade dåvarande riksskattenämnden att moderbolags underlåtenhet utta ränta av sitt engelska dotterbolag innebar att avvikelse skett från armslängdsvillkor. Av notismålet framgår inte om nämnden uttalade vilken nivå armslängdsräntan låg på. Detta torde vara själva uppskattnings- eller värderingsfrågan. När nämnden uttalar att underlåtenhet utta ränta innebär att avvikelse skett från armslängdsvillkor, synes detta närmast vara att betrakta som ett uttalande i rättsfrågan. I RÅ 1983 1:13 (ILAB), se ovan avsnitt 3.2, behövde RSV:s nämnd för rättsärenden inte uttala sig i värderingsfrågan, enbart rättsfrågan.

3.6 Regelns tillämpning på de olika transaktionsslagen

Ett av de svåraste problemen avseende tillämpningen av 43 § 1 mom KL är hur man faktiskt ska gå tillväga för att fastställa vad som utgör armslängdsvillkor. Lagtexten är härvidlag intetsägande. Den uttalar endast, att om avvikelse har skett från villkor som oberoende näringsidkare kunnat avtala ska man bortse från avvikelsen. Armslängdspriset är med andra ord det pris som oberoende parter kunnat avtala. Detta ger ingen konkret vägledning. Praxis är också sparsam. Jag ska nu kortfattat gå igenom den praxis som finns för resp transaktionsslag.

Såväl kortfristiga som långfristiga *krediter* förekommer mellan koncernbolag. De långfristiga krediterna kan ofta anta karaktären av eget kapital. Svensk rätt innehåller dock inga regler som innebär att man

[23] Många transaktioner av engångskaraktär faller dock inte in under 43 § 1 mom KL eftersom de ska hänföras till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, se RÅ 1983 1:13 i avsnitt 3.2.

skatterättsligt ska betrakta ett långfristigt lån som eget kapital. Det går inte att av praxis utläsa hur man ska bestämma vad som utgör marknadsmässig ränta. I RÅ 1970 Fi not 923 (Fb) blev ett svenskt moderbolag beskattat för en beräknad ränta på ett lån till sitt engelska dotterbolag. Det framgår inte av referatet hur räntan hade beräknats. Utöver 1970 års mål har det varit fråga om underlåtenhet utta ränta i de ovan refererade målen Öberg, LME och Edet. I samtliga dessa mål har underlåtenheten utta ränta motiverats av särskilda omständigheter, se avsnitt 3.3. De innehåller därför inga riktlinjer för hur marknadsmässig ränta ska beräknas.

Tjänster kan vara av olika slag. Det kan gälla koncerngemensamma tjänster för t ex forskning och utveckling, gemensam administration m m.[24] I detta fall är kopplingen vederlag – prestation inte så stark. För att avdragsrätt över huvud taget ska föreligga krävs det en så stark koppling, att avdrag kan medges enligt 20 och 29 §§ KL som en omkostnad i rörelsen.[25] I RÅ 1967 Fi not 1247, Gevaert, medgavs rätt för svenskt försäljningsbolag att kostnadsföra bidrag till det belgiska moderbolagets forskning med hänvisning till den särskilda betydelse för försäljningsverksamheten på den svenska marknaden denna forskningsverksamhet innebar. 43 § 1 mom KL utgjorde inte något hinder för forskningsbidraget. Det torde därmed föreligga avdragsrätt för sådana bidrag till koncerngemensamma kostnader som är driftskostnader i den svenska rörelsen.[26] Hur man ska fördela dessa koncerngemensamma kostnader är däremot oklart i svensk rätt.

Ett bolag kan också utföra direkta tjänster åt ett annat bolag. Således kan exempelvis ett moderbolag skräddarsy en marknadsföringskampanj åt ett dotterbolag. I detta läge är kopplingen mellan prestation och vederlag starkare. Dotterbolaget har helt enkelt köpt en avgränsbar och bestämd tjänst. I RÅ 1984 1:83, Upjohn, förelåg lite speciella omständigheter. Det svenska bolaget Upjohn marknadsförde läkemedelsprodukter åt sitt belgiska systerbolag. Försäljning skedde dock inte via Upjohn utan genom det oberoende Apoteksbolaget. Enligt ett avtal med systerbolaget fick Upjohn ersättning årsvis för uppkomna kostnader. Ersättningen innehöll dock ingen vinstmarginal. Det allmän-

[24] I de amerikanska anvisningarna uppdelas dessa typer av koncerngemensamma kostnader i sådana som hör till utvecklande av immateriella tillgångar och sådana som ska bedömas enligt reglerna för transaktionsslaget tjänst.

[25] Jfr Riksdagens revisorer s 44-45.

[26] Jfr a a s 45.

na hävdade med hänvisning till viss praxis i andra OECD-länder att en tio-procentig vinstmarginal var skälig. Bolaget yrkade i första hand att inget påslag skulle ske och i andra hand att påslaget inte skulle uppgå till högre belopp än tre procent.

Regeringsrätten (ett regeringsråd skiljaktigt) fann att det allmänna inte gjort sannolikt att vederlaget för tjänsterna understeg marknadsmässigt pris. Därmed synes regeringsrätten ha accepterat självkostnadsprissättning i detta mål.[27]

> Regeringsrätten pekade bl a på att Apoteksbolagets provision vid återförsäljning till den svenska marknaden uppgått till ca 1 miljon kronor och att detta belopp blivit beskattat i Sverige. Domstolen menade också att Upjohns aktiekapital uppgått till endast 150 000 kronor varför räntabilitetskravet var tillgodosett med ett tämligen ringa belopp. Målet innebär förmodligen inte att regeringsrätten under alla omständigheter kommer att godta självkostnadsprissättning.

Det föreligger ingen praxis avseende transaktionsslaget *hyra*.

Ett speciellt transaktionsslag utgör *upplåtelse eller överlåtelse av immateriella tillgångar*. Ersättning härför kan utgå periodiskt varvid ersättningen benämns royalty. Den kan också utgå som en engångsersättning. Normalt torde royalty utgå vid upplåtelse av en immateriell tillgång och ersättning i form av engångsersättning vid överlåtelse av en sådan tillgång. Kombinationer av de två vederlagsformerna kan också förekomma. Enligt 53 § 3 anvp KL är ersättning i form av royalty eller annan periodvis utgående avgift för nyttjande av materiella eller immateriella tillgångar att anse som intäkt av rörelse som bedrivits från fast driftställe i Sverige. Därför utgör royalty som går från Sverige till en utländsk mottagare skattepliktig inkomst i Sverige för mottagaren. 43 § 1 mom KL torde därför inte vara tillämplig på dessa betalningar. Samma regel torde gälla också för hyra som går till mottagare i utlandet.

På royalties som betalas från utlandet till Sverige torde dock 43 § 1 mom KL vara tillämplig. Avviker royaltyn i detta fall från armslängdsvillkor är nämligen den till vilken inkomst har blivit överförd inte skattskyldig för densamma i Sverige.[28]

Det finns ingen praxis på vad som kan utgöra marknadsmässig royal-

[27] Det skiljaktiga regeringsrådet ansåg att vinstpålägget borde bestämmas till tre procent.

[28] Det är märkligt att riktningen på penningströmmen ska avgöra om 43 § 1 mom KL är tillämplig eller inte.

ty. Ett enda mål rör prissättning av immateriella tillgångar, RÅ 1979 1:98. Findus hade till ett schweiziskt koncernbolag överlåtit sina varumärkesrättigheter m m utan vederlag. Därefter erlade Findus årlig royalty om 3 % av försäljningsvärdet. Regeringsrätten fann att en årlig royalty för rätten att utnyttja annans varumärke i sig var normalt. Domstolen synes möjligen ha ansett att den ursprungliga överlåtelsen inte skett till fullt vederlag. Den transaktionen hade dock ägt rum ett tidigare beskattningsår än det som domstolen hade att bedöma.[29]

Inga referatmål finns avseende *varor*.[30] Ett par notismål av äldre årgång gällde prissättning av varor, men synes inte ha resulterat i några konkreta normer för hur man ska bestämma marknadsmässigt pris för varor.[31]

3.7 Avslutning

Av redogörelsen för svensk rätt framkom det att rättsläget i Sverige på många områden är oklart eller otillfredsställande. Jag ska därför avsluta detta kapitel med en översikt av de viktigare frågor som rättsläget i Sverige ger anledning att ställa.

Begreppet svensk näringsidkare synes som det är uttolkat i praxis (RÅ 1983 1:13) inte vara utformat på ett sätt som skyddar det svenska skatteunderlaget. Med hänsyn till att syftet för 43 § 1 mom KL är just att förhindra att skatteunderlaget i Sverige inte uttunnas bör regeln vara tillämplig på ett brett spektrum av transaktioner. Det är då otillfredsställande att transaktioner där en rörelseidkare erhåller inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet inte kan korrigeras med stöd av 43 § 1 mom KL.

[29] Eftersom rättigheterna övergått utan ersättning anser Virin, inte utan skäl, att det inte är marknadsmässigt att därefter erlägga en årlig avgift för utnyttjandet, se Virin s 245.
[30] Regeringsrätten uttalade dock i Öberg-målet (RÅ 1979 1:40), i vad som torde få rubriceras som dicta, att "En prissättning inom en koncern som innebär kostnadstäckning för tillverkningsbolaget torde i dessa sammanhang få accepteras, om icke särskilda omständigheter föranleder annat."
[31] Se RÅ 1933 Fi not 158 (AEG), RÅ 1935 Fi not 59 (Bates Paper Sack) samt RÅ 1948 Fi not 776-778 (Philips). Referaten i dessa tre notismål är mycket knapphändiga. Det är endast i Philipsmålet man av referatet kan utläsa att fråga varit om prissättning av varor men inte på vilket sätt man kommit fram till att prissättningen varit felaktig. Målen torde numera vara av ringa intresse. Se för en redogörelse för målen, Riksdagens revisorer s 38-39.

Utformningen av bestämningen på den part som den svenske näringsidkaren ska ha ingått avtal är ur svenskt fiskalt intresse mer tillfredsställande utformad. Ur vissa synvinklar förefaller det dock vara en brist att regeln inte är tillämplig på exempelvis filialtransaktioner. Det torde t ex vara önskvärt om samma regel kunde tillämpas på samma typer av transaktioner, oavsett om det är transaktioner mellan närstående bolag eller mellan ett bolag och dess filial. En annan olycklig konsekvens av utformningen av den andra avtalsparten synes vara den behandling som royalty-betalningar och andra periodiska ersättningar utsätts för. Det borde inte vara så att 43 § 1 mom KL bara är tillämplig på betalningar som går från Sverige till utlandet, men inte betalningar som går i andra riktningen.

Det är önskvärt om det närmare sambandet mellan den helhetssyn som är utvecklad i praxis (RÅ 1979 1:40 och 1980 1:59) och de allmänna kvittningsreglerna kunde bli utredda. Detta samband och de eventuella begränsningar som kan följa av de allmänna kvittningsreglerna synes inte vara uppmärksammade i rättspraxis.

Även på ett annat närbesläktat område är rättsläget oklart och borde preciseras. Det gäller frågan om det hänsynstagande till affärsmässiga skäl som är angivet i 43 § 1 mom c) KL. De exempel som Depch angav i motiven synes vara faktorer som man bör beakta redan inom ramen för vad som är armslängdsvillkor varför 43 § 1 mom c) KL i varje fall ur denna synvinkel kan synas vara överflödig. Det vore därför bra om denna oklarhet blev undanröjd.

Också de följdeffekter som är tänkbara vid en omfördelning av inkomst är i princip outredda i svensk rätt. Det saknas någon allmän princip som t ex skulle kunna innebära att den svenske näringsidkarens skatterättsliga ställning efter omfördelningen ska vara detsamma som om en felaktig prissättning aldrig ägt rum. Rättsläget är således vad avser vilka följdeffekter som kan inträda efter en omfördelning oklart på flera punkter. Även här vore det därför önskvärt om rättsläget kunde klargöras.

De processuella frågorna är också delvis oklara i svensk rätt. Relationen till de allmänna bevisbördereglerna och beviskraven är svår att få ett grepp om. Vilken processuell betydelse har 43 § 1 mom KL? Ska den till någon del anses utgöra en presumtionsregel? Ställs det särskilda beviskrav i internprissättningsmål vid den ordinarie processen? Vilket vitsord ska man tillägga den prissättning som den skattskyldige faktiskt har använt sig av? Många internprissättningsmål är eftertaxe-

ringsmål.[32] Innebär detta särskilda problem vid tillämpningen av 43 § 1 mom KL?

Hur man ska bestämma armslängdspriset för de olika transaktionsslagen framgår inte av vare sig lagtexten eller av praxis. Detta synes vara en stor brist i regelns utformning.

[32] Av de sju målen i regeringsrätten efter 1969 har tre varit eftertaxeringsmål, RÅ 1979 1:40 (Öberg), RÅ 1979 1:98 (Findus)och RÅ 1984 1:16 (Edet).

4 Section 482 – en ram

4.1 Inledning

Omfånget av kapitel 4 är lättast att ange på ett negativt sätt. Det omfattar i princip alla de aspekter av section 482 som inte har med prissättning av konkreta transaktioner att göra. Jag inleder kapitlet med en kort historik av hur lagregeln och anvisningarna vuxit fram över åren. Section 482 är inte tillämplig på avtal mellan alla slag av subjekt. Avtalsparterna måste uppfylla vissa egenskaper. Rekvisiten avseende vilka subjekt section 482 har till föremål att reglera och intressegemenskapsrekvisitet är behandlat i avsnitt 4.3 och 4.4.

Därefter kommer avsnitt 4.5. I avsnittet behandlas IRS diskretionära omfördelningsrätt. Det finns ett antal faktorer och regler som bildar en ram för denna omfördelningsrätt. Dessa regler beskriver jag här eftersom de inskränker IRS möjligheter att omfördela inkomst.

Sammanfattningar, jämförelser med svensk rätt och slutsatser sker som regel efter varje avsnitt. I avsnitt 4.5 sker detta dock i varje underavsnitt. Skälet till att det inte finns en för avsnitt 4.5 gemensam sammanfattning beror på att de frågor som är behandlade i detta avsnitt inte lämpar sig härför.

4.2 Historik

4.2.1 Tiden fram till 1928

Armslängdsregeln har existerat länge i amerikansk rätt. De första försöken att reglera prissättningen mellan närstående bolag kan spåras till de anvisningar som utfärdades avseende de bestämmelser om consolidated returns som återfanns under den år 1917 utfärdade s k Excess Profits Act.[1]

[1] McCawley s A-1.

Anvisningarna innehöll en bestämmelse att om flera aktiebolag eller handelsbolag var genom horisontellt eller vertikalt direkt eller indirekt ägande närstående och dessutom a) var engagerade i liknande slags rörelse, b) ett bolag från ett annat bolag köpte eller sålde "products or services at prices above or below the current market, thus affecting an artificial distribution of profits", eller c) ett bolag "in any way so arranges its financial relationships with another corporation or partnership as to assign to it a disproportionate share of net income or invested capital.", var bolagen tvungna ange sina "intercompany relationships" i självdeklarationer. Härmed skulle möjliggöras för IRS att fastställa den korrekta skattskyldigheten "on the basis of an equitable and lawful accounting."[2] Giltigheten hos dessa anvisningar ifrågasattes.[3] 1921 års Revenue Act innehöll därför en regel avseende år 1917 som syftade till att undanröja tvivlen på anvisningarna.[4] I regeln upprepades i stort sett ordagrant texten från anvisningarna.[5]

1918 års Revenue Act innehöll i section 240 bestämmelser om skyldigheten att avge consolidated returns.[6] I dess förarbeten återfinns de första uttalandena från politisk sida om internprissättningen.

The Senate Finance Committee uttalade: "its (dvs konsolidering av flera bolag, min anmärkning) general and permanent effect is to prevent evasion which cannot be prevented in any other way. Among affiliated corporations it frequently happens that the accepted intercompany accounting assigns too much income or invested capital to company A and not enough to company B."[7]

Det framstår därmed som klart att ett av syftena med regeln var att förhindra inkomstöverföringar via internprissättning.

I section 240(d) i 1921 års Revenue Act[8] återfinns för första gången i lagtext en ordalydelse liknande den nuvarande. För första gången erhöll skattemyndigheterna möjligheten att genom att sammanslå (konsolidera) koncernbolagens räkenskaper komma åt inkomstöverföringar till utländska bolag. I här relevanta delar löd section 240(d):

Provided , That in any case of two or more related trades or businesses (whether unincorporated or incorporated and whether organized

[2] Se Article 77 av Regulations 41, i dess lydelse i T.D. 3389, återgiven i 1-2 CB 266 (1922).
[3] S. Rep. No. 275, 67th Cong., 1st Sess. s 34.
[4] A st.
[5] Section 1331(b), Revenue Act of 1921, P.L. 67-98.
[6] Revenue Act of 1918, P.L. 65-254.
[7] S. Rep. No. 617, 65th Cong., 3d Sess. 8-9.
[8] P.L. 67-98.

in the United States or not) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the *Commissioner* may consolidate the accounts of such related trades and businesses, in any proper case, for the purpose of making an accurate distribution or apportionment of gains, profits, income, deductions, or capital between or among such related trades or businesses.

The Ways and Means Committee pekade på att denna regel skulle förhindra missbruket att mjölka moderbolagen via fr a dess utländska dotterbolag.[9] Kommittén menade också att IRS befogenhet var begränsad till att uppnå syftet att göra en korrekt fördelning av inkomster m m, och inte att beräkna skatten på basis av en consolidated return.

Därmed avsågs förmodligen att om ingen felaktig prissättning existerat, gav regeln inte heller IRS någon befogenhet att sammanslå räkenskaperna för koncernbolagen. Det kan finnas flera anledningar till att IRS kan ha velat utnyttja sammanslå räkenskaperna för närstående bolag, t ex om verksamheten delats upp på flera bolag i syfte att nå andra skattemässiga fördelar.

The Senate Finance Committee tillade, att regeln var nödvändig för att förhindra "arbitrary shifting of profits among related businesses".[10] Anvisningarna innehöll inte något av intresse i sak.[11]

I 1924 års Revenue Act[12] ändrades ordalydelsen efter "same interests" till:

the Commissioner may and at the request of the taxpayer shall, if necessary, in order to make an accurate distribution or apportionment of gains, profits, income, deductions, or capital between or among such related trades or businesses, consolidate the accounts of such related trades or businesses.

Den funktionella innebörden förändrades inte. IRS blev dock skyldig att konsolidera räkenskaperna för koncernbolagen, om den skattskyldige begärde det. Syftet var att skapa större flexibilitet vid tillämpningen.[13] Samtidigt som den skattskyldige fick rätt att begära en konsolidering av räkenskaperna, övergav man inte det grundläggande kravet att för en konsolidering krävdes att det var nödvändigt för att den skattskyl-

[9] H.R. Rep. No. 359 67th Cong., 1st Sess. s 14.

[10] S. Rep. No. 275, 67th Cong., 1st Sess. s 20.

[11] Anvisningarna uttalade, ganska överflödigt, att section 240(d) enbart indirekt, genom att fastställa "the true income of related trades or businesses", kunde hänföras till betalning av skatt. Regulations 62, Article 637.

[12] P.L. 68-176.

[13] S. Rep. No. 398, 68th Cong., 1st Sess. 29.

diges inkomst skulle bli korrekt återspeglad. Det är därför osäkert om lagändringen ledde till att tillämpningen blev underlättad.

> Det är svårt att tänka sig i vilka fall en skattskyldig skulle vilja framställa en begäran om att sammanslå räkenskaperna, när förutsättningen för att begäran ska tillmötesgås är att en felaktig fördelning av inkomster ägt rum. Ett möjligt fall vore att vinster via prissättningen överförts från bolag A till bolag B under det felaktiga antagandet att bolag B betalade lägre skatt på vinsten. I detta fall skulle bolag A, och koncernen, tjäna på att kräva konsolidering enligt section 240(d). Varför fiscus skulle bistå med hjälp i detta fall är dock svårt att förstå.

Anvisningarna ändrades inte.[14]

I 1926 års Revenue Act överflyttades bestämmelsen oförändrad till section 240(f).[15]

4.2.2 Tiden 1928 till 1968

I 1928 års Revenue Act infördes section 45.[16] Section 45 övergick i stort sett ordagrant till section 482 i 1954 års Internal Revenue Code.[17] Section 45 hade följande lydelse:

> In any case of two or more trades or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Commissioner is authorized to distribute, apportion, or allocate gross income or deductions between or among such trades or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such trades or businesses.

Section 45 skiljde sig från sin föregångare i två avseenden. För det första ändrades det sätt på vilket IRS skulle korrigera felaktiga transaktioner mellan närstående företag. I de tidigare gällande reglerna skedde detta genom att sammanslå, konsolidera räkenskaperna. Tekniken i section 45 blev att direkt omfördela inkomster eller avdrag.

För det andra försvann rätten för den skattskyldige att begära tillämpning av regeln. Det blev återigen enbart upp till IRS att avgöra om regeln skulle tillämpas.

[14] Regulations 65, Article 637.
[15] P.L. 69-20.
[16] P.L. 70-562.
[17] Numera 1986 års Internal Revenue Code.

Sambandet med reglerna om consolidated returns upphörde i och med införandet av section 45. Syftet med section 45 angavs vara "to prevent evasion (by the shifting of profits, the making of fictitious sales and other methods frequently adopted for the purpose of 'milking') and in order clearly to reflect their true tax liability."[18] Inga anvisningar blev utfärdade under 1928 års Revenue Act.

1934 års Revenue Act[19] tillade "organizations" till uppräkningen av vilka subjekt the Commissioner kunde omfördela inkomst emellan. Kongressen ansåg egentligen att uttrycket "trades or businesses" redan innefattade "organizations". Tillägget hade dock till syfte att undanröja eventuella tvivel om att section 45 var tillämplig på alla typer av näringsverksamhet.[20]

Under 1934 års Revenue Act utkom för första gången anvisningar till section 45 (eller dess förgångare) med ett reellt innehåll, och inte bara ett upprepande av själva lagtexten.[21] Anvisningarna bestod av tre delar; Article 45-1(a)-(c) och motsvaras i sak av de idag gällande T.R. 1.482-1(a)-(c). Bland annat var vissa definitioner angivna i de nya anvisningarna. I dessa återfinns för första gången uttrycket "arm's length".[22] Härmed avsågs den inkomst som skulle bli resultatet om medlemmarna i den kontrollerade gruppen handlat med varandra på armslängds avstånd.

De anvisningar som utfärdades under 1934 års Act kvarstod i sak huvudsakligen oförändrade till år 1968.[23] Genom 1943 års Revenue Act skedde en mindre förändring av lagtexten. Tidigare hade enbart "gross income" och "deductions" kunnat omfördelas. Vid denna lagstiftning ökades behörigheten till att omfatta också omfördelning av "credits" och "allowances". I denna Act hade en annan regel, section 128, införts som använde dessa uttryck.[24] Man ville genom att införa

[18] H.R. Rep. No. 2, 70th Cong., 1st Sess. 16-17, samma ordalydelse i senaten, S. Rep. 960. 70th Cong., 1st Sess. s 24-25. Senatsuttalandet är ofta citerat, se t ex Fuller 1976 s 475 och Liberty Loan, 1974 s 5063.

[19] P.L. 73-216.

[20] H.R. Rep. 704, 73rd Cong., 2d Sess. 24.

[21] Regulations 86, Article 45-1.

[22] Article 45-1(a)(b). Det är möjligt att det var arbetet inom Nationernas Förbund, särskilt Carrol-rapporten, som påverkade IRS att införa ordalydelsen arm's length i i anvisningarna. Carrol-rapporten kom 1933. Se härom Langbein s 632.

[23] År 1939 antogs 1939 års Internal Revenue Code. Armslängdsregeln fortsatte att komma till uttryck i section 45. Anvisningarna flyttades till Regulations 111.

[24] Nuvarande section 269.

samma uttryck i section 45 förhindra att denna kom att tolkas snävare än section 128.[25] The Ways and Means Committee ansåg att tillägget inte skulle innebära någon ändring av gällande rätt.[26]

1954 utfärdades den nu gällande Internal Revenue Code. Den har nyligen bytt namn till Internal Revenue Code of 1986. Vid lagstiftningen 1954 omdöptes section 45 till section 482. Några förändringar av regeln i sakligt hänseende har, med undantag av 1986 års ändringar, inte skett.[27] 1986 års ändringar behandlas i samband med redogörelsen för gällande rätt.

Flera försök till ändringar av regeln har dock gjorts. Armslängdsregeln kan enligt anvisningarna tillämpas oavsett om det föreligger uppsåt eller ej till den felaktiga prissättningen. Frågan om ett subjektivit rekvisit är betydelsefullt. År 1951 föreslog kongressledamoten Mr. Stein från Iowa att regeln enbart skulle vara tillämplig vid avsiktliga avvikelser. Hans förslag ledde dock inte till någon lagändring.[28]

President Kennedy framförde som sin ståndpunkt 1961, att det förelåg stora problem beträffande amerikanska bolags utlandsinvesteringar. Bland annat såg han som ett problem, att beskattning av utländska dotterbolags inkomster ofta sköts på framtiden.[29] Presidenten uttalade också att bolagen i sin skatteplanering varit

> aided by artificial arrangements between parent and subsidiary regarding intercompany pricing, the transfer of patent licensing rights, the shifting of management fees, and similar practices which maximize the accumulation of profits in the tax haven...

Som en följd av presidentens uttalande[30] utarbetade Treasury Department 1962 vissa förslag till kongressen. De förslag som avsåg subpart F-lagstiftning blev antagna av kongressen.[31] Större motstånd rönte förslaget från Treasury Department till förändring av section 482. I en nyinsatt section 482(b) föreslog man särskilda omfördelningsregler för

[25] H.R. Rep. 871, 78th Cong., 1st Sess. 50.

[26] A st.

[27] Som exempel på en ändring utan betydelse i sakligt hänseende kan nämnas att Tax Reform Act of 1976 strök orden "Secretary or his delegate" och insatte ordet Secretary på dess plats. P.L. 94-455.

[28] Hearings before the Ways and Means Comittee, 80th Cong., 1st Sess. 3324.

[29] Federal Tax System – Message from the President of the United States, 107 Cong. Rec. 6456 (1961) s 6458. Härmed avsåg han s k tax deferral, dvs att ett moderbolag inte behöver skatta för dotterbolagens inkomster förrän utdelning äger rum.

[30] Se General Statement, H.R. Rep. No. 1447, 87th Cong., 2d Sess, i 1962-3 CB 405.

[31] Se något om subpart F-lagstiftningen i avsnitt 2.5.

det fall varor sålts mellan närstående inhemska och utländska bolag.[32] Enligt de föreslagna reglerna skulle den skattepliktiga inkomsten, i den mån den var hänförlig till försäljningsintäkterna, fördelas mellan de inblandade parterna baserat på vissa faktorer. Dessa var, a) fördelningen av tillgångar mellan inhemska och utländska närstående parter, b) fördelning av lönesumma och c) fördelning av marknadsföringskostnader.[33] Enbart kostnader hänförliga till försäljningsintäkterna skulle beaktas. Också andra faktorer såsom risktagande kunde beaktas. Om den skattskyldige kunde visa på ett armslängdspris, baserat på marknadsmetoden, skulle detta läggas till grund för beskattningen i stället.

Senaten strök förslaget och the Conference Committee ansåg att syftet med förslaget kunde åstadkommas redan inom ramen för gällande lagstiftning.[34] Man ansåg att section 482 redan gav the Secretary of the Treasury "broad authority/.../to allocate income and deductions."[35] Kommitteen föreslog att

> "the Treasury should explore the possibility of developing and promulgating regulations under this authority which would provide additional guidelines and formulas for the allocation of income and deductions in cases involving foreign income".[36]

The Treasury påbörjade därför arbetet med nya anvisningar till section 482. Efter diverse ändringar antogs de nya, nu gällande anvisningarna år 1968. De har därefter i mindre utsträckning vid några tillfällen ändrats. Det har då framför allt gällt att få de mekaniska reglerna för räntesättning att bättre överensstämma med marknadsläget.

4.2.3 Sammanfattning

Ursprungligen var armslängdsregeln kopplad till reglerna om consolidated returns. En avvikelse från armslängdsvillkor kunde utlösa skyldighet att avge en consolidated return. Medlet att korrigera felaktig internprissättning var m a o att sammanslå räkenskaperna för de inblandade bolagen. Trots att syftet delvis varit att nå utländska transaktioner har regeln aldrig varit begränsad till enbart utländska transaktioner. Det beror på att syftet enligt de sparsamma motivuttalandena varit tvåfal-

[32] H.R. 10650, 87th Cong., 2d Sess. § 6 (1962).
[33] H.R. Rep. 1447, 87th Cong., 2d Sess. (1962), återgivet i 1962-3 CB 432-434.
[34] Conf. Rep. 2508, 87th Cong., 2d Sess. (1962) återgivet i 1962-3 CB 1146-1147.
[35] A st.
[36] A st.

digt. Regeln skulle såväl tillse att de skattskyldigas inkomster klart avspeglades vid beskattningen som att regeln skulle förhindra eller försvåra skatteflykt.

Från 1928 har armslängdsregeln bortkopplats från sambandet med consolidated returns. I sak har lagregeln i stort sett varit oförändrad. Däremot har anvisningarna vid två tillfällen, 1934 och 1968 genomgått större förändringar. Äldre praxis har därför viss betydelse framför allt i de delar där inte Treasury Department ändrade anvisningarna 1968.

4.3 Bestämning av de närstående parterna

4.3.1 Bestämning i lagtext och anvisningar

Armslängdsregeln syftar till att korrigera fall av felaktig prissättning mellan två närstående parter. Regeln kan av flera skäl inte omfatta alla slag av närstående juridiska eller fysiska personer. Det föreligger normalt inte inkomstskattemässiga skäl att reglera transaktioner mellan två privatpersoner. Skattemyndigheterna har inte heller möjligheter att kontrollera alla transaktioner. En begränsning av mellan vilka subjekt som transaktionerna ska ha ägt rum måste därför ske.

Section 482 är tillämplig på transaktioner mellan "two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated". Innebörden av orden "organizations, trades, or businesses" utvecklas i anvisningarna:[37]

> (1) The term 'organization' includes any organization of any kind, whether it be a sole proprietorship, a partnership, a trust, an estate, an association, or a corporation (as each is defined or understood in the Internal Revenue Code or the regulations thereunder), irrespective of the place where organized, where operated, or where its trade or business is conducted, and regardless of whether domestic or foreign, whether exempt, whether affiliated, or whether a party to a consolidated return.
> (2) The term 'trade' or 'business' includes any trade or business activity of any kind, regardless of whether or where organized, whether owned individually or otherwise, and regardless of the place where carried on.

Lagtextens bestämning av subjekten har varit oförändrad sedan 1934, när ordet organizations tillades. När detta skedde uttalade Ways and

[37] T.R. 1.482-1(a)(1) och (2).

Means Committee att tillägget skedde för att klarlägga att alla typer av näringsverksamhet var omfattade av lagregeln.[38]

4.3.2 Alla näringsdrivande subjekt omfattas

Anvisningarnas definition av organizations torde omfatta alla former av näringsverksamhet. Definitionen på handelsbolag och aktiebolag i section 7701(a)(2) och (3) torde innebära, att section 482 omfattar alla former av juridiska personer. Med sole proprietorship avses enskild näringsidkare.[39] Det är således betydelselöst i vilken juridisk form näringsverksamheten är bedriven.

Som ett självständigt rekvisit står trade or business. I anvisningens definition av termen är själva rörelseaktiviteten betonad. Uttrycket "trade or business" är vanligt i IRC. Dess viktigaste tillämpning är i section 162, i vilken avdrag medges för kostnader uppkomna "in carrying on any trade or business". Begreppet används i anvisningarna till section 482 i en betydligt vidare mening än på andra håll i IRC.[40]

En fråga som blivit bedömd i praxis är om section 482 omfattar holdingbolag (förvaltningsföretag). Denna fråga blev föremål för prövning i Asiatic Petroleum.[41] Asiatic sålde sina aktier i ett dotterbolag till sitt holländska systerbolag för bokförda värdet. Samma dag vidareförsålde i sin tur det holländska systerbolaget aktierna till sitt amerikanska dotterbolag för ett nästan dubbelt så högt pris.

IRS omfördelade systerbolagets vinst på aktierna till Asiatic med stöd av dåvarande section 45.[42] I målet var ostridigt att Asiatic var ett holdingbolag. 2d Circuit uttalade att även om Asiatic " was purely a holding company and conducted the business of dealing in petroleum products solely through subsidiaries, we think this was a business within the meaning of section 45. It can hardly be thought that Congress intended to leave holding companies free to avoid taxes and subjected

[38] Se avsnitt 4.2.2. Lewis menar att det verkliga skälet till att "organizations" tillades var för att garantera att också charitable organizations omfattades av section 45. Han anför dock inget stöd. Lewis s 27.

[39] Black's Law Dictionary s 1098.

[40] Jfr Bittker & Eustice s 15-20 not 35, och Whipple S.Ct. 1963 s 1458 f, ren investering utgjorde inte "trade or business" om den enda avkastning man får är i sin egenskap av aktieägare. Frågan var huruvida en förlust på ett lån var uppkommen i en "trade or business" enligt föregångaren till nuvarande section 166 IRC. Se också Asiatic Petroleum, 2d Circuit 1935 och McDaniel 1981 s 56.

[41] Asiatic Petroleum, 2d Circuit, 1935.

[42] Section 45 var föregångaren till section 482, se ovan avsnitt 4.2.

only their subsidiaries to the terms of the statute."[43] Rena holdingbolag omfattas därför av section 482.

Fallet Asiatic Petroleum avgjordes 1935, med stöd av section 45 i 1928 års Revenue Act. Denna section innehöll inte ordet organization. I stället ansåg 2d Circuit att Asiatic utgjorde en business. Domstolen kan dock ha blivit påverkad av de i avsnitt 4.2.2 redovisade förarbetena till 1934 års Revenue Act.

En annan fråga är om section 482 är tillämplig på en organization som inte driver trade or business. Begreppet organization är betydligt vidare än begreppet trade or business.[44] Det är dessutom med hänsyn till den vida definitionen av organization i anvisningarna svårt att konstruera en situation, där väl trade or business föreligger, men inte organization. Om syftet med att inbegripa trade or business var att inskränka tillämpningsområdet för organizations till sådana vilka bedriver trade or business, synes det överflödigt att över huvud taget ha med begreppet organization.

> Som lagtexten och anvisningarna är utformade, med uttrycket *or*, får man intrycket att det är fråga om tillräckliga rekvisit.[45] Det är då tillräckligt om subjektet inrymdes i begreppet organization. Eftersom konjunktionen *or* även i andra sammanhang finns mellan orden trade och business, exempelvis i sections 62 och 162, utan att ordet där tolkas som att trade och businesses utgör var för sig tillräckliga rekvisit, bör samma tolkning ges uttrycket *or* i section 482. Det innebär därför att *or* bara ska ses som ett ord vilket sammanbinder orden trade och business.

Lewis synes anse att det finns ett krav på näringsverksamhet för att omfattas av armslängdsregeln. Han uttalar att "The inclusion of exempt organizations, trusts, and estates under the definition in the regulations would seem to be clearly unauthorized except where the exempt organization, trust, or estate is carrying on business activity".[46] Han hävdar att det faktum att i förarbetena tonvikten lagts på rörelseaktiviteten antyder att de juridiska personer som är uppräknade i anvisningarna inte avsågs täckas av lagtexten om de inte drev rörelse. Lewis har fog för detta påstående. I definitionen av organizations används uttrycket "where *its* trade or business is conducted" (min kurs.).

[43] Asiatic Petroleum, 2d Circuit, 1935 s 613.

[44] Jfr Lewis 1972 s 28.

[45] Jag använder termen tillräckligt rekvisit i betydelsen alternativt rekvisit. Jfr Strömholm 1984 s 239.

[46] Lewis 1972 s 28.

Detta uttryckssätt, som starkt antyder ett krav på rörelseaktivitet också för trusts, estates och exempt organizations, har inte varit föremål för någon reaktion eller åtgärd i kongressen sedan 1934. Frånvaron av reaktion är ett stöd för Lewis uppfattning.[47] Den kan möjligen också tolkas så, att definitionen av subjekten inte vållat några praktiska problem. Det finns t ex inga rättsfall där rättsfrågan varit om section 482 är tillämpbar på en "organization"som inte driver rörelseverksamhet. Möjligen har det därför inte funnits något behov av reaktion från kongressens sida.

> Section 482 har utan att frågan om näringsverksamhet diskuterats tillämpats på transaktioner som en estate (dödsbo) genomfört. Av referatet att döma synes dock dödsboet drivit näringsverksamhet.[48] I Southern College of Optometry Inc.hänvisade Tax Court speciellt till anvisningarnas uttalande att ordet "organization" ska tillämpas oberoende av om den är "exempt" eller inte.[49] Domstolen diskuterade inte huruvida en exempt organization också är tvungen att driva någon form av rörelse. Inte heller synes den skattskyldige ha hävdat att armslängdsregeln inte var tillämplig på den grunden.[50]

Jag ska också något beröra frågan om fysiska personer som subjekt för armslängdsregeln. Driver en fysisk person näringsverksamhet, föreligger i anvisningarnas mening ett sole proprietorship. Section 482 kan därför tillämpas på transaktioner mellan en enskild näringsidkare och denne närstående subjekt.[51] Mindre klart är rättsläget när en fysisk person utför tjänster åt sitt eget bolag. För att kunna tillämpa section 482 har krävts att fysiska personer kunnat rubriceras antingen som organizations, eller som trade or business. Det är ingen lätt uppgift att häri intolka en fysisk person som är aktieägare och/eller anställd i det närstående bolaget. Lewis menar att om syftet var att fysiska personer, vilka inte driver näringsverksamhet skulle omfattas av section 482 hade man i stället för gällande definition av subjekten kunnat använda legaldefinitionen av *person* i section 7701(a)(1).[52] Såväl IRS som domstolarna har emellertid i dessa lägen använt section 482 för att komma åt skattemotiverade transaktioner. Det har därför i dessa fall varit

[47] Se något om tolkningsregler i avsnitt 2.6.

[48] Davis, 10th Circuit 1960 s 5601 ff.

[49] Southern College of Optometry, T.C. 1947 s 301.

[50] Ett av de inblandade bolagen drev ögonklinik och ett annat sysslade med undervisning.

[51] McCawley s A-4.

[52] Lewis s 28 f. Med "person" avses enligt lagtexten "an individual, a trust, estate, partnership, association, company or corporation."

nödvändigt att tolka begreppen organizations, trades or businesses extensivt. Jag ska utan ambition att ge en heltäckande bild ge några exempel på en dylik extensiv tolkning.[53]

> I fallet Ach drev Pauline Ach som enskild näringsidkare en vinstgivande klädrörelse. Hon sålde tillgångarna till sina två söners aktiebolag, i vilket ackumulerade förluster från en mjölkrörelse fanns. Hon drev klädverksamheten vidare som anställd i aktiebolaget. IRS omfördelade inkomst från aktiebolaget till Pauline personligen. Tax Court fastslog, och överrätten ändrade inte, att "Pauline did not cease to be a separate taxpayer or 'organization', 'trade' or 'business'.[54] Skälen till att Pauline ansågs utgöra ett separat subjekt var bl a att inga immateriella tillgångar överfördes till aktiebolaget, inget anställningskontrakt upprättades och inte heller någon förbindelse att inte konkurrera med aktiebolaget.[55]
>
> I ett annat mål drev Victor Borge en olönsam hönsrörelse i aktiebolagsform. Han ingick ett avtal med sitt aktiebolag vilket innebar att han åtog sig utföra tjänster inom underhållningsbranschen åt bolaget. IRS omfördelade inkomst från aktiebolaget till Borge personligen. 2d Circuit godtog inte argumentet att Borge inte utgjorde en organization, trade or business. Domstolen uttalade att Borge enbart fortsatte sin karriär i underhållningsbranschen och bara kanaliserade en del av denna inkomst via aktiebolaget.[56] Det allmänna hade troligtvis kunnat vinna både Ach och Borge utan att använda section 482, eftersom de innehöll klara skatteflyktsmotiv.[57] Men andra mål har inneburit att en anställd har ansetts utgöra en organization, trade or business. I Keller drev en läkare sin praktik i aktiebolagsform. Läkaren ansågs kunna utgöra en organization, trade or business.[58] Rättsområdet är dock oklart.

Sammanfattningsvis kan följande sägas om kravet på näringsverksamhet. Alla subjekt, oavsett om de är fysiska eller juridiska personer, som driver något slag av näringsverksamhet omfattas av armslängdsregeln. Näringsverksamhet är ett vitt begrepp. Det omfattar holdingbolag. Det är oklart om en organization som inte driver näringsverksamhet är omfattad av armslängdsregeln. Förmodligen krävs dock att någon form av näringsverksamhet bedrivs.

[53] Se för en mer fullständig redogörelse McCawley s A-4 till A-8.
[54] Ach, T.C. 1964 s 124.
[55] Ach, T.C. 1964 s 125.
[56] Borge, 2d Circuit 1968 s 323-324.
[57] Jfr Fuller 1976 s 479.
[58] Keller, 10th Circuit 1983 s 406.

4.3.3 Subjekten kan vara såväl inhemska som utländska

Section 482 kan tillämpas på alla transaktioner mellan närstående subjekt "whether or not organized in the United States". Regeln har därför ett i geografiskt hänseende mycket vitt tillämpningsområde. Den är således tillämplig på transaktioner mellan två amerikanska subjekt och mellan ett amerikanskt och ett utländskt subjekt.

Dessutom innebär lagtexten att också transaktioner mellan två utländska subjekt kan bli justerade med stöd av section 482. Det finns flera situationer där IRS har ett intresse av att omfördela inkomst mellan två utländska subjekt.

> Den första situationen är när inkomstöverföringen påverkar storleken av subpartF-inkomst för en amerikansk aktieägare. En ökning av subpartF-inkomst för en s k controlled foreign corporation kommer att leda till en ökning av den fiktiva, "deemed", utdelning som beskattas hos den amerikanska aktieägaren. Situation två föreligger när "earnings and profits" för ett utländskt dotterbolag påverkar den skatt det amerikanska moderbolaget har att erlägga. Så är fallet vid beräkning av s k "indirect foreign tax credit".[59] En tredje situation är när ett amerikanskt moderbolag ska beskattas för förtäckt utdelning på grund av felaktig prissättning mellan två utländska dotterbolag.[60]

En särskild fråga är om section 482 kan tillämpas på transaktioner mellan ett aktiebolag och dess filialer. När det gäller amerikanska bolag och dess inhemska filialer torde frågan som regel inte uppkomma eftersom aktiebolaget upptar filialens inkomster i sin skattepliktiga inkomst. Den intressanta frågan är när aktiebolaget och filialen befinner sig i olika länder. Det kan antingen gälla ett amerikanskt aktiebolag med utländsk filial eller ett utländskt aktiebolag med amerikansk filial. För dessa fall är det tveksamt om section 482 är tillämplig.

I USA är utländska företag skattskyldiga för inkomster hänförliga till bedrivandet av "a trade or business" i USA.[61] Eftersom section 482 är tillämplig på "trades, or businesses", bör section 482 kunna tillämpas på utländska subjekts filialer i USA. Begreppet trade or business i section 482 är som framgått av föregående avsnitt vidare i section 482 jämfört med motsvarande uttryck i andra lagrum i IRC.

[59] Se om Subpart F och skatteavräkningsreglerna i avsnitt 2.5.

[60] Se nedan avsnitt 4.5.6.2.

[61] Section 882(a)(1) och (2) och section 11(d). En liknande regel gäller för "nonresident aliens", section 871(b)(1) och (2) och sections 1 och 2(d).

Ett amerikanskt aktiebolag är skattskyldigt för all inkomst, oavsett om den intjänats i USA eller i utlandet.[62] Inkomster från dess utländska filialer är således skattepliktig inkomst för aktiebolaget. Även i detta fall är enligt Bittker section 482 tillämplig.[63]

Det verkar således som om section 482 kan tillämpas på filialfallen. Anledningen till att det inte finns några rättsfall där denna situation har varit uppe kan vara att frågeställningarna i filialfallen i stället kan vara om en viss inkomst är inhemsk eller utländsk. Denna frågeställning avgörs enligt de s k source rules i stället.[64]

Frågan om subjekten har inte diskuterats särskilt mycket i amerikansk doktrin. Det har inte heller varit någon stor fråga i praxis.

4.3.4 Sammanfattning och slutsatser

Bestämningen i amerikansk rätt av vilka subjekt som section 482 är tillämplig på är mycket vid. Det framgår inte av rättsbildningen, att någon särskild hänsyn tagits till de skattskyldigas intresse av förutsebarhet eller rättssäkerhet.[65] Möjligen kan sägas att med den breda definitionen av subjekten är regelns tillämpning förutsebar. Den tillämpas ju i princip på alla subjekt. Det kan också sägas att med denna utformning är regeln i detta hänseende lätt att tillämpa. Frågan om regeln ska tillämpas på ett visst subjekt behöver sällan uppkomma. Praxis visar också att det i stort sett bara är när armslängdsregeln tillämpats i fåmansbolagssituationer som frågan om subjekten väckts. Bestämningen av subjekten torde annars ha skett med det fiskala intresset i förgrunden. Förarbetena anger t ex klart att syftet var att träffa alla former av näringsverksamhet. Domstolens motivering i Asiatic Petroleum stödjer också denna tolkning.

Här följer en sammanfattning av amerikansk rätt. För varje fråga sker en jämförelse med svensk rätt och en diskussion de lege ferenda avseende svensk rätt.

A) Omfördelningar kan ske mellan alla fysiska och juridiska personer som driver näringsverksamhet, där näringsverksamhet ska ses i vid bemärkelse och inbegriper exempelvis verksamhet bedriven av holding-

[62] Samma sak gäller fysiska personer. Sections 1 och 11.

[63] Se Bittker & Eustice s 17-30 där de i en uppställning har angivit att utländska filialer till amerikanska aktiebolag faller under section 482.

[64] Se avsnitt 2.5.

[65] Se frågeställningarna i avsnitt 2.3.

bolag. I svensk rätt bestäms subjektet också med hänvisning till att näringsverksamhet bedrivs. Det ska vara fråga om näringsidkare, men omfattningen av begreppet är inskränkt. En näringsidkare som driver rörelse kan inte utsättas för en omfördelning i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Det är tveksamt om den svenska armslängdsregeln omfattar holdingbolag. Rättsläget i Sverige är ur fiskal synvinkel otillfredsställande. En utvidgning av det svenska begreppet näringsidkare till att omfatta alla subjekt som driver näringsverksamhet är önskvärd, för att det svenska skatteunderlaget ska skyddas. En koppling till begreppet näringsidkare i bokföringslagen är tänkbar.

B) Section 482 omfattar transaktioner mellan två amerikanska bolag, mellan ett amerikanskt och ett utländskt bolag, och också mellan två utländska bolag. Den svenska armslängdsregeln omfattar i princip enbart transaktioner mellan en svensk näringsidkare och en utländsk part (någon som inte är skattskyldig för den överförda inkomsten i Sverige).

På denna punkt torde i princip inga förändringar för svensk rätts vidkommande behövas. Efter borttagandet av den kommunala beskattningen av juridiska personer har med all sannolikhet behovet av att kunna omfördela inkomst mellan två svenska subjekt kraftigt reducerats. För fåmansbolagstransaktioner existerar redan särregler. Skulle behov uppstå på nya områden att reglera internprissättningen mellan svenska subjekt kan man förmodligen tillfredsställa dessa med särskild lagstiftning. I svensk rätt synes inte samma behov som i USA finnas av att kunna omfördela inkomst mellan två utländska subjekt. Varken subpart F-lagstiftning eller avräkning av indirekt erlag utländsk skatt finns i svensk rätt. Med overallprincipen som regel för avräkning av direkt erlagd utländsk skatt finns heller inget behov av att kunna omfördela inkomst mellan två utländska filialer till ett svenskt bolag.[66] Det finns dock några situationer där svenska skattemyndigheter skulle ha ett intresse av att omfördela inkomst mellan t ex två utländska bolag. En situation är när ett svenskt moderbolag har två utländska dotterbolag mellan vilka transaktioner till felaktiga priser förekommer. Man kan här tänka sig att en omfördelning mellan de två dotterbolagen som följdeffekt kan få att moderbolaget blir beskattat för förtäckt utdelning från ena dotterbolaget. Svenska skattemyndigheter kan ock-

[66] Hade däremot per country eller per item principen gällt, hade vissa skattskyldiga genom en felaktig prissättning kunnat tillse, att det inte uppstår icke avräkningsbar utländsk skatt.

så ha ett intresse att omfördela inkomst till ett utländskt bolag som uppfyller kriterierna enligt den sk Luxemburg-paragrafen i 3 § 3 st SIL. Jag ställer mig dock tveksam till om behovet av att kunna omfördela inkomster i dessa situationer är så stort att det motiverar en ändring av 43 § 1 mom KL. Jag antar att de eventuella fiskala vinster som kan uppstå inte uppväger olägenheterna för såväl det allmänna som för de skattskyldiga.

C) Section 482 omfattar troligen också transaktioner mellan ett bolag och dess utländska filial. Det gäller oavsett om det är fråga om utländskt bolags filial i USA eller amerikanskt bolags filial i utlandet. 43 § 1 mom KL är inte tillämplig i motsvarande svenska fall.

Finns det ett behov av att utsträcka 43 § 1 mom KL till att omfatta också filialfallen? Ett skäl som talar för en utvidgning är, att samma resultat i princip är tänkt att kunna åstadkommas med stöd av allmänna skatterättsliga principer.[67] Om nu detta är fallet, är det enligt min mening önskvärt att direkt föra in i filialfallen i 43 § KL. Härigenom underlättas utvecklandet av enhetliga normer för fastställande av korrekta armslängdspriser. Det marknadsmässiga priset på t ex en vara, och sättet att fastställa detta pris, borde vara detsamma oavsett om fråga är om överföring till en utländsk filial eller till ett utländskt dotterbolag. En sådan utveckling kan vara till fördel för såväl det allmänna som de skattskyldiga. Företag kan exempelvis använda samma prissättningsmall oavsett om fråga är om filial eller dotterbolag.

Ytterligare ett skäl kan anföras för att införa filialer under tillämpningsområdet. Med hänsyn till att syftet med armslängdsregeln är att skydda skatteunderlaget är det önskvärt med en definition av subjekten som täcker de subjekt vars transaktioner kan leda till att skatteunderlaget på ett inkorrekt sätt blir lägre. Filialtransaktioner kan få den effekten, varför filialer bör omfattas av armslängdsregeln.

Med hänsyn till att syftet med armslängdsregeln är att skydda skatteunderlaget utgör den nuvarande bestämningen av subjekten i svensk rätt en god utgångspunkt. Den utländska parten är helt enkelt någon som inte är skattskyldig för den överförda inkomsten i Sverige. Man bör dock utvidga definitionen i de hänseenden jag ovan angivit.

[67] Se avsnitt 3.2.

4.4 Ekonomisk intressegemenskap

4.4.1 Bestämning i lagtext och anvisningar

Det är underförstått i en armslängdsregel att de parter mellan vilka omfördelning av inkomst kan ske måste vara på något sätt närstående. Syftet med att kräva intressegemenskap är att begränsa tillämpningen av section 482 till transaktioner där förhållandet mellan parterna är sådant att de inte har så stort intresse av att handla på armslängd.[68] Avvikelser från armslängdspris kan också bero på andra orsaker än ekonomisk intressegemenskap. Den ena parten kan t ex vilja ge den andra parten en gåva.[69] Det kan också vara fråga om en överföring av förmögenhet mellan två generationer i syfte att lindra arvsskatt.[70]

I section 482 uttrycks närståendeförhållandet med att parterna ska vara *owned or controlled directly or indirectly by the same interests*.[71] Lagtexten använder två begrepp för att definiera den nödvändiga intressegemenskapen. För det första måste de inblandade parterna vara "owned or controlled". Alla företag är dock på något sätt, direkt eller indirekt, ägda eller kontrollerade av ett annat subjekt. Därför kräver lagtexten också att de inblandade parterna är kontrollerade av "the same interests".

Anvisningarna definierar kontroll som "... any kind of control, direct or indirect, whether legally enforceable, and however exercisable or exercised. It is the reality of the control which is decisive, not is form or the mode of its exercise. A presumption of control arises if income or deductions have been arbitrarily shifted".[72] Denna definition har i sak varit oförändrad sedan 1934.[73]

Anvisningarna skiljer alltså på frågan om control och frågan om same interests. Med control avses, kortfattat uttryckt, att en fysisk eller juri-

[68] Nauheim s 111.

[69] Lewis s 34.

[70] I två sistnämnda exemplen går det troligtvis inte att tillämpa section 482, bl a eftersom de två parterna inte är kontrollerade av the same interests, se nedan avsnitt 4.4.3. Utgör inkomstöverföringen i realiteten en gåva, påstår Lewis att gåvan inte kan omfördelas med stöd av section 482, utan istället bör bedömas enligt gåvoskatterättsliga principer. Lewis s 35-36.

[71] 1921 års Revenue Act införde orden "owned or controlled directly or indirectly by the same interests" i lagtexten. P.L. 67-98.

[72] T.R. 1.482-1(a)(3). Armslängdsregeln var fram till 1928 samordnad med reglerna om consolidated returns. Intressegemenskapsrekvisitet fyllde då en delvis annan funktion än för armslängdsregeln. Se Regulations 62, artiklarna 631, 632, 633 och 637.

[73] I Regulations 111 ändrades "nor the mode" till nuvarande "or the mode".

disk person kontrollerar ett annat subjekt. Jag behandlar frågan om control i nästa avsnitt. Båda parterna måste dessutom vara kontrollerade av samma fysiska eller juridiska personer, eller med lagtextens ord, de skall vara kontrollerade av "the same interests". Denna fråga behandlas i avsnitt 4.4.3. Vidare innehåller anvisningarna en presumtionsregel. Om inkomst på ett godtyckligt sätt blivit överflyttad, presumeras att intressegemenskap föreligger. Denna presumtionsregel är behandlad i avsnitt 4.4.4.

4.4.2 Den verkliga intressegemenskapen är avgörande

Anvisningarna ger inga fasta regler för när en person ska anses kontrollera en annan skattskyldig. Anvisningarna uttalar att det är "the reality of control that is decisive, not its form or mode of its exercise.[74] Det avgörande är således inte i vilken form kontrollen föreligger. Huruvida ett subjekt kontrollerar ett annat får därför avgöras med hänsyn till omständigheterna i varje fall.[75] Det finns flera anledningar till att ett subjekt kan sägas kontrollera ett annat. Det kan vara fråga om ägarskap, lån, familjerelationer m m.

> Anvisningarna innehåller dock uttryck som försvårar bedömningen. De anger att control är varje form av control, "however exercisable or exercised". Uttryckssättet kan tolkas som att det inte spelar någon roll om kontrollen verkligen utövats i det enskilda fallet.

Det torde vara lättare att fastställa att control föreligger när den har utövats, än när den inte har utövats men ändå existerar. Ett sätt att få reda på om control föreligger kan vara att undersöka vilken part som får den ekonomiska fördelen av transaktionen. Enligt Bittker torde det dock vara utan betydelse om det subjekt som utövar kontroll erhåller en direkt ekonomisk fördel av att behärska den andra parten. Det räcker med att kontroll utövats på ett sådant sätt att den beskattningsbara inkomsten blivit snedvriden.[76] Bittker verkar dock utgå från att kontroll måste ha utövats.

Av lagtext och anvisningar framgår klart att control inte förutsätter direkt ägarskap. Användningen av ordet *or* i lagtexten, "owned or controlled", och betoningen i anvisningarna på "the reality of control", ger ingen anledning anta att faktiskt ägande skulle vara nödvän-

[74] T.R. 1.482-1(a)(3).
[75] Jfr Nauheim s 109.
[76] Bittker & Eustice s 15-21.

digt.[77] Några äldre rättsfall antydde att enbart faktiskt ägarskap medför att control föreligger,[78] men senare rättsfall har visat att faktiskt ägande inte är nödvändigt.[79] Definitionen av control i anvisningarna är ett vidare begrepp än direkt eller indirekt ägande.[80] Lewis föreslår därför att ägande som rekvisit tas bort.[81]

Det mest svårbedömda området för indirekt ägande torde vara inom en familj. Men även multinationella företag kan utöva indirekt ägande eller kontroll. Ett moderbolag äger och kontrollerar t ex sina dotterdotterbolag via sina dotterbolag. Indirekt kontroll kan också utövas i andra fall. Ett subjekt kan genom att kontrollera bolagsstyrelsen,[82] genom krediter, aktieägaravtal och liknande behärska ett annat subjekt. Det är dock svårt att dra en gräns mot i affärssammanhang vanliga beroendeförhållanden. Ett bolag kan t ex vara den enda leverantören av en inte substituerbar vara, eller ett bolag kan vara en helt beroende legotillverkare (underleverantör). I dessa fall kan ett bolag ha en sådan förhandlingsstyrka att ett beroendeförhållande föreligger trots att man svårligen kan hävda att företagen är närstående på ett sätt som är avsett i section 482. Det är därför svårt, för att inte säga omöjligt att uppsätta objektiva normer för när indirekt kontroll ska anses föreligga.[83] Man får avgöra frågan utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.[84]

Det är dock inom ramen för familjeföretag som frågan om indirekt kontroll normalt uppstår. I section 318 finns för vissa ändamål särskilda regler för indirekt ägande, s k *constructive ownership*, av aktier.[85] Således anses t ex en fysisk person indirekt äga aktier innehavda av föräldrar, make/maka, barn och barnbarn. Nauheim föreslår att när helst kontroll föreligger enligt section 318 föreligger också kontroll enligt section 482.[86] Alla regler i IRC avseende constructive ownership kan dock inte tillämpas på section 482.[87]

[77] A a s 15-20.
[78] Se t ex Nelson Paper, T.C. 1944 och Denning, 10th Circuit 1950.
[79] Se t ex Ach, 6th Circuit 1966, Hall, 5th Circuit 1961 och Town, 4th Circuit 1967.
[80] Lewis s 33, jfr Fuller 1976 s 482.
[81] Lewis s 38.
[82] Nauheim s 108.
[83] A a s 109.
[84] A st, och Bittker & Eustice s 15-21.
[85] Denna typ av regler kallas för *attribution rules*, eftersom någonting tillskrives en annan fysisk eller juridisk person.
[86] Nauheim s 109, Dorba Homes, P-H Memo T.C. § 67,150.
[87] Bittker & Eustice s 15-25.

Det är klart att indirekt ägande och kontroll enligt såväl section 482 som section 318 kan föreligga oavsett om det är möjligt att juridiskt genomdriva ägandet eller kontrollen.[88] Föreligger däremot stridigheter inom familjen är det svårare hävda att indirekt ägande eller kontroll föreligger. I Haft Trust fastslog 1st Circuit att motsättningar inom en familj bryter det indirekta ägandet enligt section 318.[89] När en domstol tar hänsyn till familjebråk vid tillämpning av en lagregel där det indirekta ägandet är väl reglerat bör man ta hänsyn till familjebråk vid en motsvarande bedömning enligt section 482.[90] Denna slutsats stöds också av anvisningarnas uttalande att det är "the reality of control which is decisive".

Det kan förflyta en avsevärd tid mellan ingåendet av ett kontrakt och att IRS ifrågasätter kontraktets villkor. Frågan är om kontroll måste föreligga såväl vid kontraktets ingående som vid tidpunkten för den skattemässiga bedömningen av kontraktet. Fuller anser att kontroll ska föreligga vid båda tidpunkterna.[91]

Om kontroll inte förelåg vid kontraktets ingående kan man dessutom hävda att villkoren vid den tidpunkten var på armslängd. Därför kan dessa villkor tjäna till vägledning vid bedömningen av om villkoren fortfarande, efter det att närståendeförhållandet uppstått, är på armslängd.[92] Jag menar dock att frågan är av mindre betydelse. Section 482 syftar till att en skattskyldigs inkomster ska bli korrekt redovisade. Ur den synvinkeln måste det väsentliga vara om det vid tidpunkten för den skattemässiga bedömningen föreligger intressegemenskap och dessutom villkoren vid samma tidpunkt avviker från armslängdsvillkor. Förelåg inte intressegemenskap vid kontraktets ingående kan villkoren vid avtalets ingående möjligen tjäna till vägledning avseende själva prissättningsfrågan.

Anvisningarna uttalar att "the interests controlling a group of controlled taxpayers are assumed to have complete power to cause each controlled taxpayer so to conduct its affairs that its transactions and accounting records truly reflect the taxable income from the property and business of each of the controlled taxpayers".[93] En möjlig tolkning av uttrycket "complete power" skulle kunna vara, att intressegemenskap kräver att den kontrollerande parten

[88] Se anvisningarnas uttryck "whether legally enforceable", T.R. 1.482-1(a)(3).

[89] Robin Haft Trust, 1st Circuit 1975.

[90] Jfr Fuller 1976 s 483 note 44.

[91] A a s 485. Jfr Cayuga Service, T.C. 1975 s 24 not 2, i vilken kan utläsas att Tax Court möjligen, om frågan blir föremål för prövning kan tänkas inta den ståndpunkten. Se också French, T.C. 1973 s 852-854..

[92] Jfr Fuller s 485.

[93] T.R. 1.482-1(b)(1).

ska ha fullständig kontroll över den kontrollerade parten.[94] En sådan tolkning strider dock exempelvis mot anvisningarnas uttalande om att kontroll kan föreligga "whether legally enforceable".[95]

4.4.3 De två parterna ska vara kontrollerade av "the same interests". "Action in concert"

Båda subjekten måste vara kontrollerade. När man väl fastställt vem som i realiteten kontrollerar varje part måste man gå vidare och se om den person eller de personer som kontrollerar varje part utgör "the same interests" (samma intressen). Följande exempel kan åskådliggöra distinktionen mellan kontroll och samma intressen.

Bolag A ägs med en tredjedel var av en far och hans två söner. Bolag B, med vilket bolag A har affärsförbindelser, äger fadern ensam. Det är klart att fadern och sönerna gemensamt kontrollerar bolag A och att fadern kontrollerar bolag B. Men utgör fadern och sönerna samma intressen?[96] Anser man att fadern kontrollerar bolag A, så bör bolagen A och B vara kontrollerade av "the same interests". Om man anser att fadern inte ensam kontrollerar bolag A, blir frågan istället om fadern och sönerna utgör samma intressen.

I exemplet är familjerelationerna en faktor som talar för att de utgör samma intressen. I ett sedvanligt moder-dotterbolagsförhållande är det tämligen självklart att båda bolagen är kontrollerade av samma intressen. Samma förhållande råder beträffande relationen mellan systerbolag, eller mellan ett bolag och dess systerdotterbolag etc. Här är det klart att bolagen är behärskade av samma intressen.

En svårare situation uppkommer när transaktioner äger rum mellan två bolag och ägarsituationen inte är lika i båda bolagen. Det kan t ex finnas minoritetsintressen i ett av de två berörda företagen. När är det utomstående intresset i ett av bolagen så stort att de båda bolagen inte är kontrollerade av samma intressen? I fallet Roberts ägde Roberts och hans fru hälften var av ett aktiebolag.[97] Vidare ägde Roberts en tredjedel av ett handelsbolag och hälften av ett annat handelsbolag.

[94] Lewis synes med hänvisning till First Security Bank of Utah, S.Ct. 1972, anse att denna regel gäller. Samtidigt är han kritisk till en sådan regel, se Lewis s 36-38. Se om First Security Bank of Utah nedan i avsnitt 4.5.

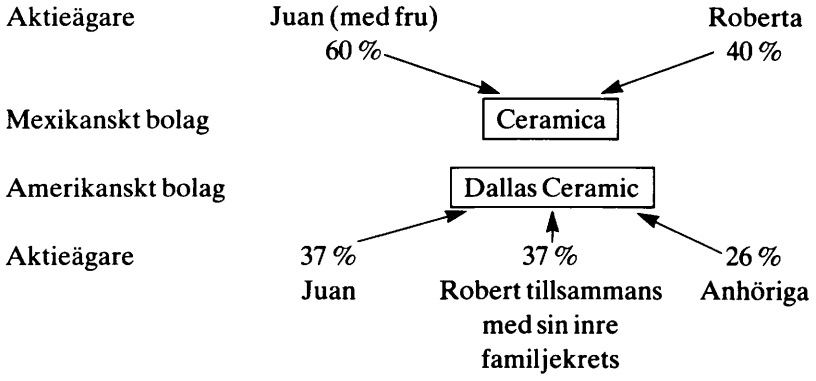
[95] T.R. 1.482-1(a)(3).

[96] I Fegan, 10th Circuit 1981, blev section 482 tillämpad på vissa transaktioner när ägarförhållandena motsvarade de i exemplet.

[97] Roberts, T.C. 1949.

Förutom själva bolagsavtalet fanns inga andra knytningar mellan Roberts och de övriga handelsbolagsdelägarna. Tax Court fann att aktiebolaget och handelsbolagen inte var ägda eller kontrollerade av samma intressen.[98]

Tvillingmålen Brittingham och Dallas Ceramic gällde samma bolag men avsåg olika beskattningsår.[99] Transaktioner hade ägt rum mellan Ceramica och Dallas Ceramic. Bolagsstrukturen såg ut så här:



Juan och Robert var Robertas söner. Robertas aktier i Ceramica kontrollerades av Juan genom fullmakt, och Juan var VD i Ceramica. Juan kontrollerade därför Ceramica. I Dallas Ceramic satt Juan i bolagsstyrelsen.

5th Circuit ansåg att familjen Juan, Robert och Roberta inte utgjorde samma intressen. Domstolen underströk att var och en av bröderna hade sin egen familj, ekonomiskt oberoende av den andre och att "Any overpayment made by Dallas Ceramic to Ceramica would have been completely contrary to Robert and his family's financial interest since they had no interest in Ceramica and would have received no benefits from such overpayments".[1] Föreligger ingen ekonomisk fördel av en inkomstöverföring synes domstolen anse att samma intressen inte föreligger.

> I mål som Dallas kan det naturligtvis också existera icke-ekonomiska intressen, såsom t ex en önskan att hjälpa mindre bemedlade familjemedlemmar. Sker inkomstöverföringen av sådana skäl torde den vara att likna vid en gåva.

[98] Roberts, T.C. 1949 s 55.

[99] Brittingham, 5th Circuit 1979, och Dallas Ceramic, 5th Circuit 1979.

[1] Brittingham, 5th Circuit 1979 s 5364.

I Dallas Ceramic förelåg huvudsakligen horisontella familjebindningar, dvs det var fråga om två bröder. I Cadillac Textiles behärskade två bröder ett aktiebolag via ett holdingbolag, och deras respektive barn och barnbarn innehade genom stiftelser (trusts) vinstintresset i ett handelsbolag.[2] Tax Court fann att tack vare relationerna mellan parterna var de aktiebolaget och handelsbolaget ägda eller kontrollerade direkt eller indirekt av samma intressen. I Cadillac Textiles förelåg vertikal familjebindning. En jämförelse av föregående mål (Brittingham) och Cadillac Textiles torde innebära att det är troligare att föräldrar och barn har samma ekonomiska intressen än två bröder med egna familjer.

När två eller flera oberoende företag tillsammans kontrollerar ett annat bolag är frågan om dessa oberoende företag kan utgöra samma intressen. I ett mål från 1972 infördes begreppet *action in concert* för att svara på den frågan.[3]

Två konkurrerande bolag, Forman och McCurdy, ägde hälften var av Midtown Holdings Corp. Forman och McCurdy gav räntefria lån till Midtown. Den väsentliga frågan var huruvida Midtown var kontrollerat av samma intressen. 2d Circuit fann att:

> (t)he conclusion is inescapable that they acted in concert in making loans without interest to a corporation, all of whose stock they owned and all of whose directors and officers were their alter egos. They were not competitors in their dealings with one another or with Midtown as to Midtown. There (sic!) interests in Midtown were identical.[4]

Det väsentliga var att de skattskyldiga hade, som domstolen uttryckte det, "acted in concert". De delade ett gemensamt mål och agerade därefter. Nauheim uttalar, att de "shared a common objective with respect to the subsidiary and acted together in accordance with the contractual arrangements and for their mutual benefit".[5] Om enbart den ena parten givit Midtown ett räntefritt lån hade med all sannolikhet domstolen inte ansett att the same interests förelegat, förutsatt att inte den andra parten gjort motsvarande uppoffring.[6]

> Forman ändrade tidigare praxis, som den framstod i rättsfallet Lake Erie. Omständigheterna var huvudsakligen desamma som i For-

[2] Cadillac Textiles, P-H Memo TC § 1975,046 (1975).
[3] Forman, 2d Circuit 1972.
[4] Forman, 2d Circuit 1972 s 410.
[5] Nauheim s 110.
[6] Jfr a a s 111.

man.[7] Två oberoende järnvägsbolag bildade Lake Erie, av vilket bolag man ägde hälften var. Tax Court ansåg inte att Lake Erie och de två bolagen var kontrollerade av the same interests. Domstolen uttalade: "The New York Central and the Pennsylvania are competing railroad companies. Each of them is controlled by its own shareholders. The respondent makes no contention that the stockholders of the New York Central, or any considerable number of them, are also stockholders of Pennsylvania. The stockholders of the New York Central are not the 'same interests' as the stockholders of Pennsylvania. And neither the New York Central nor the Pennsylvania has control of the petitioner. Together they do have. But that amounts to saying nothing more than that the stockholders of a corporation control it".[8] IRS har senare kritiserat utgången i Lake Erie. Man ansåg att om regeln i Lake Erie skulle gälla för internationella transaktioner vore det alltför lätt för två oberoende amerikanska bolag att bilda ett gemensamt utländskt bolag för att genom transaktioner med detta dotterbolag undgå amerikansk beskattning.[9]7

4.4.4 Intressegemenskap presumeras föreligga, om IRS visar att inkomst godtyckligt överförts

I normala fall har IRS bevisbördan för att intressegemenskap föreligger. Anvisningarna anger dock, att kontroll presumeras föreligga om intäkter eller kostnader har blivit *arbitrarily shifted*.[10] Av ordalydelsen framgår att det inte räcker med att IRS visar att en inkomstöverföring skett.[11] Inkomstöverföringen måsta ha skett *arbitrarily* (godtyckligt).

I Dallas Ceramic blev frågan belyst av 5th Circuit. Frågan har ett samband med de allmänna bevisreglerna. I normala fall ska den skattskyldige visa att den omfördelning som IRS vidtagit är felaktig, se nedan avsnitt 5.6.1. Domstolen ansåg att om det allmänna försöker visa att intressegemenskap föreligger genom att hänvisa till att inkomstöverföringen varit godtycklig, så övergår i stället bevisbördan för själva inkomstöverföringen till IRS.[12]

Av ett tidigare mål kan man utläsa, att inkomstöverföringen är godtycklig om prissättningen saknar all verklighetsanknytning.[13]

[7] Lake Erie, T.C. 1945. Lake Erie var ett mycket kritiserat avgörande, se Nauheim s 112 not 17.
[8] Lake Erie, T.C. 1945 s 564-565.
[9] Rev.Rul. 65-142 s 224.
[10] T.R. 1.482-1(a)(3).
[11] Jfr Fuller 1976 s 486.
[12] Dallas Ceramic, 5th Circuit 1979 s 5373.
[13] Hall, 5th Circuit 1961 s 5163.

Jesse Hall ägde en enskild firma som tillverkade utrustning för gjutning av oljekällor. I Venezuela bildades Weatherford Spring Company för att agera som Halls exklusiva representant för den utländska marknaden. Spring förvärvade gjututrustningen för tillverkningskostnad plus tio procent. Hall hävdade att Spring inte var ägt av honom utan av hans son och en anställd. Efter att ha citerat anvisningarna uttalade domstolen: "In this case most of the income which would have been realized by Hall as sole proprietor of the Weatherford Company was shifted to Spring Company. As evidence of 'arbitrariness', the Government points to the fact that Hall had theretofore paid a 20 % commission to an unrelated third party for both selling and servicing. The 'cost plus 10 %' agreement with Spring Company granted to that company a commission for sales and services in excess of 90 %." [14]

4.4.5 Sammanfattning och slutsatser

Intressegemenskapsrekvisitet sönderfaller i amerikansk rätt i två delar. För det första ska subjekten vara kontrollerade av en annan part. Denna kontroll kan ske genom direkt eller indirekt ägande eller på annat sätt. Det viktiga är *att* kontroll föreligger, inte på vilket sätt. Inga formella kriterier anläggs vid bedömningen. Någon form av ekonomiskt intresse i den andra parten torde dock krävas. För det andra ska båda subjekten vara kontrollerade av samma intressen. I normalfallen, såsom när moder/dotterbolagsförhållande eller systerbolagsförhållande råder är det ingen tvekan om att båda bolagen är kontrollerade av samma intressen. Om däremot bolag A och B gemensamt kontrollerar bolag C kan A och B utgöra samma intressen i förhållande till C, även om det är uppenbart att A och B i övrigt inte är närstående. Kravet är att bolagen A och B agerar för ett gemensamt bästa i sina relationer till C, s k "action in concert". Om inkomster på ett godtyckligt sätt överförts från ett subjekt till ett annat presumeras intressegemenskap föreligga.

Det svenska intressegemenskapsrekvisitet överensstämmer huvudsakligen med det amerikanska. Den amerikanska uppdelningen på två delar, control och same interests, torde inrymmas i ordalydelsen ekonomisk intressegemenskap i 43 § 1 mom KL. Det är självklart att det inte räcker med att de två avtalskontrahenterna var för sig är kontrollerade av en annan juridisk eller fysisk person för att armslängdsregeln ska vara tillämplig. Alla bolag är nämligen kontrollerade av andra sub-

[14] Hall, 5th Circuit 1961 s 5163.

jekt. Finessen är att armslängdsregeln kräver att samma juridiska eller fysiska personer kontrollerar de båda avtalsparterna. I amerikansk rätt uttrycks detta med uttrycket "the same interests", i svensk rätt med ordet intressegemenskap.

I svensk rätt finns ingen motsvarighet till begreppet "action in concert" utvecklad. Enligt min mening ligger dock en sådan tolkning inom ramen för gällande svensk rätt. Det väsentliga bör vara om intressegemenskap föreligger beträffande de transaktioner som är ifrågasätta. Ur synvinkeln att armslängdsregeln syftar till att skydda skatteunderlaget är denna tolkning naturlig.

Intressegemenskapen torde i såväl den svenska som den amerikanska regeln bygga på att det ska vara någon form av ekonomiskt intresse. Också i ett annat hänseende är reglerna lika. Det är den reella intressegemenskapen som är avgörande. Inga formella kriterier på ägande eller kontroll anläggs.

En särskild fråga är presumtionsregeln i den amerikanska regeln. Har inkomst godtyckligt överflyttats presumeras intressegemenskap föreligga. En motsvarande regel, om än inte lika uttrycklig, kan sägas gälla också för 43 § 1 mom KL. Vid bedömning av om det är sannolikt att ekonomisk intressegemenskap föreligger kan oriktig prissättning utgöra en indikation för att så är fallet. I amerikansk rätt krävs att avvikelsen från armslängdsvillkor ska vara avsevärd eller godtycklig för att avvikelsen ska tilläggas presumtionsverkan. Något sådant krav torde inte gälla i svensk rätt. Är svensk rätt godtagbar på denna punkt eller är amerikansk rätt att föredra?

Det finns flera aspekter som man bör beakta när man svarar på den frågan. En avvikelse från armslängdsvillkor kan egentligen per definition endast äga rum om parterna befinner sig i intressegemenskap, eftersom armslängdsvillkor är villkor mellan parter som *inte* står i intressegemenskap. Om avvikelse från armslängdsvillkor skett, innebär detta därför att intressegemenskap föreligger.[15]

Den yttersta konsekvensen av detta resonemang blir därför, att man helt kan borttaga intressegemenskapsrekvisitet. Har väl en avvikelse från armslängdsvillkor kunnat konstateras, behöver man inte gå vidare och visa att intressegemenskap föreligger. Jag är dock betänksam mot ett borttagande av ekonomisk intressegemenskap som självständigt rekvisit. Problemet ligger fr a i att armslängdsvillkor inte är ett exakt begrepp. Ett pris kan ligga inom ett visst intervall utan att därmed

[15] Jfr Mattsson 1978 s 407-408.

avvika från armslängdsvillkor. I särskilda situationer, exempelvis vid marknadsintroduktion av en ny vara kan prissättningen kraftigt avvika från det vanligen förekommande priset och ändå vara på armslängd eftersom man skulle erbjuda också oberoende företag att köpa för samma pris. Anta att fiscus visat att en avvikelse föreligger från det vanligen förekommande priset. Den svenske näringsidkaren är dock i realiteten inte närstående till den utländska parten. Anta vidare att den skattskyldige inte kan bevisa motsatsen avseende själva prissättningen, just därför att han faktiskt sålt billigare till denna utländska part än vad han gjort till andra utländska parter. Detta lägre pris kan vara en följd av t ex ett misstag, förhoppningar om senare större kontrakt etc. Prissättningen avviker således från det vanligen förekommande priset men är på armslängd eftersom de båda företagen inte har några som helst inbördes ekonomiska bindningar. Enligt förarbetena till 43 § 1 mom KL ska den skattskyldige för dessa fall visa att det faktiskt existerade affärsmässiga skäl för prissättningen.[16] Men det är här som svagheten med denna presumtion blir synlig. Det är kanske inte möjligt för den skattskyldige att motbevisa presumtionen om exempelvis avvikelsen från det vanligen förekommande priset är ett resultat av ett dåligt avtal, marknadsintroduktion av en vara m fl orsaker.

Den amerikanska presumtionsregeln är bättre i nyssnämnda hänseende. Genom att begränsa intressegemenskapspresumtionen till fall där inkomstöverföringen varit godtycklig eller avsevärd minskas risken för att de skattsskyldiga utan egen förskyllan utsätts för armslängdsregeln. Man bör därför överväga att införa en regel av detta slag i svensk rätt. Ett minsta krav är att nuvarande regel i svensk rätt blir preciserad.

Ett minimikrav är också att en så betydelsefull regel ges i lagtext och inte som nu skett genom motivuttalanden. Dessutom är det med hänvisning till vad jag ovan nämnt om det osäkra i fastställande av armslängdsvillkor önskvärt att klarare regler i lagtexten ges om hur den skattskyldige ska kunna bryta presumtionen. Man kan tänka sig att den skattskyldige har två möjliga alternativ för att undvika en omfördelning. För det första kan den skattskyldige visa att villkoren trots allt var på armslängd. Då faller automatiskt frågan om intresssegemenskap. För det andra kan den skattskyldige visa att ekonomisk intressegemenskap inte föreligger. I detta fall faller frågan om huruvida prissättningen var på armslängd eller inte. Genom att intressegemenskap inte föreligger är bestämmelsen inte tillämplig. I detta sammanhang kan 43

[16] Prop 1982/83:73 s 11.

§ 1 anvp KL möjligen utgöra en referens för den skattskyldige. Kan den skattskyldige visa att ingen av faktorerna i anvisningspunkten föreligger skulle inte heller intressegemenskap anses föreligga.

Ett problem är att den skattskyldige kan behöva inhämta information från sin utländska avtalskontrahent. Det kan vara lika svårt för den skattskyldige som för skattemyndigheterna att erhålla information från en utländsk part som en följd av t ex sekretesslagstiftning. Det kan sannolikt inte tas för givet att den utländska parten frivilligt översänder information.[17] Vidare förutsätter det att det finns vissa faktorer den skattskyldige kan visa på icke-existensen av, men samtidigt torde uppräkningen i 43 § 1 anvp KL inte vara uttömmande. Den tjänar som, i och för sig omfattande, exemplifiering. Så även om den skattskyldige trots allt lyckas visa på icke-existensen av de uppräknade faktorerna, kanske han ändå inte lyckats häva presumtionen om intressegemenskap.

4.5 IRS omfördelningsrätt – en ram

4.5.1 Evasion of taxes or clearly to reflect income

Section 482 uttalar att en omfördelning kan äga rum om IRS bedömer att det behövs "in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income..." Evasion of taxes och clearly to reflect income är var för sig tillräckliga rekvisit. Denna tolkning följer av att uttrycket *or* används.[18] Termerna tax evasion och tax avoidance har ansetts vara liktydiga eller *interchangeable* vid tillämpning av armslängdsregeln.[19] Även anvisningarna använder termen tax avoidance i samma mening som tax evasion.[20]

I andra sammanhang avses med tax avoidance i och för sig lagenliga sätt att minska skattepliktiga inkomst. Tax evasion är i princip olagliga sätt.[21] I viss stopplagstiftning utgör tax avoidance ett subjektivt rekvisit.[22]

Rekvisitet clearly to reflect income omfattar till ordalydelsen alla transaktioner som leder till att den beskattningsbara inkomsten inte blir korrekta redovisad. Det kan därför ifrågasättas om evasion of taxes som självständigt rekvisit behöver finnas kvar. McCawley tycks anse att

[17] Jfr SkU 1982/83:18 s, 8, reservanterna.

[18] Jfr McCawley s A-11 och Bittker s 79-2.

[19] Foster, T.C. 1983 s 158. Jfr Bittker s 4-29 not 13.

[20] Se exv T.R. 1.482-1(d)(5).

[21] Se Bittker s 4-29 till 4-35 för en redogörelse av dessa begrepp. Se också Bischel s 333.

[22] Se t ex section 532.

ett behov finns. Hans motivering kan uppfattas innebära, att rekvisitet "clearly to reflect income" hänför sig till armslängdsnormen (som ett uttryck för prissättningen mellan två oberoende företag) och att rekvisitet evasion of taxes ger uttryck för de allmänna principer mot skatteflykt som utvecklats.[23] Eftersom vissa transaktioner inte kan existera mellan oberoende företag kan dessa enligt McCawley inte bedömas enligt armslängdsstandarden. Ett exempel på denna typ av transaktioner utgör överföring från aktieägare till dess aktiebolag av apportegendom.[24] Dessa transaktioner kan enligt McCawley ändå angripas med stöd av rekvisitet evasion of taxes.[25] Enligt hans uppfattning är det endast i denna typ av mål som rekvisitet evasion of taxes är relevant.[26]

Förekomsten av rekvisitet evasion of taxes antyder att inkomstöverföringen ska ha skett uppsåtligen. Så är ej fallet. Rekvisitet clearly to reflect income rymmer inget uppsåtsrekvisit. Anvisningarna uttalar också klart att IRS har rätt att omfördela inkomst i de fall där "in which either by *inadvertence* (min kurs.) or design the taxable income" helt eller delvis blivit annorlunda än om den skattskyldige handlat på armslängd.[27] Anvisningarna anger dessutom att IRS "is not restricted to the case of improper accounting, to the case of fraudulent, colorable, or sham transaction, or to the case of a device designed to reduce or avoid tax by shifting or distorting income,..."[28]

> Det står således klart att regeln kan tillämpas oberoende av den skattskyldiges uppsåt. När IRS grundar en omfördelning på rekvisitet evasion of taxes, bör dock den skattskyldige gentemot en omfördelning kunna hävda, att transaktionerna inte var motiverade av skatteskäl.[29]

Denna regel är också i linje med vad som i allmänhet gäller. De allra flesta skatteregler tillämpas efter objektiva grunder. En skattskyldig kan ordna sina affärer på ett sådant sätt att dessa kommer innanför eller utanför tillämpningsområdet för en viss skatteregel. Huruvida den skattskyldige åsyftat ett visst resultat med sitt handlande är emellertid som regel utan betydelse för skattereglernas tillämpning. På samma

[23] McCawley s A-11.
[24] Se section 351 och McCawley s A-11. Denna typ av transaktioner faller utanför denna avhandling, se avsnitt 1.4.
[25] McCawley s A-11.
[26] A st.
[27] T.R. 1.482-1(c).
[28] T.R. 1.482-1(c).
[29] Jfr McCawley s A-12.

sätt bör det förhålla sig med armslängdsregeln. En regel vars uppgift är att skydda skatteunderlaget bör vara tillämpbar oberoende av vilka avsikter den skattskyldige haft med sitt handlande.

Sammanfattningsvis gäller följande. Armslängdsregelns uppgift är att skydda skatteunderlaget. Det väsentliga från denna utgångspunkt är *att* inkomst inte blivit redovisad, och inte varför. Det är därför naturligt om tillämpningen inte är beroende av de avsikter den skattskyldige haft vid utförandet av transaktionen. Section 482 och 43 § 1 mom KL är lika i detta hänseende.

4.5.2 Omfördelningens objekt m m

Det ligger inom IRS omfördelningsrätt att "distribute, apportion or allocate gross income, deductions, credits or allowances".[30] Innebär ordvalet att IRS omfördelningsrätt inskränks?

Det första ledet anger det sätt på vilket IRS ska omfördela inkomsten. Omfördelning ska ske genom att "distribute, apportion or allocate". Valet av flera ord för att beskriva åtgärden, omfördelning av inkomst, torde inte innebära att någon skillnad i sak är åsyftat. Det finns inga uttalanden i förarbeten, praxis eller doktrin som tyder härpå.

För att över huvud taget kunna "distribute, apportion or allocate" borde egentligen krävas en viss kvantitet. Finns ingen inkomst hos bolag A är det begreppsmässigt svårt att tänka sig en omfördelning till bolag B. Man kan inte omfördela beloppet $0. I den mån det är en helt koncernintern transaktion kan man också hävda, att ingen inkomst är realiserad för koncernen förrän produkten är avyttrad till ett utomstående företag. Därför skulle heller ingen omfördelning kunna ske förrän inkomst är realiserad för koncernen. I stort sett var denna tolkning accepterad i äldre praxis.[31] Principen kallades för *creation of income* och innebar att ingen omfördelning kunde äga rum om det inte fanns någon inkomst att omfördela.

> Omfördelning av t ex räntor var inte möjlig om inte de genom den felaktiga räntesättningen överförda medlen använts för att producera inkomst i det andra bolaget. Om bolag A lånar ut pengar räntefritt till bolag B skulle det enligt denna princip för en omfördelning av ränta till A krävas, att pengarna producerat inkomst för B.

Rättsläget förändrades genom införandet av de utvidgade anvisningarna 1968. Numera IRS har rätt att omfördela inkomst m m "notwithstan-

[30] Section 482.

[31] Se Feinschreiber 1979 för en redogörelse av äldre praxis.

ding the fact that the ultimate income anticipated from a series of transactions may not be realized or is realized during a later period."[32] Ingen hänsyn tas således till att det kan vara fråga om en koncernintern vinst som blir beskattad. Det är också betydelselöst om den omfördelade inkomsten ur koncernens synvinkel blir realiserad först ett senare år.

> Om bolag A säljer varor till för lågt pris till bolag B år 1 och bolag B vidareförsäljer varorna år 2, kan mot en upptaxering av bolag A för år 1 invändas att bolag B inte erhållit någon vinst på transaktionen år 1. Detta resonemang godtar således inte anvisningarna.[33]

Ej heller tas någon hänsyn till om bolag B lyckats förränta av bolag A lånade pengar, när man ska avgöra om räntesättningen mellan A och B är på armslängd.[34] Anvisningarna anger också, att det är betydelselöst om det andra bolaget, eller för den delen vilket annat närstående bolag som helst, någonsin kommer att erhålla intäkter till följd av transaktionen.[35]

Av anvisningarna kan alltså dras den slutsatsen, att man ska bedöma varje transaktionsled för sig. Om prissättningen mellan bolagen A och B avviker från armslängdspriset, ska korrigering alltid ske, även om den part vars inkomst blivit för hög inte tillgodogjort sig någon inkomst. Man bedömer enbart villkoren A lämnar till B. Vad som händer i senare led får bedömas för sig. Det är vidare betydelselöst huruvida någon vinst för koncernen blivit realiserad eller ej.

Tax Court vägrade först att avvika från principen om creation of income. Efter att ett antal Court of Appeals tillämpat de nya anvisningarna[36] ändrade Tax Court sin praxis 1977.[37] Efter 1977 är därför creation of income en i stort sett obsolet princip.[38]

> Feinschreiber har gjort gällande att det fortfarande är tänkbart att ge räntefria internationella lån med stöd av doktrinen om creation of income.[39] Han menar att domstolarnas avvisande av denna doktrin byggt på förutsättningen att pengar är fungibla. Eftersom

[32] T.R. 1.482-1(d)(4).
[33] T.R. 1.482-1(d)(4).
[34] T.R. 1.482-1(d)(4).
[35] T.R. 1.482-1(d)(4).
[36] Se Forman, 2d Circuit 1972, Fitzgerald Motor, 5th Circuit 1975, Kahler, 8th Circuit 1973, Kerry Investment, 9th Circuit 1974.
[37] Latham Park Manor T.C. 1977.
[38] Jfr dock Central Bank of the South, D.C. Northern District of Alabama s 5322.
[39] Se Feinschreiber 1979. Jfr Iezzi s 962 som är kritisk till doktrinen om creation of income.

utländska valutor inte alltid är fungibla skulle därmed doktrinen fortfarande kunna tillämpas på internationella lån. Oavsett vad han egentligen menar har Feinschreiber enligt min mening inte tagit tillräcklig hänsyn till anvisningarnas nuvarande konstruktion eller till domstolarnas uttryckliga accepterande av anvisningarna. Ingen annan författare har heller såvitt jag känner till instämt i hans uppfattning.

Enligt min mening är rättsläget på denna punkt den enda tänkbara. Armslängdsregeln bygger på att i princip varje transaktion ska vara vara på armslängd. Om bedömningen ska utsträckas till ett hänsynstagande till också senare led i transaktionskedjan uppstår svåra problem. Om bolag B har gamla förlustavdrag, vilka uppvägs genom inkomst B erhållit felaktig prissättning, skulle med en utsträckt bedömning kunna hävdas att ingen omfördelning kan ske. Något överskott från B att omfördela finns ju inte. En dylik regel vore mindre bra ur flera synpunkter. Om A är ett inhemskt och B ett utländskt bolag, innebär ett hänsynstagande till förlustavdragen att armslängdsregeln inte förmår att skydda skatteunderlaget. Hänsynstagandet skulle motverka syftet med armslängdsregeln. Dessutom skulle det strida mot den för armslängdsregeln underliggande principen att varje bolag ska ses som en separat enhet.

Ännu mer problematiskt blir det om hänsyn ska tas till vad som händer i senare led, dvs om det finns en hel kedja med närstående bolag mellan vilka produkten passerar. Till viss del kan samma skäl anföras mot ett sådant hänsynstagande som de skäl jag redogjorde för i det föregående stycket. En sådan ordning torde dessutom förorsaka administrativa problem. Man måste med en sådan bedömning undersöka varje transaktionsled.

Läget i svensk rätt är oklart. Förmodligen ska 43 § 1 mom KL tillämpas på samma sätt som section 482 i dessa hänseenden. Helt säkert är det dock inte. Ibland tar regeringsrätten hänsyn till koncernen som ekonomisk enhet. Även reglerna om internvinstkonto i 29 § 15 anvp KL innebär ett sådant hänsynstagande. Jag anser dock att den amerikanska regeln av skäl som angivits strax ovan är lämplig att följa också vad avser 43 § 1 mom KL.

Vidare anger lagtexten att IRS kan omfördela *gross income, deductions, credits, or allowances*.

Gross income är enligt section 61 "all income from whatever source derived", och är inkomst före avdrag. Deductions är avdrag, se exv sections 62 och 162. Credits kan översättas med skattereduktion.

Skattereduktioner är vanligare i amerikansk skatterätt än i svensk.[40] Termen allowance är svårare att översätta. I ett sammanhang används termen i samma betydelse som grundavdrag i svensk rätt.[41] I andra sammanhang kan allowance betyda att något tillåtes, exv att ett avdrag tillåtes.[42]

Orden credit och allowances tillades 1943 utan att kongressen egentligen ansåg sig utvidga tillämpningsområdet. En tidigare tvistefråga var om uttrycket gross income kunde utesluta en omfördelning av ett bolags net income (nettoinkomst efter avdrag). De mål där IRS sökt omfördela net income har ofta varit sådana där den ena parten saknat substans. IRS har därför egentligen inte behövt tillämpa section 482. Numera är det klart att IRS kan omfördela också net income.[43]

4.5.3 Helhetsssyn på avtalsförhållandet – setoffs

Anta att bolag A säljer varor till bolag B för ett pris understigande armslängdspris. Anta vidare att bolag B lånat pengar till bolag A räntefritt. Om nu IRS vill ifrågasätta prissättningen på varorna, kan det synas skäligt att hänsyn samtidigt tas till det räntefria lånet. En upptaxering av A på grund av den uteblivna försäljningsinkomsten på varuförsäljning motverkas av det uteblivna ränteavdraget för A. Intäkten kvittas mot ränteavdraget. Man kan också tänka sig att A i stället för att ha lånat pengar räntefritt sålt andra varor till ett för högt pris. Man brukar kalla detta för en *setoff*. Det saknas en bra svensk term för att beskriva proceduren. Ordet kvittning innefattar vad som händer, inkomster och avdrag kvittas mot varandra, men har som beskrivits i avsnitt 3.3 en speciell juridisk betydelse i svensk rätt. Risken för missförstånd torde dock inte vara så stor. Jag använder därför i detta avsnitt ordet kvittning som synonymt med setoff.

Anvisningarna innehåller bestämmelser avseende kvittningar.[44] Viss skillnad görs mellan två former av motprestationer. Den skattskyldige kan åberopa att det föreligger "an arrangement between them for reimbursement". Det innebär att det på förhand är bestämt att de överförda medlen ska återbetalas. Den andra formen är att det föreligger andra prestationer vars villkor avviker från armslängdsvillkor. I exemplet

[40] Se t ex section 38.
[41] Section 151, Allowance of deductions for personal exemptions.
[42] Se exv section 161.
[43] Se t ex Hospital Corporation, T.C. 1983 s 600 f.
[44] Se T.R. 1.482-1(d)(3).

ovan var den uteblivna ränta en sådan prestation. Båda formerna av motprestationer ska IRS beakta vid inkomstomfördelning.

IRS ska ta hänsyn till alla återbetalningar som ägt rum inom en skälig tidsrymd före och efter det beskattningsår för vilket en omfördelning övervägs.[45] Motprestationen behöver alltså i återbetalningsfallet inte äga rum samma beskattningsår som den ifrågasatta transaktionen. När den skattskyldige vill åberopa att andra transaktioner inte varit på armslängd, är däremot den skattskyldige begränsad till kvittningstransaktioner som ägt rum samma beskattningsår som den ifrågasatta transaktionen.

Den skattskyldige ska i återbetalningsfallet visa att återbetalningarna är en följd av ett *arrangement*. Därmed torde förstås, att ett samband måste föreligga mellan den felaktiga prissättningen och återbetalningen. När det gäller motprestationer som inte är på armslängd kräver inte anvisningarna att den skattskyldige visar ett orsakssamband mellan de två transaktionerna. Denne måste i stället visa två andra saker. Den skattskyldige ska dels med skälig noggrannhet visa att motprestationen inte var på armslängd och dels till vilket belopp armslängdspriset för denna prestation uppgick.[46]

> Denna bevisskyldighet tarvar en kort kommentar. Båda rekvisiten är enligt anvisningarna nödvändiga rekvisit. Visar den skattskyldige hur stort armslängdspriset torde detta innebära att också det första rekvisitet är för handen. Anvisningarna borde därför kunna förenklas på denna punkt.

Den skattskyldige är begränsad till marknadsmetoden när han ska visa att motprestationen inte är på armslängd.[47] Armslängdspriset för motprestationen får inte fastställas med stöd av de mekaniska reglerna. Det finns ingen uttalad förklaring till detta förhållande. En tänkbar motivering kan vara, att man ansett viss risk föreligga för att de mekaniska reglerna ska avvika för mycket från det pris en tillämpning av marknadsmetoden skulle resultera i. Därmed skulle den skattskyldige kunna erhålla en omotiverad skatteförmån.

> Anta att bolag A sålt varan X till bolag B och IRS fastställt att priset låg $20 under armslängdspriset. IRS vill därför upptaxera bolag A med $20. Häremot invänder bolaget att bolaget fått låna medel

[45] T.R. 1.482-1(d)(3).

[46] T.R. 1.482-1(d)(3).

[47] Se T.R. 1.482-1(d)(3), "without regard to the rules/.../ by which certain charges are deemed to be equal to arm's length."

räntefritt av bolag B. Armslängdsräntan är med tillämpning av marknadsmetoden $17 och räntan uträknad med den mekaniska regeln är $20. I detta fall kan sägas, att det inte finns någon anledning godta att den skattskyldige tillämpar en mekanisk regel tillkommen inte i syfte att ge den skattskyldige en skattelättnad utan av andra skäl, såsom att skapa förutsebarhet och minska antalet tvister.

Det kan hända att den inkomst som kvittningstransaktionen överför skatterättsligt ska klassificeras på ett annat sätt än inkomsten i den ifrågasatta transaktionen. Anvisningarna anger därför följande:

> If the effect of the set-off is to change the characterization or source of the income or deductions, or otherwise distort taxable income, in such a manner as to affect the United States tax liability of any member, allocations will be made to reflect the correct amount of each category of income or deductions."[48]

Anta att bolag A överprissätter tjänster utförda åt bolag B, men samtidigt med samma belopp underprissätter uthyrning av en maskin till B.[49] Hyresinkomster kan utgöra s k personal holding company income, och på denna typ av inkomster utgår en särskild skatt.[50] En kvittning medges, men bolag A kommer att få betala personal holding company tax på hyresinkomsten. En skattskyldig bör därför överväga vilka sidoeffekter som kan uppstå innan man begär kvittning.

Anvisningarna synes innebära att den transaktion som utnyttjas kvittningsvis verkligen påverkar den beskattningsbara inkomsten. Om exempelvis räntan i ovanstående exempel inte är avdragsgill för A skulle ett tillåtande av kvittningen innebära att den icke avdragsgilla räntan i realiteten blev avdragsgill. En sådan utgång synes strida mot anvisningarnas bestämmelse att om effekten av kvittningen är att taxable income blir "distorted" ska man ta hänsyn härtill.

IRS har infört särskilda procedurregler för den skattskyldige att följa om han vill anföra kvittningsinvändning.[51] Syftet är att avskära den skattskyldige från att senare i processen framföra kvittningsinvändningar av detta slag.[52]

> Inom 30 dagar från det att IRS underrättat den skattskyldige om den föreslagna omfördelningen ska den skattskyldige meddela IRS vilka transaktioner han vill använda kvittningsvis. Kvittningstransak-

[48] T.R. 1.482-1(d)(3).
[49] T.R. 1.482-1(d)(3) Example (3).
[50] Se sections 541-547.
[51] T.R. 1.482-1(d)(3).
[52] Jfr Rev. Proc. 70-8, Sec. 2.04.

tionerna ska vara identifierbara i detta meddelande, men den skattskyldige behöver inte redan i meddelandet framlägga bevis för att transaktionerna avviker från armslängdsvillkor.[53] IRS utgår ifrån att den skattskyldige i normalfallet ska hinna meddela IRS inom tidsgränsen, men den skattskyldige kan begära förlängning av 30-dagarsfristen.[54]

Den skattskyldige ska intyga meddelandets jämte eventuell bevisnings sanningshalt "under penalties of perjury".[55] Syftet är förmodligen att förhindra att den skattskyldige anför kvittningsinvändningar utan saklig grund. Avlämnas meddelandet av en utomstående representant i stället för av den skattskyldige ska representanten, dvs i normalfallet en revisor eller advokat, deklarera att han personligen vet att meddelandet är korrekt liksom att bevisningen är det.

Tydligen krävs ej edsgång av representanten. Om denne handskas ovarsamt med sanningen kan förmodligen andra typer av sanktioner, såsom uteslutning eller prickning av t ex en branschsammanslutning (exv the Bar Association) komma ifråga. Dessutom kan IRS vägra acceptera personen som ombud i andra mål.

Om bolag A överprissätter varor vid försäljning till bolag B, kan bolag A vilja invända att det underprissatt varor för samma belopp vid försäljning till ett annat närstående bolag C. Helhetssynen skulle med andra ord enligt denna syn avse bolag A:s förhållande till samtliga i koncernen ingående bolag. Anvisningarna tar inte ställning till denna fråga. I ett viktigt rättsfall avseende kvittningar, Liberty Loan, tog 8th Circuit inte hänsyn till transaktioner med andra bolag.[56] Alla transaktioner med en och samma part ska bedömas för sig utan att påverkas av transaktioner med andra parter.

I målet hade moderbolaget upptagit ett lån för vidareutlåning till sina 399 dotterbolag. Räntan bestämdes efter varje dotterbolags betalningskapacitet. Nettoeffekten för Liberty var att bolaget fick täckning för sina räntekostnader. Domstolen ansåg dock att varje lån skulle bedömas för sig. Domstolen godtog ej heller bolagets argument att de deltagande bolagen agerat som en grupp för att Liberty skulle erhålla sitt eget lån och att dotterbolagen därför var berättigade att fördela räntebördan sinsemellan enligt en förbestämd plan.

[53] Rev. Proc. 70-8, Sec. 2.03.
[54] Rev. Proc. 70-8, Sec. 2.04.
[55] Rev. Proc. 70-8, Sec. 3.04.
[56] Liberty Loan, 8th Circuit 1974.

Rättsläget kan sammanfattas på följande sätt. Kvittningar är tillåtna under vissa förutsättningar. Kan den skattskyldige visa att det finns en plan för återbetalning av det felande beloppet godtas i princip kvittningen även om återbetalningen kommer att äga rum ett annat beskattningsår. Hänför sig kvittningen till en annan transaktion där prissättningen avvikit från armslängdspris ska kvittningen accepteras om kvittningstransaktionen avser samma beskattningsår och den skattskyldige kan visa med vilket belopp kvittningstransaktionen avviker från ett armslängdspris fastställt enligt marknadsmetoden. Enbart kvittningstransaktioner som hänför sig till de två bolag vilka berörs av den ifrågasatta transaktionen godtas. Koncernförhållandet bortser man ifrån.

Det har av avsnitt 3.3 framgått att rättsläget i svensk rätt avseende setoffs är oklart. På följande punkter torde de väsentligaste skillnaderna föreligga mellan svensk och amerikansk rätt avseende kvittningar i prissättningsmål.

Det är möjligt att svensk rätt tillåter setoffs om inte inom hela koncernen så i varje fall mellan fler koncernbolag än de två mellan vilka den ifrågasatta transaktionen ägt rum. I amerikansk rätt är helhetssynen begränsad till dessa två bolag. Det är möjligt att motivet för den svenska helhetssynen är ett hänsynstagande till koncernen som ekonomisk enhet. Flera skäl talar dock enligt min mening för den amerikanska regeln. För det första följer den principen om att varje bolag ska ses som separata enheter, och att i princip ingen hänsyn ska tas till koncernen. Den amerikanska kvittningsregeln står därför mer i överensstämmelse med grunderna för armslängdsregeln. Vidare underlättas antagligen taxeringsarbetet och processföringen. Fiscus behöver inte ta hänsyn till ytterligare bolag. Man kan häremot invända att detta kan innebära en merbeskattning av det bolag vars taxering är ifråga. En sådan invändning är korrekt, men enligt min mening inte alltid tillräckligt bärande.

Anta att det allmänna har reviderat bolag A och därvid funnit en transaktion som innebär att inkomst ska omfördelas till bolag B. Om hänsyn ska tas till B:s invändning, att det föreligger kvittningsbara transaktioner med bolagen C, D och E skulle det egentligen krävas att det allmänna gjorde en revision av B. Det kan ju finnas andra transaktioner mellan B och C, D och E än de som B åberopat, vilka heller inte är på armslängd, som innebär att B ska bli beskattad för ytterligare inkomst. För att materian ska bli hanterlig synes det därför bäst att begränsa kvittningarna till de bolag vars transaktion är ifrågasatta av det allmänna.

Såvitt gäller setoffs är det tveksamt om i svensk rätt någon hänsyn tas till att varje beskattningsår är en avslutad period. Sådan hänsyn tar däremot de amerikanska reglerna. Den svenska regeln synes härvidlag avvika från de i allmänhet gällande svenska kvittningsreglerna, vilka torde kräva att kvittningsinvändningen hänför sig till samma beskattningsår. Jag har inte kunnat konstatera några direkta problem med den amerikanska regeln på denna punkt. En begränsning av rätten att anföra kvittningsinvändningar i svensk rätt till sådana motprestationer som ägt rum samma år som den ifrågasatta transaktionen bör därför övervägas för armslängdsmål. Därigenom uppnår man dessutom en bättre överensstämmelse med de allmänna kvittningsreglerna.

Bevisbördan avseende kvittningsinvändningar av här nämnt slag är i svensk rätt oklar. Det torde i varje fall vara tveksamt om man kan påstå att bevisbördan åvilar den skattskyldige. Därvidlag synes praxis i armslängdsmål i svensk rätt avvika från såväl de allmänna bevisbördereglerna i Sverige avseende kvittningsinvändningar som de amerikanska bevisbördereglerna avseende setoffs i armslängdsmål. I båda dessa fall har den skattskyldige bevisbördan. Denna regel förefaller mig den bästa. Det är den skattskyldige som har de kunskaper som krävs för att finna kvittningsbara transaktioner, och som har tillgång till materialet. I andra situationer anförs sådana faktorer till stöd för bevisbördans fördelning.[57] Jag förordar därför att det i svensk rätt görs klart att den skattskyldige har bevisbördan för kvittningsinvändningar i armslängdsmål. Det är möjligt att man kan använda de allmänna svenska reglerna för kvittningsinvändningar för detta ändamål. Eftersom det inte enligt dessa regler torde krävas ett samband mellan den ifrågasatta posten och den post som åberopas kvittningsvis bör man inte heller uppställa något sådant krav i armslängdsmål. Ett sådant krav finns som framgått ovan inte i amerikansk rätt. Denna bevisbörda för den skattskyldige hindrar inte att fiscus har ett ansvar för att den skattskyldige blir åsatt en materiellt korrekt taxering. I den mån fiscus under exempelvis revisionens gång upptäcker kvittningsbara mottransaktioner bör därför hänsyn tagas till dem ex officio.

Principen om beskattningsårets slutenhet tillämpas i amerikansk rätt inte för återbetalningsfallet. Dessutom krävs att den skattskyldige i detta fall påvisar ett samband mellan den felaktiga prissättningen och återbetalningen. Jag känner inte till något mål där återbetalningar varit

[57] Denna motivering brukar bl a anföras i svensk rätt för att bevisbördan i vissa fall ska åvila den skattskyldige. Se 3.5.4.

i fråga. Det är lite svårt tänka sig något exempel där den skattskyldige har behov av ett dylikt arrangemang. Ett exempel på affärsmässiga skäl till återbetalningar kan vara att undgå effekten av utländska valutarestriktioner. Den enda fiskala nackdelen med att godta en regel om återbetalningar kan vara, att det ökar den administrativa bördan. Samtidigt tror jag inte att man ska överdriva detta argument. Det är den skattskyldige som har bevisbördan och som måste visa att återbetalningen är en följd av ett "arrangement" eller en plan för återbetalning. Någon större risk att detta ska utnyttjas i skatteundandragande syfte torde därför inte föreligga. Ett hänsynstagande till återbetalningar innebär ju endast att den skattskyldiges inkomst kommer att bli korrekt återgiven. Därmed är det nationella skatteintresset tillgodosett. Samtidigt som flera skäl talar för att också svensk rätt bör införa regler om att tillåta ett godtagande av återbetalningar i kvittningssyfte är området för svåröverblickbart för att jag ska vilja komma med någon rekommendation i frågan. Innan en regel av detta innehåll blir införd i svensk rätt bör man ytterligare undersöka frågan.

En fördel med att den skattskyldige har bevisbördan för kvittningsinvändningar föreligger när det är fråga om paketavtal. Ett paketavtal är för handen när flera transaktioner är utförda som har ett inbördes sammanhang. En vara säljs t ex tillsammans med såväl tekniska tjänster som finansiering av varan. Dessa paketavtal kan ofta vara svåra att bedöma. Om skattemyndigheterna finner att någon del av paketet avviker från armslängdsvillkor bör det vara lättare för den skattskyldige än för skattemyndigheterna att prestera material avseende andra delar av paketet.

Jag har svårt att bedöma i vilken utsträckning det i svensk rätt behövs särskilda regler för proceduren när kvittningar ska åberopas i armslängdsmål. En förklaring till dess existens kan vara den formalism som präglar den amerikanska skatteprocessen såväl i allmänhet som beträffande prissättningsmål. Det är t ex svårt för det allmänna att åberopa section 482 när väl målet kommit till domstol.[58] Samma motiv som anföres för denna regel, nämligen att den skattskyldige inte ska överraskas av påståenden om felaktig prissättning, förmodar jag kan anföras för procedurregeln för kvittningsinvändningar. Inte heller IRS ska behöva bli överraskad av ett påstående om förekomsten av en kvittningstransaktion. Det är möjligt att i svensk rätt införa en tidpunkt i processen, efter vilken man inte får anföra några kvittningsinvänd-

[58] Se avsnitt 5.6.

ningar i armslängdsmål. Men samtidigt är det enligt min mening önskvärt med så få särregler som möjligt för armslängdsregeln. I den mån de allmänna svenska kvittningsreglerna innebär begränsningar tidsmässigt bör man kunna tillämpa dessa begränsningar också i armslängdsmål. Några särskilda regler bör inte införas utan ett ytterligare studium av de skatteprocessrättsliga svenska reglerna.

4.5.4 Omfördelningarna bör inte vara för små

En *de minimis* regel innebär, att IRS inte ska omfördela inkomst om det inte föreligger avsevärda avvikelser från armslängdsvillkor.[59] Anvisningarna innehåller i sig ingen sådan regel.[60] Med de minimis avser man förmodligen avvikelser såväl i absoluta som i relativa tal.[61] Detta stöds också av IRS. I IRM-Audit uttalar IRS följande:

> All Service personnel should exercise care and good judgment when recommending IRC 482 adjustments. De minimus adjustments are not to be made in the IRC 482 area. Rather, examiners should look to those situations where there have been significant deviations from arm's-length dealings, or significant shifting of income.[62]

Treasury Department och IRS har vid tillkomsten av de utvidgade anvisningarna 1968 uttalat att inga omfördelningar av mindre omfattning ska äga rum.[63] Vad detta innebär är dock svårare att säga. IRS avvisade 1968 tanken på att direkt knyta en de minimis regel till ett intervall kring armslängdspriset.[64] Det hade nämligen inkommit förslag om att IRS borde acceptera en prissättning inom en toleransram på 20 % kring armslängdspriset. I praktiken synes dock IRS ha tillämpat de minimis regeln. I en egen undersökning hävdar IRS, att den genomsnittliga omfördelningen var på 1,9 miljoner dollar. Den lägsta genomsnittliga omfördelningen avseende de olika transaktionsslagen var för hyra. Den uppgick till endast $12,869.[65]

Det finns inga rättsfall där domstolar har undanröjt en omfördelning på grund av att den ursprungliga (i underrättelsen om avvikelse) omfördelningen stridit mot IRS uttalanden om omfördelningar de minimis.

[59] Treasury Department Press Release, 16/4 1968.
[60] Jfr Cohen 1968 s 74.
[61] A st.
[62] IRM-Audit 521(3).
[63] Treasury Department Release F-1217, 16/4 1968, Cohen 1968 s 74.
[64] Cohen 1968 s 74.
[65] IRS 1984 s 4 och Table 8.

I Diefenthal hade IRS ursprungligen omfördelat ca $160,000 på en omsättning mellan de närstående parterna på ca $1,140,000. Ifrågavarande District Court fann att den möjliga avvikelsen från armslängdsvillkor uppgick till $10,000. Domstolen hänvisade till uttalandena om de minimis regeln, och ansåg att avvikelsen var rimlig. Ingen omfördelning var därför påkallad.[66]

> Vid förhandling enligt reglerna för behöriga myndigheter i dubbelbeskattningsavtal ska USA enligt Internal Revenue Manual inte förhandla om omfördelningar de minimis.[67] I detta fall ska USA genom egna åtgärder undanröja dubbelbeskattning. Denna de minimis regel torde vara tillämplig oavsett vilket avtalsland som utfört den primära omfördelningen.

Svensk rätt innehåller ingen de minimis regel. Det är möjligt att det inte behövs någon sådan regel. Tanken bakom en regel av detta slag torde vara att de skattskyldige inte ska behöva utsättas för småjusteringar av taxeringen. Med tanke på de kostnader de skattskyldiga ådrar sig vid en revision med ev åtföljande process är detta en rimlig utgångspunkt. Samtidigt torde processekonomiska skäl tala för att fiscus inte lägger ner de mantimmar (manår) som krävs för revision och processföring om inte avvikelserna från armslängdsvillkor i absoluta tal är avsevärda. Avvikelsens storlek i relativa tal anser jag vara mindre relevant. Även små procentuella avvikelser i prissättningen kan uppgå till avsevärda belopp i absoluta tal. Skulle det i framtiden visa sig att de svenska skattemyndigheterna söker omfördela för små belopp kan man återkomma till frågan om det behövs en de minimis regel i svensk rätt.

4.5.5 Inverkan av annan lagstiftning på armslängdspriset m m

Annan lagstiftning än skatterättslig lagstiftning kan ha en stor inverkan i armslängdsmål. Denna inverkan kan ta sig olika former. Exempelvis kan myndigheter ha infört valutarestriktioner som medför att ett närstående bolag inte kan överföra medel som räcker till att betala marknadsmässiga vederlag för utförda prestationer. Det kan också vara otillåtet att erlägga ersättning i vissa former, t ex såsom royalty eller management fees. Ofta är i detta fall grunden för förbudet en rädsla för förtäckta utdelningar, varför en dylik regel ibland bara är tillämplig på

[66] Diefenthal, D.C. Eastern District of Louisiana, 1973 s 421.
[67] IRM 42(10)(11).3(3).

betalningar mellan närstående företag.[68] Själva priset kan vara bestämt genom priskontroller av olika slag. I vilken utsträckning ska man ta hänsyn till inverkan från dessa slag av lagstiftningar?

Amerikansk rätt har ingen övergripande lösning på detta problem. Anvisningarna innehåller enbart en bestämmelse. Denna uttalar att om betalning för en prestation förhindras eller skulle ha förhindrats vid tidpunkten för transaktionen på grund av valutarestriktioner eller annan lagstiftning i ett annat land, kan den skattskyldige under uppfyllande av vissa formella krav behandla den omfördelade inkomsten som s k *deferred income*.[69] Det innebär att man inte behöver intäktsredovisa inkomsten förrän den upphör att vara *uppskjuten inkomst*. Inkomsten upphör i princip att vara uppskjuten när likviden kan omvandlas till dollar. Det torde kunna ske när den utländska restriktionen upphör.[70] Kostnader som har samband med den uppskjutna inkomsten får inte dras av förrän inkomsten upphör vara uppskjuten.[71] Reglerna är enligt IRS inte tillämpliga när ett företag frivilligt ingått ett avtal med utländska myndigheter vari restriktioner åläggs företaget.[72]

Reglerna om uppskjuten inkomst behandlar med andra ord inte de fall där en viss lagstiftning t ex förbjuder en viss transaktion och heller inte beräkningen av själva armslängdspriset. De syftar enbart till att underlätta för en skattskyldig som genom en omfördelning blivit upptaxerad utan att ha haft möjlighet överföra likvida medel från det närstående bolaget.

I ett äldre mål, Shunk Latex, var det närstående företaget förhindrat att höja sina priser till ett närstående amerikanskt bolag pga de priskontroller som var i kraft under andra världskriget.[73] Tax Court godtog priskontrollagstiftningen som skäl för att inte höja priserna. Någon omfördelning kunde därför inte äga rum.[74] Shunk Latex åberopades i ett senare rättsfall, First Security Bank, i vilket Supreme Court beviljade prövningstillstånd.[75] First Security Bank sålde under beskattningsåren 1957-1959 kreditförsäkringar åt ett närstående försäkringsbolag.

[68] Se McCawley s A-39.
[69] T.R. 1.482-1(d)(6).
[70] Rev. Rul. 74-351. Enligt denna Ruling upphör inkomsten att vara uppskjuten också när den används till icke avdragsgilla personliga omkostnader, bortskänkes m m.
[71] T.R. 1.482-1(d)(6).
[72] Rev. Rul. 76-243.
[73] Shunk Latex, T.C. 1952.
[74] Shunk Latex, T.C. 1952 s 960 f.
[75] First Security Bank of Utah, S.Ct. 1972.

Banken var enligt lag förhindrad att betinga sig provisioner för försålda försäkringar.[76] Majoriteten i Supreme Court (7-2) uttalade att om banken betingat sig ersättning från det närstående försäkringsbolaget hade ersättningen utgjort olaglig inkomst. Därför var också IRS förhindrad att omfördela inkomst som banken inte lagligen kunde mottaga.[77]

> Domstolen anknöt också till det begrepp i T.R. 1.482-1(b)(1), som uttalar att de intressen som kontrollerar de närstående företagen antas ha "complete power" när det gäller att kunna styra företagen. Det holdingbolag som ägde såväl banken som försäkringsbolaget saknade denna "complete power" med avseende på försäkringsprovisionerna eftersom det var olagligt för banken motta dem.[78]

IRS menar att utgången i First Security Bank bara har verkan på betalningar som är otillåtna enligt amerikansk lagstiftning.[79] I Basye, ett mål avseende förtäckta inkomster för delägarna i ett handelsbolag, uttalade Supreme Court i dicta att utgången i First Security Bank avsåg felaktig inkomstberäkning påtvingad av lagstiftning och inte "consensual agreement of two parties acting at arms' length as we have in the present case".[80] IRS anser därför att utgången i First Security Bank inte avser begränsningar som är en följd av frivilliga överenskommelser mellan avtalsparterna.[81] När det är fråga om avtal där utländska myndigheter är inblandade är dock ofta frivilligheten en illusion, och antingen måste företagen gå med på de utländska myndigheternas villkor eller avstå från att ingå avtal över huvud taget.

> I Rev. Rul 76-243 hade IRS att bedöma följande situation. Ett amerikanskt moderbolag A och dess utländska dotterbolag B i land X ingick ett avtal med ett varv i land X om fartygsbygge. B var tvungen att, i enlighet med handelssedvänja, betala en viss summa i förskott. Enligt avtalet skulle A bidra med en viss del till B. Normalt betraktas en förskottsbetalning som lån och varvet betalar därför normalt ränta på lånet. Myndigheterna i land X var delaktiga i avtalet, och framtvingade att förskottsbetalningen inte skulle betraktas som lån och att därför ingen ränta skulle utgå. IRS ansåg att det var fråga om en frivillig överenskommelse med det andra landet. Därför ansåg sig IRS oförhindrad omfördela ränteinkomst från bolag B till bolag A.

[76] First Security Bank of Utah, S.Ct. 1972 s 784 f.
[77] First Security Bank of Utah, S.Ct. 1972 s 786 f.
[78] First Security Bank of Utah, S.Ct. 1972 s 785 f.
[79] Rev. Rul. 76-243.
[80] Basye, S.Ct. 1973 s 806 fotnot 13.
[81] Rev. Rul. 76-243.

I Rev. Rul. 82-45 hade det amerikanska moderbolaget A ingått ett avtal om att ge teknisk assistans åt sitt helägda utländska tillverkande bolag B mot en ersättning om 5 % av B:s omsättning. Lagstiftning i det andra landet begränsade rätten att betala royalty till 2 %. Eftersom det inte var fråga om amerikansk lagstiftning ansåg sig IRS kunna omfördela skillnaden, 3 % till A.

Nyssnämnda Revenue Ruling väcker frågan om det korrekta armslängdspriset egentligen inte var 5 %, utan 2 %, eftersom det var vad B över huvud taget fick betala.[82] Ett problem härvidlag är att restriktioner i möjligheter betala royalty, ränta m m ofta endast föreligger för betalningar mellan närstående företag och inte mellan oberoende företag. Det pris som kan sättas i oberoende transaktioner kan därför i detta fall vara 5 %, och lagstiftningen kan också tillåta att den summan också utbetalas. Amerikansk rätt har inte tagit klar ställning till frågan. Problemet har inte ställts på sin spets i rättspraxis. McCawley håller t ex inte för osannolikt att domstolarna kan komma att anse att armslängdspriset är det pris som de utländska myndigheterna tillåter som grund för utbetalning m m.[83]

I svensk rätt saknas också en klar linje i dessa frågor. Regeringsrätten synes ha tagit viss hänsyn till bl a handelspolitiska skäl i RÅ 1980 1:59.[84] En regel av något slag är dock inte skönjbar i svensk rätt.

Problemet är således, i vilken utsträckning man vid fastställande av armslängdspriset ska beakta utländska lagar, förordningar och myndighetsbeslut. Såvitt avser utländska bestämmelser vilka det andra landet tillämpar oavsett om transaktionsparterna är närstående eller ej synes ett hänsynstagande till bestämmelserna vara i överensstämmelse med armslängdsprincipen som sådan. Eftersom oberoende företag är beskurna i sina möjligheter sätta vilka priser som helst (eller möjligheter att betala) synes en tillämpning av marknadsmetoden innebära att man bör beakta restriktionerna också vid fastställande av priset mellan närstående företag. Detta följer enligt min mening av den materiella regeln. I processuellt hänseende kan jag dock tänka mig att bevisbördan för vilka restriktioner som faktisk existerar i det andra landet kan läggas på de skattskyldiga, om det är lättare för dem såsom verksamma i det andra landet att frambringa underlag för bevisningen. I normalfallet borde det vara lättare för de skattskyldiga, bl a eftersom de har varit

[82] Jfr McCawley s A-39.
[83] Jfr a a s A-40.
[84] Se ovan avsnitt 3.3.

i kontakt med de utländska myndigheterna avseende restriktionerna m m. Dessutom finns det anledning anta att restriktioner av detta slag oftare existerar i länder utanför västvärlden, varför det kan vara svårt för svenska skattemyndigheter att erhålla information om vilka restriktioner och bestämmelser som finns i det andra landet.

Det finns fler skäl för att tillåta ett hänsynstagande till utländska restriktioner. Tar man ingen hänsyn till restriktionerna kommer de skattskyldiga att tvingas betala skatt på en inkomst de kanske aldrig har möjlighet att erhålla. Det finns måhända en viss risk för att de skattskyldiga kan komma att framställa invändningar om utländska restriktioner utan grund. Även andra typer av ur svensk fiskal synvinkel illojala beteenden kan tänkas, t ex att de skattskyldiga inte utnyttjar besvärsmöjligheter i det andra landet för att slippa restriktionerna. Det går inte att helt förhindra de skattskyldiga att bete sig på ett ur fiskalt synvinkel illojalt sätt. Genom att ge de skattskyldiga bevisbördan för vilka restriktioner som finns och hur de påverkat prissättningen torde dock riskerna för illojala åtgärder minska.

Såvitt avser utländska restriktioner som bara är tillämpliga på transaktioner mellan närstående företag, är det svårt att jämföra med oberoende företags situation. I detta fall existerar ett pris fastställt enligt marknadsmetoden, men de närstående företagen får inte använda detta. Ska man ta hänsyn till utländska restriktioner i detta fall? En del av de synpunkter jag gav för föregående situation äger också giltighet här. Således kommer exempelvis de skattskyldiga inte att kunna överföra den inkomst som skattemyndigheterna omfördelar till dem. En nackdel ur svensk synvinkel om man godtar denna typ av restriktioner är att beskattningsunderlaget minskar jämfört med vad det skulle ha varit om armslängdsprincipen tillämpats. Möjligen kan man tillåta att utländska restriktioner får inverka på armslängdspriset. Om detta innebär att svenska skatteintressen i avsevärd grad hotas, kan man i stället söka undanröja detta hot genom förhandlingar mellan svenska och utländska myndigheter. Restriktioner av detta slag borde därför Sverige beakta när nya dubbelbeskattningsavtal framförhandlas.

4.5.6 Följdeffekter av omfördelningen

4.5.6.1 Inledning

En omfördelning av inkomst medför en rad sidoeffekter. I samma mån som inkomsten för bolag A ökas, s k *primary adjustment*, bör inkom-

sten för bolag B sänkas, s k *correlative adjustment*.[85] Omfördelningen leder som regel inte till att också pengarna blir återbetalade från bolag B till bolag A. Det faktum att pengarna kvarstannar hos bolag B bör också leda till vissa följdeffekter. Detta avsnitt ska behandla dessa effekter.

Den svenska armslängdsregeln är i princip bara tillämplig på internationella transaktioner. Någon anledning att ändra på detta förhållande synes inte föreligga.[86] Därför kommer jag inte att behandla särregler i amerikansk rätt avseende följdeffekter vid omfördelning mellan två inhemska subjekt.[87]

När avtalsparterna befinner sig i olika länder kräver en justering av den närståendes inkomst att båda ländernas skattemyndigheter samverkar. Härför torde krävas att ett dubbelbeskattningsavtal föreligger. Frågor rörande denna problematik kommer jag inte att behandla.

4.5.6.2 Omfördelningen kan leda till förtäckt utdelning m m

Ett problem när inkomst har omfördelats är att kontanter eller andra medel är överförda till och trots omfördelningen befinner sig hos det andra subjektet.[88] Om inte medlen återförs till det upptaxerade bolaget måste man på något sätt beakta att medlen fortfarande befinner sig hos det andra subjektet.[89] Anta att bolag A givit bolag B en räntefri kredit, varför IRS har upptaxerat bolag A med armslängdsräntan. Det innebär ju inte att bolag B verkligen berikat A med denna ränta. Räntan befinner sig fortfarande hos B. Det är detta faktum som måste beaktas. Hur ska man behandla dessa medel?

Man kan såvitt är av intresse i utdelningssammanhang urskilja tre olika situationer. I den första är bolag A ett amerikanskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag B. I nästa situation är bolag A ett amerikanskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag B. Slutligen kan bolag A vara ett amerikanskt systerbolag till ett utländskt systerbolag (eller

[85] T.R. 1.482-1(d)(2).

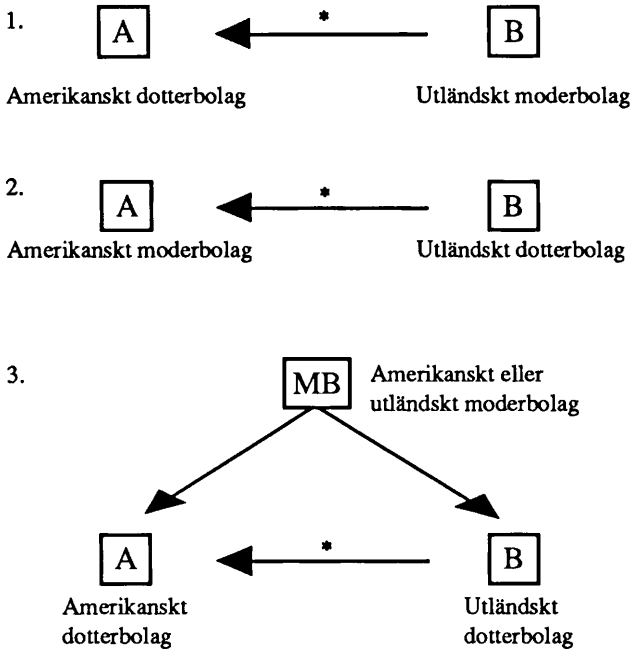
[86] Se avsnitt 3.2.

[87] En återbetalning till den vars inkomst blivit sänkt kan t ex i vissa lägen vara förhindrad av att tiden enligt section 6511 utgått. Även i andra fall är det möjligt att den motsvarande justeringen hos det andra bolaget blir värdelöst. Detta hindrar inte en omfördelning, se Cappuccilli, 2d Circuit 1981 sid 140 not 3.

[88] Om medlen avses återbetalas enligt ett på förhand bestämt arrangemang sker ingen omfördelning över huvud taget, se avsnitt 4.5.3.

[89] Regler om återföring av egendomen finns i Rev. Proc. 65-17, se nedan avsnitt 4.5.6.4.

systerdotterbolag) B. Moderbolaget MB kan i detta fall vara antingen amerikanskt eller utländskt.



* I alla tre fallen har IRS omfördelat $100.000 från bolag B till bolag A.

Anta i situation 1 att $100,000 genom felaktig prissättning har blivit överflyttade från bolag A till bolag B. IRS omfördelar därför $100,000 från bolag B till bolag A. Detta innebär inte att de $100,000 fysiskt överförs från bolag B till bolag A. Pengarna kvarstannar i normalfallet hos B.[90]

Konsekvenserna för bolag A blir, att IRS höjer den skattepliktiga inkomsten med $100,000. Den överföring av tillgångar som skett till bolag B betraktas i amerikansk rätt som utdelning, i den mån de ackumulerade vinstmedlen (earnings and profits, E/P) hos A räcker till.[91]

[90] Om bolag A väljer att återföra medlen till B är det inte troligt om det andra landet i kommer att medge avdrag härför i avsaknad av dubbelbeskattningsavtal.
[91] Rev. Rul. 78-83.

De $100,000 minskar således de upparbetade vinstmedlen hos bolag A. Finns det inte tillräckligt med E/P är det oklart hur man ska behandla återstoden. Eftersom bolag B är utländsk aktieägare tillkommer s k *withholding tax* (hädanefter kallad kupongskatt) på den del som betraktas som utdelning med 30 %.[92] Skattekonsekvenserna kan därför bli avsevärda.

Dessutom kan ytterligare effekter uppstå. Exempelvis kan den omfördelade inkomsten utgöra s k personal holding income och beskattas enligt reglerna för sådan inkomst.[93] Regler härom måste då beaktas.[94]

Om bolag B är ett utländskt dotterbolag till ett amerikanskt moderbolag A uppstår inte utdelningsproblematiken. Bolag A:s inkomster ökas med $100,000. Bolag B:s inkomster borde minskas med $100,000, men eftersom B befinner sig i ett annat land torde det normalt krävas ett dubbelbeskattningsavtal för att så verkligen ska ske. I de hänseenden B:s balans- och resultaträkning har betydelse vid beräkningen av bolag A:s skattskyldighet, sker dock en omräkning för dessa behov.[95]

Den tredje situationen är när IRS har omfördelat inkomst mellan systerbolag, såsom mellan amerikanska dotterbolaget A och det utländska dotterbolaget B med deras gemensamma moderbolag MB. I detta fall anses normalt överföringen först vara utdelning till MB.[96] Är MB amerikanskt bolag är utdelningen skattepliktig inkomst men ett avdrag uppgående till utdelningens belopp medges i regel.[97] Om MB är ett utländskt bolag torde kupongskatt utgå på samma sätt som i situation 1. Därefter anses moderbolaget ha gjort ett kapitaltillskott till det utländska dotterbolaget B.[98] Det bör exempelvis innebära att man ska öka moderbolagets anskaffningsvärde för aktierna i B med samma summa.

Vissa rättsfall antyder att Tax Court ibland intar ståndpunkten, att för förtäckt utdelning krävs en direkt beräkning av aktieägarna.[99] Denna inställning kritiseras dock av McCawley med hänvisning

[92] Se härom avsnitt 2.5.

[93] För ett mål med denna utgång, se Krueger 79 T.C. 1982 s 65.

[94] Jfr avsnitt 4.5.3. avseende setoffs och exemplet däri om personal holding company tax.

[95] Samma omräkning sker om bolag B är en utländsk filial. Omräkningen får betydelse för avräkning av utländsk skatt.

[96] Rev.Rul. 69-630 och Rev.Rul. 78-83.

[97] Se avsnitt 2.5.

[98] Rev.Rul. 69-630 och Rev.Rul. 78-83.

[99] Se exv Rapid Electric 61 TC 232 och McCawley s A-103 ff.

till andra rättsfall.[1] Ser man det inte som en förtäckt utdelning kan man fråga sig på vilket sätt man i så fall beaktar att egendomen finns kvar hos det utländska bolaget.

4.5.6.3 Effekter vid avräkning av utländsk skatt

I avsnitt 2.5 beskrev jag kortfattat reglerna om avräkning av direkt och indirekt erlagd utländsk skatt. Av den beskrivningen framgick att avräkningsbar utländsk skatt inte fick överstiga den amerikanska skatt som belöper på den utländska inkomsten.[2] Detta i svensk språkbruk benämnda spärrbelopp framräknas med hjälp av formeln som är redovisad i avsnitt 2.5.

Av formeln framgår att i täljaren återfinns den utländska inkomsten. Ju högre andel utländsk inkomst, desto större del av inhemska skatten blir avräkningsbar. Vid en omfördelning med stöd av section 482 kan, såvitt är av intresse i avräkningssammanhang, inkomst antingen omfördelas från en utländsk filial till det amerikanska ägarbolaget eller från ett utländskt dotterbolag till ett amerikanskt moderbolag.

Om inkomst är omfördelad från utländsk filial till det amerikanska bolag som äger filialen, ska man minska täljaren med det omfördelade beloppet.[3] Övriga led i ekvationen, liksom den erlagda utländska skatten, är oförändrade. Bolagets amerikanska skatt kommer därigenom indirekt att öka, eftersom avräkningsbar utländsk skatt minskar.

Vid omfördelning från utländskt dotterbolag till amerikanskt moderbolag uppstår ytterligare problem. Ur svensk synpunkt är problemen vid indirect foreign tax credit[4] inte intressanta för närvarande, eftersom en dylik avräkning inte tillåts i Sverige.

Beräkningen av hur mycket moderbolaget ska anses ha betalat av dotterbolagets skatt följer ekvationen

$$\frac{\text{mottagna utdelningar}}{\text{ackumulerade vinstmedel i dotterbolaget}} \times \text{den inkomstskatt dotterbolaget erlagt.}$$

Eftersom nämnaren i ekvationen minskas genom omfördelningen, kommer omfördelningen vid i övrigt oförändrade siffror att leda till att avräkningsbara indirekt erlagda utländska skatter ökar.[5]

[1] McCawley s 103 ff.

[2] Section 904.

[3] Detta följer av den allmänna regeln om correlative adjustments i T.R 1.482-1(d)(2).

[4] Se ovan avsnitt 2.5.

[5] Se Rev.Rul. 74-158.

Om USA har ett dubbelbeskattningsavtal med det andra landet kräver IRS att det utländska dotterbolaget uttömmer alla möjligheter till en sänkning av sin taxering motsvarande omfördelningen.[6] Sker inte detta anser IRS att dotterbolaget gjort en frivillig betalning till myndigheterna i det andra landet. En sådan betalning kan inte vara avräkningsbar eftersom det inte är en skatt.[7] I en senare Revenue Ruling gick IRS vidare, och fastställde att nämnaren i ekvationen, ackumulerade vinstmedel skulle minskas med det omfördelade beloppet.[8]

Det har i USA inte diskuterats vilka effekter som kan uppstå om det amerikanska moderbolaget av någon anledning inte kan erhålla indirect foreign tax credit. I detta fall står den ordinarie foreign tax credit till buds. Den enda följdeffekten i detta fall är, att nämnaren vid beräkning av spärrbeloppet ökar med det omfördelade beloppet. Det innebär att vid i övrigt oförändrade faktorer att spärrbeloppet kommer att minska.

Anta att före omfördelning var täljaren 50 (utländsk inkomst) och nämnaren 100 (världsinkomst). Höjer man moderbolagets inkomst med 50 på grund av transaktioner med dotterbolaget påverkas inte täljaren, eftersom den inte innehåller dotterbolagsinkomsterna. Däremot kommer nämnaren att öka med 50. För att räkna ut spärrbeloppet ska man således i stället multiplicera den erlagda amerikansk skatten med 1/3-del i stället för som tidigare 1/2.

4.5.6.4 De skattskyldiga kan i vissa fall lindra följdeffekterna

I avsnitt 4.5.6.2 nämnde jag, att IRS har infört särskilda regler i syfte att möjliggöra för de skattskyldiga att utan ytterligare skattekonsekvenser återföra de omfördelade inkomsterna. Om således IRS har omfördelat $100,000 från det utländska dotterbolaget B till amerikanska moderbolaget A, kan bolag B under vissa förutsättningar, utan ytterligare amerikanska skattekonsekvenser faktiskt överföra dessa $100,000 till bolag A.[9]

Om de transaktioner vilka legat till grund för omfördelningen haft till huvudsakligt syfte "the avoidance of Federal income tax" tillåts dock inte en skattefri överföring.[10] Ingen motivering är given för denna

[6] Rev.Rul. 76-508.

[7] Rev.Rul. 76-508. I Rev.Rul. 82-29, §3.02 behandlas competent authority procedure i fall av omfördelning med stöd av section 482.

[8] Rev.Rul. 80-231.

[9] Rev.Proc. 65-17.

[10] Rev.Proc. 65-17 section 3.02.

regel. Förmodligen har man ansett att skattskyldiga som avsiktligt inlåtit sig i skattemotiverade transaktioner får stå sitt kast.

Den skattskyldige kan erhålla lättnad på två sätt.[11]

1) Om det upptaxerade bolaget erhållit utdelning från det andra bolaget behöver denna utdelning inte tas upp som skattepliktig inkomst. Denna lättnad torde endast ha betydelse beträffande utdelning från utländskt bolag.[12] Eftersom utdelningen är skattefri, får den inte heller påverka det utdelande bolagets E/P. Även i övrigt ska man inte betrakta den som en utdelning inkomstskattemässigt. Man får t ex inte medräkna utdelningen vid beräkning av indirect foreign tax credit. Dessutom bör en eventuell utländsk kupongskatt på utdelningen upphöra att vara avräkningsbar. Utgår kupongskatten enligt dubbelbeskattningsavtal synes den dock vara avräkningsbar.[13]

2) Det amerikanska bolaget kan i sin bokföring öka posten utestående fordringar med det omfördelade beloppet. Denna fordran anses uppkommen vid beskattningsårets utgång. Fordran måste betalas inom 90 dagar från det att omfördelningen blivit definitiv.[14] Betalning kan ske på olika sätt, exv kontant, genom utfärdande av nytt skuldebrev eller genom nedskrivning av eventuella motfordringar. Självfallet måste också i detta sammanhang uppkomna fordringar löpa med armslängdsränta.

Dessa båda regler undanröjer inte den ekonomiska dubbelbeskattning som uppstår om det andra landet vägrar det bolag som befinner sig där avdrag för det omfördelade beloppet. I detta fall torde det vara lönsammast räkna av det omfördelade beloppet från mottagna utdelningar. Dessa är som nämnts i regel skattepliktig inkomst för det amerikanska moderbolaget. Den skattemässiga behandlingen i det andra landet förändras inte, men moderbolaget uppnår en skattelättnad det annars inte skulle erhållit, nämligen skattefrihet för utdelningen.

Denna skattefrihet uppvägs dock delvis av att möjligheterna till avräkning av utländsk skatt blir mindre. I och med att utdelningen blir skattefri får man inte medräkna den vid beräkning av spärrbeloppet. Utländsk kupongskatt får inte heller avräknas. Den sistnämnda effekten behöver inte nödvändigtvis vara särskilt allvarlig, om det finns dubbelbeskattningsavtal som nedsätter kupongskatten.

[11] Se om dessa regler Rev.Proc. 65-17 section 4.

[12] Utdelningar från inhemska bolag är som framgått i avsnitt 2.5 i regel skattefria ändå.

[13] Schering, 69 T.C. 1978 s 604.

[14] Tiden räknas egentligen från det att IRS och den skattskyldige ingått en s k closing agreement, se Rev.Proc. 65-17 section 4.02 och section 7121.

När den skattskyldige väljer att avräkna den omfördelade inkomsten mot given utdelning uppnår man den fördelen att inga förändringar i det utländska dotterbolaget behöver äga rum. Dotterbolaget har redan behandlat transfereringen som utdelning, och detta har accepterats av det andra landet.

4.5.6.5 Sammanfattning och slutsatser

En omfördelning leder normalt inte till att de genom felaktig prissättning överförda medlen också fysiskt blir återförda. Skattemässigt måste man därför ibland beakta att medlen kvarstannar hos den utländska parten. Även i andra hänseenden kan en omfördelning leda till följdeffekter. Principen i amerikansk rätt kan sägas vara, att den skattskyldige ska ställas i samma skatterättsliga läge efter omfördelningen som han skulle ha varit i om inte den felaktiga prissättningen ägt rum.

När IRS har omfördelat inkomst från ett utländskt moderbolag till ett amerikanskt dotterbolag, betraktar man överföringen av medel till moderbolaget som utdelning i den mån dotterbolaget har tillräckligt med vinstmedel. Utdelningen beläggs i avsaknad av dubbelbeskattningsavtal med kupongskatt uppgående till 30 %. Svensk rätt innehåller för detta fall i huvudsak samma regel. Det är inte klart om det i svensk rätt för klassificeringen som utdelning har någon betydelse ifall dotterbolaget har vinstmedel att utdela. Det är ju egentligen inte heller nödvändigt.

Vid omfördelning från ett utländskt dotterbolag till ett amerikanskt moderbolag sker en omräkning av dotterbolagets balans- och resultaträkningar i den mån dessa påverkar moderbolagets skyldighet betala skatt. Detta är fallet vad gäller beräkningen av indirect foreign tax credit och för beräkningen av Subpart F-inkomst. Ingendera beräkningen är relevant för svenskt vidkommande, eftersom dessa institut inte existerar i svensk rätt. Dessutom bör moderbolagets anskaffningskostnad för aktierna ökas.

Den vanliga avräkningen av utländsk skatt kan dock påverkas såväl vid överföring från utländsk filial till det amerikanska bolaget som vid överföring från utländskt dotterbolag till amerikanskt moderbolag. Påverkan sker genom att täljare (filialfallet) eller nämnare (dotterbolagsfallet) påverkas vid spärrbeloppsberäkningen. I båda fallen kommer spärrbeloppen att minska varvid andelen avräkningsbar utländsk skatt också minskar. I svensk rätt skulle samma effekt kunna uppstå i båda fallen, men det är oklart om så sker.

Också när inkomst är omfördelad från ett utländskt systerbolag till ett amerikanskt systerbolag måste man ta hänsyn till att medlen finns kvar hos det utländska systerbolaget. Därför anses först utdelning ha ägt rum från det amerikanska dotterbolaget till moderbolaget. Denna utdelning kan beläggas med kupongskatt i vanlig ordning om moderbolaget är utländskt. Därefter anses moderbolaget ha gjort ett kapitaltillskott till det utländska bolaget med åtföljande höjning av omkostnadsbeloppet på aktieinnehavet. Samma höjning av omkostnadsbeloppet torde ske också vid omfördelning till ett amerikanskt moderbolag från ett utländskt dotterbolag. Svensk rätt är ifråga om påverkan på omkostnadsbeloppet oklar.

Vissa följdeffekter kan den skattskyldige undanröja genom att det utländska bolaget återför det omfördelade beloppet till det amerikanska bolaget. Om ett amerikanskt moderbolag redan erhållit utdelning från det utländska dotterbolaget kan utdelning motsvarande det omfördelade beloppet undantas från beskattning. Eftersom utdelning från utländska bolag normalt är skattepliktig inkomst kommer härigenom den primära skattekostnaden att bli noll. Viss kostnad uppkommer dock för moderbolaget bl a genom att denna utdelning inte berättigar till någon indirect foreign tax credit. Vidare kan den skattskyldige, oavsett relation till det andra bolaget, skattefritt mottaga det omfördelade beloppet. Därigenom kommer kassaflödet och taxeringen att överensstämma. Någon direkt skatteförmån innebär inte sistnämnda regel. För båda reglerna gäller att den skattskyldige inte får tillämpa dem om den felaktiga prissättningen skett i syfte att undgå inkomstskatt. I svensk rätt finns det inga regler av nämnda slag.

Slutligen några synpunkter på behovet av eventuella svenska regler på detta område. Man kan från fiskal synpunkt hävda att det är möjligt att omfördela inkomst till ett svenskt bolag, upptaxera och indriva skatten utan att ta någon hänsyn till tänkbara följdeffekter. Nu har svensk rätt redan accepterat en följdeffekt, kupongskatt, när den felaktiga prissättningen resulterat i en förtäckt utdelning. Man kan därför fråga sig om det finns någon anledning göra halt där, eller om man bör beakta ytterligare följdeffekter.

För egen del anser jag dock att svensk rätt borde beakta fler följdeffekter. En utgångspunkt för mig är därvidlag, att en omfördelning jämlikt 43 § 1 mom KL inte är en bestraffning eller sanktion. Omfördelningen härstammar från en skillnad i åsikter om det rätta priset för en prestation. Den skattskyldige bör därför i normalfallet försättas i den skatterättsliga situation han skulle ha befunnit sig i om han redan

från början tillämpat en korrekt prissättning. För det fall att den skattskyldige haft som syfte att undandra sig svensk skatt, kan jag tänka mig att vissa för den skattskyldige positiva effekter kan vara undantagna. Man kan t ex tänka sig att den skattskyldige om uppsåt till prisavvikelse förelegat inte får inräkna det omfördelade beloppet i omkostnadsbeloppet för dotterbolagsaktier.[15] I första hand bör dock uppsåtliga prisavvikelser inte sanktioneras genom följdeffekter vid omfördelningen utan genom sedvanliga påföljder i taxeringslagen och skattebrottslagen.

Antalet tänkbara följdeffekter är stort. Jag är inte säker på att jag har täckt in alla i ovanstående redogörelse. Det är därför möjligt, att man inte i lagtext ska söka beskriva alla tänkbara följdeffekter. En exemplifiering av de viktigaste följdeffekterna, såsom i vilka fall förtäckt utdelning ska anses föreligga, kan vara tillfyllest. En noggrannare specificering är jag f n inte beredd att ge. Svensk rätt borde ytterligare undersökas innan sådana förslag kan ges.

[15] Jfr Riksdagens revisorer, RSV:s remissvar ovan i avsnitt 3.4.

5 Taxeringsförfarandet och skatteprocessen

5.1 Inledning

I detta kapitel behandlar jag taxeringsförfarandet och skatteprocessen. Reglerna på dessa områden är besvärliga och svåröverskådliga. Schemat på sidan 167 ger en översiktlig och förenklad bild av hela proceduren, från inlämnande av deklaration till eventuellt avgörande i domstol.[1] Framställningen kommer i huvudsak att följa gången i schemat.

Avsnittet om taxeringsförfarandet omfattar i princip proceduren fram till dess att den skattskyldige inger besvär till domstol. Ambitionen är att framställningen ska vara översiktlig. Avsnittet om taxeringsförfarandet syftar bl a till att underlätta förståelsen av min redogörelse för skatteprocessen. Dessutom behandlar jag i vilken utsträckning IRS har eller kan få tillgång till material för att kunna bedöma internprissättningsfrågan.

De därpå följande avsnitten om förfarandet i domstol är fr a inriktade på bevisfrågor. Tonvikten är lagd på de bevisregler som är av betydelse i internprissättningsmål. För att förstå sammanhanget krävs det dock en kort redogörelse för allmänna bevisregler m m.

5.2 Taxeringsförfarandet

5.2.1 Självdeklaration, taxering och preskriptionstid

Det finns två typer av deklarationer i USA, *tax returns* och *information returns*. Tax returns motsvarar våra självdeklarationer. Information returns finns av en mängd olika slag. Många fyller samma funktion som de svenska kontrolluppgifterna avseende löner, utbetald utdelning o dyl. Några är emellertid av särskilt intresse i detta sammanhang eftersom de berör internationella förhållanden.[2]

[1] Schemat är gjort fritt efter en idè i Shattuck s B-508.
[2] Se nedan 5.2.3.2.

Taxeringen bygger på den självdeklaration som i princip alla skattskyldiga måste inlämna.[3] Alla aktiebolag oavsett inkomst ska avge självdeklaration.[4] Utländska bolag är normalt skyldiga att avlämna självdeklaration om de bedrivit rörelse i USA under beskattningsåret eller i övrigt är skyldiga betala inkomstskatt.[5] Avgivna självdeklarationer är i princip konfidentiella och utlämnande till andra myndigheter m m är noggrant reglerat.[6] Utlämnande av information till andra länders behöriga myndigheter tillåts om ifrågavarande dubbelbeskattningsavtal så medger.[7]

Den skattskyldige ska själv räkna ut och betala in den skatt som belöper på inkomsten.[8] Skyldigheten att avlämna självdeklaration och betala skatt är sanktionerad på olika sätt.[9] När självdeklarationen är inlämnad utför IRS en *summary assessment* .[10] Härmed avses, att den skatt som angivits på deklarationen förs upp på en lista tillsammans med personuppgifter m m, varefter en tjänsteman undertecknar listan.[11] IRS kan också fastställa en assessment grundad på en egen bedömning.[12] I detta fall sker en avvikelse från självdeklarationen och en s k *deficiency assessment* uppstår.[13] I det följande använder jag termen taxering som liktydig med assessment.

Det finns således olika sätt att taxera en skattskyldig. Oavsett i vilken form taxering ägt rum, presumeras taxeringen vara korrekt. Vill den skattskyldige i domstol få till stånd en ändring av taxeringen måste

[3] Se Bittker s 111-2 och sections 6001, 6011 och 6012. Det finns för fysiska personer vissa undantag om inkomsten understiger vissa belopp. Se section 6012(a)(1).

[4] Section 6012(a)(2) och T.R. 1.6012-2(a)(2). Bolag ska inlämna självdeklarationen den 15 mars alternativt på den femtonde dagen den tredje månaden efter utgången av bolagets fiscal year. Section 6072(b). Handelsbolag, som inte är skattesubjekt, avger normalt en information return avseende handelsbolagets inkomster och utgifter, Section 6031 och T.R. 1.6031.

[5] T.R. 1.6012-2(g).

[6] Section 6103.

[7] Section 6103(k)(4).

[8] Jfr section 6014 och 6151(b). Denna skyldighet brukar kallas för *self assessment.*

[9] Se t ex section 6651.

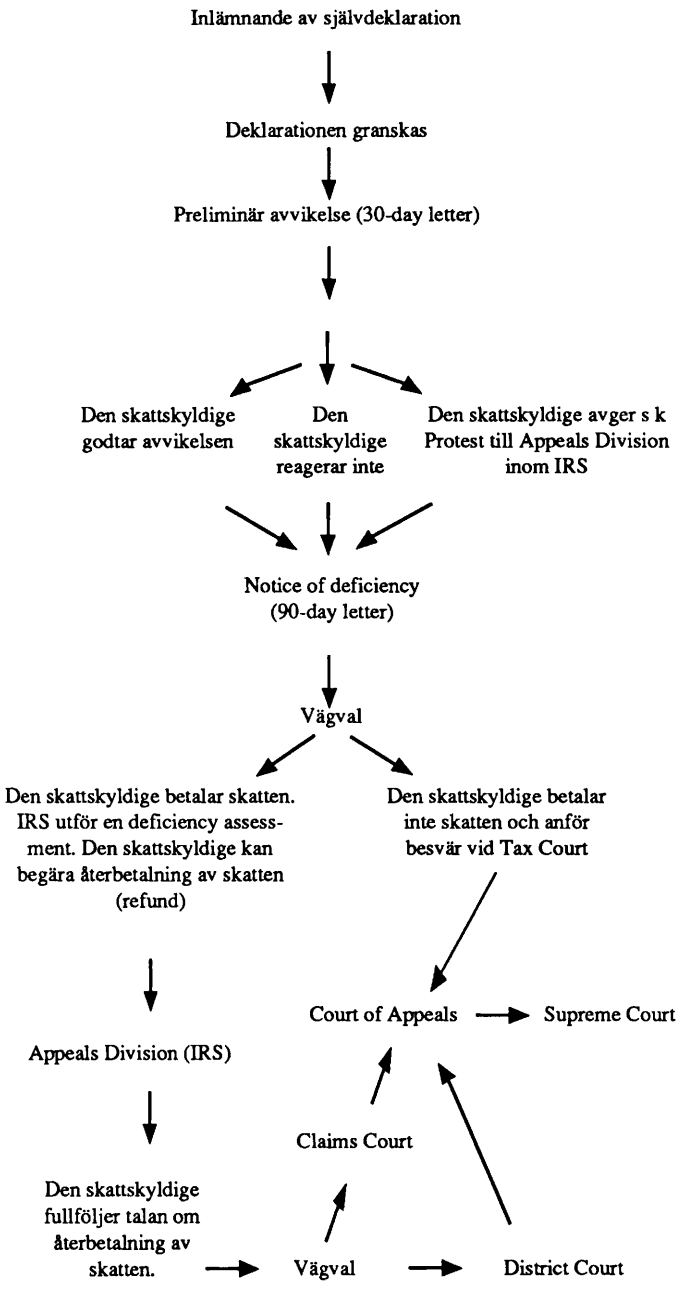
[10] Salzman s 10-2.

[11] Se Salzman s 10-4 f och sections 6201, 6202 och 6203, samt T.R. 301.6203-1.

[12] Section 6201(a)(1).

[13] Ytterligare två slag av assessments av mindre betydelse finns. *Jeopardy assessment* tillgripes, förenklat uttryckt, när fastställelse av skatten måste ske snabbt därför att indrivningen annars riskeras, section 6861. Samma skäl kan anföras för s k *bankruptcy assessment*, som i princip utföres när den skattskyldige är på väg att försättas i konkurs, se section 6871.

Taxeringsförfarandet och skatteprocessen i federala mål



han visa att den är *erroneus*, felaktig. Jag återkommer till denna bevisbörda i avsnitt 5.5.

Genom ingivandet av självdeklarationen börjar den s k *statute of limitations*, hädanefter kallad preskriptionstid, att löpa. Den innebär att den skattskyldige måste ha blivit taxerad inom tre år från avlämnandet.[14] Avlämnas ingen självdeklaration blir någon taxering ej påförd. Då börjar inte heller preskriptionstiden att löpa. I detta fall kan den skattskyldige aldrig känna sig fri från risken att utsättas för beskattningsåtgärder för det aktuella året. Även om den skattskyldige har avlämnat självdeklaration, finns undantag från treårsregeln. Om exempelvis en skattskyldig avger en "false or fraudulent" självdeklaration, börjar inte preskriptionstiden att löpa.[15] Har deklaranten utlämnat ett belopp uppgående till minst 25 % av den i deklarationen uppgivna inkomsten är preskriptionstiden utsträckt till 6 år. Det är också möjligt för den skattskyldige och IRS att överenskomma om en förlängning av preskriptionstiden.[16] Avlämnandet av självdeklaration får också betydelse för besvärsfristen vid överklagande till vissa domstolar.[17]

IRS kan under preskriptionstiden tilläggstaxera, utföra en *supplemental assessment*.[18] Den åsatta taxeringen måste då vara på ett avgörande sätt felaktigt. Det finns inget eftertaxeringsinstitut liknande det i Sverige. Med tanke på nyssnämnda regler torde det inte heller vara nödvändigt. De omfattande undantagen från preskriptionsregeln synes medföra att de flesta eftertaxeringsvärda transaktioner blir föremål för beskattning. Systemet med tilläggstaxering under preskriptionstiden minskar också väsentligt behovet av ett särskilt eftertaxeringsinstitut.

5.2.2 Revision

Särskilda regler gäller om IRS vill avvika från självdeklarationen. Deklarationen granskas antingen av *tax auditors* eller *revenue agents*. Den förstnämnda kategorin av tjänstemän utför enklare granskningar. Revenue agents, hädanefter kallade taxeringsrevisorer, är betydligt mer kvalificerade och svarar för de svårare revisionerna.[19] För internationel-

[14] Section 6501(a). Har deklarationen ingivits före sista inlämningsdag, normalt 15 mars eller 15 april, räknas tiden från sista inlämningsdag.

[15] Section 6501(c).

[16] Section 6501(c)(4).

[17] Section 6511(a). Denna besvärsfrist gäller mål om återbetalning av skatt vid District Court eller Claims Court, se mer om dessa domstolar nedan i avsnitt 5.3.

[18] Section 6204.

[19] Shattuck s A-6.

la mål, inklusive mål rörande section 482, finns på vissa håll i USA särskilt utbildade taxeringsrevisorer. De kallas *international examiners*.[20] Dessa taxeringsrevisorer lyder under det s k *International Enforcement Program* (IEP). Syftet med IEP är att "obtain voluntary compliance in the international area through a vigorous but reasonable audit program".[21] Särskild vikt läggs på att undersöka fall där avvikelserna från armslängdsregeln varit avsevärda eller betydande inkomstöverflyttningar till utländska närstående företag ägt rum.[22]

I normala fall avslutar IRS revisioner av aktiebolag inom 27 månader från avlämnandet av självdeklaration,[23] men undantag sker ibland i internationella mål.[24] Taxeringsrevisorn ska bl a undersöka vilka transaktioner som skett mellan aktiebolaget och närstående bolag, aktieägare m fl, oavsett om de är inhemska eller utländska subjekt.[25]

Revisionen sker mot bakgrund av en omfattande skyldighet för den skattskyldige att prestera räkenskapsunderlag m m. Den skattskyldige är tvungen föra de anteckningar, och bevara sådant räkenskapsmaterial m m som är nödvändigt för att korrekt kunna fastställa den skattepliktiga inkomsten.[26] Skattskyldiga som förvarar sina böcker och anteckningar utomlands är i princip skyldiga att prestera samma underlag för taxeringen som om de förvarat handlingarna inom USA.[27] IRS har omfattande befogenheter enligt section 7602 att undersöka skriftligt material, inkalla vittnen m m i syfte att korrekt fastställa den skattskyldiges inkomst. Dessa befogenheter omfattar rätt att:

> (1) To examine any books, papers, records, or other data which may be relevant or material to such inquiry;
> (2) To summon the person liable for tax or required to perform the act,[28] or any officer or employee of such person, or any person having possession, custody, or care of books of account containing entries relating to the business of the person liable for tax or required to perform the act, or any other person the Secretary may deem

[20] Salzman s 8-60 f och IRM-Audit 42(10).
[21] IRM-Audit 42(10)1.1.
[22] IRM-Audit 511(4).
[23] IRM-Audit 42(12).
[24] Salzman s 8-24.
[25] A a s 8-31, 8-34, S8-35 och S8-36.
[26] Section 6001 och T.R. 31.6001-1.
[27] IRM-Audit 512(1).
[28] Med "the act" avses en skyldighet för någon enligt IRC att positivt utföra något. Det kan t ex vara fråga om innehållande av källskatt (withholding), se exv section 3405(c) "shall withhold" och (d)(11).

proper, to appear before the Secretary at a time and a place named in the summons and to produce such books, papers, records, or other data, and to give such testimony, under oath, as may be relevant or material to such inquiry; and
(3) To take such testimony of the person concerned, under oath, as may be relevant or material to such inquiry.

En summons är i detta sammanhang en kallelse att inför IRS vittna eller förevisa räkenskapsmaterial m m. Jag återkommer nedan till IRS möjligheter att i olika lägen utfärda summons.

5.2.3 Underlag för bedömning av internprissättningen

5.2.3.1 Inledning

Det är av stort intresse undersöka, vilket skriftligt underlag IRS har eller kan få tillgång till för att upptäcka och bedöma koncerninterna transaktioner. Här följer en översikt av detta område.

Området kan indelas på följande sätt:1) I vilken utsträckning måste den skattskyldige a) självmant, eller b) efter anmaning, prestera material av betydelse för upptäckt eller bedömning av interntransaktioner? 2) Vilka möjligheter har IRS att framtvinga material från andra än den skattskyldige, exempelvis för att erhålla uppgifter om prissättningen vid oberoende transaktioner?

5.2.3.2 Material som den skattskyldige självmant ska avge

Utöver självdeklarationen[29] utgör innehållet i information returns de uppgifter som den skattskyldige är skyldig avge. Härvidlag finns det flera som kan beröra ett multinationellt bolag.[30] Ur internprissättningssynpunkt är huvudsakligen av intresse de information returns som är utfärdade med stöd av section 6038, Form 5471, och section 6038A, Form 5472.

Form 5471, Information Return With Respect to a Foreign Corporation, är synnerligen omfattande. Uppgiftspliktiga ska lämna upplysningar av olika slag. I princip är amerikanska aktieägare i utländska bolag

[29] Balansräkningen men inte resultaträkningen ska bifogas, men själva blanketten, Form 1120, är å andra sidan så omfattande att de flesta detaljer som kunnat utläsas av resultaträkningen ändå måste redovisas.

[30] Se IRM-Audit Exhibit 500-7 för en översikt av alla själv- och informationsdeklarationer som kan ge information om ett antal transaktioner och ägarförhållanden med internationellt skatterättslig betydelse.

och vissa amerikanska personer i företagsledande ställning i utländska bolag uppgiftspliktiga.[31] Även om intressanta upplysningar kan erhållas från i princip alla delar av blanketten, är det fr a Schedule G och M som är av intresse ur internprissättningssynpunkt.
Schedule G ger upplysningar om existensen av lån mellan det utländska bolaget och närstående parter:

(a) Outstanding balances of foreign corporation	(b) U S person filing this return	(c) Any domestic corporation controlled by U S person filing this return	(d) Any foreign corporation controlled by U S person filing this return	(e) 10% or more U S shareholder of controlled foreign corporation (other than controlling shareholder)	(f) 10% or more U S shareholder of domestic corporation filing this return
1 Loans to persons described in columns (b) through (f).					
(a) At beginning of foreign corporation's annual accounting period . . .					
(b) At end of foreign corporation's annual accounting period					
2 Indebtedness to persons described in columns (b) through (f).					
(a) At beginning of foreign corporation's annual accounting period . . .					
(b) At end of foreign corporation's annual accounting period					

Jag vill fästa uppmärksamheten på två saker. Schedule G ger visserligen inte uppgift om räntans storlek, men denna framgår istället av Schedule M. Det är vidare anmärkningsvärt att den uppgiftsskyldige inte bara måste ange krediter avseende amerikanska närstående långivare/tagare, utan också krediter mellan det utländska bolaget och andra utländska närstående bolag. Det ställer stora krav på informationsinsamling inom koncernen.

Schedule M innebär att koncernen, (dvs det amerikanska bolag som kontrollerar det utländska bolaget) för varje utländskt kontrollerat bolag måste lämna specificerade uppgifter om koncerninterna transaktioner mellan utländska bolag ingående i koncernen och dem närstående bolag. Följande uppgifter ska lämnas:[32]

- Köp och försäljningar av omsättningstillgångar (varulager),
- Köp och försäljningar av "property rigths" (patent, varumärken m m)
- Ersättningar utgivna eller mottagna för olika tjänster (tekniska-, företagslednings-, ingenjörs- konstruktions- och liknande tjänster).

[31] Form 5471 täcker uppgiftsplikten inte bara enligt section 6038, utan också enligt sections 6035 och 6046. Med ägare avses den person, fysisk eller juridisk som har "control". I princip krävs 50-procentigt ägande. Se section 6038(e)(1).
[32] Schedule M är återgiven i bilaga 4.

- Köp av andra fysiska saker än omsättningstillgångar,[33]
- Erhållna eller utbetalade provisioner,
- Erhållna eller utbetalade hyror, royalties och licensavgifter,
- Mottagna eller utbetalade utdelningar,
- Mottagen eller utbetald ränta, samt
- Mottagna försäkringsersättningar.

Observera att Schedule M ska inlämnas för varje utländskt bolag som är kontrollerat av det amerikanska bolaget. Eftersom dessutom i princip alla transaktioner mellan utländska systerbolag enligt blanketten ska redovisas,[34] innebär uppgiftsplikten formellt en stor administrativ börda för koncernen.

> Det är troligt att i praktiken endast större koncerner, med en omsättning i varje fall uppgående till ett par hundra miljoner dollar, strukturerar sin koncerninterna rapportering så att moderbolaget kan lösa uppgiftsplikten. Mindre bolag torde endast fylla i de uppgifter som de har möjlighet att införskaffa, och lämnar resten blankt. Även andra regler ställer dock stora krav för koncernen på informationsinsamling.

Uppgiftspliktiga enligt Form 5472 är inhemska aktiebolag kontrollerade av utländska aktieägare och utländska aktiebolag som driver rörelse i USA.[35] För att vara kontrollerad krävs mer än 50 %-igt ägande. Informationen avser vissa transaktioner mellan det rapporterande bolaget och detta bolag närstående utländska parter.

Form 5472 återspeglar dock ännu inte de ändringar i section 6038A som genomfördes i Tax Reform Act of 1986. Numera ska de uppgiftsskyldiga rapportera transaktioner mellan det rapporterande aktiebolaget och en med detta bolag *related party*. En related party är bl a "any other person who is related (within the meaning of section 482) to the reporting corporation."[36] Sammantaget innebär detta en mycket omfattande uppgiftsskyldighet. Ett amerikanskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag är med denna konstruktion skyldig rapportera omfattningen av sina transaktioner med alla bolag, såväl inhemska som utländska, som är närstående enligt section 482. Om ett utländskt aktiebolag driver rörelse i USA genom en filial, innebär uppgiftsskyldig-

[33] Försäljningar behöver enligt blanketten inte anges.

[34] Jfr dock IRM-Audit 523.5(5) vari uttalas, att Schedule M är en utmärkt källa för information om interntransaktioner, utom vad avser *sales entirely between foreign affiliates*.

[35] Section 6038A.

[36] Section 6038A(c)(2)(B).

Part III **Monetary Transactions Between Reporting Corporations and Related Foreign Corporation (All amounts must be stated in U.S. dollars) (Reasonable estimates may be used—See instructions)**

1	Sales of stock in trade	1	
2	Sales of tangible property other than stock in trade	2	
3	Rents and royalties received (for other than intangible property rights)	3	
4	Sales, leases, licensings, etc , of intangible property rights (e g , patents, trademarks, secret formulas)	4	
5	Consideration received for technical, managerial, engineering, construction, scientific, or like services	5	
6	Commissions received	6	
7	Amounts borrowed a Beginning Balance _____ b Ending Balance ▶	7b	
8	Interest received	8	
9	Premiums received for insurance or reinsurance	9	
10	**Total** (Combine amounts on lines 1 through 9)	10	
11	Purchases of stock in trade	11	
12	Purchases of tangible property other than stock in trade	12	
13	Rents and royalties paid (for other than intangible property rights)	13	
14	Purchases, leases, licensings etc , of intangible property (e g , patents, trademarks, secret formulas)	14	
15	Consideration paid for technical, managerial, engineering, construction, scientific, or like services	15	
16	Commissions paid	16	
17	Amounts loaned a Beginning Balance _____ b Ending Balance ▶	17 b	
18	Interest paid	18	
19	Premiums paid for insurance or reinsurance	19	
20	**Total** (Combine amounts on lines 11 through 19)	20	

heten att detta bolag ska lämna uppgifter om alla sina transaktioner med närstående bolag, oavsett om transaktioner rör USA eller ej. Detta är en närmast osannolik uppgiftsskyldighet. IRS har ännu inte utfärdat några anvisningar avseende 1986 års ändringar. Det är troligt att nya anvisningar kommer att inskränka uppgiftsskyldigheten.

Uppgifterna behöver inte vara exakta. En approximering inom intervallet 75 % till 125 % av det faktiska beloppet är tillfyllest.[37]

> Såväl Form 5471 som 5472 ger en god uppfattning om omfattningen på koncerninterna transaktioner. Däremot ger de ingen information om transaktionerna är på armslängd eller ej. Uppgifterna torde framför allt ge skattemyndigheterna en uppfattning om var det kan finnas anledning revidera interntransaktioner.

5.2.3.3 Uppgiftsskyldighet efter anmaning

Den grundläggande befogenheten för IRS att ta del av handlingar m m följer av section 7602.[38] Denna regel torde ge IRS stora möjligheter ta del av material och beordra vittnesmål, i den mån materialet eller den vittnande personen befinner sig i USA.

En fråga är i vilken utsträckning den skattskyldige kan tvingas fram-

[37] T.R. 1.6038A-1(c)(2)(iv).

[38] Se ovan avsnitt 5.2.2.

bringa material som befinner sig utomlands i den skattskyldiges egen besittning. IRM-Audit uttalar följande:

> Taxpayers who maintain all or part of their books and records outside the United States are required to verify and substantiate items claimed to the same extent as taxpayers who maintain their books and records within the United States.[39]

För amerikanska rörelseidkare anses skyldigheten verifiera kostnadsavdrag framgå av section 274(d) som trots sin begränsade ordalydelse tillämpas generellt för alla kostnadsavdrag. I IRM-Audit finner man inte på annat håll stöd för påståendet i citatet. Uttalandet torde dock kunna stödjas på section 6001. Section 6001 lyder såvitt här är av intresse på följande sätt:

> Every person liable for any tax imposed by this title, or for the collection thereof, shall keep such records, render such statements, make such returns, and comply with such rules and regulations as the Secretary may from time to time prescribe. Whenever in the judgment of the Secretary it is necessary, he may require any person, by notice served upon such person or by regulations, to make such returns, render such statements, or keep such records, as the Secretary deems sufficient to show whether or not such person is liable for tax under this title.

5.2.3.4 Information från närstående bolag

Finns information hos ett närstående inhemskt bolag, kan den erhållas med stöd av section 7602.[40] Detta torde inte vålla några problem. Härigenom kan IRS framtvinga de uppgifter som är nödvändiga för revisionen.

Svårare är det om handlingarna befinner sig vid ett utländskt närstående bolag. I första hand ska IRS enligt IRM-Audit be det inhemska bolaget om materialet.[41] I andra hand ska IRS använda en s k *formal document request*, FDR. Section 982 innehåller bestämmelser härom. En FDR är en begäran från IRS att den skattskyldige ska framlägga viss begärd *foreign-based documentation*, inklusive räkenskapshandlingar (books and records). Uppgiftsplikten är mycket omfattande. Med foreign-based documentation avses alla handlingar som befinner sig utanför USA och som har betydelse för den skattemässiga behand-

[39] IRM-Audit 512.
[40] Jfr IRM-Audit 53(11).
[41] IRM-Audit 53(12).

lingen av den av IRS undersökta posten.[42] Enligt förarbetena omfattar uppgiftsplikten också handlingar som befinner sig i utländska juridiska personers besittning, oavsett om dessa personer är kontrollerade eller ej av den skattskyldige.[43] Om den skattskyldige inte frambringar de begärda dokumenten inom 90 dagar, är den skattskyldige i domstol förhindrad åberopa dokumenten. Den skattskyldige behöver inte uppfylla en FDR, om han kan visa *reasonable cause*. Som sådan godtas emellertid inte att den utländska jurisdiktionen "would impose a civil or criminal penalty on the taxpayer (or any other person) for disclosing the requested documentation".[44] Anledningen till att man infört denna till synes hårda regel är, att det enligt kongressen är vanligt att skattskyldiga väljer att operera via ett visst land pga dess sekretesslagstiftning.[45]

> En minoritetsägare kan pga av denna ställning vara förhindrad att förebringa handlingar begärda enligt section 982. Kongressen menade här att den skattskyldige avsiktligt kan ha valt denna ägarställning i syfte att undvika att behöva förebringa handlingar.[46] Det får därför enligt kongressen prövas från fall till fall huruvida minoritetsägande utgör "reasonable cause".[47]

Formal document requests synes dock vara mindre ändamålsenliga i internprissättningsmål. Det beror på följande orsaker. IRS har en diskretionär rätt att omfördela inkomst, men omfördelningen får inte vara "arbitrary, caprious or unreasonable".[48] Är detta fallet ändrar domstolarna taxeringen. För att domstolarna ska anse att omfördelningen inte är arbitrary, caprious or unreasonable krävs att det omfördelade beloppet inte är helt gripet ur luften. IRS måste kunna förebringa några fakta som stöder omfördelningen. Det är mot denna bakgrund som en begäran om FDR i internprissättningsmål inte är särskilt verkningsfull. Vägrar nämligen den skattskyldige att leverera ett utländskt dokument, och IRS trots detta ändå vidtar en omfördelning, är det troligt att domstolarna kommer att anse omfördelningen vara arbitrary, caprious or unreasonable. Den sanktion som FDR vilar på, att den skattskyldige inte får åberopa den begärda informationen i domstol, blir då verkningslös. Den skattskyldige kommer trots sanktionen ändå

[42] Conference report TEFRA P.L. 97-248, återgiven i P-H Federal Taxes § 30,920.
[43] A st.
[44] Section 982(b)(2).
[45] Conference report, a st.
[46] A st.
[47] A st.
[48] Se avsnitt 5.6.1.

att vinna målet därför att IRS omfördelade inkomst utan att det fanns tillräckligt med stöd i fakta härför.

> I filialfallen och när amerikanska dotterbolag till utländska moderbolag kostnadsför sin del av huvudkontorsutgifter fyller FDR en mer betydelsefull funktion. I dessa fall kan IRS vägra avdrag, och den skattskyldige måste då visa att någon grund finns för avdraget. Har IRS utfärdat en FDR som den skattskyldige valt att inte uppfylla, kan den skattskyldige inte använda det utländska materialet i en domstolsprocess.

Denna FDR riktas mot den skattskyldige som är under revision. Ett alternativt, eller parallellt tillvägagångssätt är att utfärda en summons. Det torde inte föreligga några hinder att utfärda summons mot ett annat moderbolag avseende ett utländskt dotterbolag. I Toyota Motor utfärdade IRS en summons mot det japanska moderbolaget. Man sökte ta del av handlingar som fanns i moderbolagets ägo för en undersökning av prissättningen mellan moderbolaget och dess amerikanska dotterbolag. Ifrågavarande District Court fann att detta var förenligt med section 7602. Domstolen uttalade:

> Nothing in the language of section 7602 precludes issuance of a summons against a foreign parent corporation possessing information relevant to the taxation of its subsidiary. Instead, this sort of investigation appears to fall within the scope of inquiries authorized by section 482 of the Internal Revenue Code.[49]

Det torde inte heller uppstå några hinder för IRS att få information från utländska dotterbolag till amerikanska moderbolag med stöd av section 7602.

5.2.3.5 Underlag avseende jämförbara transaktioner

Enligt marknadsmetoden ska prissättningen mellan närstående bolag bedömas mot den prissättning som ägt rum i jämförbara, oberoende transaktioner. IRS har därför ett behov av att finna jämförbara transaktioner.

Det finns i princip fyra sätt att finna material att jämföra den ifrågasatta transaktionen med. Först och främst finns material hos den skattskyldige själv. Som framgått i avsnitt 5.2.3.3 torde det inte föreligga några rättsliga hinder för IRS att inhämta det materialet.

Närstående bolag i USA eller utomlands kan också ha uppgifter av

[49] Toyota Motor, District Court, C.D. Cal. 1983 s 1149. Domstolens fotnot utlämnad.

betydelse. Såvitt avser närstående inhemska bolag är möjligheterna få fram uppgifter goda.[50] Ett krav enligt section 7602 är att det sökta materialet ska vara *relevant or material* för undersökningen. Detta krav torde vara uppfyllt i detta fall. Det torde vara svårare få fram jämförelsematerial av utländska närstående bolag. Toyota Motor gällde inte den föreliggande situationen, där IRS enbart söker efter jämförelsetransaktioner. Rättsfallet visar dock att en domstol varit villig tillämpa section 7602 i förhållande till ett utländskt rättsubjekt. Det är inte helt uteslutet att ett utländskt moderbolag skulle kunna avkrävas uppgifter om exempelvis vilka priser det debiterat dotterbolag belägna i andra länder än USA. Saken är dock ännu inte prövad.

För det tredje kan underlag för jämförbara transaktioner sökas hos helt utomstående parter.[51] Eftersom det i allmänhet är svårare få material från utomstående parter än från de två förstnämnda kategorierna, menar IRS att man först ska pröva med dessa två.[52] Går inte detta kan IRS av utomstående parter begära in information. Detta sker genom en summons, utfärdad enligt section 7602(a)(2). Notera ordalydelsen "or any other person the Secretary may deem proper".[53] Även i detta fall måste den begärda informationen vara "relevant or material" för undersökningen. Vidare måste, när fråga är om summons mot utomstående part, det allmänna visa att nyttan för IRS med den sökta informationen överväger de nackdelar som uppstår för den utomstående parten.[54] Hänsyn måste också tagas till att den utomstående parten inte vill avslöja "trade secrets".[55] I praktiken synes denna möjlighet att utfärda summons mot ett oberoende företag i varje fall för närvarande bara utnyttjas mot företag som redan har förklarat sig villiga att bistå med information. I detta fall brukar det heta att IRS utfärdar en "friendly summons", vars syfte är att ge det uppgiftslämnande företaget ett visst alibi i företagsvärlden för sitt uppgiftslämnande.[56]

Slutligen finns det allmänt tillgängligt material för jämförelse, exempelvis statistik av olika slag. Denna grupp behandlar jag inte.

[50] Jfr IRM-Audit 53(13)(2).

[51] Att IRS i andra sammanhang kan utfärda summons mot en utomstående s k third-party recordkeeper framgår av section 7609. Denna section avser dock banker m fl liknande institutioner, advokater och revisorer.

[52] IRM-Audit 53(15)(1).

[53] Se ovan avsnitt 5.2.2.

[54] IRM-Audit 53(20) och där anförda rättsfall.

[55] IRM-Audit 53(19).

[56] IRM-Audit 53(23).

5.2.4 Procedur vid avvikelse från självdeklaration

När IRS avviker från den uträkning av slutlig skatt som den skattskyldige utfört på självdeklarationen uppstår en s k *deficiency*. En deficiency föreligger enligt section 6211, summariskt uttryckt, när den skatt som IRS fastställt överstiger den skatt som den skattskyldige själv angivit på självdeklarationen.[57] Om den skattskyldige godtar avvikelsen underskrivs en handling härom.[58]

Godtar inte den skattskyldige avvikelsen startar ett särskilt förfarande. IRS översänder ett s k *thirty-day letter*, i vilket den skattskyldige blir upplyst om de tänkta avvikelserna och dessutom blir uppmanad att inom 15 dagar presentera ytterligare bevisning. Dessutom har den skattskyldige att inom 30 dagar insända en formell *protest* och begära en *hearing* vid *the Appeals Division*. Denna Appeals Division utgör en enhet inom IRS.[59]

Reagerar inte den skattskyldige kommer en *notice of deficiency* att utsändas. Detta är en underrättelse om avvikelse från självdeklaration.[60] Underrättelsen kallas populärt för *ninety-day letter*, eftersom en 90-dagarsperiod börjar att löpa från dagen för underrättelsen.[61] Under denna tid kan den skattskyldige ansöka hos Tax Court om att få avvikelsen omprövad. Under perioden, vid överklagande till Tax Court förlängd till dess att domstolens beslut vunnit laga kraft, kan inte IRS fastställa taxeringen och inte heller påbörja indrivning eller andra åtgärder.[62]

I det föregående har beskrivits tillvägagångssättet fram till den tidpunkt när den skattskyldige besvärar sig till Tax Court. Under förfarandets gång har den skattskyldige flera möjligheter att betala in skatten och begära återbetalning av skatt vid District Court eller Claims Court.[63] I detta fall går inte ärendet direkt till domstol. IRS ska först behandla ärendet internt.[64] Syftet är att ge IRS en möjlighet till självrättelse.[65]

[57] Section 6211(a).

[58] Den skattskyldige kan också godta i syfte att få betala skatten och därefter söka om refund i domstol, Salzman s 8-67 f.

[59] The Appeals Division är uppdelad på ett antal Appeals Offices med olika geografisk belägenhet. Salzman s S9-2 f.

[60] Section 6212.

[61] 150 dagar om den skattskyldige har postadress utanför USA, section 6213(a).

[62] Section 6213(a).

[63] Se om dessa domstolar i avsnitt 5.3.

[64] Section 7422(a).

[65] Goldstein s A-2.

I princip följs då samma tågordning med 30-day letter och förfarande inför Appeals Division. Den interna behandlingen slutar antingen med att skatten återbetalas, eller att IRS inte går med på kravet. I det senare fallet kan den skattskyldige fullfölja talan genom att besvära sig vid domstol. Den skattskyldige kan i princip dock inte fullfölja talan förrän sex månader förflutit från det att den skattskyldige inlämnade begäran om återbetalning till IRS.[66] Förfarandet vid överklagande till Appeals Division ger IRS möjligheter att på högre nivå se över och avsluta målet. Reglerna härom är komplicerade och av föga intresse för den fortsatta framställningen.[67]

5.3 Federala domstolar behöriga i skattemål

I lägsta instans är tre typer av domstolar behöriga i federala skattemål. Det är Tax Court,[68] Claims Court[69] och District Courts.[70] District Courts finns det flera av i varje delstat.[71] Tax Court[72] och Claims Court[73] är specialdomstolar. Det finns en av vardera typen för hela USA. Från alla tre domstolarna sker besvär till någon av de 13 olika Court of Appeals. Varje Court of Appeals har jurisdiktion över en s k circuit.[74] För att Supreme Court ska uppta mål från Court of Appeals krävs prövningstillstånd, s k certiorari.[75] Supreme Court prövar endast ett fåtal skattemål årligen.[76]

Det är naturligt att District Courts är bundna av avgöranden från den Court of Appeals inom vars domkrets underrätten befinner sig. Tax Court följer för sin del normalt den praxis som utvecklats i den Court of Appeals till vilken besvär i det aktuella målet ska ske.[77] Tax Court följer dock inte denna regel om den är anser att praxis i ifrågavarande Court of Appeals har blivit föråldrad genom mellanliggande

[66] Section 6532(a).
[67] För en genomgång av dessa, se Salzman kapitel 9.
[68] Section 7442.
[69] 28 USC § 1491.
[70] 28 USC § 1340.
[71] 28 USC §§ 81-131.
[72] Tax Court har säte i Washington, D.C., section 7445.
[73] Claims Court har säte i Washington, D.C, 28 USC § 173. Domstolen hette före 1982 Court of Claims.
[74] Se om indelningen av Court of Appeals m m 28 USC §§ 41 och 43.
[75] 28 USC § 1254.
[76] Året 1986-87 prövade Supreme Court endast sex federala och sju övriga skattemål. Daily Tax Report 20/7 1987 s K-1.
[77] För aktiebolag är detta normalt den Court of Appeals inom vars domkrets aktiebolaget har sin "principal place of business". Section 7482(b)(1)(B).

rättsutveckling eller inte är avser i stort sett samma situation som Tax Court ska avgöra.[78]

District Court eller Claims Court är behöriga uppta mål där den skattskyldige kräver återbetalning av redan inbetald skatt, s k refundmål. Den skattskyldiges yrkanden och grunder i domstolen får i dessa mål inte gå utöver de som IRS kunnat ta del av redan i taxeringsproceduren.[79]

Har i refund-mål tiden gått ut för IRS att fastställa en deficiency, får ett motyrkande från IRS på skatterättslig grund bara utnyttjas kvittningsvis mot den skattskyldiges yrkande.[80] Processen tar i detta fall karaktär av beloppsprocess. Härvidlag skiljer sig refund-processen från reglerna i Tax Court. I Tax Court är inte domstolen i något fall bunden till belopp, enbart till grunderna för yrkandena.[81]

Den skattskyldige kan i normala fall själv avgöra i vilken domstol han vill föra process. Väljer han att inte betala in den krävda skatten, går målet till Tax Court. Betalar han skatten får ansökan om refund ske vid Claims Court eller District Court.[82] Det är av de tre domstolstyperna endast i District Court som det är möjligt att få en juryrättegång i skattemål.

Av de tre berörda typerna av domstolar är Tax Court av störst betydelse. Tack vare den stora mängd skattemål den avgör har denna domstol utvecklat en särskild kompetens. Enligt uppgift avgjorde Tax Court 73 procent av alla federala skattemål år 1979.[83] Dess avgöranden har en särskild tyngd.[84] Avgöranden från Claims Court är mindre betydelsefulla än avgöranden i Tax Court, men är ändå av större intresse än avgöranden från District Court.

[78] Se Bittker s 115-35 f.

[79] Bittker s 115-38. Att den skattskyldige måste ange grunderna för sitt yrkande framgår av T.R. 301.6402-2(b)(1).

[80] Tiden går ut efter tre år från ingivande av självdeklaration. Se avsnitt 5.2.1 och Bittker s 115-40 f. Däremot får amerikanska staten i refund-mål anföra motfordringar av annat slag. Staten kan t ex vilja kvitta skadeståndskrav mot en byggnadsfirma mot byggnadsfirmans skatteskuld.

[81] Se nedan 5.4.

[82] Valet är beroende på en mängd olika faktorer såsom likviditet, praxis i överrätten m m. Se om dessa faktorer Bittker s 115-3 f. Jfr Goldstein s 22 f för faktorer som inverkar på valet mellan District Court och Claims Court.

[83] Bittker s 115-7.

[84] Mål avgjorda i plenum och mål utvalda av Chief Judge publiceras som regular opinions i Tax Court Reports. Övriga mål, s k memorandum opinions publiceras av privata förläggare (P-H och CCH). Se Bittker s 115-9 f.

5.4 Något om rättegången i underrätt

I detta avsnitt beskriver jag huvudsakligen de regler som gäller för processen i Tax Court. Skillnaderna är inte så stora mellan domstolarna i de avseenden som är av intresse för undersökningen. Det gäller fr a bevisfrågorna. I den mån reglerna skiljer sig åt kommer jag normalt att särskilt notera detta.

Rättegången i Tax Court regleras huvudsakligen av Tax Court Rules of Practice and Procedure. Dessa är antagna av Tax Court.[85] . Hädanefter hänvisar jag till olika Tax Court Rules enbart med *Rule*. Dessa är starkt påverkade av the Federal Rules of Civil Procedure (FRCP).[86] FRCP används subsidiärt till Tax Court Rules.[87] Av Rule 143(a) följer att Federal Rules of Evidence är tillämpliga på rättegången i Tax Court.

De mål som kommer till Tax Court är sådana, i vilka IRS har fastställt en *notice of deficiency* (hädanefter kallad underrättelse om avvikelsen). IRS har då höjt den i deklarationen angivna skatten. Den skattskyldige har därefter utan att betala in den felande summan överklagat taxeringen till Tax Court.

Tax Court är inte bunden vid det belopp som angivits i underrättelsen om avvikelse. Tax Court har rätt att "redetermine the correct amount of the deficiency even if the amount so redetermined is greater than the amount of the deficiency..."[88]. Även utan yrkande från IRS kan domstolen höja taxeringen. Däremot torde domstolen vara bunden till de s k *issues*, tvistefrågor, som framställts, antingen detta skett under förfarandet i domstolen eller i underrättelsen om avvikelse.[89] Samma regler gäller i princip också i refund-mål.[90] Käranden (petitioner) behöver inte ens precisera käromålet beloppsmässigt.[91]

[85] Section 7453.

[86] P-H Federal Taxes § 39,006.

[87] Tax Court Rule 1(a).

[88] Section 6214(a).

[89] Jfr Bittker s 115-19. Bittker använder ordet issues, vilket enligt Bruzelius översätts med tvistefråga, "dvs ett bestämt påstående om en rättsregel eller ett faktum, som den ena parten påstår gälla och motparten förnekar, men som båda är eniga om vara den fråga som de vill ha avgjord i rättegången". Bruzelius s 81.

[90] För District Court, se FRCP Rule 15(b) jämfört med 54(c), och för Claims Court RCC Rule 15(b) jämfört med 54(c). Det torde t o m förhålla sig så, att även om en viss grund inte är åberopad, men det föreligger bevisning som visar på existensen av ett visst förhållande, kan domstolen lägga bevisningen som grund för sitt avgörande. Se FRCP och RCC Rule 15(b). Yrkandena anses ändrade till att överensstämma med bevisningen.

[91] Se om dessa frågor Wright s 438-448, och FRCP Rule 8.

I mål rörande section 482 ska dock i refund-mål den skattskyldige ange det exakta beloppet av den felaktiga omfördelningen.[92]

> Processen inleds med att den skattskyldige lämnar in sina besvär, s k *petition*. Vill den skattskyldige därefter ändra sina besvär, kallas detta för en *amended petition*. IRS svarar på besvären med ett s k *answer*. Behöver detta svar ändras benämns det sålunda ändrade svaret för *amended answer*. Återkommer därefter den skattskyldige kallas detta för ett *reply*. Ytterligare skriftväxling brukar normalt ej tillåtas.

De federala bevisreglerna gäller som jag nämnt ovan generellt i skattemål.[93] Uppgifterna i självdeklarationen anses inte utan vidare vara riktiga. En sanningspresumtion liknande den i svensk rätt finns alltså inte. I princip kan parterna använda all skriftlig dokumentation som bevismedel.[94]

Jag har behandlat IRS möjligheter att begära in uppgifter från en utomstående tredje part i avsnitt 5.2.3.5. En sådan uppgiftslämnare kan kallas som *expert witness*.[95]

Den skattskyldige kan lättare än IRS ha tillgång till visst bevismaterial. Är materialet av betydelse i målet ska den skattskyldige frambringa materialet i domstolen. Om detta inte sker, och den skattskyldige inte är ursäktad, presumerar domstolen att materialet är oförmånligt för den skattskyldige.[96] Denna regel gäller i synnerhet sakuppgifter som den skattskyldige har särskild kunskap om.[97] Samma presumtionsregel gäller också för IRS, om IRS har lättare tillgång till visst material.

5.5 Huvudreglerna avseende bevisbörda och beviskrav

5.5.1 Taxeringen presumeras vara korrekt

En grundläggande bevisregel, uttalad i stadgad praxis, är att IRS fastställande av avvikelsen *presumeras* vara korrekt.[98] Presumtionen

[92] Se avsnitt 5.6.1.

[93] Några särregler gäller dock i Tax Court beträffande bl a vilka bevismedel som är tillåtna. För en översikt se Frankel s A-8 ff.

[94] 28 USC § 1732.

[95] Jfr Frankel s A-10 och IRM-Audit (53)(23).

[96] P-H Federal Taxes § 39,127.35.

[97] A st.

[98] Se t ex Bittker s 115-14 och där angivna rättsfall. Ursprungligen härleds presumtionen till Welch v. Helvering, S.Ct 1933 s 1457. Denna presumtion gäller också vid refund-mål. McCawley anser uppenbarligen att presumtionsregeln direkt kan härledas ur Rule

omfattar inte bara själva beloppet, utan också de slutsatser och justeringar (findings and adjustments) som avvikelsen grundar sig på.[99] För att häva presumtionen krävs normalt, att den skattskyldige kan göra antagligt[1] att IRS fastställande av avvikelsen var *erroneus*.[2] Hädanefter använder jag ordet *felaktig* i stället för erroneous, där så är möjligt. Den skattskyldige kan göra antagligt att avvikelsen var felaktig på två sätt. Det sker antingen genom att visa att avvikelsen inte har stöd i lag eller genom att visa att den inte har stöd av fakta i målet.[3]

Presumtionen är grundat på antagandet att utan denna "there could be no orderly or effective administration of the tax laws."[4] Man kan därför säga, att presumtionen ur amerikansk synvinkel har sin grund i intresset att bevaka skatteunderlaget.

5.5.2 Bevisbördan åvilar normalt den skattskyldige

Förutom presumtionsregeln finns en annan bevisregel, som också huvudsakligen lägger bevisbördan på den skattskyldige. Rule 142(a) innebär att det är den skattskyldige i sin egenskap av klagande som har bevisbördan.[5] Vad som ska bevisas är inte riktigt klart. Ofta synes bevisbördan avseende hävande av presumtionen sammanblandas med den skattskyldiges allmänna bevisbörda enligt Rule 142(a). Bittker skriver följande om dessa frågor.[6]

> The burden of proof is, in general, on the petitioner; and it has two facets. First, the petitioner has the burden of going forward with the evidence and of persuading the court that it rises to the requisite level – which in some situations is specified by statute (e.g., "the preponderance of the evidence" in certain cases involving the accumulated earnings tax). Second, the determination of a deficiency is accorded a presumption of correctness. Although the relationship

142(a), eftersom han direkt hänvisat till denna till stöd för presumtionsregeln, se McCawley s A-111 vid not 145. Frankel synes närmast vara av samma uppfattning som Bittker, Frankel s A-2. Administrativa beslut presumeras som en allmän regel vara korrekta.

[99] Frankel s A-2.

[1] Termen antaglig är egentligen missvisande, eftersom det är överviktsprincipen, s k *preponderance of evidence*, som gäller.

[2] Frankel s A-2.

[3] A st. Denna börda har klaganden avseende alla de frågor och justeringar som föranlett avvikelsen.

[4] McCawley s A-111.

[5] I underrättsprocessen är den skattskyldige *the petitioner*, den klagande, och IRS är *the respondent*, den svarande. Rule 142(a) återges i avsnitt 5.5.3.

[6] Bittker s 115-33. Bittkers fotnoter är utlämnade.

between the two is obscure, the weight of authority views the presumption as a procedural device requiring the taxpayer to offer enough evidence to support a finding contrary to the IRS' determination – at which point the taxpayer must still carry the ultimate burden of persuasion, but the IRS can no longer derive any benefit from the presumption. In practise, however, the rule placing the burden on the petitioner-complainant in almost all litigated cases and the presumption of correctness accorded to administrative determinations tend to coalesce, and it is not clear that the latter adds anything to the former. In any event, the taxpayer is not required to establish the correct amount due, but only the facts on the basis of which the Tax Court can redetermine the deficiency.

Inte heller Bittker synes alltså anse presumtionsregeln som klart avgränsbar från den skattskyldiges allmänna bevisbörda. Frågan är om det existerar flera bevisföremål, där presumtionen avser det ena och bevisbördan enligt Rule 142(a) det andra. Genom att fullgöra bevisbördan enligt Rule 142(a) visar den skattskyldige att taxeringen bör sänkas. Detta borde vara liktydigt med att visa, att IRS avvikelse, den höjda taxeringen, var felaktig. Bevisföremålet är detsamma, nämligen vilket belopp som taxeringen ska uppgå till, och de grunder som detta belopp baserar sig på. Kan den skattskyldige t ex visa, att IRS tillämpat en felaktig avskrivningsprocent, torde han därmed såväl häva presumtionen, avvikelsen är ju felaktig, som uppfylla bevisbördan enligt Rule 142(a). För det fall den skattskyldig visat att den av IRS tillämpade avskrivningsprocenten är felaktig (dvs presumtionen hävs), men inte lyckats visa den rätta avskrivningsprocenten (dvs ej uppfyllt bevisbördan enligt Rule 142(a)), antar jag att distinktionen kan fylla en funktion.[7]

I detta sammanhang kan noteras, att den skattskyldige inte behöver visa hur stort det korrekta skattebeloppet är, utan enbart de fakta på vilka Tax Court kan grunda sin dom.[8]

Om den skattskyldige hävt presumtionen utan att därmed också visa de korrekta grunderna för en ny taxering, är det rimligt anta att Rule 142(a) direkt ska tillämpas. Bevisbördan skulle m a o fortfarande åvila den skattskyldige. När avvikelsen visats vara "arbitrary and excessive", dvs IRS har inte enbart varit "erroneus" torde enligt Frankel Tax Court i detta fall inta den hållningen, att taxeringen

[7] Ytterligare ett fall kan tänkas. I amerikansk rätt är inte alla slag av bevis tillåtna. Om IRS grundat sin avvikelse på otillåten bevisning torde det räcka med att den skattskyldige visat detta, för att presumtionen hävs. Jfr Frankel s A-2.

[8] Se ovan avsnitt 5.4.

ska bestämmas utifrån den bevisning som är förebringad, och får man förmoda oavsett vem som förebringat den.[9] I tveksamma fall följer enligt Frankel Tax Court regeln i Rule 142(a).

Det finns inte mycket skrivet om vilka beviskrav som gäller i skattemål. Ramen är dock given. Överviktsprincipen, *preponderance of evidence*, gäller såvitt avser hävande av presumtionen att taxeringen är korrekt.[10] Överviktsprincipen innebär att det är något mer sannolikt att ett påstående är korrekt än att det inte är korrekt, även om det är mycket liten sannolikhetsövervikt.[11] För vissa andra frågor är det i lagtext bestämt vilket beviskrav som gäller. För t ex skattebedrägeri, fraud, kräver Rule 142(b) och section 7454(a) att IRS frambringar "clear and convincing evidence".[12] Även beviskravet "clear preponderance of evidence" återfinns i IRC.[13] Detta beviskrav torde ligga mellan preponderance of evidence och clear and convincing evidence. Någon i amerikansk doktrin utvecklad skala för beviskraven liknande Ekelöfs finns dock inte.[14] Man kan dock anta att beviskravet i skattemål ligger någonstans mellan överviktsbevisning och "clear and convincing". Exakt var är dock svårt att säga. Oftast är beviskravet endast uttryckt i termer såsom "sufficient evidence",[15] att uppnå "the requisite level"[16] och liknande.

5.5.3 För vissa frågor har IRS bevisbördan

Bevisbördan åvilar dock inte den skattskyldige i alla frågor. Rule 142(a) lyder i sin huvuddel sålunda:

> The burden of proof shall be upon the petitioner, except as otherwise provided by statute or determined by the Court; and except that, in respect of any new matter, increases in deficiency, and affirmative defenses, pleaded in his answer, it shall be upon the respondent. As to affirmative defenses, see Rule 39.

Hur IRS utformat underrättelsen om avvikelse får som framgår av regeln betydelse för bevisbördans placering. IRS har bevisbördan för *new*

[9] Rättsläget är härvidlag olika bland Court of Appeals, vissa anser att bevisbördan övergår till IRS, andra att den stannar hos den skattskyldige. Se Frankel s A-3.
[10] Frankel s A-2, jfr Bruzelius s 113.
[11] Jfr Juridikens termer s 251.
[12] För bevisregler angående accumulated earnings tax, se sections 533 och 534.
[13] Section 1551(a).
[14] Se Ekelöf s 31.
[15] P-H Federal Taxes § 39,123.
[16] Bittker s 115-33.

matters och *increases in deficiency*. Yrkar IRS höjning av taxeringen i Tax Court har IRS bevisbördan för det belopp som överstiger det som är angivet i underrättelsen om avvikelse.[17] Dessutom har IRS inom beloppsramen bevisbördan för new matters.[18] En anledning till att IRS vill anföra new matters kan vara, att IRS gentemot den skattskyldiges besvär vill anföra kvittningsinvändningar.[19]

Vad som avses med new matters är inte helt klart. Enligt Bittker är bestämningen av new matters närmast en funktion av hur underrättelsen om avvikelse är utformad.

> (t)he more narrowly it describes the IRS position, the more likely it is that a ground offered at trial will be viewed as 'new matter', because the notice's presumption of correctness does not encompass different and previously undisclosed grounds. Conversely, if the notice is indefinite and general, its presumption of correctness attaches to all grounds consistent with the notice, even if not explicitly set out."[20]

En svepande formulering i underrättelsen om avvikelse synes därför ur IRS synvinkel vara att föredra. Så sker också ibland. Underrättelsen kan då uttala att en omfördelning mellan de närstående parterna är nödvändig i syfte att "clearly to reflect the income", varmed IRS åsyftar såväl section 61 som section 482. Section 61 är den allmänna regel, som beskriver vad som utgör skattepliktig inkomst. I section 61 intolkas därför flera allmänna skatteflyktsprinciper, t ex principen om assignment of income.[21]

Av citatet ovan framgår dock inte om det är nya sakomständigheter, eller nya rättsregler, som avses med new matters. I Achiro, vars slut följts av 9th Circuit i ett senare mål (Stewart),[22] uttalade Tax Court följande om vad som avses med new matters:[23]

[17] Rule 142(a).

[18] Av Rule 142(a) framgår att IRS också har bevisbördan för frågor vilka i lag ålagts IRS, exv för skattebedrägeri, och för affirmative defenses, dvs processuella hinder, såsom exv res judicata, se Rule 39.

[19] McCawley s A-111.

[20] Bittker s 115-29.

[21] Se något om dessa skatteflyktsprinciper i avsnitt 1.4. I Achiro, T.C. 1981 s 889, åberopade IRS i sitt amended answer tre lagregler alternativt, section 61, 269 och 482, medan underrättelsen om avvikelse var grundad på nekad avdragsrätt för management fees såsom inte uppkomna i rörelsen. T.C. ansåg att IRS hade anfört new matters. Jfr nedan utgången i Stewart, 9th Circuit 1983.

[22] Stewart, 9th Circuit 1983, s 5896.

[23] Achiro, T.C. 1981, s 890. Domstolens hänvisningar till rättsfall är utelämnade i citatet.

> The assertion of a new theory which merely clarifies or develops the original determination without being inconsistent or increasing the amount of the deficiency is not a new matter requiring the shifting of the burden of proof./.../ However, if the assertion in the amended answer either alters the original deficiency or requires the presentation of different evidence, then respondent has introduced a new matter./.../

Två omständigheter kan således enligt Tax Court föranleda att new matters föreligger. Om IRS i processen ändrar den ursprungliga avvikelsen, föreligger enligt Tax Court new matters.[24] För det andra, om de ändringar IRS har vidtagit i förhållande till den ursprungliga underrättelsen om avvikelse får till följd att den skattskyldige måste frambringa nya bevis i processen, har IRS också anfört new matters. Att bevisbördan i detta läge övergår till IRS synes skäligt. Den skattskyldige har lagt upp sin klagan och inriktat sin bevisning på de omständigheter och rättsregler varpå underrättelsen om avvikelse är grundad. När då IRS genom att införa new matters rycker undan grunden för klagan är det rimligt att bevisbördan för dessa åvilar IRS.

> I Cally hade IRS i underrättelsen om avvikelse anfört section 482 som grund för att vägra ett visst avdrag. Före rättegången beslöt IRS att ytterligare upptaxera den skattskyldige. IRS fann nämligen att marknadsvärdet för den ifrågavarande transaktionen var ett annat än man först räknat med. En dylik omräkning innebar enligt Tax Court inte att den skattskyldige behövde anskaffa nytt bevismaterial.[25] Det förelåg därför inte en new matter.

Tax Court godtog i Achiro att IRS anför en *new theory* om den förtydligar eller utvecklar vad IRS redan anfört i underrättelsen om avvikelse. Vad som utgör en new theory i Tax Courts mening är svårt att avgöra. I Stewart hade IRS i underrättelsen om avvikelse åberopat section 482. I processen övergick IRS till att basera avvikelsen på teorin om *substance-over-form*. 9th Circuit ansåg med hänvisning till Achiro att substance-over-form enbart utgjorde en new theory i förhållande till section 482 och inte en new matter.[26]

Substance-over-form är bara en av flera skatteflyktsprinciper. Det

[24] Ändras avvikelsen uppåt, höjning av taxeringen, övergår bevisbördan till IRS redan pga av att det då föreligger en increase in deficiency. Ändras avvikelsen nedåt verkar det något märkligt att IRS skulle ha bevisbördan härför, processföremålet har ju enbart minskat.

[25] Cally, T.C. 1983, s 838 f.

[26] Stewart, 9th Circuit 1983, s 5896.

är därför möjligt att andra sådana principer, såsom assignment of income och disregard of corporate entity, kan anföras alternativt med section 482.[27] Sker detta kommer IRS att ha anfört en new theory, i den mening som Tax Court avsåg i Achiro. Däremot innebär som nämnts utgången i Stewart att det troligen inte föreligger ett new matter, vilket är kravet enligt Rule 142(a) för att bevisbördan ska övergå till IRS.

Det är något oklart i vilken mån samma regler gäller också i refundmål. I King hade IRS bytt rättsregel (theory) som grund för taxeringen strax före rättegången.[28] Fifth Circuit uttalar härom;

> Although the Tax Court rules provide for a shift in the burden of proof in certain situations and a few lower court decisions have applied a similar rule, several courts have held that the burden of proof does not shift to the government in a tax refund suit where the basic theory of the deficiency notice, i.e., ordinary income, and the amount of deficiency have not changed.[29]

Ordinary income är i princip alla inkomster från försäljningar av lös egendom som inte ska beskattas enligt realisationsvinstreglerna.[30] Begreppet är således ganska omfattande. Det är därför möjligt att det krävs en relativt stor ändring i anförda grunder för taxeringen för att bevisbördan ska övergå till IRS i refund-mål. Inte ens då är det säkert att i refund-mål bevisbördan övergår till IRS. Fifth Circuit gör nämligen också följande uttalande i King:

> Therefore, the rule in the Fifth Circuit, at least in a tax refund suit in district court, is that a shift in theory by the government before trial does not shift the burden of proof to the government.[31]

Huruvida den "theory" som 5th Circuit uttalat sig om är identisk med den "theory" som Tax Court diskuterat i Achiro framgår inte av referatet. Om det är samma bestämning av termen "theory" så är också bevisregeln densamma i 5th Circuit för refund-mål som i Tax Court.

[27] Se något om dessa principer i avsnitt 1.4.

[28] King, 5th Circuit 1981, s 1333. I underrättelsen om avvikelse hade grunden varit reglerna om s k constructive dividends. Denna grund byttes sedan mot reglerna i section 341 om collapsible corporations.

[29] King, 5th Circuit 1981, s 1333. Domstolen anför till stöd avgöranden i 2d, 4th och 5th Circuit.

[30] Section 64.

[31] King, 5th Circuit 1981, s 1334. Domstolen synes av sammanhanget inte heller ha varit främmande för att tillämpa samma regel för Tax Court.

Skulle ett byte av "theory" leda till att den skattskyldige får problem i sin processföring, ansåg 5th Circuit att domstolen alltid kan tillåta utsträckt tid för den skattskyldige att bemöta denna nya "theory".

5.6 Särskilda beviskrav i armslängdsmål

5.6.1 Den skattskyldige ska visa att omfördelningen varit "arbitrary, capricious or unreasonable"

I mål rörande section 482 tillkommer ytterligare aspekter på bevisningen. Dessa aspekter kan härledas till IRS diskretionära omfördelningsrätt enligt section 482.[32] I stadgad praxis har denna diskretionära omfördelningsrätt ansetts innebära, att en omfördelning enligt section 482 ska stå sig, om inte den skattskyldige kan visa att IRS genom sin avvikelse varit *arbitrary, capricious or unreasonable*,[33] eller att the Commissioner (IRS) har *abused his discretion*.[34] Detta är ett för den skattskyldige hårdare krav än det sedvanliga kravet att visa att avvikelsen var felaktig (erroneous). I fortsättningen använder jag ordet *oresonlig* för att beteckna att avvikelsen varit "arbitrary, capricious or unreasonable". Detta hårdare beviskrav är kritiserat av flera författare.[35] Man har därvid fr a ansett att beviskravet inte har stöd i motiven till section 482.[36]

I refund-mål gäller i princip samma bevisregler som i Tax Court. I ett hänseende skiljer sig dock reglerna åt. I refund-mål föreligger för den skattskyldige vad man brukar kalla för *double burden*.[37] Den första bevisbördan är den som också gäller i Tax Court, nämligen bördan att häva presumtionen genom att visa att avvikelsen var oresonlig. I Tax Court räcker det sedan om den skattskyldige visar de grunder, på vilka domstolen kan åsätta en riktig taxering. Den skattskyldige behöver inte visa den korrekta taxeringen. I refund-mål måste däremot den

[32] Se om IRS diskretionära omfördelningsrätt ovan avsnitt 2.2.1.

[33] Kan översättas med "godtycklig, nyckfull och oskälig". För stöd i praxis se t ex Tax Court dom i Grenada Industries, 5th Circuit 1953. Samma regel gäller i alla domstolar, se Voorhis s 227 not 146.

[34] McCawley s A-110. Termerna som sådana torde alla uttrycka samma sak och vara sinsemellan utbytbara, se dissidentens motivering, not 1 i Wilson, 8th Circuit 1976, s 832.

[35] Se Voorhis s 231 och Lewis s 64 ff.

[36] Lewis s 64-66. Lewis menar också att domstolen i det rättsfall varpå denna stadgade praxis synes utgå från, Asiatic Petroleum, 2d Circuit 1935, baserade sin dom på felaktiga grunder.

[37] Engineering Sales, 5th Circuit 1975, s 1124.

skattskyldige till skillnad från i Tax Court, visa det exakta beloppet han har att återfå. Beviskravet torde dock inte vara särskilt högt ställt. Framför allt gäller det i mål som inte rör section 482.[38]

Den diskretionära omprövningsrätten, och det för den skattskyldige hårdare beviskravet, ställer särskilda krav på att IRS ska underrätta den skattskyldige om att grunden för avvikelsen är section 482. Härigenom ska IRS möjliggöra för den skattskyldige att ifrågasätta avvikelsen på ett relevant sätt.[39] IRS ska ge den skattskyldige s k *fair notice*.

I praxis har kravet på fair notice inneburit vissa restriktioner för IRS. I Achiro anförde IRS bl a section 482 först i sitt amended answer.[40] Tax Court fann att IRS därigenom anfört ett new matters i förhållande till den tidigare åberopade grunden.[41] Bevisbördan övergick därför till IRS.

I vad som sålunda utgör dicta uttalar Tax Court därefter, att IRS kan åberopa section 482 under olika stadier av taxeringsförfarandet och skatteprocessen.[42] Om IRS har givit fair notice beror på i vilket skede IRS anför section 482. Sker åberopandet av section 482 redan i underrättelsen om avvikelse har IRS givit den skattskyldige fair notice. Den skattskyldige har då i vanlig ordning bevisbördan för att avvikelsen var oresonlig.[43] Det torde som nämnts ovan i avsnitt 5.5.3 vara tillfyllest att anföra grunderna för section 482 i underrättelsen om avvikelse. Därigenom uppstår inte ett new matter enligt Rule 142(a) om IRS senare väljer att uttryckligen hänvisa till section 482.

Om IRS inte i underrättelsen om avvikelse anger section 482, men upplyser den skattskyldige härom i så god tid före rättegången att den skattskyldige inte förfördelas eller tas med överraskning, då får IRS anföra section 482 men bevisbördan övergår ändå till IRS beträffande omfördelningen.[44]

Slutligen, om IRS väcker frågan om tillämpning av section 482 så sent att "the principles of fair play and justice would be abrogated"

[38] McCawley s A-127.

[39] A a s A-111.

[40] Achiro, T.C. 1981, s 889.

[41] I underrättelsen om avvikelse hade IRS vägrat avdrag för management fees.

[42] Achiro, T.C. 1981, s 890-891.

[43] Tax Court åberopade härför Brittingham T.C. 1976, affd. 5th Circuit 1979, i vilket rättsfall Ach T.C. 1964, affd. 6th Circuit 1966, citerades.

[44] Tax Court åberopade härför Rubin T.C. 1971,aff'd. 2d Circuit 1972, Rule 142(a), men också till Abatti, 9th Circuit 1981, i vilket ett Memorandum Opinion från Tax Court ändrades.

om IRS tilläts stödja sig på lagregeln, så får IRS över huvud taget inte åberopa section 482.[45]

5.6.2 Resultatet av omfördelningen påstås utgöra bevisföremålet

En vanligen framförd åsikt är att det är själva *resultatet* av omfördelningen som ska ha blivit oresonligt.[46] Denna ståndpunkt stöds på ett uttalande av Tax Court i Leedy-Glover:[47]

> Although the method of allocation used by the respondent, based on the gross income of each company, might appear to be arbitrary, we can not say, on any evidence before us, that it led to arbitrary and unreasonable results. Our concern is more with the ultimate results arrived at by the Commissioner than the methods which he uses.

Enligt Tax Court är det således inte tillfyllest om den skattskyldige visar, att den metod IRS använt för att beräkna det omfördelade beloppet varit oresonligt. Den skattskyldige kan således angripa resultatet, men inte metoden. Det är dock osäkert hur betydelsefull regeln verkligen är. För att kunna visa att ett visst resultat är oresonligt, måste den skattskyldige, genom att använda någon metod, få fram ett eget resultat. Trovärdigheten av detta resultat måste ställas i relation till trovärdigheten av det resultat IRS kommit fram till. Det torde därför i regel inte gå att undvika att resultatet av en omfördelning kommer att ses mot bakgrund av den metod IRS använt.

Frågan om ett pris är på armslängd sammanhänger nämligen med frågan om en omfördelning är oresonlig.[48] Om den skattskyldige kan visa att det ifrågasatta priset är på armslängd bör detta innebära att omfördelningen är oresonlig. Anta att det debiterade priset för en vara mellan bolag A och närstående bolag B är 100. IRS bedömer dock att armslängdspriset är 150, och upptaxerar därför A med 50. Denna omfördelning kommer att stå sig i domstol om inte A kan visa att den är oresonlig. I princip kan bolag A göra detta på två sätt.

Antingen kan bolaget visa, att 100 är lika med armslängdspris varvid automatiskt följer att 150 inte är armslängdspris. I detta fall kan man

[45] Tax Court åberopade här First Security Bank, 9th Circuit 1964, Chelsea Products, 3d Circuit 1952 men också till Abatti, 9th Circuit 1981.

[46] Se Leedy-Glover, T.C. 1949, aff'd 5th Circuit 1950, och DuPont, Ct.Cl. 1979 s 5914. Se också McCawley s A-110, och Lodin 1973 s 147.

[47] Leedy-Glover, T.C. 1949, s 107.

[48] US Gypsum, 7th Circuit 1971, s 5883.

möjligen säga, att bolaget inte direkt angripit den metod som IRS använt. Indirekt har dock IRS metodval angripits, eftersom bolaget övertygat domstolen om att det sätt som bolaget beräknat armslängdspriset är bättre än det sätt på vilket IRS beräknat armslängdspriset.

Ett visst svängrum för IRS ligger dock i konstruktionen att omfördelningen ska vara oresonlig. Anta att bolag A debiterat 145 i stället för 100, och kan visa att 145 är lika med armslängdspris. Därav följer inte med nödvändighet att 150 är oresonligt. Den skattskyldige kan i ett sådant fall trots att de närstående bolagen tillämpat armslängdspriser ändå få inkomst omfördelad.

Bolaget kan också visa att 150 inte är armslängdspris, utan att för den skull positivt kunna visa vad som utgör det korrekta armslängdspriset. Antag att bolaget visar att IRS utan något stöd av revisionspromemorior m m fastställt att armslängdspriset är 150. Det är troligt att i detta fall en domstol skulle anse omfördelningen oresonlig. Möjligen kan man här hävda att det är resultatet och inte metoden som bolaget angripit. Indirekt har dock bolaget angripit metoden, nämligen genom att visa att IRS saknade metod.

> I denna situation faller således IRS omfördelning. Det behöver dock inte innebära att ingen omfördelning äger rum. Domstolarna har, om det varit nödvändigt, ändå fastställt en viss omfördelning. Se härom avsnitt 5.6.3.

Ytterligare ett alternativ är möjligt. Även om bolag A visar att den *metod* IRS använt för att komma fram till siffran 150 är felaktig kan *resultatet*, 150, ändå vara resonligt. Såvitt jag kan bedöma, är det endast i denna situation som påståendet, att den skattskyldige inte får angripa metodvalet, har fog för sig.

Anvisningarna innehåller mycket detaljerade regler beträffande exempelvis i vilken ordning man ska använda olika metoder för att fastställa armslängdspriset. Således ska t ex beträffande varor först marknadsprismetoden, därefter återförsäljningsmetoden och slutligen produktionskostnadsmetoden tillämpas. Anta att IRS, utan att söka efter jämförbara transaktioner, direkt tillämpar den fjärde metoden. Anta också att den skattskyldige inte kan visa att någon av de tre huvudmetoderna är tillämplig, men att IRS besitter material avseende exempelvis produktionskostnadsmetoden. I detta fall kan regeln att den skattskyldige inte får angripa metodvalet leda till att en sämre metod än eljest blir använd. Syftet med en prioritetsordning är bl a att säkerställa den metod som bäst ger ett armslängdspris ska komma till

användning. Om nu den skattskyldige inte får angripa det allmännas metodval, kommer inte den bästa metoden att användas.

Dessutom finns det för flera transaktionsslag mekaniska regler.[49] Armslängdspriset beräknas i dessa fall efter den mekaniska regeln om inte den skattskyldige kan och vill visa ett annat pris med hjälp av marknadsmetoden. Om den skattskyldige visar ett marknadspris kan aldrig en omfördelning baserad på en mekanisk regel vara resonlig.

Det är också viktigt konstatera, att anvisningarna faktiskt i sig är bindande för IRS.[50] IRS borde därför vara bunden av t ex prioritetsordningen inom transaktionsslaget varor.

Regeln om att de skattskyldiga inte får angripa metodvalet torde således vara inskränkt till den situation där den skattskyldige kan visa, att metoden är oresonlig men inte lyckats visa vilket det korrekta beloppet är. Även i denna situation torde dock den skattskyldige vara framgångsrik, om han kan visa att IRS inte använt någon "metod" alls, dvs omfördelat inkomst utan att utredningen i målet givit anledning härtill.

Den situation, som är den besvärligaste för den skattskyldige torde vara, om IRS har tillämpat den fjärde metoden. Den fjärde metoden ger IRS flera alternativa sätt eller metoder att fastställa det belopp man vill omfördela. Om den skattskyldige inte kan visa på ett annat resultat med stöd av någon av de tre huvudmetoderna, och inte heller får angripa själva metoden (t ex viss branschstatistik), synes den skattskyldige ha små chanser undgå en omfördelning. De skattskyldiga skulle i denna situation vara betjänta av att kunna angripa själva den valda metoden.

> Helt fri är dock inte IRS i sitt val av metod inom ramen för den fjärde metoden. Det valda angreppssättet måste nämligen enligt Court of Claims vara i överensstämmelse med de allmänna syftena för section 482 som de framkommer i T.R 1.482-1(b)(1) och (c).[51]

McCawley anser, att även om den skattskyldige inte kan visa att resultatet blivit oresonligt, bör den skattskyldige i varje fall kunna angripa det faktaunderlag som IRS använt.[52] I Du Pont grundade IRS omfördelningen på jämförelse med statistik avseende dels bruttoomsätt-

[49] För en översikt se 2.2.2.

[50] Jfr ovan avsnitt 2.6.

[51] DuPont, Ct.Cl. 1979 s 5914. Se om dessa syften i avsnitt 2.2.2.

[52] McCawley s A-115.

ning/totala rörelsekostnader och dels avkastning på investerat kapital.[53] Om den skattskyldige i Du Pont kunnat visa att den statistik IRS grundat omfördelningen på varit felaktig, borde omfördelningen därför vara oresonlig. Det omfördelade beloppet, resultatet, måste då framstå som tveksamt, eftersom resultatet är en funktion av ett felaktigt statistiskt material. Men det är svårt att dra en klar gräns mellan att angripa omfördelningen på grunden att faktaunderlaget är felaktigt, vilket då är tillåtet, och grunden att den tillämpade metoden är felaktig, vilket inte är tillåtet. Vad händer exempelvis om den skattskyldige tar fram annat statistiskt material som motsäger det av IRS använda materialet? Ska man se detta som ett angrepp på den av IRS använda metoden eller på deras faktaunderlag? Även ur denna synvinkel synes därför gränsdragningen mellan metod och resultat vara tveksam.

> För att kunna angripa det faktaunderlag IRS grundat omfördelningen på är det nödvändigt att ha tillgång till detta. Ofta torde materialet vara allmänt tillgängligt. I princip är enligt Freedom of Information Act, 5 USC § 552, alla handlingar offentliga utom de som är särskilt uppräknade. Av section 6103(a) och (b)(2) framgår att om data inte kan identifiera en viss skattskyldig är uppgifter som denne lämnat offentliga. I Willamette tvingades IRS därför utlämna data om värdering av timmer vilka IRS erhållit ur deklarationer från tredje man.[54] För att kunna göra detta utan att avslöja deklaranternas identitet tvingades IRS mörklägga de skattskyldigas namn, namnen på de som köpt timmer från deklaranterna och vilka volymer det varit fråga om.[55]

Frågan om bevisföremålet synes inte vara uppmärksammad i litteraturen. Jenks har dock indirekt uppmärksammat att det föreligger en skevhet i denna del. Vid en diskussion om hur IRS bör utforma underrättelser om avvikelser har Jenks uttalat, att om IRS omfördelar intäkter från en varuförsäljning borde IRS informera den skattskyldige vilken av de tre huvudmetoderna som IRS använt.[56] Därigenom skulle enligt Jenks den skattskyldige ges möjlighet visa att omfördelningen var oresonlig. Jenks torde för att komma till den slutsatsen ha utgått ifrån att den skattskyldige ska kunna angripa metodvalet. I annat fall finns inte så stor anledning kräva att IRS borde ange sitt eget metodval i under-

[53] Du Pont är närmare behandlat i avsnitt 10.6.3.
[54] Willamette, 9th Circuit 1982, s 5991.
[55] Willamette, 9th Circuit 1982, s 5993.
[56] Jenks 1972, s 503.

rättelsen.[57] Han uttalade dessutom, i ett förslag de lege ferenda, att IRS i underrättelsen borde specificera på vilken regel i anvisningarna IRS stödjer omfördelningen på. Bara om denna specifikation ägt rum borde presumtionen att omfördelningen är korrekt gälla.

> Jenks uttryckte dessutom sympati för det förslag som (T)he President's Task Force on Business Taxation framlagt.[58] Arbetsgruppen föreslog, att om den skattskyldige under revisionen till IRS avlämnar "a statement of the grounds (together with facts sufficient to show the basis thereof) on which he relies to establish that the amount of the item in question was fair and reasonable under all the circumstances" så skulle bevisbördan övergå till IRS.[59] Därigenom skulle, om "the Commissioner failed to prove that the price determined by him was an arm's length price, and if there were no other substantial elements present to indicate that the taxpayer had fixed an arbitrary price in order to avoid taxes, the taxpayer would win".[60] Förslaget innebar en omvänd presumtion. Den skattskyldiges prissättning skulle under ovan angivna förutsättningar, presumeras vara korrekt. Jenks ansåg att en dylik regel vore i sin ordning, i varje fall i de fall där IRS "has made an irrational determination, frequently based on inaccurate facts or improper application of the regulations by an examining agent.[61]

Det har av min redogörelse ovan framgått, att den skattskyldige som regel genom att visa ett annat resultat med stöd av en högre stående metod också bör kunna häva omfördelningen. Det torde härvidlag vara till fördel för de skattskyldiga, att anvisningarna är detaljerade.[62] Ett rimligt antagande är, att ju abstraktare regel, desto svårare blir det för den skattskyldige att visa, att IRS varit oresonlig. Omvänt, existerar precisa regler kan den skattskyldige lättare visa att IRS missbrukat sin diskretionära omfördelningsrätt.

5.6.3 Vad krävs i praxis för att underkänna omfördelningen?

Eftersom prissättningsfrågan och frågan om omfördelningen varit oresonlig har ett starkt samband är det inte möjligt att i varje rättsfall

[57] Det är förstås tänkbart att Jenks avsett att den skattskyldige genom att få reda på IRS metodval lättare kan ifrågasätta faktaunderlaget.

[58] Se Jenks 1972 s 508.

[59] Återgivet av Jenks 1972 s 508.

[60] Återgivet av Jenks 1972 s 508.

[61] A a s 509.

[62] Enligt Voorhis syftar anvisningarna till att ge ett visst skydd, Voorhis s 208. Genom att inte följa anvisningarna menar Voorhis att IRS underminerar detta skydd. En underliggande tanke hos Voorhis synes därför vara att den skattskyldige skyddas genom detaljerade regler.

särskilja frågorna. Ofta berör inte heller domstolen distinktionen mellan de två frågorna. Följande avsnitt syftar till att redogöra för de mål som ofta anförs som exempel på att domstolarna ansett att omfördelningen givit ett oresonligt resultat.[63] De främsta fallen där den skattskyldige visat att det av denne använda priset varit liktydigt med ett armslängdspris, varför omfördelningen per se ansetts vara oresonlig, är Edwards[64] och U.S. Steel[65].

I Edwards återförsålde ett handelsbolag lyftkranar m m till ett närstående aktiebolag. IRS baserade omfördelningen på att armslängdspriset var liktydigt med det pris som fastställts i krantillverkarens prislista. Den skattskyldige visade bl a att en oberoende kranköpare normalt erhöll 5 till 20 procents rabatt på priset enligt prislistan. Tax Court ansåg därför att omfördelningen var oresonlig, eftersom en återförsäljare som handelsbolaget utgjorde i princip aldrig kunde fakturera priset enligt prislistan.[66]

I U.S. Steel omfördelade IRS inkomst från ett utländskt dotterbolag i rederibranchen, Navios, till U.S. Steel. IRS baserade omfördelningen på Navios vinst, och fastställde att en viss procent av denna var att betrakta som övervinst. Därmed ansåg IRS att Navios vinst skulle på ett bättre sätt "fairly reflect income".[67] 2d Circuit uttalade att

> "We think it is clear that if a taxpayer can show that the price he paid or was charged for a service is 'the amount which was charged or would have been charged for the same or similar services in independant transactions with or between unrelated parties' it has earned the right, under the Regulations, to be free from a §482 reallocation despite other evidence tending to show that its activities have resulted in a shifting of tax liability among controlled corporations."[68]

[63] Se t ex McCawley s A-119 – A-122, Voorhis s 210 ff. En bevisfråga jag inte vidare behandlar är följande. När IRS omfördelat hela nettoinkomsten från bolag A till bolag B (eller till den individ, aktieägare i företagsledande befattning, som utfört tjänsterna åt bolag A), och hävdar att det är bolag B som i realiteten tjänat in inkomsten har domstolarna i regel inte godkänt omfördelningen med mindre att IRS visat att bolag A antingen saknat tillräcklig ekonomisk substans för att erkännas skatterättsligt eller att bolagets deltagande i transaktionerna inte kunde motiveras från ekonomisk eller rättslig synpunkt. Bevisbördan har i detta fall således lagts på det allmänna. Se om denna fråga McCawley s A-112.

[64] Edwards, T.C. 1976.

[65] U.S. Steel, 2d Circuit 1980. Se mer om detta rättsfall i avsnitt 7.3.1.

[66] Edwards, T.C. 1976, s 233.

[67] U.S. Steel, 2d Circuit 1980, s 1083. Genom detta angreppssätt blev således priset för befraktningen en restpost.

[68] U.S. Steel, 2d Circuit 1980, s 1084.

Domstolen ansåg det således vara tillfyllest att visa vilket pris som utgör armslängdspris för att häva IRS omfördelning.

Andra rättsfall har å andra sidan den skattskyldige förlorat av just den anledningen, att han inte kunnat prestera bevisning om oberoende transaktioner. Lufkin Foundry rörde prissättning av varor och tjänster.[69] Målet är intressant ur flera synvinklar. 5th Circuit uttalade, att den skattskyldige måste prestera bevisning om oberoende transaktioner för att kullkasta omfördelningen.[70] Bolaget hade i målet framlagt en rapport från en oberoende auktoriserad revisor (CPA). Denna rapport visade på skäligheten i bolagets prissättning, dock utan att stödja sig på oberoende transaktioner. Tax Court godtog bolagets bevisning. 5th Circuit underkände dock bevisningen och uttalade:

> No amount of self-examination of the taxpayer's internal transactions alone could make it possible to know what prices or terms unrelated parties would have charged or demanded. We think it palpable that, if the standard set by these unquestioned regulations is to be met, evidence of transactions between uncontrolled corporations unrelated to Lufkin must be adduced in order to determine what charge would have been negotiated for the performance of such marketing services.

Internt material räcker alltså enligt domstolen inte för att uppfylla bevisbördan. Man kan dock inte dra slutsatsen, att den skattskyldige skulle vara förhindrad att använda egna transaktioner med utomstående bolag som bevis. Sådana transaktioner är sanktionerade av anvisningarna som oberoende transaktioner.[71] Tax Court ansåg i ett senare mål, Ross Glove, att uttalandet i Lufkin endast innebär, att en skattskyldig inte enbart kan använda interna transaktioner som grund.[72]

> IRS hävdade nämligen i rättsfallet Ross Glove, att Lufkin innebar att en skattskyldig inte får "establish an arm's length price based on internal transactions". Priset mellan de två närstående bolagen i Ross Glove var huvudsakligen inte baserat på oberoende transaktioner. Därför var enligt IRS priset inte på armslängd.[73]

5th Circuit hänvisade i Lufkin också till de tre huvudmetoderna för varor. Domstolen menade, att T.R. 1.482-2(e)(1)(iii) innebär att en

[69] Lufkin Foundry, 5th Circuit 1972.
[70] Lufkin Foundry, 5th Circuit 1972, s 5423.
[71] Se t ex T.R. 1.482-2(e)(2)(ii) och avsnitt 10.3.1.
[72] Ross Glove, T.C. 1973, s 600.
[73] Ross Glove, T.C. 1973, s 600.

skattskyldig kan undvika någon av de tre huvudmetoderna endast genom att visa att en annan metod är "clearly more appropriate".[74] Härvidlag följde domstolen i princip endast anvisningstexten. Mer anmärkningsvärt var domstolens uttalande, att den skattskyldige är tvungen visa att *var och en* av de tre huvudmetoderna inte är tillämplig. Det är dock osäkert vilken vikt man ska fästa vid detta uttalande.

I Du Pont tillämpade IRS den fjärde metoden på transaktioner mellan Du Pont och ett schweiziskt dotterbolag till Du Pont, DISA.[75] Den skattskyldige försökte visa att omfördelningen var oresonlig genom att hävda att återförsäljningsmetoden var tillämplig. Detta lyckades dock inte.[76] Court of Claims uttalade i anslutning härtill, att på grund av DISA:s unika ställning kunde det mycket väl förhålla sig så att "the showing required by the regulation could simply not be made."[77] Härmed måste domstolen ha avsett, att det kanske över huvud taget inte fanns någon möjlighet för den skattskyldige att visa på ett armslängdspris med återförsäljningsmetoden, och förmodligen inte heller med hjälp av någon av de andra två huvudmetoderna. Som jag beskrivit i avsnitt 5.6.2. är den skattskyldige därmed förmodligen chanslös, eftersom det då endast återstår att med stöd av en annan fjärde metod än den IRS använt visa att omfördelningen är oresonlig. En sådan uppgift är förmodligen mycket svår för den skattskyldige att klara av. Jag vill dock påpeka att prissättningen i Du Pont uttryckligen skett i syfte att undvika amerikansk skatt. Bolaget hade inte ens försökt använda någon form av armslängdsprissättning, vilket också domstolen noterat.[78] Det är därför möjligt att hårdare beviskrav ställs på den skattskyldige när det föreligger ett klart visat skattemotiverat internpris än när detta inte är fallet.[79]

Jag nämnde i avsnitt 5.6.2, att även om den skattskyldige visat att omfördelningen är oresonlig, behöver inte detta innebära att domstolen helt avstår från en omfördelning. Det är snarare vanligt att domstolarna, fr a Tax Court, efter att den skattskyldige visat att omfördelningen var oresonlig, själva avgör hur stor omfördelning som skall äga rum. Detta var exempelvis fallet i det nyssnämnda målet Edwards. Tax Court uttalade där:

[74] Lufkin Foundry, 5th Circuit 1972, s 5422.
[75] Se mera om Du Pont, Ct.Cl. 1979, i avsnitt 10.6.
[76] Du Pont, Ct.Cl. 1979, s 5914.
[77] Du Pont, Ct.Cl. 1979, s 5914.
[78] Du Pont, Ct.Cl. 1979, s 5914.
[79] Jfr McCawley s A-120 och s A-122.

> Since respondent's (IRS, min anm.) determination of an arm's length price is in error, the duty rests with the Court to find an arm's-length price. In doing so we must use our best judgment in light of all the evidence. *American Terrazzo Strip Co.*, 56 T.C. 961, 973 (1971). *Nat Harrison Associates, Inc.*, 42 T.C. 601, 617-618 (1964); *Pauline W. Ach, supra* at 126-127. In this regard, we are given considerable guidance in respondent's regulations.

Domstolen ska alltså utifrån anvisningar och föreliggande bevisning använda sitt "best judgment" för att avgöra hur stor omfördelning som är nödvändig. Andra mål med liknande motiveringar omfattar t ex Hospital Corporation[80], Eli Lilly II[81] och Searle.[82] Det är således inte fråga om att den skattskyldige antingen vinner eller förlorar allt. Men två saker bör påpekas i detta sammanhang. Den skattskyldige torde i normala fall inte få omfördelningen (taxeringen) höjd av domstolen, om inte IRS yrkat på detta. Skälet är att om den skattskyldige lyckats visa att omfördelningen är oresonlig, så torde det knappast ha varit för att omfördelningen varit oresonligt *låg*. Någon anledning att söka få sin taxering höjd torde den skattskyldige inte ha. Det innebär att den av IRS omfördelade summan normalt sätter ett tak för domstolen.[83] För det andra understryker det faktum att domstolarna är villiga göra partiella omfördelningar betydelsen av den bevisning parterna för fram i processen. Något annat underlag att grunda omfördelningen på har inte domstolarna.

5.6.4 Bevisbördan avseende intressegemenskapsrekvisitet m m

Den ovan diskuterade bevisbördan gäller frågan vilket belopp taxeringen ska uppgå till. För att IRS över huvud taget ska kunna omfördela inkomst krävs enligt section 482 att vissa rekvisit är för handen. Således måste det föreligga "two or more organizations, trades, or businesses" och dessa subjekt ska vara "owned or controlled directly or indirectly by the same interests", dvs subjekten ska befinna sig i intres-

[80] Hospital Corporation, T.C. 1983 s 596.

[81] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1131-1132 och s 1148.

[82] Searle, T.C. 1987 s 2724.

[83] Domstolen är i och för sig rättsligt oförhindrad att höja omfördelningen. Men det är svårt att tänka sig att en domstol på egen hand, utan ett yrkande från IRS, höjer taxeringen. Domstolen är bunden av den utredning parterna förebringat. Om domstolen därför höjer taxeringen måste IRS ha förbisett väsentliga fakta i utredningen. Det är inte särskilt troligt.

segemenskap.[84] Bevisbördan avseende dessa två rekvisit torde normalt åvila IRS.[85]

Såvitt avser intressegemenskapsrekvisitet, har jag ovan i avsnitt 4.4.4 redogjort för den särskilda presumtionsregel som anvisningarna ger för detta rekvisit. Har inkomst blivit "arbitrarily shifted", presumeras intressegemenskap föreligga. Om IRS tillämpar denna "arbitrarily shifted"-regel får emellertid IRS bevisbördan för den oriktiga prissättningen. Den skattskyldige behöver då inte visa att omfördelningen är oresonlig. Om å andra sidan IRS styrker intressegemenskapen på annat sätt än med hjälp av "arbitrarily shifted"-regeln, kvarstannar bördan att visa att omfördelningen är oresonlig på den skattskyldige.

5.7 Något om bevisfrågor i överrätt

Överrättsprocessen kan, såvitt är av intresse i detta sammanhang, karakteriseras av en gränsdragning mellan rättsfrågor, *questions of law*, och sakfrågor, *questions of fact*. Överrätt kan alltid pröva rättsfrågan. För sakfrågan är läget emellertid annorlunda. Sakfrågan kan en överrätt bara pröva under vissa omständigheter. En skillnad görs mellan sakfrågor prövade av jury resp utan jury i första instans.[86]

Har sakfrågan prövats utan jury, vilket är det vanliga i skattemål, kan högre instans åsidosätta underrättens bedömning bara om överrätten finner att bedömningen är *clearly erroneous*. Denna regel följer av FRCP rule 52(a) som i här relevanta delar lyder: "Findings of fact, whether based on oral or documentary evidence, shall not be set aside unless clearly erroneous, and due regard shall be given to the opportunity of the trial court to judge of the credibility of the witnesses."[87]

Har underinstansen bedömt fakta på visst sätt, är det med andra ord svårt att få överrätten att ändra på denna bedömning. En bedömning av fakta anses vara clearly erroneous, när "although there is evidence to support it, the reviewing court on the entire is left with the definite and firm conviction that a mistake has been committed."[88] Det torde i några Court of Appeals göras en viss åtskillnad mellan vittnesbevis-

[84] Se om dessa rekvisit i avsnitt 4.3 och 4.4.

[85] Se McCawley s A-122 f.

[86] I Claims Court och Tax Court finns inte möjlighet få jury-rättegång, däremot i District Court.

[87] För ett exempel på tillämpning av regeln, se Peck, 9th Circuit 1985 s 806.

[88] United States Gypsum, S.Ct. 1948, s 395.

ning och annan bevisning.[89] I dessa domstolar anses det förmodligen lättare att i överrätten ändra på underrättens bedömning av bevisning vilken överrätten själv kan ta del av. Så är ju inte fallet beträffande vittnesmål. Slutligen ska noteras, att clearly erroneous-regeln inte är tillämplig på rättsfrågan. Om rättsfrågan och sakfrågan svårligen kan särskiljas torde inte heller regeln vara tillämplig.[90]

Även om regeln avseende mål prövade utan jury kan synas hård, är den ändå mildare än regeln avseende överrättens bedömning i mål där underrätten haft jury för att pröva bevisningen. När jury bedömt fakta är det i stort sett omöjligt för överrätt att ändra på bedömningen. Wright uttalar följande i denna fråga:[91]

> The motion for judgement n.o.v., on the other hand, must be denied if there is any substantial evidence supporting the verdict. The creditability of witnesses and weight of the evidence, proper considerations on a motion for a new trial, are not the concern of the court on a motion for a directed verdict or for judgement n.o.v. The evidence must be viewed in the light most favorable to the party against whom the motion is made, he must be given the benefit of all legitimate inferences that may be drawn in his favor from that evidence, and the motion must be denied if, so viewed, reasonable men might differ as to the conclusions of fact to be drawn.

Överrätten kan således bara ändra på underrättens bevisprövning, om "reasonable men" kan komma till en annan slutsats än juryn, även om dessa därvidlag prövar föreliggande bevisning så förmånligt för den vinnande parten som möjligt. Därmed torde det vara ovanligt att överrätten ändrar på juryns bedömning.

5.8 Sammanfattning och slutsatser

5.8.1 Sammanfattning

Den av IRS fastställda taxeringen presumeras vara korrekt. Genom överviktsbevisning (preponderance of evidence) ska den skattskyldige visa att taxeringen är felaktig. Detta kan ske antingen genom att visa att taxeringen inte har stöd av fakta i målet eller inte har stöd i lag. Även i övrigt åvilar enligt Rule 142(a) normalt bevisbördan den skattskyldige. Beviskravet torde ligga mellan överviktsbevisning och "clear and convincing evidence".

[89] Se om denna åtskillnad i Wright, 1983 s 647 f.
[90] A a s 649.
[91] A a s 640.

Den skattskyldige behöver i Tax Court inte visa det korrekta beloppet för taxeringen, enbart de grunder varpå Tax Court kan basera taxeringen. I refund-mål föreligger dock s k double burden. Det innebär att den skattskyldige förutom att häva presumtionen också ska i princip visa det exakta beloppet den skattskyldige har att återfå. Beviskravet i refund-mål avseende själva det omfördelade beloppet torde dock i allmänhet inte vara ställt särskilt högt.

IRS har bevisbördan i bl a följande fall:

a) IRS yrkar en höjning av taxeringen,
b) IRS anför new matters inom det taxerade beloppet, vare sig de anförs kvittningsvis eller ej. Med new matters torde avses anförandet av frågor och omständigheter som kräver att den skattskyldige presenterar en annan slags bevisning än som varit erforderlig för att möta de grunder IRS anfört i underrättelsen om avvikelse. Anförandet av en ny *theory*, som enbart förtydligar eller utvecklar vad som anförts i underrättelsen om avvikelse utgör inte new matter. Det torde innebära, att ju bredare motivering i underrättelsen om avvikelse, desto snävare blir området för att anse att new matter föreligger.

Den diskretionära rätt som IRS har att omfördela inkomst enligt section 482 har i praxis ansetts innebära, att den skattskyldige ska visa att omfördelningen är "arbitrary, capricious or unreasonable", eller m a o att omfördelningen är oresonlig. Det är något oklart om det är resultatet av omfördelningen eller den av IRS tillämpade metoden som den skattskyldige ska visa är oresonlig. Har den skattskyldige visat att ett annat pris än det IRS använt är armslängdspris torde detta i normalfallet också innebära att IRS metodval underkänns. Det är dock svårt att i praktiken skilja resultatet från metodvalet.

Praxis synes innebära följande, i varje fall där det inte är uppenbart att prissättningen är dikterad av skatteskäl. Om den skattskyldige kan visa ett armslängdspris med hjälp av marknadsmetoden underkänns omfördelningen.[92] Anvisningarna fyller därför den funktionen, att den skattskyldige har något konkret att hänvisa till för att visa att omfördelningen var oresonlig. Denna funktion som anvisningarna fyller är viktig när det allmänna har en diskretionär omfördelningsrätt. Anvisningarna sätter då en yttre begränsning för omfördelningsrätten.

[92] US Steel, 2d Circuit 1980 jämfört med Du Pont, Ct.Cl. 1979.

5.8.2 Slutsatser

I detta avsnitt ska jag beröra vilka slutsatser för svensk rätts vidkommande de processuella reglerna i USA kan föranleda. Jag inleder detta avsnitt med att söka svara på de frågor från avsnitt 2.3 som är relevanta för taxeringsförfarandet och skatteprocessen. Därefter följer en kortfattad översikt av de väsentligaste skillnaderna de lege lata mellan svensk och amerikansk rätt avseende processuella aspekter på armslängdsregeln.

Har det fiskala intresset att skydda skatteunderlaget fått påverka reglernas utformning? Den allmänna regeln att den skattskyldige har bevisbördan för att taxeringen är felaktig fyller förmodligen funktionen att skydda det fiskala intresset. Denna regel är dock inte speciell för internprissättningsmål. Det finns i förarbeten och doktrin inga uttalanden som direkt utsäger att den särskilda bevisregeln, att den skattskyldige i mål rörande section 482 ska visa att omfördelningen är oresonlig, är grundad på det fiskala intresset. Grunden för beviskravet är IRS diskretionära omfördelningsrätt. Denna omfördelningsrätt framgår direkt av texten i section 482. Eftersom section 482 syftar till att skydda skatteunderlaget, kan därför sägas att beviskravet indirekt har det fiskala intresset som yttersta grund. Det är dock svårt att dra några slutsatser härav.

Som en följd av det hårda beviskravet har praxis infört regler om att den skattskyldige ska underrättas i god tid, ges "fair notice", om att det allmänna stödjer sig på section 482. Denna regel syftar till att skydda de skattskyldiga. Underrättelsen ska ge de skattskyldiga möjlighet att ifrågasätta avvikelsen. En bakomliggande tanke torde då vara, att prissättningsmål är mer komplicerade än andra skattemål. Det vore annars naturligt att samma regel gällde för alla typer av mål. Så är ej fallet. Kravet att de skattskyldiga ska underrättas i god tid är också en förutsättning för att reglerna om setoffs (kvittning) ska kunna verkställas. Den skattskyldige har som bekant 30 dagar från underrättelse om att en omfördelning övervägs att anföra kvittningsinvändningar avseende själva prissättningen.[93]

Vilka är de väsentligaste skillnaderna mellan amerikansk och svensk rätt? Beträffande själva taxeringsförfarandet torde IRS ha betydligt bättre resurser till t ex revisioner, såväl kvantitativt som kvalitativt.[94]

[93] Se avsnitt 4.5.3.

[94] För svensk del, se Riksdagens revisorer, RSV:s remissvar s 77.

Troligen är mitt påstående alltför försiktigt. IRS har nyligen annonserat en väsentligt utökad revisionsverksamhet avseende internationella företagsamhet. Antalet international examiners ska under 1987 öka med 100 personer till totalt 500.[95]

Uppgiftskyldigheten i USA, såväl den obligatoriska som efter anmaning, om uppgifter av betydelse i internprissättningssammanhang, är betydligt större än den i Sverige. Skillnaden är särskilt markant vad beträffar uppgifter som befinner sig hos bolag som inte är närstående till den skattskyldige, eller där uppgifterna befinner sig hos part utomlands. Jag har svårt att värdera betydelsen av denna skillnad. IRS befinner sig i ett bättre informationsläge än svenska skattemyndigheter, men om detta förbättrade läge uppväger de olägenheter denna uppgiftsplikt orsakar de skattskyldiga är oklart och faller utanför ramen för denna avhandling.

Bevisreglerna skiljer sig åt på ett markant sätt. Den amerikanska taxeringen presumeras vara korrekt, så inte den svenska taxeringen. Det får till följd att den skattskyldige i USA har en betydligt tyngre bevisbörda än i Sverige. I svensk rätt är bevisbördan delad, som regel beroende på vilken fråga som är tvistig. I prissättningsmål åvilar därför den huvudsakliga bevisbördan det allmänna i Sverige, men den skattskyldige i USA. Det är dock möjligt att skillnaden i praktiken inte är så stor som det kan synas. Även i USA måste IRS grunda omfördelningen på några fakta. Den får inte vara helt grundlös för i så fall torde domstolarna anse att den är oresonlig. IRS har i så motto en viss bevisbörda att uppfylla innan bördan övergår till den skattskyldige.

Beviskravet i internprissättningsmål är såväl för det allmänna i Sverige som för den skattskyldige i USA ganska hårt. Med hänsyn till den hårda beviskravet i båda länderna torde därför existensen av de detaljerade anvisningarna i USA vara en särskiljande faktor av stor betydelse för möjligheten att kunna uppfylla beviskravet. Det torde vara lättare att uppfylla beviskravet när det finns konkreta regler att visa på, som i USA, än när sådana regler saknas.

Vilka slutsatser kan man dra för svensk rätts vidkommande av amerikansk rätt? Den grundläggande frågan avseende armslängdsregeln är bevisbördans placering. Prissättningsfrågan är så komplicerad, att den part som har bevisbördan för armslängdspriset har en svår uppgift. Den allmänna regeln i amerikansk rätt är att bevisbördan åvilar den

[95] Daily Tax Report, April 1, 1987, s G-2f.

skattskyldige och vad gäller svensk rätt torde såvitt avser den skattskyldiges intäkter gälla att bevisbördan åvilar det allmänna.

Bevisbördan i svensk rätt i prissättningsmål avviker i princip inte från denna allmänna regel. Jag kan inte finna någon anledning att för svensk rätts vidkommande övergå till att lägga bevisbördan på den skattskyldige. En sådan ordning skulle förutsätta att det också infördes andra regler i svensk rätt. Utan en diskretionär omfördelningsrätt liknande den amerikanska fyller inte heller en överflyttning av bevisbördan till den skattskyldige någon funktion. RSV torde inte ha samma kapacitet som IRS, relativt sett, att klara av en diskretionär omfördelningsrätt. Det krävs en viss minimistandard på revisionen såväl kvantitativt som kvalitativt för att kunna tilläggas en diskretionär omfördelningsrätt. Även om det finns kvalificerade personer på RSV är de för få.[96] Redan på denna grund är det därför tveksamt om bevisbördan i svensk rätt ska läggas på den skattskyldige.

Även andra skäl talar mot en övergång. För att avvika från de allmänna bevisbördereglerna krävs att starka skäl talar härför. Studiet av de amerikanska bevisreglerna har inte givit vid handen att sådana skäl föreligger. Den diskretionära omfördelningsrätten har i amerikansk praxis givit ett för den skattskyldige högt ställt beviskrav. Detta hårda beviskrav har i sin tur föranlett krav på underrättelse i god tid om att en omfördelning övervägs i syfte att skydda de skattskyldiga. Genom konstruktionen med diskretionär omfördelningsrätt och en hård bevisbörda lagd på de skattskyldiga sväller regelkomplexet. Detta kan inte vara något att sträva efter. Min slutsats blir därför, att även framgent bör bevisbördan i internprissättningsmål i svensk rätt åvila det allmänna.

Beviskravet synes för närvarande vara relativt högt ställt i svensk rätt. Det allmänna måste visa avvikelsen från armslängdsvillkor. Det hårda beviskravet gör att det allmänna har svårt att kunna tillämpa 43 § 1 mom KL.

En anledning till ett högt ställt beviskrav för fiscus kan vara att prissättningsmål innehåller så svåra bedömningsfrågor att den skattskyldige löper särskilt stor risk för att bli felaktigt taxerad. Rättssäkerhetsskäl skulle med denna utgångspunkt diktera beviskravet. Motsvarande synpunkter gör sig inte gällande i amerikansk rätt, eftersom det där är den skattskyldige som har det hårda beviskravet. Det för en amerikansk skattskyldig hårda beviskravet mildras dock av två faktorer. För det

[96] Riksdagens revisorer, RSV:s remissvar s 77.

första existerar i anvisningarna i stora stycken detaljerade regler för hur prissättningen ska bedömas. Dessa anvisningar fungerar som ett referensobjekt när den skattskyldige ska uppfylla beviskravet. För det andra har den skattskyldige, inom i och för sig restriktiva ramar, möjlighet att kvittningsvis åberopa andra prestationer (setoffs).[97] Även om reglerna om setoffs inte direkt påverkar beviskravet, kan de dock mildra effekterna av en omfördelning. I svensk rätt finns det f n ingenting som underlättar eller lindrar det allmännas beviskrav. Förutom avsaknad av detaljregler för bedömning av prissättningen synes dessutom den skattskyldige ha en omfattande rätt till setoffs.

Mot denna bakgrund borde utredas om inte beviskravet för det allmänna i Sverige är för högt ställt.

Det normala i svensk skatterätt är beviskravet sannolikt. Några vägande skäl som talar för att just internprissättningsmål rymmer särskilda faktorer vilket gör att beviskravet ska ligga högre än för andra skatteregler kan jag inte finna. De amerikanska reglerna och erfarenheterna innehåller inte heller några sådana särskilda faktorer.

Införandet av detaljregler utgör vid sänkt beviskrav för det allmänna i Sverige också ett skydd för den skattskyldige. Det allmänna blir tvingad följa dessa regler, och avviker det allmänna från dessa kan den skattskyldige genom motbevisning föranleda att det allmänna inte når upp till det stadgade beviskravet.

[97] Se avsnitt 4.5.3.

6 Krediter

6.1 Inledning

Mellan koncernbolag förekommer lån[1] och förskott av olika slag på samma sätt som mellan oberoende företag. Ett skuldförhållande kan utgöra en omsättningstillgång eller en kortfristig skuld. Dessa är för ett tillverkande företag i regel kundfordringar eller leverantörsskulder. Det finns flera typer av långfristiga krediter. Ett bolag kan i rent kapitalplaceringssyfte låna ut kapital långfristigt. Inget hindrar att det då är ett närstående företag som är låntagare. Vidare kan ett bolag låna ut kapital till ett närstående bolag för att ställa arbetande kapital till förfogande. Det är då möjligt att betrakta lånet som ett aktieägartillskott.

Hur man ska beräkna armslängdsräntan mellan två företag framgår inte av section 482. Reglerna härom återfinns i stället i anvisningarna. Treasury Department utkom i april 1986 med nya anvisningar avseende krediter.[2] De är ännu så länge bara förslag men kan förväntas bli slutligt antagna efter smärre justeringar redan 1987. Jag utgår därför från dem i detta kapitel. I den mån de avviker från vad som gäller enligt de anvisningar som nu är i kraft kommer detta att framgå av hänvisningarna i fotnoterna. Skillnaderna finns framför allt i de mekaniska reglerna.

Anvisningarna är i princip uppbyggda på följande sätt. Huvudregeln är att ett närstående bolag ska betinga sig marknadsränta vid utlåning till ett annat närstående bolag. Om kreditgivarens huvudsakliga sysselsättning är finansiell verksamhet står endast marknadsmetoden till buds. I andra fall kan man använda mekaniskt uträknade räntesatser. Den skattskyldige får genom att visa vad marknadsräntan uppgår till använda denna ränta i stället. IRS publicerar varje månad för tre olika kredittider den räntesats som den mekaniska regeln är baserad på.

[1] Med lån avser jag det slag av försträckning som kallas för peninglån. Se Malmström Civilrätt s 138 f.

[2] Se bilaga 3.

En förutsättning för att ränta ska föreligga är att det är fråga om ett lån. Mellan närstående företag kan ibland lån ges som en oberoende långivare förmodligen inte skulle ha givit. Det kan finnas olika skäl till detta. Låntagaren kan exempelvis vara underkapitaliserad. Man kan i dessa situationer hävda att det inte är fråga om lån utan om aktieägartillskott. En liknande situation kan uppstå, när låntagaren börjar få ekonomiska problem och därför inte längre kan betala ränta. Hur länge kan borgenären låta det närstående bolaget få en räntefri kredit utan att avvika från armslängdsvillkor?

6.2 Gränsdragningen krediter kontra eget kapital m m

Anvisningarna är bara tillämpliga på s k *bona fide indebtedness*.[3] Begreppet innefattar såväl egentliga lån som kundfordringar och liknande krediter uppkomna i rörelsen.[4] Uttrycket innebär också, att anvisningarna inte är tillämpliga på vad som i realiteten är aktieägartillskott, *contribution to the capital*, utdelning eller utskiftning, *distribution by a corporation with respect to its shares*.[5] Hur parterna betecknat transaktionen i redovisningen är av liten betydelse. I Tobin hade den skattskyldige i redovisningen betecknat de överförda medlen som lån. Tax Court fann dock att beteckningen inte var avgörande. Tillräckliga skäl talade för att aktieägartillskott förelåg.[6]

Hur gränsdragningen ska ske mellan lån och eget kapital framgår inte av anvisningarna under section 482. Av section 385 framgår att Treasury Department har befogenhet utge allmängiltiga anvisningar hur gränsen ska dras. Ett förslag har också funnits, men återkallats.[7] Section 385 anger fem faktorer som Treasury Department ska beakta vid utarbetande av anvisningar.

> De fem faktorerna är
> 1) om det finns en ovillkorad utfästelse att vid presentation av skuldebrevet eller på utsatt dag betala en bestämd summa pengar och att betala en bestämd ränta,

[3] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(1)(ii), gällande T.R. 1.482-2(a)(3).

[4] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(1)(ii)(1) och (2), gällande T.R. 1.482-2(a)(3)(i) och (ii).

[5] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(1)(ii)(B), gällande T.R. 1.482-2(a)(3).

[6] Tobin, T.C. 1985 s 1023.

[7] För en redogörelse av de föreslagna, men återkallade anvisningarna under section 385, se Fox särskilt s 32-12 ff. Se Post, Ct.Cl. 1981 s 664-665 för en översikt av vilka faktorer praxis lagt vikt vid för bedömningen av föreliggande fråga. De faktorer som praxis bedömt är de som räknas upp i section 385 samt vissa ytterligare faktorer.

2) om utfästelsen att betala är prioriterad före eller efterställd andra skulder som gäldenären har,
3) förhållandet lån/eget kapital,
4) om konvertering till aktier är möjlig samt
5) förhållandet mellan innehavet av aktier resp det aktuella (ifrågasatta) intresset i bolaget.[8]

Med "distribution by a corporation with respect to its shares" avses krediter som i realiteten är utdelning av egendom till aktieägarna. Av section 301 framgår i vilka fall en "distribution" utgör utdelning eller utskiftning.

I begreppet distribution ingår inte överföringar mellan aktiebolaget och en aktieägare, när den senare agerat i annan egenskap än som aktieägare.[9] Betalningar till följd av ett med gott uppsåt ingånget skuldförhållande mellan aktieägaren och bolaget utgör heller inte en distribution enligt section 301.[10]

En följdeffekt av att överförda medel blir klassificerade som aktieägartillskott är att IRS inte kan omfördela ränta baserat på medlen.[11]

Normalt kan ett "lån" vara, förutom naturligtvis försträckning, aktieägartillskott, utskiftning eller utdelning, om ett moderbolag har givit ett dotterbolag kredit, eller vice versa. Det s k lånet kan dock också ha givits mellan systerbolag. Är lånet i realiteten inte en kredit, torde det i och för sig inte kvalificeras som bona fide indebtedness. Men anvisningarna ger inte besked om hur man ska förfara i detta fall. De föreslagna anvisningarna anger, att man ska behandla betalningar i anledning av en dylik s k *alleged indebtedness* "according to their substance".[12] Omständigheterna i det enskilda fallet får således avgöra hur man ska behandla lånet, när det i själva verket inte är frågan om en försträckning.

I detta sammanhang kan påpekas att andra skatteregler kan gälla för vissa lånesituationer såsom exv avbetalningsköp. I den mån andra regler är tillämpliga på lånet ska de tillämpas före section 482.[13] Dessa regler är dock inte av intresse för studiet av armslängdsregeln och lämnas därför därhän.

[8] Om någon innehar aktier och den ifrågavarande posten i samma proportioner antyder det att den undersökta posten är eget kapital.
[9] T.R. 1.301-1(c).
[10] Bittker s 92-12.
[11] Post, Ct.Cl. 1981 s 669-670.
[12] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(1)(ii)(B).
[13] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(3).

Anta att systerbolag A lånar ut pengar till systerbolag B. Anta vidare att man rätteligen borde hänföra lånet till eget kapital. Vilka följdeffekter kan uppstå i detta fall? Det är tänkbart att betrakta överföringen först som utdelning av medel från bolag A till moderbolaget M. Denna utdelning följs av ett aktieägartillskott från M till bolag B. Moderbolagets anskaffningskostnad för aktierna i bolag B bör då också öka med omfördelningens belopp. En sådan följdeffekt vore i överensstämmelse med anvisningarnas regel, att det är det reella innehållet i transaktionen som avgör den skatterättsliga behandlingen.[14] Tolkningen är också förenlig med hur följdeffekter normalt behandlas i section 482.[15] Situationen är dock inte diskuterad i amerikansk rätt. Avslutningsvis ska jag nämna, att fordringar uppkomna vid skenförsäljningar av egendom, där det i realiteten är fråga om leasing, inte heller är en kredit i anvisningarnas mening.[16]

6.3 Ränta ska normalt utgå från fordringens uppkomst

Ränta ska normalt utgå från dagen för skuldförhållandets uppkomst.[17] Föreligger ett skuldebrev ska ränta börja utgå efter vad som är stadgat i avtalet under förutsättning att detta är marknadsmässigt. För sedvanliga affärskrediter där inget skuldebrev föreligger gäller dock en annan regel.[18] Normala affärsförbindelser måste existera mellan företagen för att en affärskredit ska kunna föreligga.[19] Regeln innebär att ränta inte behöver utgå förrän viss tid förflutit från skuldförhållandets uppkomst. Enligt de föreslagna anvisningarna uppgår tiden till 60 dagar och enligt de gällande till sex månader. Den föreslagna förkortningen har kritiserats. McCawley anser det därför vara osäkert om de föreslagna anvisningarna fastställs i denna del.[20] Sannolikt kommer tiden att hamna omkring fyra månader. En sådan tidsrymd överensstämmer antagligen bättre med betalningsfrister i internationella transaktioner. Någon studie av vilken kredittid som normalt gäller vid internationella transaktioner har dock såvitt jag känner till inte företagits.

[14] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(1)(ii)(B).
[15] Se avsnitt 4.5.6.
[16] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(1)(ii)(B).
[17] T.R. 1.482-2(a)(3).
[18] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(1)(iii) och gällande T.R. 1.482-2(a)(3).
[19] Se Collins Electrical, T.C. 1977 s 921.
[20] McCawley s A-43.

Ränta kan dock påföras vid en senare tidpunkt och ändå accepteras. Den skattskyldige måste då visa att han själv eller andra inom branschen enligt handelssedvänja tillåter jämförbara utestående räntefria affärskrediter med icke kontrollerade företag att utgå vid en senare tidpunkt än 60 dagar (sex månader).[21] Däremot torde innehållet i annan lagstiftning än den amerikanska inte ha någon betydelse.[22]

Anvisningarna kräver således i praktiken inte att armslängdsränta utgår vid sedvanlig affärskrediter för de 60 första dagarna (6 månaderna) krediten utestår. IRS har därför ansett att oberoende av om ränta utgått under detta halvår, eller utgått med en ränta som inte var på armslängd, ska ingen omfördelning äga rum avseende denna period.[23]

Förskottsbetalning av varor anses utgöra en sedvanlig affärskredit, i varje fall om förskottsbetalningen skett i syfte att valutasäkra framtida inköp.[24] Ränta ska omfördelas när dotterbolag på moderbolags begäran förskottsbetalar för varor till moderbolaget utan att *kontraktsenligt* vara tvungen härtill.[25] Denna regel torde inte vara inskränkt till moder/dotterbolagsrelationer. Ingen omfördelning behöver ske om ett marknadsmässigt avtal innebär en skyldighet att förskottsbetala och detta sker inom ramen för den ordinarie rörelsen.[26]

Bolag som yrkesmässigt omsätter krediter är inte formellt förhindrade att komma i åtnjutande av 60-dagars regeln. Men regeln torde inte gälla för dem om det inte är marknadsmässigt med 60-dagars räntefri kredittid vid banklån m fl typer av yrkesmässiga krediter eftersom dessa bolag i övrigt är hänvisade till marknadsmetoden.[27]

Den föreslagna inskränkningen av tillåten räntefri kredittid till 60 dagar torde vara föranledd av att 6 månaders kredittid kunde innebära en omotiverad skattekredit. Sex månaders kredittid förefaller väl lång för att vara marknadsmässig. Den skattskyldige kan dessutom i realiteten, genom att utfärda ett skuldebrev, välja om denne vill att regeln ska tillämpas. Är det oförmånligt att inte debitera ränta, hindrar inte

[21] T.R. 1.482-2(a)(3)(ii)

[22] I det ursprungliga förslaget till anvisningar angavs nämligen innehållet i lokal lagstiftning som en faktor att beakta vid fastställandet av hur lång den räntefria kredittiden fick vara. Federal Register 2/8 1966 s 10396. Hänvisningen till lokal lagstiftning togs bort i de slutliga anvisningarna.

[23] LTR 8110003 (28/10 1980).

[24] LTR 8147003 (24/4, 1979).

[25] Rev.Rul. 82-135.

[26] Rev.Rul. 82-135.

[27] Det torde ytterst sällan vara marknadsmässigt med en räntefri kredittid i dessa sammanhang.

regeln att borgenären debiterar armslängdsränta vid en tidigare tidpunkt.

Avbetalning av skuld ska först avräknas mot upplupen ränta och därefter mot de tidigast uppkomna skulderna.[28] Med upplupen ränta torde man förstå inte bara upplupen ränta enligt fordran, utan också upplupen ränta som är omfördelad med stöd av section 482. Kan den skattskyldige visa att enligt det ingångna kreditavtalet avräkning ska ske på annat sätt, och dessa avräkningsbestämmelser följer branschpraxis godtar anvisningarna den skattskyldiges avräkning.[29]

6.4 Marknadsränta

Huvudregeln för räntesättningen mellan närstående företag är att den skall motsvara marknadsräntan. Marknadsränta är den ränta som oberoende företag vid tiden för skuldförhållandets uppkomst faktiskt debiterat varandra, eller skulle kunna ha debiterat.[30] Jämförelse ska alltså ske med en lånetransaktion som verkligen inträffat, eller med en hypotetisk lånetransaktion. Vid jämförelsen ska alla relevanta faktorer beaktas. Anvisningarna uppräknar följande faktorer som, bland andra faktorer, är relevanta:[31]

- Kreditens storlek,
- Löptiden,
- Den ställda säkerheten,
- Låntagarens kreditvärdighet, och
- Den rådande räntenivån på *långivarens* ort (situs) för jämförbara lån mellan oberoende företag.

Detta är huvudmetoden. Ingen ytterligare vägledning ges för användningen av metoden. Med tanke på den kortfattade behandlingen i anvisningarna kunde man förvänta att praxis och doktrin haft anledning behandla marknadsmetoden. Inga rättsfall finns dock, och i stort sett inga uttalanden i doktrinen går utöver vad som redan framgår av anvisningarna. McCawley tex uttalar med avseende på marknadsmetoden för krediter endast, att den enligt hans förmenande är i stort

[28] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(1)(iv). Jfr gällande T.R. 1.482-2(a)(3)(ii), i vilken bestämmelsen om avräkning mot upplupen ränta inte finns med.
[29] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(1)(iv) och gällande T.R. 1.482-2(a)(3)(ii).
[30] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(i) och gällande T.R. 1.482-2(a)(2)(i).
[31] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(i) och gällande T.R. 1.482-2(a)(2)(i).

sett omöjlig att använda.[32] Hans påstående är dock inte verifierat. Det är möjligt att det är förekomsten av de mekaniska reglerna för räntteberäkning som lett till att marknadsmetoden inte är särskilt uppmärksammad.

Av de angivna faktorerna är frågan varför det är ränteläget på kreditgivarens ort som man ska beakta särskilt intressant. Marknadsmässig ränta vid lån från amerikanskt moderbolag till dess amerikanska dotterbolag måste naturligtvis bestämmas med utgångspunkt från ränteläget i USA. Men om det är ett lån till ett utländskt dotterbolag innebär anvisningarna att det är ränteläget i USA som är avgörande enligt marknadsmetoden. Anledningen till att det är ränteläget på kreditgivarens ort som styr räntesättningen kan vara att man därmed normalt uppnår är att räntan styrs av ränteläget i den valuta som finns i kreditgivarens land. Om detta är skälet hade det kanske varit enklare att knyta marknadsränteregeln till den ränta som gäller för den valuta som kapitalbeloppet är utställt i. Är å andra sidan syftet med regeln inte att knyta räntesättningen till den valuta lånet är utställt i förefaller regeln något svårare att förklara.

6.5 Mekanisk regel för beräkning av ränta

Anvisningarna innehåller väl utvecklade regler för mekanisk beräkning av armslängdsräntan. Dessa regler syftar till att minimera antalet tvister över vad som utgör armslängdsränta, förenkla administrationen av regeln samt ge de skattskyldiga en viss grad av förutsebarhet.[33] Den mekaniska regeln är väl etablerad i domstolarna. Tax Court har i flera mål fastställt omfördelningar där IRS tillämpat regeln.[34] Den mekaniska regeln innebär att om räntesättningen befinner sig inom en fastställd ram är räntan på armslängd. Man behöver inte göra en saklig prövning av räntesättningen.

Under tidigare år följde ofta inte den mekaniska räntan det aktuella ränteläget. GAO har visat att från 1968 till 1980 låg den mekaniska räntan konsekvent under marknadsräntan. Toppen nåddes 1980 med 15 procentenheters skillnad mellan den mekaniska räntan och den allmänna räntenivån (prime rate).[35] Det fanns två anledningar till att

[32] McCawley s A-44.

[33] G.C.M. 35237.

[34] Se t ex Sunshine, T.C.M. 1981-586, White Tool, T.C.M. 1980-443 och Hennessy, T.C.M. 1977-122.

[35] GAO 1981 s 16. 1981 höjdes den mekaniska räntan till 12 %.

Treasury Department inte korrigerade den mekaniska räntan oftare. För det första hade inte skillnaden mellan den mekaniska räntan och vissa jämförelseräntor[36] ansetts stor nog för att motivera en ändring av anvisningarna. Detta skäl kan uppenbarligen inte ha varit särskilt starkt år 1980. Det andra skälet var (och är) att proceduren för att ändra anvisningarna är alltför tids- och arbetskrävande.[37]

Kritiken har dock lett till att Treasury Department i de föreslagna anvisningarna övergivit modellen med en fast bestämd mekanisk ränta som gäller till dess att man på nytt ändrar anvisningarna. Den mekaniska räntesatsen ändras nu i stället varje månad. Grunddragen i den mekaniska regeln är dock desamma i de föreslagna anvisningarna som i de nu gällande.

Ett företag som yrkesmässigt ger krediter till oberoende företag får inte använda de mekaniska reglerna.[38] Banker, kontokortsföretag m fl liknande företag får därför inte använda de mekaniska reglerna. För dessa typer av företag är såväl de skattskyldiga som IRS hänvisade till marknadsmetoden. Det finns ingen närmare bestämning av när ett företags yrkesmässigt ger krediter.[39]

Ett företag som inom en koncern huvudsakligen sysslar med kreditgivning till andra koncernbolag torde, eftersom de inte ger krediter till *oberoende företag*, kunna använda de mekaniska reglerna. I en stor multinationell koncern kan ett sådant koncernbolags finansiella verksamhet motsvara en banks. Ur principiell synvinkel är det dock tveksamt om man ska tillåta att denna typ av "koncernbanker" använder de mekaniska reglerna.[40]

Samtidigt torde regeln innebära att banker m m inte kan använda de mekaniska reglerna för krediter inom sin egen koncern. För det fall låntagaren inte ska använda mottagna koncerninterna lån för vidareutlåning e dyl (dvs lånet utgör inte en rörelsekredit) kan man hävda att dessa krediter borde kunna följa de mekaniska reglerna. De omsätts ju inte på öppna marknaden. Det är dock inte troligt att de får

[36] Som jämförelseräntor användes dels s k prime commercial rates och dels genomsnittsavkastningen på femåriga U.S. Treasury securities.

[37] GAO 1981 s 17.

[38] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(D) och gällande T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(B). De mekaniska reglerna får i princip bara tillämpas på lån i amerikansk valuta.

[39] I section 581 definieras begreppet bank. Om man velat inskränka det begrepp som anvisningarna använder hade en hänvisning kunnat ske till section 581.

[40] Det har inte heller förekommit några förslag om att undanta dessa koncernbanker från möjligheten att använda de mekaniska reglerna.

räntesättas efter de mekaniska reglerna. Frågan är inte diskuterad i amerikansk rätt.

> Det torde vara en i stort sett omöjlig uppgift att kunna skilja på lån givna av ett moderbolag i sin egenskap av moderbolag från lån givna för att dotterbolaget ska ha rörelsekapital för vidareutlåning. Av den anledningen borde alla lån mellan banker m m bedömas efter samma norm. Om bara en norm kan användas framstår marknadsmetoden som den enda tänkbara eftersom den är huvudregeln. Det torde dessutom vara relativt ovanligt att en bank behöver ta ett lån från sitt moderbolag för att finanisera anskaffning av realtillgångar, t ex fastigheter. I stort sett all inlåning används för kreditgivning eller värdepappersinnehav.

De mekaniska reglerna får inte tillämpas på lån i utländsk valuta.[41] Det kan antagligen bli konstiga effekter om ett bolag får använda en mekanisk regel som tillåter ett ränteintervall mellan t ex 6-9 % på ett lån i en valuta i ett land där inflationen kanske är över 100 %. Lån som visserligen är i annan valuta men som låntagaren får återbetala till en i förväg fastställd summa dollar räknas inte enligt de föreslagna anvisningarna som lån i utländsk valuta.[42]

Anvisningarna utgår från en fastställd ränta. Denna kallas för *applicable Federal rate*, AFR.[43] Det finns en AFR för var och en av tre olika kredittider. Den första, short-term rate, är för kredittider upp till och med 3 år, den andra, mid-term rate, för kredittider mellan 4-9 år och den tredje slutligen, long-term rate, för tider över 9 år. Valet av just dessa tre tidsperioder är inte gjort med speciell hänsyn till section 482. För varje tidsperiod framräknas den genomsnittliga räntan. Det innebär t ex att för short-term rate är det den genomsnittliga räntan för obligationer med en återstående löptid från en dag till tre år.

IRS fastställer och publicerar gällande AFR en gång i månaden.[44] För juli 1987 var short-term rate 7.36 %, mid-term-rate 8.38 % och long-term rate 8.72 %.[45] Den baseras på den effektiva årsräntan, lagd halvårsvis till kapitalet, för Treasury bonds med en utestående löptid motsvarande de tre kategorierna AFR.[46] Inga studier har ägt rum för att utröna om den valda räntan enligt AFR är lämplig som armslängds-

[41] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(E) och gällande T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(D).
[42] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(E).
[43] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(B).
[44] Föreslagna T.R. 1.1274-6(a).
[45] Rev. Rul. 87-55.
[46] Föreslagna T.R. 1.1274-6(b)(1).

ränta. Eftersom det är statsobligationer kan man anta att räntan på dessa obligationer ligger något lägre än marknadsräntan.

Man ska använda den AFR som gäller vid tiden för närståendekreditens uppkomst för krediter med närståendekreditens löptid.[47] Om närståendekrediten är ett lån med två års löptid ska man därför använda short-term rate. Löper närståendekrediten på obestämd tid ska den för varje dag gällande short-term AFR tillämpas.[48] Till skillnad från övriga fall kommer dessa krediter därför att löpa med i så måtto rörlig ränta eftersom den kan förändras från en månad till en annan. Vid närståendekrediter på bestämd tid är armslängdsräntan låst till ränteläget för AFR vid skuldförhållandets uppkomst.

De mekaniska reglerna är i sina huvuddrag lätta att tillämpa. Om de skattskyldiga tillämpat en räntesats understigande 100 % av AFR, är armslängdsräntan lika med 100 % av AFR.[49] Har de skattskyldiga använt en räntesats överstigande 130 % av AFR, är armslängdsräntan 130 % av AFR.[50] Har den använda räntan legat mellan 100 och 130 % av AFR sker följaktligen ingen omfördelning.[51] Sker en omfördelning lägger man den omfördelade räntan halvårsvis till kapitalet.[52]

Den skattskyldige får i sin räntesättning använda en ränta som ligger utanför intervallet 100-130 % av AFR. För att den ska accepteras skatterättsligt krävs att den är marknadsmässig. Bevisbördan för att den debiterade räntan är marknadsmässig åvilar då den skattskyldige. Om den faktiskt debiterade räntan ligger under 100 % av AFR men över marknadsräntan utgör den faktiskt använda räntan armslängdsränta.[53] På samma sätt skall den faktiskt använda räntan anses som armslängdsränta om den förstnämnda ligger över 130 % av AFR men under marknadsräntan.[54]

[47] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(C).

[48] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(C).

[49] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(B)(2). När det är fråga om skriftliga krediter uppkomna vid varuförsäljningar mellan de närstående parterna beräknas de 100 % på den lägsta AFR i kraft den månad kontraktet skrevs eller någon av de två närmast föregående månaderna.

[50] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(B)(3). 130 % av AFR motsvarar ungefärligen avkastningen på obligationer vilka av ratinginstitutet Moody erhållit betyget BAA, se P-H Federal Taxes § 70,618.10.

[51] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(B)(1).

[52] Armslängdsräntan ska nämligen enligt de mekaniska reglerna vara *compounded semiannually* , se föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(B).

[53] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(B)(3).

[54] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(B)(3).

Enligt Treasury Department syftar i sistnämnda stycke redogjorda regel till att öka flexibiliteten för de skattskyldiga.[55] Så är också fallet, om den skattskyldige väljer att lägga sig mellan intervallet (100-130 % av AFR) och marknadsräntan. Det går däremot inte att använda marknadsräntan om den faktiskt debiterade räntan ligger mellan intervallet och marknadsräntan. Det beror på att den faktiskt debiterade räntan i detta läge enligt ordalydelsen i anvisningarna skall anses vara armslängdsräntan.[56] Eftersom armslängdsräntan därmed är fastställd blir marknadsräntan ointressant. Exempel. Anta att intervallet är 6-8 % och marknadsräntan 10 %. För att den skattskyldige ska få använda 10 % som ränta i skatterättsligt hänseende krävs det att denne faktiskt debiterat 10 %. Om den skattskyldige faktiskt debiterat 9 % i ränta kan den skattskyldige använda 9 % skatterättsligt, om denne visar att marknadsräntan uppgår till minst 9 %. Den faktiskt debiterade räntan utgör då armslängdsräntan. Kan den skattskyldige inte visa att marknadsräntan uppgår till minst 9 % blir den mekaniska regeln tillämplig.[57]

Att den skattskyldige i detta läge inte får använda den verkliga marknadsräntan har tagits till intäkt för att regeln inte ger de skattskyldiga den avsedda flexibiliteten.[58] Häremot vill jag invända, att flexibiliteten ligger i valfriheten att ta ut den ränta man vill inom ramen intervallet – marknadsräntan. Att tillåta att den skattskyldige använder marknadsräntan vid den skattemässiga bedömningen, och inte den ränta man valt att faktiskt debitera synes inte motiverat.

De nu gällande mekaniska reglerna skiljer sig som nämnts ovan endast i vissa hänseenden från de föreslagna reglerna.

Den väsentligaste skillnaden ligger i val av räntesats. De nu gällande utgår från ett intervall mellan 11 och 13 %. Den debiterade räntan godtas om den ligger i det intervallet.[59] En annan skillnad är, att om den debiterade räntan ligger utanför intervallet bestäms räntan enligt de gällande reglerna till 12 %. De föreslagna reglerna innebär i detta avseende att räntan bestäms till den närmaste yttergränsen på intervallet.

IRS har hållt fast vid den mekaniska regeln också när det varit till IRS nackdel.

I Kahler tog moderbolaget M upp lån i bank och återlånade medlen utan ränta till sina dotterbolag.[60] IRS åsatte lånen M till dotter-

[55] Treasury Department Release F-1217, April 16, 1968.

[56] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(iii)(B)(3).

[57] Om den skattskyldige i exemplet kan visa att marknadsräntan är 8,5 % bör den skattskyldige få använda denna procentsats. Situationen är dock inte reglerad i anvisningarna.

[58] Pergament & Auderieth 1968 s 322.

[59] T.R. 1.482-2(a)(2)(iii)(B).

[60] Se Kahler 8th Circuit 1973.

bolagen en ränta om 5 %, vilket vid den tidpunkten var gällande ränta enligt den mekaniska regeln. I en not ansåg 8th Circuit att det varit korrekt om IRS istället valt att fördela M:s räntekostnader på de olika dotterbolagen.[61] En sådan fördelning skulle resulterat i en högre omfördelning, eftersom den av M till bankerna betalade räntan översteg 5 %. IRS har dock avvisat domstolens förslag.

IRS anser att anvisningarna för de olika transaktionsslagen tillkommit för att ge viss förutsebarhet avseende skattekonsekvenserna för denna typ av transaktioner samt minska den administrativa bördan för såväl de skattskyldiga som IRS. Av den anledningen bör enligt IRS anvisningarna förhindra en omfördelning av moderbolaget M:s faktiska räntekostnader till dotterbolagen.[62] Denna inställning intar IRS trots att det i fall som Kahler innebär en lägre summa att omfördela än vad som eljest eventuellt varit möjligt att omfördela.

6.6 Bestämning av räntan i vissa fall av vidareutlåning

En särskild typ av mekanisk regel gäller för det fall att borgenären (A) på gäldenärens (B) ort upptagit ett eget lån för vidareutlåning till gäldenären. Denna i det följande beskrivna mekaniska regel är tillämplig på alla slag av krediter. Också företag som yrkesmässigt ger krediter omfattas därför av regeln.[63]

Normalt ska man enligt marknadsmetoden följa ränteläget på långivarens ort. Anta dock att amerikanska 3M tar upp ett lån vid svensk bank för vidareutlåning till svenska 3M. Att i detta läge använda räntenivån på kreditgivarens, 3M USA, ort kan leda till felaktiga resultat. Anvisningarna innehåller därför en s k *borrower's situs rule*.[64] Enligt denna regel beräknas armslängdsräntan mellan A och B genom att utgå från den ränta bolag A faktiskt erlagt på bolag B:s ort. Man ökar denna ränta med de kostnader A haft såväl för att uppta sitt eget lån som för att utge lånet till B. Bolag B får med andra ord betala en ränta motsvarande A:s självkostnader. Anvisningarna kräver således inte att A gör någon vinst på lånetransaktionen.

Borrower's situs rule syftar till att ta hänsyn till den skillnad som kan råda mellan USA och utländska kapitalmarknader. Den syftade fram-

[61] Kahler, 8th Circuit 1973, s 5862 not 8.
[62] LTR 8246019 (30/7, 1982).
[63] I Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(ii)
[64] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(ii) och gällande T.R. 1.482-2(a)(2)(ii).

för allt till att förhindra två potentiella missbrukssituationer:[65] 1) överflyttning av räntekostnader från ett bolag till ett närstående bolag i syfte att minska skatten, och 2) överföring av vinstmedel från dotterbolag till moderbolag i förtäckt form som ränta.

Den första missbrukssituationen kan ha avsett fall där ett amerikanskt bolag lånat ut medel till låg ränta till utländska koncernbolag, under en period när den allmänna räntenivån i USA var låg och hög i det andra landet. En bestämning av armslängdsräntan med hjälp av marknadsmetoden sker med referens till räntenivån på borgenärens ort, dvs i detta fall USA. Utan borrower's situs rule kommer den lägre amerikanska räntan att utgöra armslängdsränta. Därmed blir den i USA redovisade intäkten lägre. Ur amerikansk fiskal synvinkel kan detta möjligtvis upplevas som ett missbruk. Resonemanget bygger på att räntenivån på borgenärens ort alltid utgör rätt utgångspunkt vid tillämpning av marknadsmetoden.

Jag är inte säker på vad den andra missbrukssituationen kan omfatta.

Borrower's situs rule ska tillämpas, om inte den skattskyldige kan visa en lämpligare räntesats beräknad enligt marknadsmetoden.[66] Marknadsmetoden innebär ett hänsynstagande till rådande räntenivå på kreditgivarens ort. Vi har nu följande situation. Borgenären har lånat pengar på gäldenärens ort för vidareutlåning till gäldenären, men valt att använda marknadsmetoden i stället för borrower's situs rule. Enligt marknadsmetoden ska ränteläget på kreditgivarens ort beaktas. Ska man i detta läge använda ränteläget där borgenären har sitt säte, dvs där han inte upptagit lånet, eller ränteläget där lånet är upptaget? Konflikten borde lösas genom att använda ränteläget där lånet är upptaget, dvs på gäldenärens ort.[67] Detta ränteläge torde bättre återspegla marknadsräntan.

Det är bara den skattskyldige som kan använda marknadsmetoden i stället för borrower's situs rule.[68] Det allmänna kan därför inte genom att visa marknadsränta avvika från borrower's situs rule. Valmöjligheten för den skattskyldige bygger dock på att denne i verkligheten faktiskt debiterat marknadsränta.

Att den skattskyldige i princip har en valmöjlighet är naturligt för det fall att den skattskyldige inte yrkesmässigt lånar ut pengar. I

[65] G.C.M. 35237.

[66] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(ii) och gällande T.R. 1.482-2(a)(2)(ii).

[67] Jfr G.C.M. 35237.

[68] Föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(ii) och gällande T.R. 1.482-2(a)(2)(ii).

detta läge finns nämligen också de mekaniska reglerna tillgängliga och man har så att säga redan accepterat att armslängdsräntan inte beräknas med anspråk på någon större precision. Men om den skattskyldiges huvudsakliga rörelse är finansiell verksamhet kan borrower's situs rule ge märkliga resultat. Normalt sett står ju endast marknadsmetoden till buds för denna kategori skattskyldiga. För lån upptagna på gäldenärens ort kan däremot den skattskyldige tillämpa en mekanisk regel, nämligen borrower's situs rule, utan att det allmänna genom bevisning om marknadsränta kan ändra på bedömningen. För banker m fl torde denna regel skapa vissa planeringsmöjligheter.

För tillämpning av borrower's situs rule krävs att gäldenärens situs, eller ort, bestäms. IRS har uttalat när det gäller amerikanskt moderbolag/borgenär och utländskt dotterbolag/gäldenär bör man med gäldenärens ort avse den största utländska geografiska område inom vilken en gemensam räntenivå råder.[69] Normalt torde varje land utgöra en sådan geografisk enhet.[70] När utländska bolag tar upp ett lån i USA för vidareutlåning till ett närstående amerikanskt företag utgör hela USA ett "situs".[71]

När såväl gäldenär och borgenär befinner sig i samma land, t ex USA, torde inte borrower's situs rule vara tillämplig.[72] Det är naturligt bl a eftersom regeln är riktad mot missbruk av de räntedifferenser som uppstår mellan två länder.

6.7 Beräkning av armslängdsränta vid betalningssvårigheter

En närstående gäldenär kan precis som alla andra gäldenärer få ekonomiska svårigheter. Har dessa uppstått innan det närstående företaget givit krediten, bör man betrakta lånet som ett aktieägartillskott. Inga oberoende företag skulle normalt ge en kredit till ett företag som har finansiella svårigheter. Undantag torde dock finnas.

Annorlunda ter det sig om gäldenären erhåller lånet under marknadsmässiga förhållanden, men efter en tid får ekonomiska svårigheter. Samma situation kan uppstå mellan oberoende företag. Den skattemäs-

[69] Rev.Rul. 74-566.

[70] Fuller hävdar att det är möjligt att IRS anser borrower's situs rule begränsad till användning för utländska lån. Det vore naturligt eftersom det torde vara svårt finna väsentligen olika räntenivåer inom USA. Fuller 1976 s 495.

[71] Jfr Rev. Rul. 74-566.

[72] G.C.M. 35237.

siga huvudregeln är att ingen ränta behöver intäktsföras om upplupen ränta sannolikt inte kommer att betalas inom en skälig tid efter utgången av beskattningsåret.[73] Det räcker således inte med att gäldenären har finansiella problem.[74] Regeln ska tolkas snävt.[75]

Denna allmänna skatterättsliga regel torde gälla också i armslängdsmål.[76] Har bolag A lånat pengar till bolag B, som senare kommer i ekonomiska svårigheter, behöver A inte intäktsföra räntan om man inte hade behövt det enligt den allmänna skatterättsliga regeln.

Regeln torde däremot i normala fall inte vara tillämplig på ränta som IRS omfördelat mellan närstående parter.[77] Anta att IRS omfördelat ränta från bolag B till bolag A. Bolag B går därefter i konkurs utan att A verkligen erhållit pengarna. Bolag A kan då inte erhålla avdrag för den uteblivna omfördelade räntan, i varje fall inte om bolag B vid omfördelningen medgavs avdrag med motsvarande belopp.[78]

6.8 Sammanfattning och slutsatser

Beräkning av armslängdsränta ska enligt anvisningarna äga rum endast för reella krediter (bona fide indebtedness). Överföringar mellan koncernbolag som närmast är att betrakta som aktieägartillskott, utdelning eller utskiftning ska man skattemässigt behandla efter transaktionens reella innehåll. Någon armslängdsränta kommer således inte att bli beräknad för dessa typer av överföringar. Huvudregeln för beräkning av armslängdsränta är marknadsmetoden. Den allmänna räntenivån för jämförbara krediter i borgenärens land (ort) är avgörande enligt marknadsmetoden.

Två undantag finns från huvudregeln. Borgenärer som inte yrkesmässigt ger krediter till oberoende parter kan utnyttja de mekaniska reglerna för beräkning av armslängdsräntan. Den debiterade räntan godtas skatterättsligt om den ligger inom ett visst ränteintervall. Detta ränteintervall ändrar IRS varje månad i takt med att den allmänna räntenivån förändras. Om den mellan de närstående parterna debiterade räntan ligger utanför intervallet, fastställer man räntan skattemässigt till den

[73] Chicago & NorthWestern Railway, T.C. 1958 s 995-997.
[74] Johnson, T.C. 1982 s 2354, se också McCawley s A-47.
[75] Johnson, T.C. 1982 s 2354.
[76] Jfr Pitchford's, P-H Memo T.C. 1975 § 75,075 s 380 f.
[77] Cappuccilli, 2d Circuit 1981 s 511.
[78] Cappuccilli, 2d Circuit 1981 s 511.

ränta inom intervallet som ligger närmast den debiterade räntan. Om intervallet är 6-8 % och parterna använt 4 % ränta, utgör armslängdsräntan enligt de mekaniska reglerna 6 %.

Det andra undantaget är om borgenären finansierat lånet till gäldenären genom att uppta ett lån i sin tur i gäldenärens land. I detta fall utgör armslängdsräntan borgenärens självkostnader, dvs sin egen låneränta ökad med kostnaderna för viadreutlåningen till gäldenären. Någon vinst behöver borgenären i detta fall inte betinga sig. Denna regel, kallad borrower's situs rule, ska man också tillämpa före de mekaniska reglerna.

Den skattskyldige får använda marknadsmetoden i stället för såväl den mekaniska regeln som borrower's situs rule. Förutsättningen är dock att den skattskyldige kan visa storleken på marknadsräntan.

I svensk rätt finns som framgått av avsnitt 3.6 inga särskilda regler avseende armslängdsränta. Marknadsmetoden är regeln. Den är dock inte preciserad vare sig i lagtext eller praxis.

Den följande framställningen återknyter till de frågor som ställts i avsnitt 2.3.

Marknadsmetoden i amerikansk rätt grundar sig på den ränta oberoende parter skulle debiterat varandra.[79] Enligt ordalydelsen i anvisningarna krävs inte att jämförelsetransaktionen faktiskt existerat.[80] Jämförelsetransaktionen och närståendetransaktionen ska motsvara varandra beträffande kreditens storlek, löptid, ställd säkerhet och gäldenärens kreditvärdighet. Dessa faktorer torde vara relevanta. Räntenivån på borgenärens ort är avgörande.

Två förhållanden är anmärkningsvärda avseende marknadsmetoden. För det första ger anvisningarna marknadsmetoden ett mycket litet utrymme jämfört med de andra bestämmelserna som rör krediter. För det andra finns det ingen praxis som uttolkar marknadsmetoden. Sistnämnda förhållande kan tolkas på flera sätt. En tolkning som ibland ventileras är att marknadsmetoden är så klar att de skattskyldiga och IRS aldrig har skilda uppfattningar om vad som utgör marknadsränta. En annan tolkning är att förekomsten av den mekaniska regeln gör att frågor om vad som utgör marknadsränta som regel aldrig uppkommer. IRS egen undersökning ger vid handen att IRS i endast 10 % av utförda omfördelningar tillämpat marknadsmetoden och i hela 80 % till-

[79] Se avsnitt 6.4.

[80] Man kan jämföra också med hypotetiska oberoende transaktioner. Hur det ska tillgå praktiken är svårt att uttala sig om.

lämpat den mekaniska regeln.[81] Siffrorna stödjer inte någon av tolkningarna särskilt. Återstår då frågan om IRS aldrig ifrågasätter räntesättningen hos de företag vilka inte får använda den mekaniska regeln (banker m fl kreditinstitut). Det är för mig okänt i vilken utsträckning detta sker.

Hur väl återspeglar då den mekaniska regeln och borrower's situs rule förhållandet mellan oberoende företag? Beträffande den mekaniska regeln är detta svårt att besvara. Av de jämförelsefaktorer som är uppräknade i marknadsmetoden är det endast löptidens längd och räntenivån på borgenärens ort som har relevans för den mekaniska regeln. Gäldenärens kreditvärdighet och den ställda säkerheten beaktas inte i den mekaniska regeln. Dessa faktorer torde ha en stor inverkan på räntesatsen. I så måtto innebär inte den mekaniska regeln att man uppnår samma situation som om företagen varit oberoende. Det torde dock vara svårt, kanske omöjligt, för IRS att beakta också kreditvärdigheten och ställd säkerhet vid fastställande av AFR. Borrower's situs rule innebär att ingen hänsyn tagits till vad oberoende företag skulle överenskommit. Samtidigt kan dock sägas, att borgenären i detta fall lånat medlen till marknadsmässig ränta på gäldenärens ort. Avvikelsen från villkor som oberoende företag kunnat ingå uppgår därför i princip endast till den vinstmarginal som borgenären enligt borrower's situs rule inte behöver utta.

Jag kan också konstatera, att anvisningarna inte innehåller några särskilda hänsynstaganden till affärsmässiga eller koncernspecifika skäl. Anvisningarna utgår från att varje koncernbolag är en separat ekonomisk enhet. Bestämmelsen att reglerna om krediter är tillämpliga bara på reella krediter och inte på vad som i realiteten är t ex aktieägartillskott är ett exempel härpå. På liknande sätt innebär reglerna beträffande intäktsredovisning av ränta från gäldenär i finansiella svårigheter att ingen särskild hänsyn tas till koncernrelationen.

Det är egentligen endast borrower's situs rule som mera uppenbart tillkommit av det fiskala intresset att skydda skatteunderlaget. Den torde dock ha tillkommit för att förhindra några speciella fall av skatteundandragande.

Det uttryckliga syftet med den mekaniska regeln för beräkning av armslängdsränta är att bl a att minimera antalet tvister och skapa förutseende för de skattskyldiga. Syftet att minimera antalet tvister har uppnåtts, såvitt jag kan bedöma av antalet rättsfall. Den mekaniska

[81] IRS 1984 s 34. Undersökningen avsåg två år i början av 1980-talet.

regeln skapar enligt min mening också förutseende för de skattskyldiga. När närstående företag ingår ett lån avgörs den skatterättsligt accepterade räntesatsen av den aktuella AFR för lån med den löptid som närståendekrediten har. Väljer man en räntesats inom det tillåtna intervallet uppstår ingen konflikt med IRS.

Ett annat skäl för den mekaniska regeln är att den underlättar administrationen.[82] Detta är säkerligen korrekt. Regeln torde vara lättillämplig, eftersom det inte finns särskilt många tvetydiga bestämmelser i regeln att vara oense om.

Man kan då fråga sig om det är lämpligt att införa regler av amerikansk typ i svensk rätt. Det finns flera skäl som talar för att man bör överväga om inte vissa regler kan underlätta att minska antalet potentiella tvister i Sverige. Genom realistiska mekaniska regler som de skattskyldiga kan följa behöver ett antal transaktioner mellan svenska och utländska bolag aldrig ifrågasättas av fiscus. Det torde vara bra av processekonomiska skäl för såväl det allmänna som för de skattskyldiga. Förutsebarheten ökar också för de skattskyldiga.

Vilka bestämmelser i den amerikanska regeln för krediter kan svensk rätt använda sig av? Marknadsmetoden är redan nu regeln i svensk rätt. Det kan underlätta för såväl skattskyldiga som för skattemyndigheterna om det klart framgår, om än inte uttömmande, vilka faktorer som bör beaktas enligt marknadsmetoden.

Den mekaniska regeln har varit framgångsrik för detta transaktionsslag. Antalet tvister är få. Förutsebarheten för de skattskyldiga är mycket god. Fasta räntesatser, som är den nu gällande metoden har dock inte fungerat bra i USA. IRS och Treasury Department har inte hunnit med att ändra när den allmänna räntenivån har förändrats. Jag tror i och för sig att RSV eller annan myndighet kan ge ut svenska föreskrifter betydligt snabbare än vad man i USA kan ge ut anvisningar. Systemet med AFR:s verkar i övrigt vara smidigt. Antalet och de valda löptiderna i USA synes dock vara mindre väl valda. Man kan för svensk del tänka sig 0-1, 1-5, 5-9 och över 9 år som lämpliga löptider. En fråga är vilka typer av räntebärande papper RSV (eller annan myndighet) ska utgå från när den fastställer den mekaniska räntan. Det finns annat än statsobligationer att knyta räntan till. Diskontot går inte att använda eftersom det inte korrekt återspeglar den allmänna räntenivån.

En nackdel ur fiskal synvinkel med en mekanisk regel av amerikansk

[82] Se ovan 6.5.

modell kan vara att de skattskyldiga kan välja en ränta inom en för vid ram, 100-130 % av AFR. Antag att AFR är 10 %. Den tillåtna armslängdsräntan uppgår då till en ränta, efter den skattskyldiges val, mellan 10 och 13 %. Ramen kan vara för vid för svenskt vidkommande. Men ur fiskal synvinkel är det väsentliga, att den skattskyldige blir bunden för kreditens löptid av den ränta inom intervallet han valt. Den skattskyldige kan exempelvis konsekvent debitera sina utländska dotterbolag den lägsta tillåtna räntan. Ur fiskal synvinkel kan detta synas svårt att acceptera. Skulle den allmänna räntenivån gå ner torde dock den skattskyldige vara tvungen att under kreditens löptid stå kvar vid sin valda räntenivå. Den skattskyldige synes alltså stå risken vid eventuell allmän räntenedgång (och tar den motsvarande förtjänsten vid en ränteuppgång). Har man valt en marknadsmässig utgångspunkt för valet av AFR torde dessutom skatteförlusterna inte bli så stora. Observera i detta sammanhang att om den skattskyldige har valt att debitera en ränta som ligger inom intervallet kan denne inte sedan byta till marknadsräntan. Den skattskyldige kan däremot vid avtalets ingående välja att debitera en ränta som inte ligger inom intervallet, men har då bevisbördan för att den valda räntan är marknadsmässig.

Den mekaniska regeln bygger på en uppdelning av de skattskyldiga i sådana som yrkesmässigt ger krediter till oberoende parter och övriga borgenärer. Varje indelning i olika grupper ger upphov till gränsdragningsproblem. Det är möjligt att för svenskt vidkommande detta kan lösas genom att definiera den förstnämnda gruppen som bolag vilka står under bankinspektionens övervakning. Den omfattar då bl a finansbolag med en balansomslutning om minst 10 miljoner kronor.[83] Gränsdragningen behöver då inte leda till tvister. Samtidigt kommer de koncernbolag vars huvuduppgift är att förse koncernen med kapital att kunna använda de mekaniska reglerna. Det är osäkert om detta verkligen skulle vara ett problem i Sverige. Måhända är antalet "koncernbanker" av denna typ så litet att det är försumbart. Tillåter man att "koncernbanker" använder de mekaniska reglerna men inte banker m fl kan ett konkurrensproblem dem emellan uppstå. Detta problem är i så fall begränsat till internationella lån.

Den sista frågan jag tänker ta upp är borrower's situs rule. Dess existens grundar sig på vissa skatteundandragande åtgärder som förekommit i USA. Jag är som framgått ovan inte helt säker på vilka

[83] Se 2 § Lag om finansbolag (1980:2) och 2 § förordning (1979:740) med instruktion för bankinspektionen.

missbrukssituationer som gav upphov till regeln. Det finns inga valutarestriktioner i USA. Det är möjligt att svenska bolag tack vare den svenska valutaregleringen har färre möjligheter till planering av var bolagen kan uppta lån. Behovet för svensk del av en borrower's situs rule bör först studeras.

Jag har ovan skissat på möjliga sätt att använda de amerikanska reglerna för krediter på svenska förhållanden. Ett införande av denna typ av regler kräver naturligtvis ett mer noggrant studium av svenska förhållanden i olika avseenden, t ex avseende lämpliga obligationer att knyta den mekaniska räntan till och val av löptider för krediterna.

7 Tjänster

7.1 Inledning

I detta kapitel behandlar jag transaktionsslaget tjänster. Det är inte helt enkelt att definiera vad en tjänst är. Anvisningarna anger som exempel på tjänster marknadsförings-, företagsledningss-, administrativa och tekniska tjänster.[1] Det torde inte gå att ge en exakt definition av begreppet. Man får tolka begreppet tjänst enligt dess allmänna betydelse.[2] Skillnaden mellan att hyra en båt och att nyttja en frakttjänst kan exempelvis vara knytningen till viss egendom. Man hyr en viss båt. Utnyttjar man en frakttjänst spelar det däremot ingen roll vilken båt som används så länge en viss godsmängd flyttas från en plats till en annan.

Också koncernbolag utför tjänster av olika slag åt varandra. Ett problem vid tillämpningen av section 482 är avgränsningen av tjänster mot övriga transaktionsslag. Koncernbolag utför ibland tjänster i samband med andra typer av transaktioner. Bolag A kan exempelvis överlåta varor till bolag B och i samband därmed åta sig att svara för marknadsföring av varorna.

Vidare kan ett moderbolag utföra tjänster såväl som ett led i sin ordinarie verksamhet, som i sin egenskap av aktieägare i dotterbolagen. I det senare fallet rör det sig om tjänster som moderbolaget primärt inte utför för att dotterbolagen ska tillgodogöra sig en nyttighet. Tjänsten utför moderbolaget i sin egenskap av aktieägare. Dessa ska dotterbolaget naturligtvis inte betala ersättning för.

Det är av ovanstående skäl nödvändigt att avgränsa de typer av tjänster vilka ska bedömas som sådana enligt anvisningarna. Jag behandlar avgränsningen av transaktionslaget tjänster i avsnitt 7.2.

Tjänster mellan närstående bolag bedöms enligt armslängdsregeln. Ett alternativt angreppssätt är att i stället vägra den tjänsteproducerande parten avdrag för vad det kostat att producera tjänsten. Detta kan

[1] T.R. 1.482-2(b)(1).
[2] Feinschreiber 1976 s 186.

då ske med stöd av regeln i section 162. Section 162 innebär att enbart kostnader som är "ordinary and necessary" i rörelsen är avdragsgilla. Eftersom kostnaden inte hänför sig till rörelsen föreligger i och för sig inte avdragsrätt. Normalt torde dock section 482 tillämpas i denna situation.[3] Ett annat sätt vore att inom ramen för section 482 omfördela de kostnader som tjänsteproducenten haft för att producera tjänsten. I princip ska dock omfördelningen bygga på att armslängdsersättning utgår mellan parterna.

Det finns två regler för beräkning av armslängdsersättning mellan närstående parter. Huvudregeln är, att samma ersättning skall utgå för tjänster utförda mellan närstående företag som oberoende företag betalat varandra för liknande tjänster. Jag kallar denna regel för marknadsersättningsregeln, och jag behandlar den i avsnitt 7.3. Företag där produktion av tjänster utgör en integrerad del av verksamheten är enbart hänvisade till marknadsersättningsregeln. Den andra regeln är en mekanisk regel, och innebär att kostnaderna för att producera en tjänst fördelas mellan nyttjarna av tjänsten. Jag kallar denna regel för kostnadsersättningsregeln. Skattskyldiga som inte har produktion av tjänster som en integrerad del av verksamheten ska använda kostnadsersättningsregeln, om inte den skattskyldige visar att marknadsersättningsregeln är mer lämplig. Kostnadsersättningsregeln beskriver jag i avsnitt 7.4. I avsnitt 7.5 sker en sammanfattning av kapitlet. Här drar jag också vissa slutsatser för svenskt vidkommande.

I detta kapitel finns många exempel, och det kan vara svårt att hålla i sär vilket företag som utför en tjänst resp vilket företag som tjänsten utförs åt. Det företag som utför en tjänst kallar jag därför för bolag A (uppdragstagare, tjänsteproducent), och det företag åt vilken tjänsten utförs för bolag B (uppdragsgivare, tjänstekonsument).

7.2 Vad hänförs till transaktionsslaget tjänst?

7.2.1 Avgränsning mot övriga transaktionsslag

Företag utför ofta tjänster i samband med att andra transaktioner presteras. Anvisningarna innehåller dock inte samma regler för bestämning av armslängdspriset för alla transaktionsslag. En transaktion kan bli bedömd på olika sätt beroende på om bedömningen följer reglerna för tjänst eller reglerna för exempelvis varor. I det förra fallet ingår inget

[3] Jfr McCawley s A-48.

vinstpåslag, om kostnadsersättningsregeln tillämpas, i det senare fallet krävs alltid vinstpåslag. Därför är det viktigt att avgränsa transaktionsslaget tjänst mot andra transaktionsslag. Jag kallar den prestation till vilken tjänsten hänför sig för *huvudprestationen*. Säljer bolag A en vara till bolag B, och i anslutning till försäljningen utför vissa tjänster, kallar jag alltså varuförsäljningen för huvudprestationen. I slutet av detta avsnitt återkommer jag till vilken betydelse avgränsningen mellan tjänsten och huvudprestationen kan få.

Anvisningarna anger regler för bedömning av de situationer där tjänster är utförda i samband med att närstående företag överlåter, upplåter eller utlånar materiella och immateriella tillgångar.[4] Krediter är inte uppräknat som ett transaktionsslag mot vilken tjänster behöver avgränsas.[5] Huvudregeln är att tjänster *utförda i samband med en huvudprestation* ska bedömas enligt reglerna för denna prestation. Ingen separat omfördelning av tjänsteersättning ska ske.

För att en tjänst skall anses utförd i samband med huvudprestationen krävs att tjänsten är av underordnat och "ancillary" slag.[6] Frågan om tjänsten är underordnad huvudprestationen får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.[7] Detta är inte lätt.[8] Hjälp vid igångsättning av en såld vara samt teknisk assistans avseende en uppstartningsgaranti utgör en underordnad tjänst.[9]

> Anvisningarna ger följande exempel:[10] Antag att en anställd i bolag A informerar om och övervakar hemlig processtekniks införande i bolag B:s tillverkningsprocess. Denna tjänst ska då normalt inte bedömas separat utan tillsammans med själva kunskapsöverlåtelsen, överförandet av know-how. Tjänsten följer då reglerna för immateriella rättigheter. Om däremot den anställde i A fortsätter att utföra tjänsten åt B efter det att processtekniken blivit integrerad i B:s tillverkningsprocess, ska dessa ytterligare tjänster bedömas separat enligt reglerna för transaktionsslaget tjänster.

Frågan är alltså när en tjänst är underordnad en annan prestation. Samma frågeställning uppkommer också enligt andra lagrum i IRC.

[4] T.R. 1.482-2(b)(8).

[5] Förmodligen ansåg inte författarna av anvisningarna att avgränsning av krediter mot tjänster var ett problem. Pergament & Auderieth s 323. Det är något märkligt eftersom det inom finansiell verksamhet utförs många tjänster i samband med kreditgivning.

[6] T.R. 1.482-2(b)(8).

[7] T.R. 1.482-2(b)(8).

[8] Jfr Pergament & Auderieth s 323.

[9] T.R. 1.482-2(b)(8).

[10] T.R. 1.482-2(b)(8).

Viss vägledning kan därför erhållas från bedömningar som skett vid tillämpning av dessa lagrum.

Enligt section 351 utlöser en överföring av apportegendom till ett aktiebolag normalt ingen beskattning. Tjänster får dock enligt lagtexten inte utgöra apportegendom. När tjänsten är underordnad egendom som utgör apportegendom får tjänsten inräknas i egendomen.[11]

Om en tjänst är underordnad eller inte har också betydelse för frågan om tjänster i samband med överlåtelse av patent ska beskattas som realisationsvinst, capital gain, eller inte. Hjälp med igångsättning av en tillverkningsprocess, och kontroll därav under högst 60 dagar per år i samband med överlåtelse av patent har ansetts vara underordnade tjänster.[12] De blev därför beskattade som capital gains. Samme person förband sig också vid överlåtelsen att utveckla och marknadsföra rörelsen samt att överföra samtliga rättigheter till framtida uppfinningar m m till köparen. Dessa tjänster ansågs inte vara underordnade försäljningen av patenten och ersättningen härför beskattades som löpande inkomst.[13] Liknande utgång också i Hooker Chemicals[14] (tekniska tjänster i samband med överföring av patent och know-how) och i United States Mineral Products[15] (liknande fråga).

Jag återkommer nu till betydelsen av om en utförd prestation (tjänst) är hänförlig till transaktionsslaget tjänst eller till ett annat transaktionsslag. Frågan torde bara uppkomma beträffande tjänster av liten omfattning. Mer omfattande tjänster torde sällan kunna anses vara underordnade. En tjänst av liten omfattning som följer reglerna för tjänst kan antingen bedömas enligt marknadsersättningregeln eller enligt kostnadsersättningsregeln. Eftersom den är av liten omfattning torde det vara sällsynt att den direkt faller under marknadsersättningsregeln. Till dess tillämpningsområde hör ju primärt tjänster utförda av företag där tjänster utgör en integrerad del av företagets verksamhet. Tjänsten torde därför normalt följa kostnadsersättningsregeln. Armslängdsersättningen blir då liktydig med kostnaden för att utföra tjänsten.

Om man däremot ska bedöma den utförda tjänsten tillsammans med huvudprestationen kommer tjänsten att bli bedömd antingen enligt den

[11] Se Rev.Rul. 64-56, 1964-1 CB 133.
[12] Ruge, T.C. 1956 s 143.
[13] Ruge, T.C. 1956 s 143.
[14] Hooker Chemicals, Ct.Cl. 1979.
[15] United States Mineral Products, T.C. 1969.

marknadsmetod eller enligt den mekaniska regel som gäller för huvudprestationens transaktionsslag. För varor finns ingen mekanisk regel. Följer bedömningen marknadsmetoden ingår normalt ett vinstelement i armslängdspriset.

En tjänst utförd i samband med en annan prestation kan därför komma att bli bedömd på fyra olika sätt.

1) Tjänsten bedöms enligt marknadsmetoden för transaktionsslaget tjänst.
2) Tjänsten bedöms enligt den mekaniska regeln för transaktionsslaget tjänst.
3) Tjänsten bedöms enligt marknadsmetoden för det transaktionslag som huvudprestationen tillhör.
4) Tjänsten bedöms enligt den mekaniska regel som gäller för huvudprestationens transaktionsslag.

Bedömningen bör i situation 1) och 3) ge samma armslängdspris. Däremot är det inte säkert att armslängdspriset blir detsamma i situation 2) jämfört med situation 3) och 4). I situation 3) kommer ett vinstelement att ingå, så ej i situation 2). Det är inte heller säkert att de mekaniska reglerna i situation 2) och 4) är utformade på ett sådant sätt att de ger samma resultat i det enskilda fallet. Avgränsningen av transaktionsslaget tjänst mot andra transaktionsslag blir därför betydelsefull.

7.2.2 När är en tjänst utförd för annans räkning?

7.2.2.1 Inledning

Ett företag ska bara ha ersättning för tjänster som är presterade för ett annat företags räkning. Kostnader för tjänster vilka enbart det egna företaget har nytta av får inte debiteras ett annat företag. Ett oberoende företag skulle nämligen inte betala något för en tjänst vilken företaget inte haft någon nytta av. Det är därför viktigt att fastställa när ett företag har producerat en tjänst helt eller delvis för egen räkning, eller enbart för ett annat företags räkning.

Att en tjänst inte är utförd för en annans räkning kan bero på flera orsaker. För det första kan prestationen vara av sådan liten omfattning att det är svårt att överhuvudtaget uppfatta prestationen som en tjänst. Anvisningarna anger ett s k *benefit test* för att avgöra när en prestation har nått en sådan omfattning att den är en tjänst. Jag kallar detta test för *nyttoprövning*. Nyttoprövningen behandlar jag i nästa avsnitt.

För det andra kan tjänsten vara utförd av ett moderbolag i sin egenskap av aktieägare. Kostnader för denna typ av tjänster kallas för *stewardship expenses*.[16] Jag kallar dem för *aktieägarkostnader* och kostnaderna hänför sig till *aktieägartjänster*. Tjänsten är då utförd av moderbolaget i första hand inte för dotterbolagets räkning utan för sin egen räkning. För denna typ av tjänster ska inte dotterbolaget betala ersättning till moderbolaget. Problemet är att ett moderbolag utför olika slag av tjänster av vilka en del kan vara till nytta för dotterbolagen. När det gäller tjänster som inte är till någon nytta för ett dotterbolag, ska inte dotterbolaget betala för dessa tjänster. Nyttoprövningen avgör att denna prestation inte ska betraktas som en tjänst.

En aktieägartjänst kan vara av detta slag. En aktieägartjänst kan emellertid också vara till nytta för dotterbolaget, men dotterbolaget skulle aldrig ha efterfrågat tjänsten frivilligt. Inte heller denna typ av tjänster ska därför debiteras dotterbolagen. Aktieägartjänster behandlar jag i avsnitt 7.2.2.3.

> Liknande gränsdragningar måste också ske i andra sammanhang. Det viktigaste exemplet är fördelningen av intäkter och kostnader på domestic och foreign source income i sections 861-864. Aktieägarkostnader måste t ex fördelas mellan utdelningar från inhemska och utländska dotterbolag vid beräkning av foreign tax credit.[17]

7.2.2.2 Tjänsten måste vara till nytta för mottagande parten

Anvisningarna löser frågan om en tjänst är utförd för ett annat företags räkning genom en *nyttoprövning*.[18] Det avgörande enligt denna är om det andra bolaget erhållit någon fördel eller nytta av tjänsten. Testet är tillämpligt inte bara när ett företag utfört en tjänst åt ett annat företag, utan också när ett koncernbolag utfört tjänster för hela koncernens räkning.[19]

> Följande exempel är belysande:[20] Anta att A utför en internationell säljkampanj, vilken i första hand är till för A:s egen internationella försäljning, men där vissa kampanjinslag är utförda för såväl A:s som B:s gemensamma bästa. Vissa andra kampanjinslag utförs enbart till nytta för B. A skall debitera B armslängdsersättning så-

[16] Jfr T.R. 1.861-8(e)(4).

[17] T.R. 1.861-8(e)(4). Se härom Feinschreiber 1977 s 344 f. Feinschreiber skiljer i sin analys inte på anvisningarna till section 482 och till section 861.

[18] T.R. 1.482-2(b)(2)(i).

[19] T.R. 1.482-2(b)(2)(i).

[20] T.R. 1.482-2(b)(2)(i) Example 1.

väl för de kampanjinslag som gynnar båda bolagen som de inslag vilka enbart gynnar B. Ersättningen ska baseras på den relativa nytta B har av tjänsterna.

En omfördelning ska baseras på den nytta det vid tidpunkten för tjänstens utförande fanns anledning anta att resp koncernbolag skulle få av tjänsten.[21] Bedömningen av om en tjänst föreligger enligt testet, och en eventuell omfördelning, ska ske på grundval av de fakta som förelåg när själva tjänsten utfördes.[22] Det innebär också att den faktiska nyttan av tjänsten saknar relevans. Tjänsten kanske visade sig vara mindre värdefull än man hade anledningen tro vid tjänstens utförande.

En omfördelning kan därför komma att ske för en värdelös tjänst. Detta är naturligt. Oberoende företag skulle i normalfallet förmodligen basera ersättningen på vad man ansåg tjänsten vara värd vid avtalstillfället.

Det är dock möjligt att oberoende parter ibland kan basera ersättningen på vilket framtida utfall som tjänsten ger. Ersättning för en marknadsföringstjänst kan t ex baseras på vilken omsättningsökning som blir resultatet.

Vid anvisningarnas införande 1968 förelåg farhågor för att bedömningen skulle komma att ske utifrån det faktiska resultatet, och inte från de förhållanden som rådde när tjänsten presterades.[23] Det finns dock inget som tyder på att en eftersyn är accepterad.

Är nyttan av tjänsten så *indirekt* eller avlägsen att oberoende företag inte skulle debiterat något får ingen omfördelning äga rum.[24] Det är svårt att i denna situation ens rubricera prestationen som en tjänst.

Anvisningarna ger följande exempel på indirekt eller avlägsen nytta.[25] Bolag A är ett flygbolag. Bolag B driver hotell på de orter A betjänar. När A annonserar brukar man också nämna B:s namn och ha med en bild på något av B:s hotell. Det är troligt att B får ett ökat antal gäster tack vare annonseringen. En oberoende hotellägare skulle ha fått betala för att medverka med namn och bild, och därför skall B ersätta A för detta. Om å andra sidan B:s namn och bilder inte finns med i annonserna, är det ändå troligt att B tack vare annonseringen får ett ökat antal hotellgäster. Fler passagerare med övernattningsbehov kommer att flyga till bl a de orter där B har sina hotell. Den nytta B har av annonsen är emellertid en så indirekt och avlägsen effekt av den att ingen ersättning skall utgå.

[21] T.R. 1.482-2(b)(2)(i).
[22] T.R. 1.482-2(b)(2)(i).
[23] Pergament & Auderieth s 324.
[24] T.R. 1.482-2(b)(2)(i).
[25] T.R. 1.482-2(b)(2)(i) Example 2 och 3.

7.2.2.3 Aktieägartjänster

Anvisningarna under section 482 använder inte begreppen aktieägartjänst eller aktieägarkostnad. Avgränsningen i anvisningarna sker utan hänvisning till dessa begrepp. Häri anges att om den tjänst bolag A utfört är *merely a duplication* av en tjänst som bolag B själv utför eller har utfört ska omfördelning normalt inte ske.[26] Jag kallar dessa tjänster för *dubblerade* tjänster. En aktieägartjänst är dock ett vidare begrepp än dubblerad tjänst.

Vid bedömning av om det föreligger en dubblerad tjänst ska hänsyn tas till om det närstående bolaget B är kapabel att själv utföra tjänsten. Man ska därvid beakta bolagets förmåga att utföra tjänsten och dess tillgång till därför kvalificerad personal.[27]

> En amerikansk term för aktieägartjänst är *stewardship activity*.[28] Det föreligger viss oenighet bland amerikanska författare om det för att en aktieägartjänst ska föreligga verkligen krävs att en tjänst är av dubblerande karaktär. Fuller antyder att detta krävs,[29] däremot inte Feinschreiber.[30]

När en dubblerad tjänst föreligger får ingen omfördelning av inkomst ske.[31] Bolag B ska m a o inte betala någon ersättning till bolag A för dubblerade tjänster.

> Anta att bolag B saknar personal som kan analysera företagets kreditbehov och därför ber att bolag A ska utföra analysen. B ska då ersätta A för tjänsten. Om B å andra sidan själv haft kvalificerad personal som faktiskt utfört analysen, men analysen underställts A för granskning, skall A enligt anvisningarna inte ha någon ersättning.[32]
>
> Anvisningarna till section 861 ger ytterligare exempel på aktieägartjänster såsom revision av dotterbolagets finanser utförd av moderbolaget och färdigställande av interna rapporter för användning av moderbolagets ledning.[33]

Det är inte enbart tjänster för ekonomisk kontroll och övervakning som kan utgöra aktieägartjänster. Det väsentliga är att aktieägartjänster är

[26] Omfördelning är dock inte utesluten också i fall av dubblerade tjänster, se ordet *generally* i T.R. 1.482-2(b)(2)(ii) och Ciba-Gigy, T.C. 1985 s 235.
[27] T.R. 1.482-2(b)(2)(ii).
[28] Feinschreiber 1977 s 344.
[29] Fuller & Granwell s 140.
[30] Feinschreiber 1977 s 345 f.
[31] T.R. 1.482-2(b)(2)(ii).
[32] T.R. 1.482-2(b)(ii) Example 1 och 2.
[33] T.R. 1.861-8(g) Example 18(i) in fine.

presterade för det egna bolagets räkning och inte för det närstående bolagets räkning. Eftersom en aktieägartjänst normalt endast utgör en dubblering av en tjänst som det närstående bolaget själv utför eller har kapacitet att utföra antar Feinschreiber därför att följande aktiviteter kan utgöra aktieägartjänster:[34]
– Översyn av dotterbolagens reklampolicy för att försäkra sig om att de motsvarar amerikanska normer,
– Översyn av dotterbolagens marknadsföring för att försäkra sig om att de inte strider mot moderbolagets marknadsföringsstrategi,
– Införande av ett system för att säkerställa att dotterbolagen rapporterar om eventuellt deltagande i internationella bojkotter.[35]

En svår gränsdragning är den mellan den allmänna kontrollen och stödet ett moderbolag behöver utföra med avseende på sina dotterbolag och utförandet av managementtjänster för vilka moderbolaget borde ta betalt. I Young & Rubicam hade en chefsperson från moderbolaget efter diverse problem vid dotterbolaget lyckats återvinna en förlorad kund åt dotterbolaget. Court of Claims ansåg inte dessa aktiviteter utgöra managementtjänster utan "on-the-spot supervision" för vilket dotterbolaget inte behövde betala ersättning.[36] Personen hade dessutom som chef för bolagets International Division bl a till uppgift att förmå oberoende företag att använda dotterbolagen som representanter för respektive marknader. Inte heller dessa aktiviteter ansågs vara managementtjänster utförda åt något speciellt dotterbolag. En annan person från moderbolaget utförde kvalitetskontroller hos dotterbolagen för att försäkra sig om att de följde moderbolagets normer. Domstolen ansåg inte att personerna hade utfört "specific managerial services for specific subsidiaries".[37] Domstolen synes därför ha ansett att de tjänster ett moderbolag utför för sina dotterbolag direkt måste kunna relateras till den nytta resp dotterbolag har av tjänsten för att omfördelning ska kunna ske.

I Hospital Corporation hade ett amerikanskt sjukhusföretag förhandlat fram ett managementkontrakt åt sitt (nystartade) utländska dotterbolag beläget på Cayman Island. Tax Court ansåg att moderbolaget därigenom gjort väsentliga tjänster åt dotterbolaget, för vilka dotterbolaget skulle betala ersättning.[38]

[34] Feinschreiber 1977 s 346.
[35] Skyldighet att inte delta i vissa bojkotter kan finnas enligt federal lagstiftning.
[36] Young & Rubicam Ct.Cl. 1969 s 1396.
[37] Young & Rubicam Ct.Cl. 1969 s 1397.
[38] Hospital Corporation, T.C. 1983 s 597.

Även aktiviteter som utgör allmän övervakning av dotterbolag kan hänföras till aktieägarkostnader.

> I Columbian Rope[39] vägrade IRS det amerikanska moderbolaget avdrag för löner åt några topptjänstemän anställda i bolaget med motivering att kostnaderna var hänförliga till dotterbolaget och därför ej avdragsgilla i moderbolaget. Tax Court medgav avdrag för kostnaderna. Domstolen ansåg bl a att det ålåg topptjänstemännen att övervaka moderbolagets avsevärda investering i det filippinska dotterbolaget, och att den tid de ägnat dotterbolaget kunde betecknas som "general supervision". Domstolen noterade dock också att dotterbolaget var "adequately staffed".[40]

Rättsläget kan sammanfattas så här. Ingen omfördelning torde som regel äga rum om bolag B har tillräckligt med kvalificerad personal att utföra tjänsten. Ej heller synes kortare besök av övervakningskaraktär vara ersättningsgilla tjänster. Enstaka "katastrofinsatser" liknande den i Young & Rubicam behöver heller inte ersättas.

7.3 Marknadsersättning

7.3.1 Vad är marknadsersättning?

Marknadsersättning för tjänster utgör "the amount which was charged or would have been charged for the same or similar services in independant transactions with or between unrelated parties under similar circumstances considering all relevant facts."[41] Anvisningarna innehåller inte någon ytterligare vägledning.

Enligt ordalydelsen kan jämförelsetransaktionen vara antingen reell eller hypotetisk. Hur jämförelse ska ske rent praktiskt med en hypotetisk jämförelsetransaktion uttalar inte anvisningarna. Jämförelsetransaktionen ska hämtas från *independant transactions*. Transaktioner mellan oberoende företag torde dock i sig utgöra självständiga (independant) transaktioner. Kravet på att jämförelsetransaktionen ska vara en "independant transaction" är därför överflödigt.[42]

Det finns inga bestämmelser för hur man ska avgöra om *similar services*, liknande tjänster, föreligger. Ej heller anger anvisningarna hur man ska avgöra om jämförelsetransaktionen har ägt rum under *similar circumstances*, liknande omständigheter.

[39] Columbian Rope, T.C. 1964.
[40] Columbian Rope, T.C. 1964 s 814.
[41] T.R. 1.482-2(b)(3).
[42] Slutsatsen stöds av praxis, se US Steel, 2d Circuit 1980 s 1086.

Det senare begreppet, liknande omständigheter, torde dessutom innefatta det förra, liknande tjänster. Det är nämligen svårt att konstruera ett exempel där man inte kan intolka begreppet liknande tjänst i liknande omständigheter. Det ställs dessutom samma krav enligt båda begreppen, de ska vara *similar*, varför en eventuell distinktion begreppen emellan inte fyller någon funktion.

När det upptaxerade företaget själv yrkesmässigt omsätter den ifrågasatta tjänsten torde det vara relativt enkelt att finna jämförbara transaktioner.[43] I övriga fall är det besvärligare. Det finns få rättsfall som behandlar marknadsersättningsregeln, eller för den delen, marknadsmetoden över huvud taget. Inte heller har frågan diskuterats särskilt mycket i doktrinen. Anledningen torde vara bristen på avgöranden avseende marknadsmetoden. Det har inte funnits något källmaterial.

2d Circuit avgjorde dock ett intressant mål, US Steel, år 1980. Detta mål har varit föremål för en hel del kommentarer.[44] US Steel är ett viktigt avgörande eftersom det är ett av de fåtal mål där en domstol diskuterar vilka krav som ställs på en jämförbar transaktion.

US Steel gällde fr a frågan vilka krav som ställs på en oberoende transaktion för att den ska vara jämförbar med den ifrågasatta transaktionen.[45]

US Steel ägde Orinoco Mining, ett amerikanskt bolag som drev gruvrörelse i Venezuela. US Steel betalade samma pris för dess malm som icke närstående bolag. US Steel ägde också Navios, ett liberianskt rederi som tillkommit av affärsmässiga, ej skattemässiga skäl. Navios verkade från Nassau, Bahamas. Såväl Orinoco som Navios drev rörelse i stor omfattning.

Navios ägde inga egna fartyg, utan hyrde in fartyg för befraktning. Navios fraktade malm från Orinoco Mining till USA och Europa. Under åren 1957 till 1960 var Navios bruttointäkter $391 miljoner, varav $286 miljoner (73 %) kom från US Steel, 21 miljoner (5 %) från oberoende amerikanska bolag och resten från utländska stålbolag.

Navios tillämpade exakt samma prissättning för dessa oberoende amerikanska bolag som för US Steel. Priset uppgick till skillnaden mellan Orinoco's malmpris och priset för inhemsk amerikansk järnmalm. Därigenom säkrades bl a att den inhemska produktionen inte blev störd av billigare utländsk malm.

[43] Jfr nedan 7.3.2 fall 1 och McCawley s A-54.

[44] Se t ex Decelles & Raedel, Use of comparability test strengthened by U.S. Steel case; Yost, Establishing Intercompany Pricing Comparables After U.S. Steel, och Brady, The Section 482 Intercompany Pricing Regs. and Sales of Tangible Property: A Primer.

[45] US Steel, 2d Circuit 1980. Inkomståren 1957-1960. Målet rörde fler frågor än section 482. Dessa behandlar jag inte.

Alla köpare av stål från Orinoco utnyttjade inte Navios tjänster. Två andra stålbolag, Bethlehem Steel och Eastern Gas and Fud Associates, ombesörjde transporterna själva. I målet fanns inga fakta tillgängliga om dessa två bolags kostnader för transporter.[46] Inte heller fanns det för de aktuella åren någon offentlig information om marknadspriser för transport av järnmalm.[47]

IRS ansåg att Navios tagit ut ett överpris för frakterna av US Steel. US Steel blev därför upptaxerad med ca $50,000,000 för de ifrågavarande beskattningsåren. Tax Court nedsatte upptaxeringen till $ 27,000,000. Båda parterna överklagade till 2d Circuit.

Frågan var om Navios och US Steel hade avvikit från armslängdsvillkor för befraktning. 2d Circuit fann att US Steel visat att man betalat samma fraktpriser till Navios som oberoende *amerikanska* företag hade gjort. Därför behövde domstolen avgöra om dessa oberoende transaktioner var jämförbara med ifrågasatta transaktionen.

2d Circuit konstaterade att de oberoende företagen själva valt att anlita Navios.[48] Marknaden hade inte tvingat dem härtill. Ett par mindre oberoende bolag hade nämligen valt att inte utnyttja Navios.

Domstolen behövde därför inte avgöra om en jämförelse kan ske med en oberoende transaktion där det närstående företaget i realiteten kontrollerar själva marknaden. Däremot ansåg domstolen att marknadsersättningsregeln inte förutsätter en perfekt fungerande marknad. Priser satta mellan oberoende köpare och säljare kan enligt domstolen avvika från priserna på en perfekt marknad.[49] Marknaden kan därför innehålla flera prisnivåer för oberoende transaktioner. Om en oberoende transaktion finns på prisnivå X och en annan oberoende transaktion på prisnivå Y kan man därför enligt domstolen av detta faktum inte dra slutsatsen att någon av de två oberoende transaktionerna avviker från armslängdsvillkor.

Det väsentliga är enligt domstolen att det finns "independant transactions significant in number and dollar amount and occuring over a long period of time".[50] Hur många transaktioner som krävs angav inte domstolen. Det torde inte heller gå att generellt ange. Av domstolens motivering framgår att det är fråga om en absolut standard som gäller. Med andra ord, när man väl konstaterat att det föreligger ett tillräck-

[46] US Steel, 2d Circuit 1980 s 1083, fotnot 6.

[47] Domstolen jämförde med oljebranchen, för vilken sådana uppgifter publicerades.

[48] US Steel, 2d Circuit 1980 s 1084.

[49] US Steel, 2d Circuit 1980 s 1086.

[50] US Steel, 2d Circuit 1980 s 1087.

ligt antal jämförbara transaktioner på en viss prisnivå har man etablerat ett jämförelsepris som kan användas enligt marknadsersättningsregeln. Jag vill här återknyta till bevisläget. Det är den skattskyldige som ska bevisa att omfördelningen är oresonlig.[51] Det är i detta sammanhang domstolens uttalande ska ses. Finns ett tillräckligt antal jämförbara transaktioner på en viss nivå har den skattskyldige uppfyllt sin bevisbörda.

> Domstolen antydde en möjlighet för IRS att visa att Navios debiteringar, trots att de betalats frivilligt av en del oberoende bolag, ändå avvek från ett marknadspris. Ett bevis på sådana marknadspriser vore enligt domstolen, om "worldwide ore-shipping contracts had been recorded and published during the period in question".[52] 2d Circuit gav inte några ledtrådar om vilka krav man skulle ställa på en sådan prislista. För att kunna använda en sådan notering borde det enligt min mening av listan framgå, under vilka villkor ett visst pris gäller. Det är annars svårt att fastställa om en transaktion noterad på en sådan lista är jämförbar med den kontrollerade transaktionen.[53]

US Steel svarade för den överväldigande delen av Navios inkomster. Jämförelsetransaktionerna utgjorde därför endast en liten del, fem procent, av Navios bruttointäkter. 2d Circuit menade dock att dessa jämförelsetransaktioner var av tillräcklig storlek i absoluta tal.[54] Några översteg $1,000,000. Skillnad i kvantitet mellan de jämförda transaktionerna kan därför godtas, om jämförelsetransaktionen i absoluta tal är tillräckligt stor.

Avtalstidens längd skilde sig åt mellan de jämförda transaktionerna. US Steel hade ett långtidskontrakt och jämförelsetransaktionerna korttidskontrakt med Navios. Detta borde enligt domstolen inte inverka på priset.

> IRS ansåg att långtidskontrakt borde innebära lägre pris, eftersom en redare för att slippa utsätta sig för marknadens växlingar föredrar långtidsavtal.[55] Domstolen ansåg dock att ett långtidskontrakt innebär att fartygsägaren tar risken för att raterna skall gå upp. Dessutom pekade domstolen på att Navios själv hyrde in fartygen från andra bolag. Härmed avsåg domstolen troligen att Navios själv

[51] Se avsnitt 5.6.1.

[52] US Steel, 2d Circuit 1980 s 1085.

[53] Denna slutsats har också stöd av utgången i Nissho Iwai, se avsnitt 10.3.3.

[54] US Steel, 2d Circuit 1980 s 1085.

[55] US Steel, 2d Circuit 1980 s 1085.

inte kunde återförsäkra sig för det långa kontraktet med Steel. Därför fanns det ingenting som motiverade att US Steel skulle betala ett lägre pris än de oberoende bolagen.

Ordet *comparable* betyder enligt 2d Circuit inte detsamma som *identical*. Domstolen ansåg att det endast i ett fåtal branscher går att finna transaktioner som är identiska med varandra. Om man därför med jämförbar avser identisk, skulle enligt domstolen de skattskyldiga aldrig kunna häva presumtionen.[56] Därför är en sådan tolkning inte tänkbar.

Domstolen tolkar enligt min mening begreppet jämförbarhet korrekt. Det torde vara ytterligt sällsynt att finna två identiska transaktioner. Det krav som kanske kan ställas är att de två transaktionerna ska vara så lika varandra att man, efter att med viss säkerhet ha justerat för olikheter i olika avseenden, ska kunna lägga jämförelsetransaktionen till grund för en kontroll av huruvida villkoren i den ifrågasatta transaktionen är marknadsmässiga.[57]

I Hospital Corporation var också fråga om prissättningen av tjänster. Den skattskyldige hade visat att omfördelningen var oresonlig, men Tax Court fann ändå att viss omfördelning av inkomst var befogad. I sistnämnda hänseende skilde sig alltså detta mål från US Steel. Domstolens motivering när domstolen själv skulle avgöra vad som vore marknadsmässig ersättning är belysande för svårigheterna. "Using our best judgement on the lengthy but inconclusive record before us, we have concluded and found as a fact that 75 percent of the taxable income of LTD (dvs dotterbolaget på Cayman Islands, min anm.) in 1973 was attributable to petitioner"(Hospital är petitioner, min anm.).[58] Citatet pekar på ett viktigt förhållande. Det torde vara betydligt lättare att som i US Steel fastställa, på grundval av jämförelsetransaktioner, att IRS omfördelning är oresonlig, än att själv gå vidare och göra en egen bedömning av det korrekta marknadspriset, som i Hospital Corporation.

7.3.2 När tillämpas regeln?

I en tjänstetransaktion finns det en uppdragsgivare och en uppdragstagare. Marknadsersättningsregeln *ska* användas om antingen uppdrags-

[56] US Steel, 2d Circuit 1980 s 1087.

[57] Jfr marknadsprismetoden för varor i avsnitt 10.3.

[58] Hospital Corporation, T.C. 1983 s 601.

givaren eller uppdragstagaren utför den ifrågasatta tjänsten som en "integral part of the business activity".[59] Jag kallar detta för att tjänsten är en integrerad del av ett företags verksamhet.

Marknadsersättningsregeln *får* dessutom användas i stället för kostnadsersättningsregeln om den skattskyldige kan visa att marknadsersättningsregeln ger ett mer korrekt resultat.[60]

Anvisningarna anger fyra fall när tjänsten ska anses vara en integrerad del av ett företags verksamhet.[61] De är:

1) När antingen *uppdragsgivaren* eller *uppdragstagaren huvudsakligen* sysslar med att utföra liknande tjänster åt ett eller flera *oberoende företag*.[62]

> Anta att tryckeriet A trycker och distribuerar reklammaterial åt oberoende företag. Åt bolag B utformar bolag A dessutom materialet. De tjänster A utför åt B är då likartade med dem A utför i sin normala verksamhet åt oberoende parter.[63]

2) När *uppdragstagaren* utför tjänster åt *närstående* bolag som en av sina *huvudsakliga verksamheter*.[64] Detta fall torde vara ett av de viktigaste. Det är vanligt med koncernbolag som specialiserar sig på att utföra tjänster åt övriga bolag inom koncernen. Exempelvis kan ett moderbolag fungera som stabsorgan för hela koncernen[65] eller ett dotterbolag svara för andra dotterbolags bokförings-, fakturerings-, kommunikations-, och resetjänster[66].

För att avgöra om tjänsteproduktion åt koncernen är en av uppdragstagarens huvudsakliga verksamheter innehåller anvisningarna en presumtionsregel. Understiger uppdragstagarens kostnader för att utföra tjänster till närstående bolag 25 % av hans totala kostnader per år presumeras att tjänsteproduktionen inte är en av uppdragstagarens huvudsakliga verksamheter. Denna 25 %-regel ägnar anvisningarna stort utrymme. Regeln gäller inte om tjänsten hänför sig till tillverkning och produktion, utvinning och byggnadskonstruktion. I dessa fall och om kostnaderna överstiger 25 procent får frågan om tjänsteproduk-

[59] T.R. 1.482-2(b)(7).
[60] T.R. 1.482-2(b)(3).
[61] T.R. 1.482-2(b)(7).
[62] T.R. 1.482-2(b)(7)(i).
[63] T.R. 1.482-2(b)(7)(v) Example 1.
[64] T.R. 1.482-2(b)(7)(ii).
[65] Lodin 1973 s 160.
[66] Se T.R. 1.482-2(b)(7)(v) Example 4.

tion utgör en huvudsaklig verksamhet avgöras utifrån omständigheterna i varje enskilt fall.[67]

Testet bygger som nämnts på en jämförelse av kostnaderna för tjänsteproduktion åt närstående bolag med uppdragstagarens totala kostnader. De totala kostnaderna borde normalt vara relativt lätta att fastställa. Frågan är i stället hur kostnaderna för tjänsteproduktionen åt närstående bolag ska beräknas. Såväl direkta som indirekta kostnader för tjänsteproduktionen ska ingå.[68] Hur dessa kostnader ska beräknas framgår inte av anvisningarna.

Anvisningarna ger den skattskyldige möjlighet välja ett annat beräkningsunderlag för 25 %-regeln.[69] Man ska då använda koncernens kostnader i stället för uppdragstagarens vid jämförelsen. Koncerngruppen är då uppdragstagare istället för det enskilda bolaget, om tjänsten utförs för ett närstående bolag *utanför* koncerngruppen. Denna situation torde i regel uppstå när uppdragsgivaren är ett utländskt bolag.

3) När *uppdragstagaren* är *speciellt kapabel* att utföra tjänsten och tjänsten är ett *väsentligt inslag i uppdragsgivarens verksamhet*.[70] Med speciellt kapabel avser anvisningarna att uppdragstagaren innehar en speciellt fördelaktig ställning (jämfört med uppdragsgivaren) genom särskilda kunskaper eller goodwill, möjligheter att påverka kunder eller genom användning av immateriella rättigheter.[71]

Att ett tillverkande bolag A kan sköta det närstående försäljningsbolaget B:s redovisning innebär dock inte att A är speciellt kapabel att utföra den tjänsten, trots att A gör det mer effektivt än andra tack vare sin kunskap om B:s affärer.[72]

För att ett företag ska anses speciellt kapabelt att utföra tjänsten måste värdet av tjänsten väsentligt överstiga de till tjänsten hänförliga kostnaderna.

Anvisningarna ger bl a följande exempel på när ett företag är speciellt kapabelt att utföra en tjänst.[73] Bolag A är ett finansbolag som

[67] T.R. 1.482-2(b)(7)(ii)(a), vari också anges vissa omständigheter som kan beaktas.
[68] T.R. 1.482-2(b)(7)(ii)(b).
[69] T.R. 1.482-2(b)(7)(ii)(c).
[70] T.R. 1.482-2(b)(7)(iii).
[71] T.R. 1.482-2(b)(7)(iii) jämfört med T.R. 1.482-2(b)(7)(v) Example 11-13.
[72] T.R. 1.482-2(b)(7)(v) Example 14.
[73] T.R. 1.482-2(b)(7)(v) Example 10.

finansierar bilköp under förutsättning att bilköparen tar en livförsäkring på lånesumman. A föreslår kunderna att teckna livförsäkringen hos närstående försäkringsbolaget B eftersom lånet då kan beviljas fortare. Nästan alla bilköpare väljer därför att teckna livförsäkring hos B. A:s inflytande över bilköparna gör A speciellt kapabelt sälja livförsäkringar åt B. En väsentlig andel av B:s omsättning kommer från A:s kunder. Dessutom överstiger värdet av tjänsten väsentligen de kostnader A har haft för att utföra den. A är därför speciellt kapabel att sälja livförsäkringar.

4) När *uppdragsgivaren* erhåller *väsentliga tjänster* från ett eller flera närstående bolag under året.[74] Syftet är att klarlägga om tjänsterna utgör en integrerad del av uppdragsgivarens verksamhet. För att avgöra om det föreligger väsentliga tjänster anvisas återigen ett 25 %-test. Det föreligger väsentliga tjänster om de till tjänsterna hänförliga direkta och indirekta kostnaderna för *uppdragstagarna* överstiger 25 procent av *uppdragsgivarens* totala kostnader för ett visst år. I uppdragsgivarens kostnader ska inräknas uppdragstagarnas direkta och indirekta kostnader för att producera tjänsterna åt uppdragsgivaren. Däremot räknar man inte de betalningar som skett från uppdragsgivaren till uppdragstagarna för dessa tjänster.

Bolag A tillverkar varor som närstående bolagen B och C återförsäljer. A sköter fakturering, bokföring m m åt B, och C har utfört vissa marknadsföringstjänster åt B.[75] A och C har tillsammans haft kostnader för tjänsterna till B uppgående till $1,150,000. B har haft totala kostnader, exklusive betalningar till A och C, uppgående till $1,600,000. $1,150,000 är 41.8 % av $1,150,000 + $1,600,000. Alltså har B erhållit väsentliga tjänster från A och C.

Jag har ovan redovisat de fyra fall där tjänster är en integrerad del av ett företags verksamhet och man alltså ska använda marknadsersättningsregeln. Någon motivering till varför anvisningarna har konstruerats på just detta sätt har jag inte kunnat finna. Jag har inte funnit något rättsfall där någon av de fyra fallen varit ifråga. Det är svårt att tolka avsaknaden av rättsfall, och för den delen, avsaknaden av Revenue Rulings. Jag tror inte att det beror på att anvisningarna är så tydliga att tvister inte behöver uppstå. Anvisningarna är utförliga, men knappast klara. De är snarare svåröverskådliga.

[74] T.R. 1.482-2(b)(7)(iv).
[75] T.R. 1.482-2(b)(7)(v) Example 15.

7.4 Kostnadsersättningsregeln

7.4.1 Inledning

Armslängdsersättning enligt kostnadsersättningsregeln är lika med de kostnader, avdragsgilla eller ej,[76] som uppdragstagaren haft för att utföra tjänsten.[77] För att få använda kostnadsersättningsregeln kräver anvisningarna att kostnaderna kan verifieras.[78] Detta krav torde inte vålla de flesta företag några problem.

Armslängdsersättning för tjänster ska utgå inte bara när bolag A utför en tjänst åt bolag B, utan också när bolag A utför tjänster för hela koncernens räkning.[79] I båda dessa fall måste vid tillämpning av kostnadsersättningsregeln kostnader fördelas.[80] I det första fallet måste bolag A beräkna sina egna direkta och indirekta kostnader och fördela dem till den tjänst bolaget utfört åt bolag B. I det andra fallet ska bolag A:s direkta och indirekta kostnader fördelas på alla de koncernbolag som nyttjat A:s tjänster.

> I det sistnämnda fallet torde dock som regel tjänster vara en integrerad del av bolag A:s verksamhet, se fall 2 i avsnitt 7.3.2 ovan. Om så är fallet får enbart marknadsersättningsregeln tillämpas.

Samma metoder för att fördela kostnaderna ska tillämpas i båda fallen.[81] Alla direkta och indirekta kostnader hänförliga till tjänsten ska inräknas i kostnadsersättningen.[82] Anvisningarna innehåller en regel, som innebär att man i princip ska godta den kostnadsfördelning företaget har följt. Jag kallar den i detta avsnitt för huvudregeln. Vissa krav ställs dock på den kostnadsfördelningen. Jag behandlar dessa krav i avsnitt 7.4.2. Är inte dessa krav uppfyllda ger i stället anvisningarna vissa bestämmelser för hur direkta och indirekta kostnader ska fördelas. Dessa bestämmelser kallar jag för alternativregeln. Denna behandlar jag i avsnitt 7.4.3.

I avsnitt 7.4.4 sker en genomgång av vad som hänföres till direkta resp indirekta kostnader. Betydelsen av anvisningarnas indelning av kostnader i direkta och indirekta kostnader är oklar. Det är uppenbart

[76] McCawley s A-49.
[77] T.R. 1.482-2(b)(3).
[78] T.R. 1.482-2(b)(3).
[79] Jfr ovan 7.2.2.2.
[80] T.R. 1.482-2(b)(6)((ii).
[81] T.R. 1.482-2(b)(6)((ii).
[82] T.R. 1.482-2(b)(4)(i).

att indelningen ska användas vid tillämpning av alternativregeln. Däremot är det inte klart om denna indelning av direkta och indirekta kostnader också är tillämplig på huvudregeln, att man ska godta företagens kostnadsfördelning. Tillämpningsområdet för huvudregeln blir dock betydligt inskränkt om företagen måste följa anvisningarnas indelning i direkta och indirekta kostnader. Då torde nämligen inom huvudregelns tillämpningsområde endast återstå det sätt på vilket själva tjänsten kostnadsberäknats, exempelvis om de indirekta kostnaderna för tjänsten är baserade på omsättning eller annan faktor. Dispositionen av anvisningarna talar dock för att huvudregeln är inskränkt på detta sätt. Därmed försvinner mycket av den enkelhet för företagen som huvudregeln innebär. Speciell hänsyn måste då tagas till anvisningarnas särskilda indelning i direkta och indirekta kostnader.

All kostnadsfördelning ska ske utifrån självkostnad och inte från särkostnad.[83] Önskar företaget använda särkostnad måste företaget visa att detta är det korrekta armslängdspriset enligt marknadsersättningsregeln.[84]

> Om bolag A hyr en datamaskin och använder den för såväl sin egen som för närstående företags räkning, skall fördelningen ske utifrån den totala hyres- och driftskostnaden även om särkostnaden för att låta maskinen arbeta också för andra företag var noll eller mycket låg. Kan bolag A visa att marknadsersättning och särkostnad sammanfaller, och företaget önskar ett lågt internpris, kan det vara lämpligare använda marknadsmetoden istället.

7.4.2 Företagets metod att fördela kostnader godtas normalt

Varje företag måste oavsett internprissättningsreglerna i sin interna redovisning fördela direkta och indirekta kostnader. Man kan därför normalt påräkna att ett företags bokföring är upplagd på ett sådant sätt att en fördelning av kostnader sker på olika enheter.[85] Huvudregeln enligt anvisningarna är därför också, att man ska godta företagets kostnadsfördelning.[86] Förutsättningen är dock att kostnadsfördelningen uppfyller följande tre krav:[87]

[83] T.R. 1.482-2(b)(6)(ii).

[84] Pergament & Auderieth s 324.

[85] Se t ex Nicholson s 677. För medelstora och större företag menar han att all information som behövs för fördelning av indirekta kostnader finns tillgänglig, och därtill att de flesta företag av den storleken redan torde ha gjort en fördelning av indirekta kostnader i räkenskaperna.

[86] T.R. 1.482-2(b)(6)(i).

[87] T.R. 1.482-2(b)(6)(i).

a) den ska vara skälig (reasonable),
b) den ska stå i överensstämmelse med "sound accounting practices", samt
c) den ska ha tillämpats "in a consistent manner".

Är något krav inte uppfyllt uttalar anvisningarna att metoden att fördela kostnader får baseras på omständigheterna i det enskilda fallet. Vissa bedömningsgrunder innehåller dock anvisningarna, se nedan avsnitt 7.4.3.

Bedömningen av om fördelningen är *skälig* bör enligt Feinschreiber inte påverkas av att en viss fördelningsmetod är förmånligare för den skattskyldige än andra metoder.[88]

> Han anför följande exempel. Om ett företag vill minimera den interndebitering för utförda tjänster man vill ta ut av övriga koncernbolag, kan det visa sig att en fördelning baserad på arbetstid kan ge en lägre interndebitering än om basen är arbetskostnad. Bedömningen av om arbetstid är en skälig fördelningsgrund ska inte påverkas av det faktum att denna fördelningsmetod är fördelaktigare för den skattskyldige.[89]

Uttrycket "sound accounting practises " är inte en hänvisning till US GAAP. Härmed torde avses ett vidare begrepp än US GAAP.

> Enligt Feinschreiber torde anvisningarna avse "sound *cost* accounting practices".[90] Han anser därför att rekommendationer från the Cost Accounting Standards Board borde vara av intresse.[91] En rekommendation avseende fördelning av direkta och indirekta kostnader föreligger också från CASB sedan 1980.[92] Dessa rekommendationer gäller dock endast försvarsindustrin.

Kravet på consistency innebär att företaget ska tillämpa samma fördelningsmetod varje år.[93] Det innebär också att företaget ska använda samma fördelningsmetod på varje projekt, tjänst m m som är av liknande slag.[94]

[88] Feinschreiber 1976 s 190.
[89] A st.
[90] Anvisningarna torde avse "sound cost accounting practices". Feinschreiber 1976 s 190.
[91] A st. Se något härom i avsnitt 2.4.
[92] 4 Code of Federal Regulations 418.
[93] Se t ex Feinschreiber 1976 s 189.
[94] Se a st. Feinschreiber anför exempelvis att alla projekt m m av likartade slag ska behandlas på ett likartat sätt i bokföringen.

7.4.3 Alternativ metod för kostnadsfördelning

Anvisningarna utgår från principen att man på ett skäligt sätt ska ta hänsyn till alla direkta och indirekta kostnader som hänför sig till den utförda tjänsten.[95]

När inte företagets bokföring kan ligga till grund för kostnadsfördelningen ska denna baseras på omständigheterna i det enskilda fallet.[96] Det väsentliga torde vara att själva metoden för att fördela kostnader är lämplig. Anvisningarna ger dock ingen egentlig vägledning härvidlag.

> Anvisningarna hade t ex kunnat ange att kostnadsfördelningen skulle ske på ett sätt som syftade till ett internpris så lika ett pris mellan oberoende företag som möjligt. Anvisningarna hade också kunnat ge en referens till "sound accounting practices". Sistnämnda lösning hade varit att föredra. Den lösningen är en logisk konsekvens av huvudregeln, att man ska godta den skattskyldiges kostnadsfördelning om den överensstämmer med sound accounting practices.

Anvisningarna ger i allmänna ordalag exempel på vilka faktorer och underlag som kan vara lämpliga att ta hänsyn till vid fördelningen av kostnader (direkta och indirekta, alltefter behov).[97]

> Företaget kan enligt anvisningarna exempelvis basera fördelningen på:
> – totala kostnader,
> – storleken på tillgångarna,
> – omsättning,
> – tillverkningskostnader,
> – lönesumma,
> – del av lokalyta, och
> – tidsåtgång.

Fördelning av kostnader hänförliga till understödjande avdelningar kan ske genom skäliga överslagsberäkningar eller genom att tillämpa skäliga "departmental overhead rates".[98]

7.4.4 Direkta och indirekta kostnader

Direkta kostnader är kostnader med ett omedelbart samband med en viss tjänst.[99] Till denna grupp hör enligt anvisningarna bl a lön, bonuser-

[95] T.R. 1.482-2(b)(4)(i).
[96] T.R. 1.482-2(b)(6)(i).
[97] T.R. 1.482-2(b)(6)(ii).
[98] T.R. 1.482-2(b)(6)(ii).
[99] "identified specifically with a particular service". T.R. 1.482-2(b)(4)(ii).

sättningar och resekostnader hänförliga till anställda direkt sysselsatta med att utföra tjänsten. Materiel av olika slag förbrukade vid utförande av tjänsten är direkta kostnader. Andra direkta kostnader är kostnader för telefon, expenser, porto, ersättningar till utomstående konsulter m m.[1]

Med indirekta kostnader avser anvisningarna kostnader vilka inte direkt kan sammankopplas med viss tjänst men som har ett samband med de direkta kostnaderna för tjänsten.[2] De indirekta kostnaderna kan vara av flera slag. För det första ska man fördela vissa overheadkostnader på den avdelning som utfört tjänsten (dvs den avdelning som har haft de direkta kostnaderna) till tjänsten.[3] Det kan vara fråga om kostnader för hyra, ledning och övervakning m m.[4] Vidare ska en skälig del av andra avdelningars kostnader fördelas och falla på tjänsten. Till dessa hör också allmänna administrativa kostnader.

Anvisningarna innehåller följande exempel:[5] Moderbolaget A:s annonsavdelning utför tjänster åt det utländska dotterbolaget B. B ska ersätta A för direkta kostnader (t ex lönekostnader) och en skälig del av de indirekta kostnaderna. Dit hör bl a avskrivningar, hyra, fastighetsskatter, och andra overhead kostnader hänförliga till annonsavdelningen. B ska också ersätta en skälig del av de kostnader andra avdelningar haft för att stödja annonsavdelningen. Det kan vara fråga om personal-, löne-, redovisnings- och vaktmästaravdelningen. Utöver dessa kostnader skall en skälig del av andra allmänna kostnader, inklusive företagsledningens löner, ersättas av B.

7.4.5 Vissa kostnader får ej inräknas

Vissa kostnader ska inte ingå i kostnadsersättningen.[6]

Det gäller för det första räntor på lån vilka inte är speciellt upptagna för det närstående bolagets räkning. Räntor är därför normalt inte en kostnad som behöver fördelas till tjänsten. Detta gäller enligt McCawley även om bolag A tagit upp ett lån för att finansiera tjänsten i stället för att använda andra medel.[7]

[1] Feinschreiber 1976 s 187.
[2] T.R. 1.482-2(b)(4)(iii).
[3] T.R. 1.482-2(b)(4)(iii).
[4] T.R. 1.482-2(b)(4)(iii).
[5] T.R. 1.482-2(b)(4)(iii).
[6] T.R. 1.482-2(b)(5). Om detta gäller såväl enligt huvudregeln som den alternativa regeln är som jag beskrivit i avsnitt 7.4.1 oklart.
[7] McCawley s A-51.

Vidare får kostnader i samband med emissioner, och kostnader som har samband med upprätthållande av goda relationer till aktieägarna inte ingå i kostnadsersättningen.

Slutligen gäller att kostnader uppkomna till följd av att bolag A följer lagar, förordningar m m inte heller ska ingå i kostnadsersättningen, under förutsättning att dessa lagar m m inte har ett direkt samband med tjänsten. Som exempel på denna typ av kostnader anger McCawley installering av rökgasrening (om det föreligger ett sådant krav) och färdigställande av rapporter till olika myndigheter t ex till IRS.[8]

Det finns såvitt jag vet inga motiv publicerade för regeln att dessa kostnader inte får inräknas. Däremot synes regel försvåra företagens redovisning, eftersom dessa typer av kostnader måste särredovisas i bokföringen.[9]

7.4.6 I andra sammanhang tillämpade fördelningsmetoder kan beaktas

Anvisningarna innehåller exempel på två förhållanden som skattemyndigheterna ska beakta.[10] Ett företag är för olika interna och externa ändamål tvunget att utarbeta analyser och utlåtanden om företaget. Till externa användare kan höra fordringsägare, minoritetsaktieägare, andra delägare i joint ventures, framtida aktieägare och andra privata eller offentliga intressenter. De fördelningsmetoder som företaget faktiskt tillämpar i dessa rapporter ska IRS ta hänsyn till. Något absolut krav att beakta dem torde dock inte finnas.[11] Om inte annat ger de dock en antydan om företaget är konsekvent i sina metoder att fördela kostnader. Externa rapporter kan dock vara av mindre nytta om dotterbolagen är konsoliderade i rapporten. Kostnadsfördelningen är då av mindre betydelse.[12] Därför bör den kostnadsfördelning som skett i detta fall inte beaktas.

Det är mer sannolikt att kostnadsfördelningen inom den del av en koncern som är inhemsk är korrekt än mellan inhemska och utländska delar av koncernen. Anvisningarna anger därför att IRS ska beakta de fördelningsmetoder som koncernen tillämpar mellan inhemska delar av koncernen vid fördelning av kostnader mellan ett inhemskt och ett utländskt bolag inom koncernen.[13] Förutsättningen är att det utländska

[8] A st.
[9] Pergament & Auderieth s 324.
[10] T.R. 1.482-2(b)(6)(iii).
[11] Jfr Feinschreiber 1976 s 190.
[12] Nicholson s 678.
[13] T.R. 1.482-2(b)(6)(iii).

bolaget och det inhemska bolaget har ungefär samma funktion inom koncernen.

> Anvisningarna ger följande exempel. Anta att kostnaderna för företagsledningen är fördelade på ett visst sätt i rapporter till aktieägarna eller statliga myndigheter och att detta skett på ett skäligt och konsekvent sätt. I så fall får IRS beakta samma fördelningsmetod vid fördelning av företagsledningskostnaderna till de utländska koncernbolagen. Förutsättningen är att företagsledningen har haft likvärdig kontroll och styrning över de inhemska och utländska koncernbolagen. Kravet i exemplet på att fördelningen ska ha skett på ett skäligt och konsekvent sätt är inkonsekvent med den huvudregel jag beskrivit ovan, nämligen att om en fördelningsmetod är skälig, consistent och följer sound accounting practises skall den följas. Föreligger dessa tre kriterier följer av huvudregeln att fördelningen ska accepteras skattemässigt. Något behov av att nyttja dessa andra supplementerande regler föreligger då inte.[14]

7.5 Sammanfattning och slutsatser

Enbart prestationer som kan rubriceras som tjänster ska bedömas enligt reglerna för transaktionsslaget tjänst. För att vara en tjänst krävs att den är till nytta för ett annat bolag. Om en tjänst är till nytta för ett annat bolag men är att rubricera som s k aktieägarkostnad ska det andra bolaget inte betala någon ersättning för tjänsten. Tjänster utförda i samband med en annan prestation, t ex en maskinförsäljning, bedöms enligt reglerna för den prestationen om tjänsteinslaget i hela transaktionen är av underordnat slag.

Armslängdsersättning för en tjänst kan fastställas antingen med tillämpning av marknadsersättningsregeln eller med kostnadsersättningsregeln. Marknadsersättningsregeln är obligatorisk om antingen uppdragsgivaren eller uppdragstagaren utför tjänsten som en integrerad del av sin verksamhet. Anvisningarna ägnar stort utrymme åt att fastställa när en tjänst är en integrerad del av ett företags verksamhet. Frågan har inte bedömts i praxis.

Om ingendera parten utför tjänsten som en integrerad del av sin verksamhet ska kostnadsersättningsregeln användas. Den skattskyldige får dock använda marknadsersättningsregeln ändå men har i så fall bevisbördan för vad som utgör marknadsmässig ersättning.

Marknadsersättningsregeln innebär att närstående företag ska erlägga samma ersättning för tjänster som oberoende företag har eller skulle

[14] Se Feinschreiber 1976 s 191.

kunna ha betalat för jämförbara tjänster. Jämförelse ska således enligt anvisningarna ske antingen med en faktisk eller en hypotetisk transaktion. Anvisningarna ger ingen ytterligare vägledning.

I US Steel var marknadsersättningsregeln varit uppe till bedömning. 2d Circuit ansåg att det finns en viss ram inom vilket en marknadsmässig jämförelsetransaktion kan ligga. En osäkerhet kan då föreligga vilken transaktion som ska betraktas som jämförelsetransaktion. Domstolen gav härvidlag regeln, att jämförelsepriset ska hämtas från transaktioner vilka såväl till antal och till belopp varit av viss storlek och som ägt rum under en längre tidsperiod. Vidare krävde inte domstolen att jämförelsetransaktionen ska vara identisk med den ifrågasatta transaktionen.

Kostnadsersättningsregeln innebär, att armslängdsersättningen är lika med de direkta och indirekta kostnader som uppdragstagaren haft för att producera tjänsten. Det är svårt att inom ett företag fördela indirekta kostnader till den producerade tjänsten. Det är också problematiskt att fördela de totala kostnaderna för en tjänst inom en koncern, om flera företag inom koncernen haft nytta av tjänsten. Huvudregeln är att man ska följa bolagets kostnadsfördelning om den är skälig, i överensstämmelse med sound accounting practices samt tillämpats på ett konsekvent sätt. Brister det i dessa förutsättningar, får man istället basera kostnadsfördelningen på omständigheterna i det enskilda fallet. Hänsyn ska tas till storlek på tillgångar, omsättning, tillverkningskostnad m fl faktorer. Kostnadsfördelningen ska vara baserad på självkostnaden för tjänsten och inte marginalkostnaden. Inget vinstpåslag behöver ingå i ersättningar beräknade enligt kostnadsersättningsregeln.

I svensk rätt torde avdragsrätt föreligga för sådana bidrag till koncerngemensamma kostnader som kan anses vara driftskostnader i den svenska rörelsen.[15] Det synes inte krävas att ett vinstpåslag ingår i kostnadsbidraget. När ett bolag utför direkta tjänster åt ett annat koncernbolag har i ett mål regeringsrätten godtagit självkostnadsprissättning vid tillämpning av 43 § 1 mom KL. Det är därför möjligt att det i svensk rätt inte heller för detta fall krävs att ett vinstpåslag ingår i armslängdsersättningen. Rättsläget är emellertid oklart.

Jag återknyter nu till de frågor jag ställde i avsnitt 2.3.

Av bestämmelserna avseende tjänster är det fr a marknadsersättningsregeln som har förhållandet mellan oberoende företag som utgångspunkt. I anvisningarna anges att jämförelse ska ske med en faktisk

[15] Se avsnitt 3.6.

eller hypotetisk oberoende transaktion. Anvisningarna ger ingen vägledning över vilka faktorer man ska beakta för att avgöra om den oberoende transaktionen är jämförbar. Av praxis framgår att flera transaktioner, utförda under jämförbara förhållanden, kan ge olika jämförpris. Jämförpriset kan därför ligga inom en viss ram. Jämförelsetransaktionen bör i absoluta tal vara av viss storlek, såväl antalsmässigt som i dollar. Avtalstidens längd kan beaktas. Jämförelsetransaktionen bör avse samma marknad. Det väsentliga är förhållandena vid avtalets ingående. Eftersyn tillåts ej.

Praxis har således utfyllt marknadsersättningsregeln. Besked har därför lämnats om vilka krav som ställs på en jämförelsetransaktion för att visa att IRS omfördelning är oresonlig. När domstolarna själva fått bedöma vad som utgör marknadsmässiga villkor har motiveringen varit mycket fåordig.

Anvisningarna innehåller ingen vägledning vid tillämpning av marknadsersättningsregeln. Det utrymme anvisningarna ägnar marknadsersättningsregeln är mycket litet jämfört med övriga regler avseende transaktionsslaget tjänst.

Det är svårare att beträffande övriga bestämmelser finna regler som kan kopplas till en strävan att uppnå det oberoende företagets situation. Kostnadsersättningsregeln, antingen man undersöker huvudregeln eller alternativregeln, innehåller inga krav på att det bolag som utför tjänsten ska lägga på ett vinstpåslag på kostnaderna. Huvudregeln, att IRS ska godta den kostnadsfördelning den skattskyldige tillämpat om den är skälig, i överenstämmelse med sound accounting practises och konsekvent tillämpad, förbjuder i och för sig inte vinstpåslag.

Samtidigt är dock den skattskyldige inskränkt av att anvisningarna reglerat vad som ska hänföras till direkta och indirekta kostnader m m. Det är därför möjligt att ett vinstpåslag skulle kunna strida mot skälighetskravet, om man ska bedöma vad som är skäligt mot bakgrund av bestämningen i anvisningarna av direkta och indirekta kostnader. Regeln att vissa kostnader inte får inräknas vid kostnadsfördelningen,[16] torde inte heller motsvara vad som skulle vara täckt av ett pris satt mellan oberoende företag. Ett företag måste normalt få täckning för alla sina kostnader, även dem som är uppräknade i avsnitt 7.4.5. Prissättningen mellan oberoende företag skulle därför som regel täcka en viss del av dessa kostnader.

Det är svårt att upptäcka hänsynstagande till koncernspecifika trans-

[16] Se avsnitt 7.4.5.

aktioner. Domstolarna har dock varit relativt generösa i sin inställning till vad ett moderbolag kan utföra åt sina dotterbolag utan att dotterbolagen behöver betala ersättning.

Skälet till att det över huvud taget finns en kostnadsbaserad mekanisk regel för tjänster är det fiskala intresset att skydda skatteunderlaget. Före 1968 debiterade nämligen amerikanska moderbolag som regel inte sina utländska dotterbolag för utförda tjänster.[17] Fiskala skäl har dock inte uttryckligen fått motivera några av bestämmelserna avseende tjänst. Jag antar dock att bestämmelsen inom ramen för kostnadsersättningsregeln, att kostnadsfördelningen ska vara baserad på självkostnad och inte särkostnad, är motiverad av fiskala skäl. När amerikanska bolag ska debitera sina utländska koncernbolag, innebär bestämmelsen att en högre ersättning kommer att debiteras, om man följer självkostnadsprincipen. Förhållandet blir förstås det omvända när utländska bolag debiterar sina tjänster för självkostnad i stället för självkostnad till amerikanska koncernbolag. Det är dock som nämnts inte denna situation som upphovsmännen haft för ögonen vid tillskapandet av de mekaniska reglerna.

> Bestämmelsen att man inte får inräkna vissa kostnader torde inte vara fiskalt motiverad. Regeln innebär nämligen att en lägre ersättning utgår än vad som skulle utgått om företagen varit oberoende.

Varken marknadsersättningsregeln eller kostnadsersättningsregeln synes ge de skattskyldiga någon högre grad av förutsebarhet. Kostnadsersättningsregeln innebär i och för sig att den skattskyldiges kostnadsfördelning normalt godtas, vad jag kallat huvudregeln. Detta kan synas ge de skattskyldiga en viss förutsebarhet. Men det är troligt att också vid tillämpning av huvudregeln ska IRS följa den indelning av kostnader i direkta och indirekta kostnader m m som sker i anvisningarna. Denna indelning är inte särskilt tydlig.[18] Även om IRS godtar de skattskyldigas metod för att fördela kostnader, t ex att kostnaderna fördelas efter omsättning, kan de skattskyldiga inte vara säkra på att IRS godtar deras indelning av kostnader i direkta och indirekta kostnader.

En sista kommentar angående förutsebarheten vill jag göra. Det är förtjänstfullt att anvisningarna gör ett försök att avgränsa vilka tjänster armslängdsregeln ska vara tillämplig på. Även utan denna avgränsning är det troligt att domstolarna inte skulle tillämpa section 482 på alla slag av tjänster. Genom bestämningen av vad som som är att betrakta

[17] Se avsnitt 2.2.2.

[18] Jfr McCawley s A-51.

som en tjänst för vilken ersättning ska utgå ökar förutsebarheten för de skattskyldiga. Bestämningen är dock inte helt klar.

Reglerna för transaktionsslaget tjänst är inte lätta att tillämpa. Det gäller också för kostnadsersättningsregeln. Syftet med huvudregeln, att man ska godta den skattskyldiges kostnadsfördelning, har i och för sig av någon författare betecknats som en "safe harbor".[19] När den emellertid är kringgärdad med undantag vilka torde innebära att särskilda konton måste läggas upp i bokföringen, synes lättillämpligheten minska.

Vissa andra inslag gör det klart att författarna av anvisningarna misslyckats med att göra bestämmelserna lättillämpliga. Bestämningen av när marknadsersättningsregeln är tillämplig, dvs när tjänster ska anses vara en integrerad del av ett företags verksamhet, är trots sin skenbara precision svår att tillämpa. Det är en vanlig teknik i amerikansk skatterätt att söka använda precisa begrepp såsom 25 %-reglerna i förevarande transaktionsslag. Tekniken leder dock till så många följdregler, att precisionen och överskådligheten går förlorad.

Vilka slutsatser kan dras för svenskt vidkommande? Avgränsningen av vilka tjänster närstående bolag ska ersätta varandra är enligt min mening i sina huvudrag bra. Det är naturligt, och i överensstämmelse med 29 § KL att kräva att tjänsten varit till nytta för det andra företaget.

Anvisningarnas regler för när en tjänst är underordnad en annan prestation, vad jag kallat huvudprestationen, behövs framför allt i ett fall. Det är om det materiella resultatet blir beroende av efter vilket transaktionsslag man ska bedöma tjänsten. Om det t ex enligt reglerna för samtliga transaktionsslag krävs att ett vinstelement ska ingå i den mekaniska regeln minskar risken att det materiella resultatet blir olika beroende på vilket transaktionsslag tjänsten hänförs till. I så fall minskar också behovet av en regel för när en tjänst är underordnad en huvudprestation.

Frågan om aktieägartjänster har såvitt jag vet inte diskuterats i svensk rätt. Regeln att med aktieägartjänster förstås bl a vad jag kallat dubblerade tjänster är relativt lätt att tillämpa. Det är svårare med tjänster vilka inte är dubblerade. De är till viss nytta för andra koncernbolag, men man är kanske ändå inte beredd att hävda att ersättning borde utgå för dessa. Som exempel kan jag nämna enstaka räddningsinsatser av det slag som moderbolaget utförde i Young & Rubicam. Jag har här inga förslag för svenskt vidkommande. Behov föreligger dock av

[19] Feinschreiber 1976 s 189.

en bestämning av vad som är att hänföra till aktieägartjänster.

Det är möjligt att marknadsersättningsregeln är inskränkt till en självkostnadsregel i svensk rätt.[20] Oavsett hur rättsläget är i Sverige, borde marknadsersättningsregeln tillämpas i svensk rätt. Det borde följa av 43 § 1 mom KL. Vissa typer av tjänster förekommer dock bara mellan närstående bolag. För dessa transaktioner är det särskilt svårt att finna jämförbara transaktioner mellan oberoende företag. Marknadsersättningsregeln borde därför kompletteras med en kostnadsersättningregel. Bland annat för att minska gapet mellan marknadsersättningsregeln och kostnadsersättningsregeln bör den sistnämnda regeln innehålla ett vinstpåslag. Betydelsen av vilken regel, marknadsersättningsregeln eller kostnadsersättningsregeln, som den skattskyldige använder minskar då betydligt. Därigenom uppnås eventuellt också den fördelen att man kan undvika att indela skattskyldiga i företag som bara får använda marknadsersättningsregeln och övriga företag. Om inte annat minskar betydelsen av att ett företag blir hänfört till den ena eller den andra kategorin.

En ytterligare fördel kan man uppnå om det är möjligt att koppla kostnadsersättningsregeln till den skattskyldiges bokföring. Det skulle göra regeln lätt att tillämpa för de företag som önskar använda regeln. Det finns f n inga auktoritativa regler i Sverige för hur internredovisning ska ske. Men det borde undersökas om inte redan befintliga kontoplaner m m direkt kan användas. De företag som önskar använda kostnadsersättningsregeln skulle med denna konstruktion vara tvungna använda en godkänd kontoplan. Önskar företagen använda en egen kontoplan skulle de vara hänvisade till marknadsersättningsregeln. Frågan är värd ett ytterligare studium.

[20] Se avsnitt 3.6 och RÅ 1984 1:83.

8 Hyra

8.1 Inledning

Egendom av olika slag uthyres mellan koncernbolag. Anvisningarna avser med hyra transaktioner där s k *tangible property* uthyres.[1] Härmed torde avses vad som i svensk rätt kallas *saker*, d v s individuellt bestämda materiella ting.[2] De flesta rättsfallen avser upplåtelse av fast egendom. Också lös egendom såsom maskiner och inventarier kan upplåtas.[3]

Anvisningarna för transaktionsslaget hyra är systematiskt uppbyggda på liknande sätt som majoriteten av övriga transaktionsslag. Det går att beräkna armslängdshyra på två sätt. För det första kan marknadshyresregeln användas. Enligt denna regel ska armslängdshyran uppgå till det belopp oberoende företag har betalat eller skulle kunna ha betalat för liknande egendom under jämförbara omständigheter. Jag behandlar marknadshyresregeln i avsnitt 8.2.

Om varken uthyraren eller hyresmannen yrkesmässigt hyr ut ifrågavarande slag av egendom ska man, om inte den skattskyldige visar ett annat pris enligt marknadshyresregeln, tillämpa någon av de två mekaniska reglerna. Den första mekaniska regeln är tillämplig enbart i fall av andrahandsupplåtelse, s k *sublease*. I detta fall utgörs armslängdshyran av de kostnader uthyraren haft för egendomen, såsom exempelvis den hyra han själv har erlagt. Denna regel för andrahandsupplåtelse behandlar jag i avsnitt 8.3.

Den andra mekaniska regeln består av en formel för beräkning av armslängdshyra. Armslängdshyran består i detta fall av summan av avskrivningar, underhåll m m hänförliga till den upplåtna egendomen. Det är tveksamt hur länge denna regel kommer att gälla. Treasury Department utkom i april 1986 med förslag till nya anvisningar för bl a

[1] T.R. 1.482-2(c).

[2] Dit hör fast egendom, byggnad på annans grund och lösören. Malmström Civilrätt s 49-50. Jfr Black's Law Dictionary s 1306.

[3] Se t ex Guyer, T.C. 1985 (lastbilar, personbilar m m).

transaktionsslaget hyra. Dessa innebär att formeln för beräkning av armslängdshyran avskaffas. De föreslagna anvisningarna är ännu inte antagna. Skälet till att det allmänna söker borttaga formeln är missnöje med att de skattskyldiga kan använda formeln även i de fall deras inkomst inte blir korrekt återspeglad.[4] En annan anledning till missnöje är att hyrestidens längd inte är reglerad i anvisningarna. Jag återkommer till denna mekaniska regel i avsnitt 8.4.

Även sådana skattskyldiga som inte yrkesmässigt hyr ut egendom av samma slag som i närståendetransaktionen har rätt att använda marknadshyresregeln. I detta fall åvilar dock som nämnts ovan bevisbördan för vad som utgör marknadshyra den skattskyldige.[5] I Guyer hade såväl den skattskyldige som IRS argumenterat utifrån antagandet att marknadshyresregeln var tillämplig. Tax Court fann att ingen av de i målet aktuella närstående företagen yrkesmässigt hyrde ut ifrågavarande slag av egendom till oberoende bolag.[6] Eftersom den skattskyldige inte lyckats visa vad marknadshyran uppgick till bestämde Tax Court att den mekaniska regeln enligt formeln var tillämplig.[7]

Ett bolag anses yrkesmässigt ägna sig åt uthyrning av egendom om det normalt hyr ut likartad egendom till oberoende företag. Enstaka uthyrningar av egendom som den skattskyldige normalt använder i den egna rörelsen innebär inte att bolaget yrkesmässigt hyr ut egendom.[8] Domstolarna har dock i flera mål tillämpat den mekaniska regeln på transaktioner mellan två subjekt vilka domstolarna definitionsmässigt måste ha betraktat som yrkesmässigt sysselsatta med uthyrning av egendom och som därför borde ha varit hänvisade till marknadshyresregeln.[9] Det har då varit fråga om transaktioner mellan fysiska personer och deras bolag. För att över huvud taget kunna tillämpa section 482 har domstolarna varit tvungna betrakta dem som "trade or business" eftersom de inte haft någon annan rörelse än just uthyrningen.[10] I t ex Cally fastslog Tax Court att den mekaniska regeln för beräkning av armslängdshyra var tillämplig när en läkare hyrde två lägenhetskomplex från två av honom ägda aktiebolag, och därefter vidareuthyrde till

[4] P-H Federal Taxes § 70,617.
[5] T.R. 1.482-2(c)(2)(i).
[6] Guyer, T.C. 1985 s 927.
[7] Guyer, T.C. 1985 s 927. Uträkningen fick IRS och den skattskyldige själva ombesörja.
[8] T.R. 1.482-2(c)(2)(i) in fine.
[9] Se t ex Fegan, T.C. 1979 och White Tool 4th Circuit 1982.
[10] Jfr ovan avsnitt 4.3.2 och diskussion kring Ach m fl rättsfall.

oberoende personer.[11] En person som vidareuthyr två lägenhetskomplex innehållande ett antal lägenheter till oberoende personer torde yrkesmässigt ägna sig åt uthyrning. Därför borde den mekaniska regeln inte vara tillämplig.

8.2 Marknadshyra

Marknadshyra är den hyra "which was charged, or would have been charged, for the same or similar property, during the time it was in use, in independant transactions with or between unrelated parties under similar circumstances".[12] Jämförelse kan således ske med transaktioner som ägt rum antingen mellan den skattskyldige och oberoende företag, eller mellan två oberoende företag. Jämförelse kan också ske med en hypotetisk oberoende transaktion.

Följande faktorer ska man bl a beakta vid bedömningen av om den oberoende transaktionen är jämförbar med närståendetransaktionen:[13]

- typ av egendom och vilket skick den befinner sig i,
- hyrestid och hyresplats,
- uthyrarens investering i egendomen, eller den hyra som uthyraren själv, vid andrahandsupplåtelse, betalar för egendomen,
- underhållskostnader.

Graden av risktagande är en faktor som varit av viss betydelse i praxis. I Bluefeld Caterer föranledde en total frånvaro av risktagande Tax Court att dra slutsatsen att hyresersättningen varit för hög.[14]

> Camp Cody hyrde ut en fastighet till närstående bolaget Bluefeld Caterer. Camp Cody hyrde själv fastigheten för en årshyra om $24,700. Vid andrahandsuthyrningen debiterades Bluefeld Caterer för tre olika år $67,286, $85,024 resp $87,473. Camp Cody tog inga risker eftersom de övriga villkoren i de båda hyreskontrakten var likartade. Dessutom var Camp Cody insolvent, hade inga anställda och bankkontot hade inte rörts under den aktuella tiden. Camp Cody ansågs inte ta större risker än det oberoende företag som hyrde ut till Camp Cody.[15] Detta bolag nöjde sig med en hyra på $24,700.

[11] Cally, T.C. 1983 s 841.
[12] T.R. 1.482-2(c)(2)(i).
[13] T.R. 1.482-2(c)(2)(i).
[14] Bluefeld Caterer, T.C. s 323.
[15] Bluefeld Caterer, T,C. s 323.

Även i Diefenthal var graden av risktagande av betydelse. I detta fall innebar kontraktet en närmast spekulativ risk.[16] Graden av risktagande är relevant som jämförelsefaktor vid tillämpning av marknadsmetoden också för övriga transaktionsslag.[17]

När andrahandsupplåtelse till närstående företag föreligger torde hyressättningen i den oberoende förstahandsupplåtelsen vara relevant vid bedömningen av om närståendeuthyrningen är marknadsmässig. En prisavvikelse torde bara kunna motiveras med att uthyraren svarar för funktioner som inte också den oberoende förstahandsupplåtaren presterar. Situationen liknar den vid produktionskostnadsmetoden för varor.[18]

Det synes vara svårt för domstolarna att på egen hand bestämma marknadshyran. När Tax Court i Cooper själv skulle bedöma vad som utgjorde marknadsmässig hyra, fastställde domstolen vad den ansåg vara "reasonable rental" utan annan motivering än en hänvisning till omständigheterna i målet.[19]

I något mål har den skattskyldige invänt, att det närstående bolaget inte har haft ekonomiska möjligheter att betala armslängdshyra. Så var fallet i Powers, där den skattskyldige hyrde land av sitt bolag Marineland till för hög hyra och vidareuthyrde till ett annat av honom ägt bolag, LSD, till för låg hyra.[20] Den skattskyldige invände mot den omfördelning som blev följden av sistnämnda transaktion att LSD inte hade råd att betala mer. 7th Circuit uttalade att det var ofta fallet med växande företag att de inte klarade av att betala sina löpande utgifter med rörelseintäkterna, men att denna situation fick man planera för.[21] Härmed avsåg domstolen sannolikt att en ägare vid start av ett nytt bolag får se till att bolaget har tillräckligt med kapital. I den mån den skattskyldige själv kan påverka det närstående bolagets betalningsförmåga, synes därför 7th Circuit inte fästa avseende vid oförmåga att betala.

[16] Diefenthal, D.C. Eastern District of Louisiana, s 418.
[17] Jfr Fuller 1976 s 501-502.
[18] Se nedan avsnitt 10.5.
[19] Cooper, T.C. 1975 s 581.
[20] Se Powers, 7th Circuit 1983 s 415.
[21] Powers, 7th Circuit 1983 s 415.

8.3 Mekanisk regel I, andrahandsupplåtelse

En regel som har stora likheter med den s k borrower's situs rule[22] ska tillämpas om närståendetransaktionen är en andrahandsupplåtelse. Andrahandsupplåtelse föreligger när uthyraren i sin tur har hyrt egendomen. Denna mekaniska regel får bara användas av företag som inte yrkesmässigt hyr ut egendom.[23]

Vid andrahandsupplåtelse är armslängdshyran lika med de avdrag för sådana direkta och indirekta kostnader avseende egendomen som uthyraren haft.[24] Till dessa kostnader hör enligt anvisningarna ägarens egen hyreskostnad, underhålls- och reparationskostnader, kostnader för förbrukningsartiklar, managementkostnader och liknande kostnader.[25]

Anvisningarna ger en regel till. Hyrs bara en del av egendomen ut, ska man beräkna armslängdsersättning för den uthyrda delen. Härutöver finns inga regler. Exempelvis finns inga bestämmelser för vad som är att betrakta som direkta eller indirekta kostnader. Inte heller uttalar sig anvisningarna om tillämplig metod att fördela indirekta kostnader. Det finns inte heller någon hänvisning till "sound accounting practises". Något krav att till kostnaderna lägga ett vinstpåslag finns inte.

8.4 Mekanisk regel II, hyra beräknad efter formel

8.4.1 Inledning

Jag nämnde i 8.1 att Treasury Department i föreslagna anvisningar söker avskaffa den formelbaserade hyresberäkningen. Skälet är bl a att skattemyndigheterna anser att denna metod inte alltid innebär att de skattskyldigas inkomster blir korrekt återspeglade. Ändå har flera författare uttryckt uppskattning över denna metod.[26] Några direkt negativa reaktioner på förslaget att avskaffa denna mekaniska regel har dock inte inkommit. Det troliga är därför att de avskaffas.

Formeln ska användas när ingen av de inblandade närstående företa-

[22] Se avsnitt 6.6.
[23] T.R. 1. 482-2(c)(2)(i).
[24] T.R. 1.482-2(c)(2)(iii).
[25] T.R. 1.482-2(c)(2)(iii).
[26] Fuller skriver att regeln innebär "convenient formula approaches" och att den skänker viss säkerhet om hur en fördelning ska tillgå. Fuller 1976 s 499-500. Se också McCawley s A-55.

gen yrkesmässigt hyr ut egendom av ifrågavarande slag. Den kan t ex vara tillämplig är när ett bolag hyr ut maskiner för tillverkning av varor till ett närstående företag.[27] I fall som detta kan det vara svårt att finna jämförbara oberoende transaktioner.

Formeln består av fyra delar.[28] Summan av dessa utgör armslängdshyran enligt formelmetoden. Komponenterna är:

1) Avskrivningarna.
2) Tre procent av avskrivningsunderlaget.
3) Alla direkta och indirekta kostnader nedlagda i och för tillgången av uthyraren.
4) Alla direkta och indirekta kostnader som uthyraren betalat och som är uppkomna till följd av användningen av egendomen.

Posterna 3) och 4) torde vara svåra att i realiteten skilja på.[29] Jag behandlar dem därför i ett sammanhang nedan.

8.4.2 Avskrivningar

Kostnaden för avskrivningar av den uthyrda egendomen får man fram genom att dela avskrivningsunderlaget med egendomens användbara livstid.[30] Det är inte den vid uthyrningstillfället återstående livstiden som utgör egendomens livstid.[31] I den mån uthyraren skattemässigt skriver av egendomen fortare får han därmed inte täckning för sina verkliga avskrivningskostnader.[32] Har uthyraren innehaft egendomen endast del av året proportioneras avskrivningen.[33]

Mark får inte avskrivas och ingår därför inte i avskrivningsunderlaget.[34] IRS synes också utesluta markvärdet vid omfördelningar baserade på formeln.[35] McCawley menar dock att om markvärdet utgör en väsentlig del av anskaffningskostnaden bör någon ersättning för markvärdet ingå i armslängdshyran.[36]

[27] Hammer s 702.
[28] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii).
[29] Se t ex IRS tillämpning av formeln i Cally, T.C. 1983 s 837.
[30] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(a).
[31] McCawley s A-55.
[32] Se Lodin 1973 s 161.
[33] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(a).
[34] McCawley s A-56 och T.R. 1.167(a)-2.
[35] Fegan, T.C. 1979 s 800-803. Domstolen kommenterade inte uteslutandet av markvärdet.
[36] McCawley s A-56.

Avskrivningsunderlaget utgår från uthyrarens (dvs normalt ägarens) skattemässiga anskaffningskostnad.[37]

> Normalt är anskaffningskostnaden liktydigt med avskrivningsunderlaget,[38] men annat avskrivningsunderlag kan komma ifråga för arvfången egendom (normalt marknadsvärdet),[39] eller gåvor m m (normalt övertas givarens anskaffningsvärde).[40]

Man ska öka avskrivningsunderlaget med utgifter nedlagda i egendomen.[41] Det är således utgifter vilka inte är omedelbart avdragsgilla. Därefter reduceras underlaget med det beräknade restvärdet på egendomen. Inga ytterligare justeringar ska ske av avskrivningsunderlaget.[42]

Beräkningen av livslängden, avskrivningsunderlaget och restvärdet skall baseras på de fakta som var kända vid tidpunkten för upplåtelsen.[43] Således ska man t ex beräkna egendomens totala livslängd utifrån vad som är känt vid uthyrningstillfället.

Under hyrestiden kan egendomen förändras på ett sätt som avviker från vad man kunde anta vid tiden för upplåtelsen till hyresmannen. Sådana förändringar kan påverka avskrivningsunderlaget. Anvisningarna innebär att man ska räkna om livslängd, avskrivningsunderlag och restvärde när förändringarna är *väsentliga*.[44]

> Förändringarna är väsentliga när avskrivningsunderlaget förändrats mer än 25 procent i förhållande till vad underlaget utgjorde vid upplåtelsen. Har man redan en gång till följd av väsentliga förändringar räknat om avskrivningsunderlaget, ska man därefter räkna de 25 procenten i förhållande till det senaste framräknade avskrivningsunderlaget.

8.4.3 Procentbaserat påslag

Anvisningarna anger att i formeln skall ingå ett belopp motsvarande tre procent av avskrivningsunderlaget.[45] Beloppet proportioneras om uthyraren innehaft egendomen endast del av året.

[37] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(a).
[38] Section 1012.
[39] Section 1014.
[40] Section 1015.
[41] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(a) Dvs utgifter "properly chargeable to capital account".
[42] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(a) och 1.1016-3.
[43] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(a).
[44] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(a).
[45] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(b).

Det är något oklart i vilket syfte procentpåslaget är med i formeln.

Någon gång görs gällande att procentpåslaget inte utgör ett vinstpåslag. De flesta skriftliga källor betecknar dock procentpåslaget som ränta eller vinst.[46]

Förmodligen är procentpåslaget tänkt att motsvara en tänkt ränta på det kapital som är nedlagt i egendomen. Det finns flera skäl som talar härför.

Uthyraren har, om denne äger egendomen, kostnader för finansiering av egendomen. Finansiering kan ske antingen med eget eller lånat kapital. I båda fallen åsamkas ägaren en kostnad. Kostnaden vid egenfinansiering är detsamma som en vinstmarginal. Procentpåslaget kan därför beroende på finansieringssätt antingen betecknas som ränta eller vinst. De faktiska räntekostnaderna får uttryckligen inte medräknas i formeln,[47] vilket stödjer antagandet att det är tänkt att procentpåslaget ska täcka finansieringskostnaden.

Dessutom ska vid andrahandsuthyrning inget vinstpåslag läggas till de kostnader som uthyraren haft.[48] Denna skillnad kan också vara motiverad med finansieringskostnaden. Vid andrahandsuthyrning äger inte uthyraren egendomen och har därför inte själv haft någon finansieringskostnad. Denna ligger inbakad i den hyra uthyraren betalar till förstahandsuthyraren.

8.4.4 Kostnader hänförliga till egendomen och uthyrningen

I formeln skall inräknas alla kostnader ägaren direkt eller indirekt haft för egendomen och som inte hänför sig till själva uthyrningen.[49] Till dessa kostnader hör bl a skatter hänförliga till egendomen, underhålls- och reparationskostnader, förbrukningsartiklar och managementkostnader.[50]

Det är anmärkningsvärt att anvisningarna inte ger någon vägledning för vare sig vilka kostnader som är direkta eller indirekta kostnader. Inte heller ger anvisningarna några bestämmelser för hur kostnader ska fördelas. För tjänster är ju anvisningarna utförliga på dessa punkter. Det är möjligt att dessa frågor är lättare att lösa vid hyra än vid tjänst.

[46] Se Lodin 1973 s 160-161, Mansfield s 71, Pergament & Auderieth s 324, och McCawley s A-56.

[47] Se nedan avsnitt 8.4.4.

[48] Se avsnitt 8.2.

[49] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(c). Kostnader för uthyrningen inräknas i formeln enligt T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(d), se nästa avsnitt.

[50] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(c).

En hänvisning till att beräkningarna ska följa "sound accounting practices" kunde dock upphovsmännen ha kostat på sig. Även utan en sådan direkt hänvisning torde dock i detta hänseende sound accounting practises gälla.

I anvisningarna anges uttryckligen att räntor inte får ingå i kostnader hänförliga till egendomen.[51] Räntor blir i stället beaktade genom procentpåslaget.[52]

Den sista kostnadsposten i formeln består av kostnader för själva uthyrningen.[53] Alla utgifter ägaren haft som direkt eller indirekt beror på hyresmannens innehav av tillgången hör hit. Inte heller här finns någon hänvisning till sound accounting practises.

Till kostnader för uthyrningen räknas också kostnader för tjänster utförda av ägaren i samband med överföringen av egendomen.[54] Förutsättningen härför torde vara att tjänsteinslaget är av underordnad karaktär. I annat fall kommer tjänsten att bedömas enligt reglerna för transaktionslaget tjänst.[55]

8.4.5 Proportionering av hyran vid flera hyrestagare

Flera hyrestagare kan använda samma egendom under beskattningsåret. Hyran måste, oavsett om alla är närstående eller inte till uthyraren, bli fastställd för var och en av dem. Samtidigt är posterna avskrivningar, procentspåslag och kostnader hänförliga till egendomen beräknade på årsbasis. Dessa poster måste därför fördelas på den tid resp hyresman använt egendomen under året.[56]

Däremot ska inte kostnader hänförliga till själva uthyrningen fördelas.[57] Dessa kostnader ska som framgår av avsnitt 8.4.4 fastställas efter vad som är nedlagt för varje hyrestagare. Därmed uppstår inget behov av att fördela dessa kostnader.

Vid fördelningen ska man utgå från antalet dagar respektive hyrestagare faktiskt använder egendomen.[58] Är ett annat mått lämpligare får

[51] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(c).
[52] Avsnitt 8.4.3.
[53] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(d).
[54] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(d).
[55] Se T.R. 1.482-2(b)(8) och avsnitt 7.2.1.
[56] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(d) 2 st.
[57] T.R. 1.482-2(c)(2)(ii)(d) 2 st.
[58] T.R. 1.482-2 (c)(2)(ii)(d) 2 st.

det användas i stället. Exempelvis kan man basera fördelningen av hyra för datakörningar på utnyttjad tid i timmar.[59]

Fördelningen sker med utgångspunkt i antalet dagar egendomen *faktiskt* användes av var och en av hyrestagarna i förhållande till totala antalet *faktiska* användardagar på året. Hyrestidens längd är alltså ointressant vid fördelningen.

Att basera fördelningen på den faktiska användningen ger förmodligen ett ekonomiskt riktigare resultat. Anta att oberoende hyrestagaren C hyr egendomen i 180 dagar, under vilken tid den faktiskt används i 120 dagar. Den närstående hyrestagaren B hyr egendomen resten av året men använder den inte. Summan av posterna avskrivningar, procentpåslag och kostnader hänförliga till egendomen ska nu fastställas för B:s hyrestid. Om fördelningen baserar sig på hyrestid utgör armslängdshyran för B hälften av ovanstående poster. Detta motsvarar inte den reella förbrukningen av egendomen.

Det är antagligen av ovanstående skäl man enligt anvisningarna som enda alternativ ska basera fördelningen på den faktiska användningen av egendomen. Därför kommer armslängdshyran för B, bortsett från eventuella kostnader hänförliga till själva uthyrningen, att vara noll. Det är C som i första hand slitit på tillgången, orsakat reparations– och underhållskostnader. Själva rätten att utnyttja egendomen borde dock kosta B något. Vid en uthyrning mellan oberoende företag torde hyra som regel utgå vare sig egendomen används eller ej.

Man kan också ifrågasätta varför hela procentpåslaget ska betalas av C. Denna kostnad finns oavsett om egendomen används eller inte.

8.5 Sammanfattning och slutsatser

Armslängdshyra mellan närstående företag kan bestämmas antingen med stöd av marknadshyresregeln eller med någon av de två mekaniska reglerna för transaktionsslaget hyra. Marknadshyresregeln innebär att hyran ska motsvara den hyra oberoende företag har betalat eller kunnat betala för likartad egendom vid samma tidpunkt, under motsvarande tidsperiod och under i övrigt likartade förhållanden. Härvid ska också graden av risktagande beaktas.

När varken uthyrare eller hyrestagare yrkesmässigt hyr ut den ifrågavarande egendomen ska en mekanisk regel användas. Föreligger andrahandsupplåtelse, dvs uthyraren har i sin tur själv hyrt egendomen, utgör armslängdshyran summan av uthyrarens kostnader. I övriga fall ska man som huvudregel använda en formel. Armslängdshyran

[59] T.R. 1.482-2 (c)(2)(ii)(d) 2 st och McCawley s A-56.

utgör här summan av den skattskyldiges avskrivningar, en tänkt ränta om tre procent av avskrivningsunderlaget samt de direkta och indirekta kostnader som i övrigt är hänförliga till egendomen eller uthyrningen. Den skattskyldige får använda marknadshyresregeln i stället för de mekaniska reglerna, men har då bevisbördan för vad marknadshyran uppgår till.

I svensk rätt finns inga regler för hur man ska beräkna marknadsmässig hyra. Det finns inte heller några mekaniska regler.[60]

Jag ska nu diskutera reglerna avseende hyra i section 482 mot bakgrund av de frågor jag ställt i avsnitt 2.3.

Marknadsmetoden för beräkning av armslängdshyra bygger enligt anvisningarna på en jämförelse av den ifrågasatta transaktionen med en reell eller en hypotetisk oberoende transaktion. Anvisningar och praxis har ansett att typ av egendom och i vilket skick den befinner sig i, avtalstidens längd, var egendomen befinner sig, kostnader för underhåll av egendomen och risktagandet är relevanta faktorer vid bedömningen om den oberoende transaktionen är jämförbar. Jämförelse kan vid bedömning av en andrahandsupplåtelse enligt marknadsmetoden ske med förstahandsupplåtelsen, om den sistnämnda upplåtelsen skett med ett oberoende företag.

Målsättningen med armslängdsregeln, att söka återskapa en oberoende skattskyldigs skattesituation, har i någon mån påverkat de mekaniska reglerna. Således krävs ett ränte- eller vinstpåslag vid den formelbaserade armslängdshyran. Emellertid är den inte beräknad efter det vinstpåslag ett oberoende företag skulle använda. Procentsatsen har dessutom inte ändrats sedan 1968. Om procentsatsen möjligen återspeglade marknadsmässig ränta då så har ränteläget (och därmed också kraven på vinsternas storlek) kraftigt förändrats fram till idag. Påslaget kan därför inte vara marknadsmässigt. Också regeln om proportionering av hyran när flera företag hyrt egendomen under året leder till att ett oberoende företags skattesituation med något undantag efterliknas. Användning av den faktiska användningen som grund för beräkningen av den mekaniskt bestämda armslängdshyran synes delvis ge detta resultat.

Anvisningarna ger inte uttryck för något speciellt hänsynstagande till koncernspecifika eller affärsmässiga skäl. När det är uppenbart att uthyraren haft möjlighet att påverka hyresmannens betalningsförmåga synes praxis inte godta argumentet att det närstående företaget inte

[60] Se avsnitt 3.6.

haft råd att betala armslängdshyra.[61] Avgörandet ska inte tillmätas för stor vikt, men visar att domstolarna är obenägna ta hänsyn till koncernspecifika skäl.

Jag har inte kunnat finna några särskilda bestämmelser vilka haft sin grund i det fiskala intresset att skydda skatteunderlaget.

Marknadshyresregeln anger vissa relevanta faktorer för att bedöma om oberoende transaktioner är jämförbara. De skattskyldiga har därför ett visst underlag för bestämning av sina internpriser för det fall de mekaniska reglerna inte står till buds.[62] Anvisningarna innehåller ingen närmare bestämning av när ett bolag yrkesmässigt hyr ut egendom. Det är möjligt att detta kan leda till en försämrad förutsebarhet. Faran härmed är kanske inte så stor. Är de skattskyldiga osäkra på vilken kategori de tillhör kan de tillämpa marknadshyresregeln, om tillräckligt underlag för en bedömning enligt den metoden finns. Dessutom torde vid andrahandsupplåtelse skillnaderna inte vara så stora mellan den mekaniska regeln för andrahandsupplåtelse och marknadshyresregeln.

> Vid fastställande av armslängdshyra enligt marknadshyresregeln torde nämligen jämförelse kunna ske med förstahandsupplåtelsen. Det är samma pris som är utgångspunkten för den mekaniska regeln. Uthyrarens egna kostnader kommer också att inräknas enligt båda metoderna. Den enda reella skillnaden i normala fall är därför det vinstpåslag som uthyraren ska lägga till enligt marknadshyresregeln. Sker däremot jämförelsen vid marknadsmetoden med oberoende andrahandsuthyrningar kan förstås resultatet bli annorlunda. Vid dessa torde ett vinstpåslag finnas med.

De mekaniska reglerna bygger till stora delar på redan befintliga delar av den skattskyldiges bokföring.[63] Avskrivningsunderlaget överensstämmer med det underlag som används för den skatterättsliga avskrivningen. Däremot torde normalt inte avskrivningens storlek överensstämma. Anvisningarna innehåller ingen närmare bestämning om vad som är att hänföra till direkta eller indirekta kostnader eller hur dessa ska fördelas på exempelvis olika hyresobjekt. Det är möjligt att det är relativt lätt att fastställa de direkta och indirekta kostnaderna hänförliga till egendomen.[64] Regler för fördelning av kostnader på olika

[61] Se rättsfallet Powers ovan avsnitt 8.2.

[62] Jfr med tjänst där inga faktorer angavs i anvisningarna, se avsnitt 7.3.1.

[63] Jfr Nicholson s 679.

[64] A st.

hyrestagare finns, men eftersom dessa bygger på den faktiska användningen av egendomen är det inte säkert att den regeln innebär att de skattskyldiga kan förutse effekterna av sitt handlande. Det är nämligen först efter beskattningsåret som man vet hur egendomen faktiskt kom att användas.

De mekaniska reglerna har visat sig vara lätta att tillämpa i praxis. Det har inte i något fall uppstått tvist om själva beräkningen enligt någon av reglerna. Marknadshyresregeln synes däremot inte ha varit lika lätt för domstolar och parter att tillämpa. Det följer av regelns natur.

Kan några av dessa regler vara av intresse för svenskt vidkommande? De faktorer som angivits som kriterier för jämförelser enligt marknadshyresregeln torde vara relevanta också för svenskt vidkommande och borde kunna tillämpas redan inom ramen för gällande rätt i Sverige. Jag ska koncentrera mig på de mekaniska reglerna.

Såvitt kan utläsas av de amerikanska rättskällorna torde de mekaniska reglerna ha varit lätta att tillämpa. Bl a av den anledningen är det intressant undersöka om de kan vara användbara i svensk rätt. Ingen tvist har t ex berört kostnadsfördelningen vid den formelbaserade metoden. Det finns två anledningar till att Treasury Department har föreslagit att den formelbaserade metoden ska avskaffas.[65] För det första finns det ingen minsta eller längsta hyrestid under vilken de skattskyldiga kan använda den formelbaserade metoden. Jag vet inte varför IRS har ansett detta vara ett problem. En möjlig anledning kan vara att avskrivningarna enligt formeln utgår från egendomens beräknade livslängd vid upplåtelsetillfället. Om egendomens livslängd i realiteten blir en annan kommer inte armslängdshyran enligt formeln att överensstämma med den ekonomiska verkligheten. Anta att tillgången i verkligheten håller i 10 år i stället för de 5 år som antogs vid upplåtelsetillfället. Hyrestagaren kommer då att i realiteten betala avskrivningarna två gånger. Om detta är orsaken till problemet är jag alltså inte säker på. Problemet borde dock inte uppstå särskilt ofta om bedömningen av egendomens livslängd görs realistiskt.

Det andra problemet var enligt Treasury Department att den skattskyldiges (uthyrarens) inkomster inte enligt formeln blev korrekt speglade, "does not clearly reflect income". Formeln består av fyra delar, avskrivningar, procentpåslag, kostnader för egendomen och kostnader för uthyrningen. Av dessa torde procentpåslaget vara den

[65] P-H Federal Taxes § 70,617.

faktor som troligast kan innebära att den skattskyldiges inkomst inte motsvarar vad en oberoende skattskyldig skulle erhålla i samma situation. Om vi antar att övriga tre delar någorlunda korrekt visar den kostnad den skattskyldige haft, bör procentpåslaget uppgå minst till gällande ränta, och förmodligen ytterligare ett antal procent för att täcka riskpremien. Ett sätt att närma inkomsten den som en oberoende skattskyldig skulle haft vore att relatera procentpåslaget till den AFR-ränta som gäller enligt reglerna för transaktionsslaget krediter. En sådan lösning vore också möjlig för svensk del.

Det är mera tveksamt hur man ska förfara med de övriga tre delarna i formeln om denna regel ska tillämpas i svensk rätt. Det ur förutsebarhets- och lättillämplighetssynpunkt bästa vore att knyta avskrivningsdelen till de skattemässiga avskrivningarna enligt 29 § KL. Därmed behöver denna del inte orsaka de skattskyldiga några administrativa problem med särskilda konton m m. Uthyrning av egendom gäller dock enskilda tillgångar. För inventarier kan det därför vara problematiskt eftersom de enskilda tillgångarna inte särredovisas vid den räkenskapsenliga avskrivningen. Det är svårare att bedöma effekterna ur fiskal synvinkel. Ett problem härvidlag är att samma regel ska tillämpas såväl på uthyrningar till som från Sverige. Man måste därför överväga om det föreligger några potentiella risker ur fiskal synvinkel med att knyta den mekaniska regeln till avskrivningarna eftersom andra länder har andra avskrivningsregler. Det är möjligt att det är av den anledningen som den amerikanska regeln inte är knuten till de skattemässigt i realiteten gjorda avskrivningarna.

Det är väsentligt att finna ett underlag för vinstpåslaget som leder till att armslängdshyran enligt den mekaniska regeln inte i alltför hög grad avviker från vad som skulle komma att utgå om marknadshyresregeln tillämpades. En fråga är då vilka effekter i nyssnämnda hänseende som uppstår om man knyter ett vinstpåslag till avskrivningens storlek. Om man som i USA använder samma avskrivning från år till år torde efter ett antal år, när t ex maskinen är nedsliten, vinstpåslaget vara baserat på ett underlag som inte är helt realistiskt. Att basera vinstpåslaget på det oavskrivna restvärdet kan också leda till snedvridningar, om det exempelvis är fråga om en fastighet eller annan egendom, som ökar i värde. Vilken av dessa metoder som är att föredra, relatering till det skattemässigt oavskrivna restvärdet eller anskaffningskostnaden eller någon annan metod, borde undersökas närmare.

Regeln för andrahandsupplåtelser är lättare att tillämpa än formeln. Uthyrarens kostnader för vidareupplåtelsen torde normalt inte vara

särskilt höga. Det finns dock flera nackdelar med regeln. Den förutsätter att marknaden för förstahandsupplåtelsen och andrahandsupplåtelsen är ekonomiskt likvärdiga. Anta att det svenska bolaget F hyr ut en maskin till ett annat svenskt bolag A som F inte är närstående till. Den hyra som A betalar är därför marknadsmässig. A hyr i sin tur ut maskinen till utländska koncernbolaget B. Den mekaniska regeln tar ingen hänsyn till att det föreligger olika marknader. Det som är marknadsmässig hyra i Sverige är förmodligen inte marknadsmässig hyra vid uthyrning från Sverige till det land bolag B befinner sig. Därmed är den mekaniska regeln för andrahandsupplåtelser mindre tjänlig om man söker en regel som i så hög grad som möjligt ska försöka få bolag A:s skattesituation att efterlikna en oberoende skattskyldigs. I detta hänseende torde den formelbaserade mekaniska regeln vara bättre, men inte heller den tar någon hänsyn till att det kan vara fråga om olika marknader.

En annan nackdel med regeln för andrahandsupplåtelser är att den inte tar någon hänsyn till att uthyraren bör ha en vinst på andrahandsuthyrningen. Denna brist kan avhjälpas med ett procentpåslag på uthyrarens kostnader. Resultaten av en tillämpning av den mekaniska regeln för andrahandsupplåtelser torde vara förutsebara för de skattskyldiga. Ur den synvinkeln är regeln bra. Treasury Department har inte föreslagit att avskaffa denna regel.

Vid båda slagen av mekaniska regler måste direkta och indirekta kostnader för uthyrningen bestämmas, liksom dessa kostnaders fördelning på olika objekt. Anvisningarna innehåller ingen bestämning, inte ens en hänvisning till "sound accounting practises". Det är svårt att bedöma om avsaknad av reglering har orsakat några problem. Det finns inget som tyder på att så är fallet. Finner man att det i svensk rätt bör införas mekaniska regler bör undersökas om inte en hänvisning till branschvisa kontoplaner eller andra sätt att fastställa kostnader för egendomen är tillräckligt.

9 Immateriella tillgångar

9.1 Inledning

Det är vanligt att immateriella tillgångar som patent, varumärken m m, utvecklas av ett bolag, och därefter upplåts eller överlåts till närstående bolag. Av de olika transaktionsslagen torde dessa transaktioner vara bland de mest svårbedömda.[1] Det beror bl a på att värdet av en immateriell tillgång sällan går att relatera till kostnaden för att utveckla tillgången.[2] Det kan också vara svårt att finna jämförbara transaktioner mellan oberoende företag.

Termen immateriella tillgångar passar inte rent språkligt för alla de tillgångar, rättigheter m m som anvisningarna behandlar under detta transaktionsslag. Jag kommer därför att omväxlande använda termerna egendom, rättigheter och tillgångar, allteftersom det passar i sammanhanget. Oavsett använd term avser jag dock det slag av egendom som anvisningarna åsyftar. Anvisningarna använder begreppet intangible property.[3] Denna term ges en vid definition, som bara ska användas vid tillämpning av section 482. Jag behandlar denna definition i avsnitt 9.2.

Immateriella rättigheter är ofta resultatet av den forskning och utveckling (FoU) som bedrivs inom en koncern. Till denna forskning kan flera koncernbolag bidra, även om det är vanligt att något företag inom koncernen, eller avdelning inom ett bolag, koncentrerat ägnar sig åt FoU.

Dessa rättigheter kan göras tillgängliga för övriga koncernbolag på flera sätt. De kan avyttras, varvid ägaren definitivt avhänder sig rättigheten, eller upplåtas. I det senare fallet talar man för en del rättigheter om *licensavtal*. Ersättningen kan i båda fallen utgå som ett engångsve-

[1] Jfr t ex den särskilda behandlingen av immateriell egendom i TRA 1986, Se General Explanation 1986 s 1013 ff.
[2] Jfr McCawley s A-59.
[3] T.R. 1.482-2(d).

derlag och/eller periodiskt vederlag, s k *royalty*. Anvisningarna avser såväl upplåtelse- som överlåtelsefallen.[4]

Att utveckla en immateriell tillgång kan ta lång tid. En överföring eller upplåtelse av rättigheten kan ske vid olika tidpunkter under denna utveckling. Det enklaste fallet torde vara när koncernbolag A redan har en utvecklad och klar immateriell tillgång, t ex ett patent, vilket bolaget upplåter eller överlåter till närstående bolag B. Den enda men svåra frågan här är vilken ersättning som bolag A ska ha. För detta fall ger anvisningarna bara en regel för bestämning av armslängdsersättning. Armslängdsersättningen ska utgå enligt marknadsmetoden, dvs den ersättning oberoende företag betalat för liknande tillgångar under jämförbara omständigheter. Jag behandlar marknadsersättningsregeln i avsnitt 9.3, och prissättningsfrågan i avsnitt 9.3.1.

Marknadsmetoden ska tillämpas också när flera koncernbolag samverkat vid utvecklingen av tillgången. (Föreligger ett s k cost sharing arrangement gäller dock särskilda regler, se nedan.) När bolag samverkat vid utvecklingen uppstår dock vissa speciella problem. Anvisningarna bygger på att man först ska bestämma vilket av de samverkande företagen som ska anses ha utvecklat tillgången, är *the developer*. Jag kallar detta bolag för *utvecklingsbolaget*. Utvecklingsbolaget ska debitera övriga koncernbolag marknadsmässig ersättning vid upplåtelse eller överlåtelse av tillgången. De bolag som hjälpt utvecklingsbolaget att utveckla tillgången ska dock från vad de sålunda ska utge till utvecklingsbolaget avräkna marknadsmässig ersättning för sin egen medverkan.

Utvecklingsarbetet kan ta lång tid. Det vore antagligen opraktiskt att varje år behöva bestämma vilket bolag som är utvecklingsbolag och vilka som medverkat i utvecklingsarbetet, och vad som utgör marknadsmässig ersättning härför. Anvisningarna innehåller här regeln att inga omfördelningar ska äga rum förrän utvecklingsarbetet är klart eller den immateriella tillgång som är frukten av utvecklingsarbetet överlåts eller upplåts till ett närstående bolag. Dessa regler om gemensamt utvecklingsarbete behandlar jag i avsnitt 9.3.2.

Anvisningarna innehåller särskilda regler för det fall olika koncernbolag ingått ett skriftligt avtal om att gemensamt bidra till kostnaderna för att utveckla immateriell egendom mot att erhålla sin del av de rättigheter som blir resultatet. Det torde normalt vara fråga om sedvanligt forsknings- och utvecklingsarbete. Denna modell att fördela kost-

[4] T.R. 1.482-2(d).

naderna kallar anvisningarna för ett *cost sharing arrangement*. Jag har inte kunnat finna någon bra svensk term. Särskilda regler gäller för beräkningen av armslängdsersättningen i dessa fall. Den bygger på vad oberoende företag skulle överenskommit i samma situation. Jag behandlar dessa regler i avsnitt 9.4.

I avsnitt 9.5 sammanfattar jag kapitlet. Där söker jag också besvara de frågor som jag ställt i avsnitt 2.3.

Det är svårt att fastställa en bra sammanfattande term för det subjekt till vilket en immateriell tillgång blivit upplåten eller överlåten. Jag har när det behövs en sammanfattande term valt att benämna detta subjekt för *användaren*. Den termen täcker såväl upplåtelse- som överlåtelsefallet.

9.2 Anvisningarnas definition av immateriella tillgångar

Med immateriella tillgångar avser anvisningarna "intangible property or an interest therein".[5]

Den definition som anvisningarna ger av immateriell egendom ska endast användas vid tillämpning av section 482.[6] Anvisningarna definierar begreppet genom att räkna upp vilka immateriella tillgångar som section 482 är tillämplig på.[7]

En gemensam förutsättning för alla immateriella tillgångar är att de ska ha ett väsentligt värdet i sig.[8] Värde ska inte vara beroende av tjänster utförda av fysiska personer. Det är möjligt att syftet med denna förutsättning är att avgränsa immateriell egendom från tjänster som ska bedömas enligt reglerna för transaktionsslaget tjänster.[9] Denna avgränsning torde dock ändå följa av reglerna för när en tjänst är underordnad huvudprestationen, se avsnitt 7.2.1.

> En produktionsprocess som kräver en eller flera personers tjänster för att få ett väsentligt värde utgör därför ingen immateriell tillgång. Överlåter ägaren rättigheten till produktionsprocessen ska överlåtelsen därför behandlas enligt transaktionsslaget tjänst. Värdet av rättigheten bör istället vägas in vid bedömningen av om ersättningen för tjänsterna är på armslängd.

[5] T.R. 1.482-2(d)(i).
[6] T.R. 1.482-2(d)(3).
[7] T.R. 1.482-2(d)(3).
[8] T.R. 1.482-2(d)(3).
[9] Jfr Lodin 1973 s 161.

Förutsättningen för att tillgången ska ha ett väsentligt värde i sig utgör också den enda reella begränsningen av vad som ska hänföras till immateriell egendom.[10] Uppräkningen i anvisningarna är nämligen så omfattande och innebär en så vid definition, att det är svårt föreställa sig något exempel på förhållanden av immateriell natur som inte kan omfattas av uppräkningen.

> Följande funktioner, egendom m m hänförs till immateriell egendom:[11]
> 1) Patent, uppfinningar, formler och recept, processer, mönster och designs.
> 2) Copyrights, litterära, musikaliska eller artistiska alster.
> 3) Varumärken och firmanamn.
> 4) Franchising rättigheter, licenser och kontrakt.
> 5) Metoder, program, system, förlopp, kampanjer, undersökningar och studier samt prognoser, beräkningar, kundförteckningar och tekniska data.
> Egendom m m som är likartade med de ovan uppräknade ska också inräknas i kategorin immateriell egendom.

Flera av de företeelser som är uppräknade i definitionen har stora likheter med tjänster. Det torde därför vara svårt att avgränsa dessa mot tjänster som ska bedömas enligt reglerna för transaktionsslaget tjänst. Störst problem torde kampanjer, undersökningar, studier m m (se punkten 5 ovan) orsaka.[12]

9.3 Marknadsersättning

9.3.1 Beräkning av ersättningen

Jag ska inleda detta avsnitt med några klargörande anmärkningar. Vid utveckling av en immateriell rättighet kan som jag nämnt i avsnitt 9.1 andra bolag bidra med hjälp av olika slag till utvecklingsbolaget. Denna hjälp kan bestå av tjänster, lån, upplåtelse eller överlåtelse av saker.[13] Dessa prestationer ska bedömas enligt reglerna för resp transaktionsslag och inte enligt reglerna för immateriella tillgångar. Hur man fastställer att ett bolag är utvecklingsbolag resp ett bidragande bolag behandlar jag i avsnitt 9.3.2.

[10] Se Bittker & Eustice s 15-29.
[11] T.R. 1.482-2(d)(3).
[12] Pergament & Auderieth s 325.
[13] Se kapitel 7 not 2.

Marknadsersättningsregeln för immateriella rättigheter är stadd i omvandling. Kongressen beslöt 1986 att ändra lagtexten i section 482 i syfte att komma åt vad kongressen funnit vara vissa missförhållanden beträffande upplåtelse eller överlåtelse av särskilt värdefulla immateriella rättigheter. Det främsta problemet ansåg kongressen vara att överföring av rättigheter kan ske i ett sådant tidigt stadium av rättighetens tillvaro att den blir underprissatt.[14] När överföring äger rum till ett koncernbolag innebär enligt lagstiftaren det direkta eller indirekta ägandet i detta bolag att den som överför rättigheten är mindre intresserad av att prissätta rättigheten marknadsmässigt.[15]

Ett av problemen gällde överföring av immateriella rättigheter från amerikanska moderbolag till utländska dotterbolag. En sådan överföring utlöser normalt beskattning hos moderbolaget även om rättigheten används som apportegendom.[16] Sker överföringen i ett tidigt skede av utvecklingen av den immateriella rättigheten är dock risken stor att rättigheten blir undervärderad. Ett annat problem gällde överföring av immateriella rättigheter till possessions corporations.[17]

Problemen lär vara koncentrerade till vissa branscher. Förutom inom läkemedelsindustrin är utförsel av immateriella tillgångar ett problem inom branscher där tillverkningen är enkel och lättrörlig, t ex vid tillverkning av ögonlinser. Val av etableringsland kan då mer styras av skatteskäl än när det är fråga om tung tillverkningsindustri. En annan problemsituation där know-how förs ut är t ex vid utländska byggnadsprojekt med amerikanska bolag inblandade. Det kan då inträffa att det amerikanska bolaget genomför förhandlingar med den utländska uppdragsgivaren varefter avtalet kommer att slutas med ett utländskt dotterbolag till det amerikanska bolaget. Det amerikanska bolaget överför därefter personal till dotterbolaget som kan genomföra byggnadsprojektet.

Kongressens främsta åtgärd för att komma tillrätta med problemen var att införa en regel om bedömningstidpunkten enligt marknadsersättningsregeln. I section 482 infördes ett nytt stycke. Det innebär att inkomsten från en överlåtelse eller upplåtelse av immateriell egendom ska vara "commensurate with the income attributable to the intangible".[18] Bestämmelsen har ibland fått namnet *superroyalty*. Superroyalty innebär att den marknadsmässiga ersättningen för upplåtelsen eller

[14] General Explanation 1986 s 1014.
[15] A a s 1015.
[16] Section 367(d).
[17] Se General Explanation 1986 s 1011 ff.
[18] Section 482.

överlåtelsen ska relateras till den inkomst den immateriella rättigheten inbringar åt användaren av rättigheten. Går inkomsten upp för användaren, ska denne också betala en högre ersättning för den immateriella tillgången till upplåtaren/överlåtaren. Denna regel gäller också när den immateriella tillgången är överförd som apportegendom. På detta sätt menade kongressen att man uppnår att inkomsten från den immateriella tillgången fördelas mellan de närstående företagen på ett sätt som skäligen motsvarar resp företags ekonomiska aktiviteter med avseende på den immateriella tillgången.[19]

> Situationen ska inte förväxlas med vad man kan kalla för *contract manufacturer* eller *contract service* metoden. Enligt detta tankesätt borde man vid utförsel av en immateriell tillgång till ett utländskt dotterbolag betrakta det utländska dotterbolaget som ett tillverkande bolag. Ett tillverkningsbolag ska ha ersättning för tillverkningskostnader samt dessutom en skälig vinst på själva tillverkningen, en s k manufacturing profit. Alla resterande inkomster från den immateriella tillgången ska enligt synsättet hamna hos moderbolaget eftersom det är moderbolaget som utvecklat tillgången. Anta att ett läkemedel kostar $2 för det utländska dotterbolaget att tillverka och att det kan säljas på den amerikanska marknaden för $50. Av mellanskillnaden, $48, ska dotterbolaget ha en skälig tillverkningsvinst. Även med ett vinstpåslaget på 100 % kommer detta inte att uppgå till mer än $2. Resterande inkomster, $46, ska fördelas till det amerikanska moderbolaget. Detta synsätt, contract manufacturer-metoden, tar dock inte hänsyn till att det faktiskt är dotterbolaget som äger eller förfogar över den immateriella tillgången. Jag tror bl a därför inte att detta betraktelsesätt kommer att vinna något stöd i USA.

Den nya bestämmelsen om superroyalty är lätt att förstå och torde vara relativt enkel att tillämpa när det gäller licensavtal. I detta fall är tillgången upplåten till det närstående företaget, och bestämmelsen kan liknas vid en årlig omförhandling av royaltyn. Upplåtaren skulle förmodligen i transaktioner med ett oberoende företag åtminstone delvis basera royaltyn på dess värde för användaren, eller alternativt ha korta avtalsperioder.

Det är något mer oklart hur kongressen har tänkt sig att man ska tillämpa regeln när det är fråga om en definitiv avhändelse av tillgången. Antag att det amerikanska moderbolaget A överlåter ett patent till det utländska dotterbolaget B. Bestämmelsen om superroyalty torde innebära, att om patentet först det femte året efter överlåtelsen

[19] General Explanation 1986 s 1015.

börjar ge B kraftigt stegrade inkomster ska bolag B utge ytterligare ersättning till bolag A.

Jag vill här som exempel jämföra med hur ersättningen kan vara utformad i en oberoende transaktion. I en sådan är det möjligt att köpeskillingen utgår med en rörlig del. Den rörliga delen torde dock för det första i normalfallet basera sig på omsättning och inte vinst. Kongressen torde nämligen ha avsett att måttet för beräkning av vederlaget enligt superroyaltyregeln skulle vara den "income" (i betydelsen nettoinkomst) användaren erhåller genom den immateriella rättigheten.[20] För det andra torde den rörliga delen i ett avtal mellan oberoende företag vara tidsbegränsad. Någon tidsgräns för superroyaltyregeln uttalade sig inte kongressen om, varför man kan antaga att så länge den immateriella rättigheten producerar vinst för den närstående användaren ska ersättning utgå som motsvarar överlåtarens ekonomiska del. Det är också logiskt om så sker.

Mindre variationer i användarens inkomster ska inte behöva föranleda någon omfördelning av inkomst från användaren till upplåtaren/överlåtaren.[21] Det är oklart om kongressen avsåg variationen i relativa eller absoluta tal.[22]

Kongressen avsåg inte att den nya bestämmelsen skulle medföra en övergång till någon standardiserad metod för fördelning av den inkomst den immateriella tillgången genererar.[23] Kongressen uttalade om dessa frågor bl a följande:[24]

> As under prior law, all the facts and circumstances are to be considered in determining what pricing methods are appropriate in cases involving intangible property, including the extent to which the transferee bears real risks with respect to its ability to make a profit from the intangible or, instead, sells products produced with the intangible largely to related parties (which may involve little sales risk or activity) and has a market essentially dependent on, or assured by, such related parties' marketing efforts. However, the profit or income stream generated by or associated with intangible property is to be given primary weight.

I huvudsak synes kongressen uttalande vara i överensstämmelse med vissa av de jämförelsefaktorer som är uppräknade i anvisningarna. Det

[20] A a s 1016.
[21] A st.
[22] Jfr ovan avsnitt 4.5.4 om den s k de minimis rule.
[23] General Explanation 1986 s 1016.
[24] A st.

är möjligt att det resultat kongressen vill uppnå med lagändringen hade kunnat uppnås genom en strängare tolkning av vad som utgör marknadsmässiga villkor. Problemet som kongressen ville komma åt var att det vid själva överföringstillfället ofta inte kan förutsägas om den immateriella rättigheten kommer att bli värdefull. Den marknadsmässiga ersättningen kan därför vara låg. På grund härav införde kongressen denna form av eftersyn.

> Redan inom ramen för marknadsmetoden borde dock hänsyn till framtida inkomster från den immateriella tillgången vara möjlig. Man kan mycket väl tolka marknadsmetoden på det viset. Oberoende företag torde nämligen normalt inte avhända sig en immateriell tillgång, vars framtida värde möjligen kan stiga kraftigt, utan att försäkra sig om del i framtida vinster. Denna del torde dock förmodligen vara baserad på användarens omsättning.

Problemet gäller således skillnaden i marknadsvärde vid själva överföringen och det marknadsvärde tillgången senare kan erhålla. Ett äldre rättsfall från 1973, French,[25] gällde ett licensavtal enligt vilket ett amerikanskt dotterbolag betalade royalty för rätten att använda det engelska moderbolagets tillverkningsprocess för potatismos. Tax Court ansåg royaltyn vara marknadsmässig, eftersom moderbolaget vid avtalets ingående enbart ägde 51 % av aktierna i dotterbolaget. Minoritetsintresset var så stort att royaltyn av den anledningen inte kunde vara annat än marknadsmässig. Moderbolaget förvärvade senare resterande aktier. När nu royaltyn var marknadsmässig vid avtalets ingående kunde senare inträffade förhållanden, såsom att dotterbolaget under två år inte erhållit någon fördel av avtalet, inte inverka på den bedömningen. Enligt Tax Court kan man inte som IRS gjort i målet begränsat studera marknadsmässigheten för två av de ca 20 år licensavtalet gällde.[26] Dessutom skulle enligt domstolen ett oberoende företag inte ha tillåtit sin avtalspartner att slippa betala den kontraktsenliga royaltyn.[27] Det är något oklart om den nya lagstiftningen verkligen skulle ändrat på utgången i French. När företagen inte ens är varandra närstående vid avtalets ingående bör detta dock vara tillfyllest för att visa att avtalet är marknadsmässigt. Reglerna om superroyalty borde enligt min mening inte ändra den bedömningen.

Jag övergår nu till att redogöra för de nu gällande anvisningarna

[25] French, T.C. 1973.
[26] French, T.C. 1973 s 854.
[27] French, T.C. 1973 s 854.

avseende prissättning av den immateriella tillgången. I denna del är det mycket troligt att nya anvisningar kommer. Arbetet har påbörjats av IRS men kommer inte att resultera i nya bestämmelser förrän tidigast under 1988. Dessa kommer dock förutom ett par ändringar avseende cost sharing arrangements antagligen endast att innebära en inarbetning av bestämmelserna om superroyalty.

Marknadsersättning är den ersättning ett oberoende företag skulle betala för samma eller liknande immateriella tillgång under samma eller liknande omständigheter.[28] I första hand ska man använda transaktioner som överlåtaren eller upplåtaren själv haft med oberoende företag under samma eller liknande omständigheter.[29] I Ciba-Geigy avvisade Tax Court som jämförelseobjekt två transaktioner den skattskyldige haft med oberoende företag.[30] Domstolen pekade bl a på skillnader i nödvändiga investeringar och skillnader i risktagande.

> Om man ska bedöma prissättningen mellan bolag A och B, och bolag A förutom till B upplåtit samma patent till utomstående företaget F, ska alltså i första hand priset mellan A och F användas som jämförelseobjekt.

Om ingen tillräckligt jämförbar transaktion står att finna anger anvisningarna ett antal faktorer man ska beakta i syfte att få fram ett hypotetiskt marknadspris.[31] De faktorer som faktiskt beaktas ska vara relevanta med hänsyn till den typ av immateriell egendom det är fråga om och formen för överföringen av egendomen. Följande faktorer kan beaktas:

> a) Den förhärskande storleken på ersättningen inom samma industri för liknande immateriell egendom. Med liknande immateriell egendom torde man efter 1986 förstå inte bara egendomens karaktär i sig utan också hur lönsam eller vinstgivande egendomen är.[32] Det krävs också att tillgången som sådan är standard inom branschen. På en unik produkt kan inte den för branschen normala royaltyn tillämpas.[33]
> b) Offerter/anbud från konkurrerande överlåtare/upplåtare eller anbud från konkurrerande tänkbara användare av egendomen.

[28] T.R. 1.482-2(d)(2)(ii).
[29] T.R. 1.482-2(d)(2)(ii).
[30] Ciba-Geigy, T.C. 1985 s 224-226.
[31] T.R. 1.482-2(d)(2)(iii).
[32] General Explanation 1986 s 1015 f.
[33] Ciba-Geigy, T.C. 1985 s 228.

c) Villkoren för den aktuella överföringen, inklusive begränsningar avseende det geografiska område avtalet täcker samt om egendomen är överförd med en exklusiv rätt.
d) Hur unik egendomen är samt den tidsperiod under vilken det är troligt att den förblir unik.
e) Graden av och tidsperiod för lagstadgat skydd av den immateriella egendomen i de berörda länderna.
f) Värdet av sådana överlåtarens/upplåtarens tjänster i samband med överföringen som inte ska bedömas för sig enligt reglerna för tjänster.
g) Storleken av den vinst eller kostnadsbesparing användaren gör genom att använda eller vidareöverlåta/vidareupplåta egendomen.
h) Storleken på de investeringar och de igångsättningskostnader användaren åsamkas.
i) Tillgängligheten på substitut för egendomen.
j) Den marknadsmässiga ersättning som överenskommits när egendomen vidareförsålts/vidareupplåtits till ett oberoende företag.
k) Storleken på de kostnader överlåtaren/upplåtaren haft för att utveckla egendomen.
l) Alla andra fakta och omständigheter som icke närstående företag sannolikt skulle beaktat när marknadsmässig ersättning för egendomen bestämts.

Det är som synes många faktorer att beakta. Anvisningarna viktar dem heller inte inbördes. Man kan därför ifrågasätta i vilken utsträckning de verkligen ger någon vägledning. Åsikterna härom är delade.[34]

I Ciba-Geigy granskade Tax Court vissa av faktorerna. Den skattskyldige hade betalat sitt utländska moderbolag en royalty om 10 % på nettoförsäljningssumman (bruttopris minus rabatter, returer m m) för en exklusiv rätt att tillverka och sälja vissa bekämpningsmedel på den amerikanska marknaden.[35] IRS ansåg att royaltyn högst borde uppgått till 6 %. Den skattskyldige kunde visa på ett anbud från ett oberoende företag avseende samma rättigheter (dock avsåg anbudet en icke-exklusiv rätt), som uppgick till mellan 10-12,5 % av nettoförsäljningssumman. Domstolen noterade att det var ett uppriktigt anbud och fann därför att de 10 % den skattskyldige betalat inte var för hög royalty.[36] Domstolen noterade också att de vinster den skattskyldige gjort på bekämpningsmedlen ytterligare underströk att 10 % var en marknads-

[34] Se t ex Eustice s 508. Hammer s 705 menar att "Such an imprecise standard appears to contradict the very essence of a guideline." Jfr dock annan åsikt McCawley s A-63.
[35] Ciba-Geigy, T.C. 1985 s 219. Därutöver omfattade ersättningen till moderbolaget ytterligare några motprestationer.
[36] Ciba-Geigy, T.C. 1985 s 227.

mässig ersättning.[37] IRS hade dessutom hävdat som tumregel för royalty-avtal, att royaltyn ska sättas så att nettovinsten (före avdrag för royalty) fördelas med 25 % till upplåtaren och 75 % till användaren. I målet hade användaren, det amerikanska bolaget, erhållit 80 % av vinsten.[38] Detta faktum underströk enligt domstolen att avtalet mellan den skattskyldige och moderbolaget var marknadsmässigt.

Själva formen för betalningen har betydelse. Enligt anvisningarna ska ersättningen ske i samma form, eller på samma sätt, som oberoende företag skulle komma överens i samma situation.[39] Denna kan utgå i form av engångssumma, royalty eller på annat sätt, se strax nedan.[40] Genom de nya bestämmelserna om superroyalty torde dock betydelsen av anvisningarnas regler om formen för ersättningen ha minskat. När en bedömning ska ske varje år, om avtalet ger upplåtaren eller överlåtaren en rimlig del av användarens vinst, torde bedömningen utgå från en årlig ersättning, dvs royalty. Det kan då sällan bli fråga om att fastställa armslängdsersättningen enligt reglerna för superroyalty i form av en engångssumma.

Anvisningarna uttalar att ersättningen kan ske i en eller flera av följande former:[41]
a) Royalty baserad på användarens tillverkning, omsättning, vinst eller annat mätinstrument.
b) Engångssumma eller
c) vilken annan form som helst, inklusive korsvisa licensrättigheter, som oberoende företag kunnat komma överens om i samma situation, om företagen kan visa att den formen användes som en följd av ett faktiskt existerande arrangemang mellan dem.

Om användaren betalar låg eller ingen ersättning för egendomen och överlåtaren/upplåtaren behållit en väsentlig del av egendomen, ska omfördelningen inte ske i form av en engångssumma.[42] Regeln synes ha samband med problemet huruvida det är fråga om en överlåtelse eller fråga om en upplåtelse av den immateriella egendomen.[43] Det kan vara svårt att avgöra denna fråga. Regeln synes dock vara baserad på förutsättningen att om en väsentlig del av egendomen behållits av överlåtaren/upplåtaren så föreligger upplåtelse. Ett normalt vederlag i detta fall utgörs inte av en engångssumma.

[37] Jfr faktor g) ovan.
[38] Ciba-Geigy, T.C. 1985 s 229.
[39] T.R 1.482-2(d)(2)(i).
[40] T.R 1.482-2(d)(2)(i).
[41] T.R 1.482-2(d)(2)(i).
[42] T.R 1.482-2(d)(2)(i) sista meningen.
[43] Jfr Fuller 1976 s 502 not 112.

När en väsentlig del av egendomen inte har behållits av överlåtaren/upplåtaren borde också engångssumma kunna användas vid en omfördelning. Medtagandet av dessa regler i anvisningarna fyller annars inte någon funktion.

9.3.2 Marknadsersättningsregeln när egendomen utvecklats av flera bolag gemensamt

I detta avsnitt behandlar jag inte cost sharing arrangements, dvs när flera bolag i förväg ingår ett avtal om att för visst eller vissa forsknings- och utvecklingsprojekt dela på kostnader och risker mot i avtalet angiven del av eventuella resultat. Dessa avtal ska inte bedömas enligt marknadsersättningsregeln. Det finns dock situationer som liknar dem vid cost sharing arrangements eftersom flera bolag samverkar för att ta fram nya immateriella tillgångar men där inget skriftligt avtal har ingåtts i förväg om utvecklingsarbetet och inte heller en i förväg bestämd del av resultatet är tillförsäkrad bolagen. Dessa fall ska bedömas enligt marknadsmetoden. Jag behandlar dem i detta avsnitt.

Inom en koncern kan ett flertal bolag vid olika tillfällen och med olika typer av prestationer bidra vid utvecklingen av en immateriell tillgång. Det kan därvid vara oklart vilket av bolagen som ska anses som ägare till den utvecklade egendomen. Synonymt med ordet ägare kommer jag att använda termen utvecklingsbolag.

Om det inte blir fastställt vilket bolag som är utvecklingsbolag, riskerar man att fel bolag debiterar övriga koncernbolag för rätten att utnyttja den utvecklade tillgången. Anta att det huvudsakliga utvecklingsarbetet av en uppfinning utförts av bolag A men att också det närstående bolaget B har bidragit till utvecklingsarbetet. Anta vidare att det är bolag B som patenterar uppfinningen, och ingår licensavtal med övriga koncernbolag. I detta läge har bolag A haft de huvudsakliga kostnaderna och dragit av dem, men bolag B behåller inkomsterna. De regler som jag ska redogöra för i detta avsnitt syftar till att fastställa vilket bolag, i exemplet är det bolag A, som är utvecklingsbolag och vilket eller vilka bolag som har hjälpt utvecklingsbolaget på ett eller annat sätt. De senare kallar jag för *bidragande bolag*.

Bestämmelserna innebär i korthet att utvecklingsbolaget ska ta ut marknadsmässig ersättning av de koncernbolag till vilka den immateriella rättigheten upplåts eller överlåts.[44] Från denna ersättning ska dock

[44] T.R 1.482-2(d)(2)(ii).

utvecklingsbolaget avräkna marknadsmässig ersättning för de prestationer de bidragande bolagen har stått för.

Utvecklingsbolaget behöver inte debitera marknadsmässig ersättning förrän rättigheten överförs eller på annat sätt görs tillgänglig för övriga koncernbolag.[45] Syftet med denna regel är bl a att fastställa en tidpunkt för bedömningen av om ersättningen är marknadsmässig. Om exempelvis utvecklingsbolaget A åtar sig att för bolag B:s räkning framta en ny patenterbar produkt och under en treårsperiod ådrar sig kostnader härför, behöver utvecklingsbolaget inte debitera marknadsmässig ersättning förrän patentet överförs till bolag B.

Det är möjligt att utvecklingsarbetet inte ger något resultat. Patentet i föregående exempel kanske är värdelöst. Eftersom patentet vid värderingstidpunkten är värdelöst behöver i stort sett ingen ersättning utgå. Bedömningen av om överföringen har skett till marknadsmässiga villkor äger som nyss nämnts inte rum förrän vid själva överföringen av rättigheten. Skulle en värdelös tillgång ändå överföras, och det senare visar sig att den har stigit i värde innebär de nya reglerna om superroyalty att värdet enligt marknadsersättningsregeln kan komma att höjas.[46]

Reglerna bygger på att det går att fastställa vilket bolag som är utvecklingsbolag och vilka bolag som är bidragande bolag. Anvisningarna ger vissa riktlinjer för hur detta ska gå till.[47] Bedömningen av om ett bolag är ett utvecklingsbolag eller ett bidragande bolag ska baseras på omständigheterna i varje enskilt fall.[48] Man ska dock lägga störst vikt vid följande faktorer:

– det relativa värdet av alla direkta och indirekta utvecklingskostnader nedlagda i projektet och det däremot svarande risktagandet för de olika koncernbolagen, och

– det relativa värdet av från de övriga koncernbolagen helt eller delvis benefikt tillskjutna immateriella rättigheter vilka förväntas väsentligt bidra till utvecklingen av projektet.

Med risktagande avser anvisningarna risken antingen för att utvecklingsarbetet inte leder till något resultat alls eller till ett resultat som inte ger kostnadstäckning för projektet.[49] Ett bolag anses enligt an-

[45] T.R. 1.482-2(d)(1)(ii)(a).

[46] Se avsnitt 9.3.1.

[47] T.R. 1.482-2(d)(1)(ii)(c).

[48] Vid anvisningarnas tillkomst förekom viss kritik för den avsaknad av säkra guidelines som hänvisningen till omständigheterna i det enskilda fallet innebär. Se Pergament & Auderieth s 325.

[49] T.R. 1.482-2(d)(1)(ii)(c).

visningarna inte ha burit kostnaderna för utvecklingsarbetet (och de däremot svarande riskerna) om inte bolaget i förväg eller i samband med kostnadernas uppkomst är förpliktigat att stå för dem oberoende av utfallet på utvecklingsarbetet. Ju större ekonomiska risker ett bolag tar desto större sannolikhet föreligger för att bolaget blir att betrakta som utvecklingsbolag.[50]

> Även andra faktorer kan beaktas, såsom platsen för utvecklingsarbetet, eventuella möjligheter för olika koncernbolag att självständigt driva projektet vidare på egen hand, samt graden av kontroll över projektet som de olika koncernbolagen kan utöva.[51]

Efter att på detta sätt ha fastställt vilket bolag som är utvecklingsbolag kan man bedöma vilken ersättning utvecklingsbolaget ska betinga sig för den framtagna immateriella egendomen. Denna bedömning sker enligt reglerna i avsnitt 9.3.1. Då återstår endast det faktum att utvecklingsbolaget inte var ensamt om att utveckla egendomen. Det fanns vad jag kallade bidragande bolag också. Dessa kan ha bidragit med utrustning, lokaler, tjänster, lån m m. För dessa bidrag ska utvecklingsbolaget betala armslängdsersättning enligt de regler som gäller för resp transaktionsslag.[52] Hammer synes anse att detta ska ske löpande trots att ingen ersättning för den immateriella egendomen behöver betalas förrän egendomen överförs.[53] Det är dock tveksamt om Hammer har rätt. Innan den immateriella egendomen är färdigutvecklad kan man inte fastställa vilket bolag som är utvecklingsbolag resp bidragande bolag. Utan att detta är bestämt vet man t ex inte vilket bolag som ska debitera de övriga för den immateriella rättigheten.

> Den ersättning A ska utge kan antingen beräknas enligt marknadsmetoden eller enligt en mekanisk regel. Anta att det bidragande bolaget B låter utvecklingsbolaget A använda B:s laboratorium. För detta ska A betala ersättning enligt reglerna för hyra. Hyresersättningens storlek blir då beroende av om A yrkesmässigt hyr ut laboratorier, varvid marknadshyra ska debiteras, eller om A inte hyr ut yrkesmässigt, varvid den mekaniska regeln för hyra kan användas.

Om ersättningen för de prestationer ett bidragande bolag utfört inte är på armslängd kan IRS förfara på två sätt. 1) IRS kan göra en sedvan-

[50] T.R. 1.482-2(d)(1)(ii)(c).
[51] T.R. 1.482-2(d)(1)(ii)(c). Se också Ciba-Geigy, T.C. 1985 s 232-233.
[52] T.R. 1.482-2(d)(1)(ii)(b).
[53] Jfr Hammer s 704.

lig omfördelning så att ersättningen för bidraget kommer att motsvara armslängdsvillkor. 2) Om utvecklingsbolaget upplåter eller överlåter den immateriella rättigheten till det bidragande bolaget ska det senare bolaget ersätta utvecklingsbolaget härför. Har inte det bidragande bolaget tidigare fått ersättning för sina kostnader kan IRS avräkna värdet (s k set-off) av det bidragande bolagets prestation mot marknadsersättningen avseende den immateriella rättigheten.[54] Om det visar sig att den utvecklade immateriella tillgången är värdelös, torde ingen överföring av denna ske till de bidragande bolagen. Någon avräkning av värdet på deras prestationer kan då inte äga rum. I detta fall bör de bidragande bolagen direkt ha ersättning från utvecklingsbolaget.[55]

Anvisningarna ger tre exempel på tillämpningen av reglerna som jag redogjort för i detta avsnitt.[56]

1) Bolag A får i uppdrag av bolag B att utveckla en maskin som kan användas i det klimat där B:s fabrik är belägen. B går med på att oavsett om A lyckas eller inte betala alla direkta och indirekta kostnader. A bidrar inte med någon egen immateriell rättighet i utvecklingsarbetet. A lyckas ta fram maskinen, och B erhåller den immateriella rättighet (förmodligen ett patent), som krävs för att producera maskinen. B är utvecklingsbolag eftersom det är B som stått för kostnaderna och risken. A är bidragande bolag. B ska ersätta A för tjänsten att utveckla maskinen. Denna ersättning ska bedömas enligt reglerna för transaktionsslaget tjänster.
2) Samma fakta som i förra exemplet med den skillnaden, att B står för kostnaderna endast om utvecklingen av maskinen är framgångsrik. I detta fall är A utvecklingsbolag eftersom A står för risken. B anses därför ha fått överta den immateriella rättigheten i en transaktion som ska bedömas enligt reglerna för immateriell egendom.
3) I det sista exemplet åtog sig A år 1967 att utveckla produkten M i sin FoU-avdelning. A:s direkta och indirekta kostnader för projektet uppgår till $1,000,000 årligen för åren 1967, 1968 och 1969. Dessutom använder A sin formel för blandningen N, vilken torde väsentligen bidra till att projektet når framgång. Värdet av formeln i dess användning i projektet är $750,000. Under 1968 arbetar fyra av B:s kemister på projektet i A:s laboratorier under sex månader. B betalar kostnaderna för kemisterna avseende sexmånadersperioden, $100,000, utan att betinga sig någon ersättning från A.

[54] T.R. 1.482-2(d)(1)(ii)(b).

[55] Någon gång har enskilda personer vid informella samtal uttryckt uppfattningen att om den immateriella tillgången visar sig vara värdelös bör de bidragande bolagen inte ha någon ersättning för sina prestationer. Jag kan dock inte finna något stöd för en sådan uppfattning.

[56] T.R. 1.482-2(d)(1)(ii)(d).

1969 är produkten M färdig, och B får patent. A är utvecklingsbolag eftersom A bar den relativt sett största andelen av kostnaderna och riskerna för projektet, samt tillskjutit immateriell egendom (formeln för N) som väsentligen torde ha bidragit till den framgångsrika utvecklingen av M. Ingen omfördelning med avseende på A:s utvecklingsarbete ska äga rum före 1969. Egendomen anses överförd till B 1969 när B erhöll patent på M. B ska betala A armslängdspris för M. Har inte A ersatt B för de fyra kemisternas tjänster år 1968, och har inte heller IRS omfördelat inkomst avseende tjänsterna för år 1968, ska värdet på tjänsterna avräknas på armslängdsersättningen för M.

9.4 Cost sharing arrangements

Särskilda regler gäller för vad anvisningarna kallar för ett *bona fide cost sharing arrangement*. Härmed avser anvisningarna ett skriftligt avtal mellan två eller flera närstående bolag att dela på kostnader och risker för att utveckla immateriell egendom.[57] För sitt engagemang ska varje bolag erhålla en andel av den immateriella egendomen. Avtalet måste innebära en uppriktig ansträngning ("effort in good faith") att fördela kostnader och risker för utvecklingsarbetet mellan de deltagande bolagen som om de inte vore närstående. I Ciba-Geigy godtog inte Tax Court IRS påstående att ett cost sharing arrangement förelåg.[58] Enligt domstolen var det inte tillräckligt att ett bolag kostnadsfritt bidrar med tjänster för att ett cost sharing arrangement ska uppstå. Det krävs ett uttryckligt avtal för detta.[59]

Hur kostnaderna för utvecklingsprojektet ska fastställas anger inte anvisningarna. Det är rimligt anta att man ska inräkna såväl direkta som indirekta kostnader.[60] Närstående bolag som bidrar med olika prestationer ska naturligtvis ha ersättning härför enligt de normer som gäller för de olika transaktionsslagen. Det är de totala kostnaderna som sedan ska fördelas.

Anta att närstående bolag A, B och C ingår ett cost sharing arrangement enligt vilket C ska utveckla produkten Q. De direkta och indirekta kostnader C har för att utveckla Q ska parterna dela emel-

[57] T.R. 1.482-2(d)(4).

[58] Ciba-Geigy, T.C. 1985 s 230 f.

[59] Ciba-Geigy, T.C. 1985 s 231.

[60] Jfr Hammer s 707 och de 1966 föreslagna anvisningarna, 31 Federal Register s 10400, 2 augusti 1966. Enligt McCawley finns det anledning anta att dessa föreslagna, men ej antagna regler avseende bl a cost sharing arrangements i praktiken används som riktlinjer. McCawley s A-61.

lan sig. Om A bidrar med att låna ut utrustning till C ska C ersätta A för detta. Den ersättningen ska beräknas enligt reglerna för transaktionsslaget hyra. Den kostnad som härvid uppstår för utvecklingsprojektet ska man naturligtvis också fördela mellan deltagande koncernbolag.

Anvisningarna berör inte frågan om det bolag som utvecklar egendomen förutom kostnadstäckning också ska ha en vinstmarginal. Frågan är svår att svara på. Om ett oberoende bolag åtar sig att utveckla immateriell egendom mot ersättning hade bolaget krävt att förutom kostnadstäckning få viss vinst på utvecklingsarbetet. Man kan emellertid också tänka sig att när två eller flera bolag ingår avtal om visst utvecklingsarbete så skapar man ett gemensamt bolag eller liknande att driva utvecklingsarbetet. De bolag som är med och delar på kostnaderna för utvecklingsverksamheten i detta gemensamma bolag har alla ett ägarintresse i det. Det gemensamma bolaget behöver därför inte ur de deltagande bolagens synvinkel gå med vinst. Ett sådant arrangemang kan tänkas uppstå också mellan oberoende företag. Det torde bl a av den anledningen inte alltid krävas att det utvecklande bolaget debiterar någon vinst.

Kongressen uttalade 1986 att de nya bestämmelserna om superroyalty inte avsåg att förhindra användningen av bona fide cost sharing arrangements.[61] Förutsättningen angavs dock vara, att inkomsten på ett rimligt sätt speglade resp avtalspartners ekonomiska aktivitet.[62] Kongressen menade att ett avtal av denna typ ska få till följd att avtalsparterna bär sin del av såväl lyckad som misslyckad forskning inom produktområdet.[63] Fördelning av kostnader "generally should be proportionate to profit as determined before deductions for research".[64] Desutom ska enligt kongressen hänsyn tas till om någon avtalspart bidrar med finansiering vid en markant tidigare tidpunkt än övriga företag, eller på annat sätt utsätter sig för större ekonomiska risker än övriga avtalspartners.[65]

Jämförelse ska ske med sådana cost sharing arrangements som oberoende företag har ingått. McCawley menar att det är svårt att finna dylika jämförbara cost sharing arrangements.[66] De som finns rör sig

[61] General Explanation 1986 s 1017.
[62] A st.
[63] A st.
[64] A st.
[65] A st.
[66] McCawley s A-60 f.

enligt denne om avtal på mycket begränsade forskningsområden.

Inom vissa områden (exv läkemedel, elektronik m fl) pågår forskning kontinuerligt. Enligt McCawley är det vid denna typ av forskning vanligt att ett visst projekt redan har pågått en längre tid när de närstående parterna ingår ett cost sharing arrangement.[67] Genom att enbart ingå cost sharing arrangements för de framgångsrika projekten kan man låta t ex de utländska dotterbolagen s a s plocka russinen ur kakan. Övriga projekt får då det utvecklande bolaget själv stå för alla kostnader. Det lär vara vanligt att forskningen fram till dess att de närstående företagen ingår ett cost sharing arrangement har skötts av ett tillverkande moderbolag.[68] McCawley anser att pga av de skillnader som finns mellan varje fall går det inte att jämföra ett cost sharing arrangement med andra.[69]

> Problemen hänför sig till följande områden:[70]
> 1) Från vilken tidpunkt ska företagen dela på kostnaderna, och hur ska man beräkna dessa kostnader,
> 2) Hur ska man avgöra om immateriell egendom tillkommen efter avtalets ingående är frukten av moderbolagets tidigare forskning eller av det avtal om cost sharing arrangement parterna ingått,
> 3) Hur ska man värdera den know-how moderbolaget för in i avtalet, och som troligen är nödvändig för en framgångsrik utveckling,
> 4) Vilka är de fördelar resp avtalspart erhåller av utvecklingsarbetet?
>
> Vad gäller forskning som pågår kontinuerligt är det möjligt att de nya anvisningar som tas fram till 1988 kommer att innebära att utländska bolag inte får ingå cost sharing arrangements för särskilda projekt. I så fall får de bara dela på samtliga kostnader för forskning (ev för en viss produktlinje) mot en del i samtliga resultat. Pågår inte kontinuerlig forskning kan man tänka sig att också i framtiden cost sharing arrangements kan ingås för särskilda projekt.

Anvisningarna anger också att projektets risker ska fördelas. Denna bestämmelse synes normalt överflödig. Med risk torde anvisningarna avse ekonomiska risker. Dessa är ju då fördelade redan i och med att kostnaderna för projektet är fördelade.

Alla slags bolag torde kunna ingå ett cost sharing arrangement, också bolag som yrkesmässig bedriver forskning. Om så inte vore fallet hade reglerna endast sällan kunnat tillämpas.

[67] A a s A-61.
[68] A st.
[69] A st.
[70] A st.

I de 1966 föreslagna anvisningarna kunde enbart "eligible members" av koncernbolagen delta.[71] Därmed avsågs alla koncernbolag, utom de som yrkesmässigt bedrev utveckling av immateriella tillgångar. Detta krav togs bort i de gällande anvisningarna. Om inte bolag som yrkesmässigt utvecklar immateriell egendom skulle få delta i cost sharing arrangements skulle som nämnts reglerna sällan kunna tillämpas. Ett bolag som är tillskapat för att övriga koncernbolag genom detta bolag ska bedriva utvecklingsarbete kommer nämligen definitionsmässigt att yrkesmässigt bedriva utveckling av immateriella rättigheter. Det enda syftet med dess verksamhet är ju att utveckla dessa rättigheter.

9.5 Sammanfattning och slutsatser

Den huvudsakliga metoden för att fastställa armslängdsersättningen för immateriell egendom är marknadsersättningsregeln. Den innebär att närstående företag ska debitera varandra samma ersättning och använda samma betalningsform (engångssumma, royalties etc) som oberoende företag gör. Denna ersättning ska varje år enligt den 1986 införda reglerna om s k superroyalty omprövas. Ersättningen är relaterad till den inkomst (vinst) användaren erhållit av tillgången.

Ofta sker utveckling av en immateriell tillgång med gemensamma ansträngningar av flera koncernbolag. Anvisningarna innehåller regler för hur man skall avgöra vilket av koncernbolagen som vid tillämpning av marknadsersättningsregeln skall betraktas som utvecklare och därmed ägare av tillgången.

Det enda alternativet till marknadsersättningsregeln är att ingå ett s k cost sharing arrangement. Det innebär att ett antal koncernbolag i skriftligt avtal åtar sig att dela på kostnaderna för framtagande av immateriella tillgångar mot att erhålla en del av tillgången. Kostnader och risker samt andel i den utvecklade egendomen ska fördelas på armslängdsbasis. Det bolag som utvecklar egendomen behöver sannolikt inte erhålla en vinst utöver kostnadstäckning.

I svensk rätt är inte reglerna om immateriella tillgångar strukturerade på samma sätt som i amerikansk rätt.[72] Det är möjligt 43 § 1 mom KL inte omfattar royaltybetalningar från Sverige till utlandet. I det omvända fallet, när royaltyn betalas från utlandet till Sverige torde 43 § 1 mom KL vara tillämplig. Såvitt avser överlåtelse av immateriella tillgångar, där vederlaget utgörs av en engångssumma, kan 43 § 1 mom

[71] 31 Federal Register s 10400, 2 augusti 1966.
[72] Se härom avsnitt 3.6.

KL vara tillämplig. Det finns emellertid inga regler för hur man ska beräkna marknadsmässig ersättning för immateriella tillgångar i svensk rätt.[73]

Regeringsrätten har i ett notismål godtagit att koncernbolag ger bidrag till koncerngemensam forskning.[74] Det framgick däremot inte efter vilka kriterier de gemensamma kostnaderna bör fördelas. Rättsläget i Sverige får sammanfattningsvis betraktas som föga utvecklat.

I avsnitt 2.3 ställde jag vissa allmänna frågor. Jag ska nu undersöka dessa vad avser immateriella tillgångar.

Immateriella tillgångar är det transaktionsslag, jämte varor, som är mest inriktat på att för ett närstående bolag efterlikna de oberoende företagens ekonomiska situation. Denna inriktning kommer fram på flera sätt. För det första existerar ingen egentlig mekanisk regel. Ett cost sharing arrangement innebär i sig ingen mekanisk regel i betydelse av "safe haven". För att ett dylikt arrangemang skatterättsligt ska bli godtaget krävs nämligen, att villkoren i avtalet är sådana som oberoende företag kunnat komma överens om. Det är i denna mening inte särskilt intressant att det inte krävs att ett vinstelement ingår i avtalet. Det räcker som bekant med kostnadstäckning om det är vad oberoende företag skulle ha överenskommit. Oberoende av frågan om vinstpåslag är den situation som anvisningarna eftersträvar med reglerna om cost sharing arrangements det oberoende företagets situation.

För det andra innehåller anvisningarna en lång lista på faktorer att beakta vid bedömningen av om en oberoende transaktion är jämförbar eller inte med närståendetransaktionen. Särskilt viktigt som jämförelseobjekt är transaktioner den skattskyldige själv ingått med oberoende parter. För att dessa ska vara jämförbara torde bl a krävas att de är jämförbara avseende de investeringar som den immateriella tillgången kräver och det risktagande som föreligger för resp avtalspart.

Superroyaltyn synes dock innebära ett avsteg från inriktningen att söka efterlikna det oberoende företagets situation. Hur stort avsteget är förefaller svårare att avgöra. Jag diskuterade i avsnitt 9.3.1 möjligheten att superroyaltyn kan vara i överensstämmelse med marknadsmässiga villkor. Förutsättningen var att oberoende företag skulle överenskomma att låta vederlaget vara avhängigt av den vinst eller inkomst användaren av den överförda immateriella tillgången uppnår. Jag nämnde också i det avsnittet att oberoende företag förmodligen

[73] RÅ 1979 1:98 (Findus) ger inte heller någon särskild vägledning, se avsnitt 3.6.
[74] Se avsnitt 3.6 och där berörda RÅ 1967 Fi not 1247 (Gevaert).

skulle använda omsättning eller liknande mått vid beräkning av en rörlig del av vederlaget. Helt lika med den oberoende situationen torde därför superroyaltyn inte vara.

Det är svårt att i amerikansk rätt finna uttryck för hänsynstagande till koncernspecifika eller affärsmässiga skäl. Själva existensen av reglerna om cost sharing arrangements kan möjligen hänföras till dylikt hänsynstagande. Samtidigt är dessa regler utformade utan särskilda hänsyn till koncernen, eftersom de kräver jämförbarhet med vad oberoende företag kunnat överenskomma. Inte heller de regler jag redogjorde för i avsnitt 9.3.2 och som gällde bestämning av vilket bolag som utvecklat tillgången m m innebär något särskilt hänsynstagande till koncernen som sådan. Jag kan inte finna att reglerna avviker från vad oberoende företag skulle kunnat överenskomma. Reglerna har tillkommit huvudsakligen av praktiska skäl. De frågor som behandlas i dessa regler måste avgöras innan man över huvud taget kan avgöra prissättningsfrågan.

Det fiskala intresset av att skydda skatteunderlaget har tidigare inte påverkat bestämmelsernas utformning i särskilt hög grad. Kravet på att ett cost sharing arrangement ska vara nedtecknad i ett skriftligt avtal torde dock vara fiskalt motiverad. Samtidigt torde den bestämmelsen väl överensstämma med vad oberoende företag kunnat komma överens om. Det är tvärtom högst osannolikt att oberoende företag *inte* skulle ingå ett skriftligt avtal avseende ett cost sharing arrangement.

Reglerna om superroyalty är däremot uttryckligt tillkomna av fiskala skäl. Det är dock inte en önskan att bredda skatteunderlaget utöver vad som följer av armslängdsregeln som motiverat reglerna om superroyalty. Snarare är den tillkommen för att skattskyldiga tidigare ofta avvikit från armslängdsvillkor. Armslängdsregeln har således i praktiken inte klarat av att korrigera avvikelserna. Superroyaltyn har införts av detta skäl. Eftersom superroyaltyns beräkning synes bygga på *vinsten* för användaren av tillgången är detta troligen en avvikelse från den *metod* oberoende skattskyldiga använder i en liknande situation. De baserar antagligen i stället en rörlig royalty på omsättning eller liknande mindre manipulerbar faktor. Det är dock mera en metodskillnad än en skillnad i eftersträvat resultat. I båda fallen åsyftas en fördelning av det ekonomiska resultat den immateriella tillgången genererat i användarens hand mellan användaren och upplåtaren/överlåtaren. När man i regeln om superroyalty använder vinsten som fördelningsfaktor torde det därför vara grundat på fiskala skäl.

Reglerna om cost sharing arrangements torde delvis vara tillkomna

av hänsyn till de skattskyldigas intresse av förutsebarhet. Eftersom reglerna bygger på externa jämförelser med oberoende transaktioner innebär de dock ingen högre grad av förutsebarhet.[75] Ett annat och troligen tyngre skäl till existensen av reglerna om cost sharing arrangements är att den situation de avser är vanlig och att det därför finns ett behov av att reglera den. I detta sammanhang kan också noteras att vid tillkomsten av anvisningarna år 1968 uttalade Treasury Department att man undersökte möjligheterna av en förhandsprövning av cost sharing arrangements.[76] En förhandsprövning skulle onekligen ge de skattskyldiga en hög grad av förutsebarhet. Det är inte klart varför den undersökningen aldrig slutfördes. Undersökningen lär ha pågått så sent som 1979.[77]

I övrigt finns inga regler med anknytning till de skattskyldigas intresse av förutsebarhet. Trenden synes snarare gå åt andra hållet. Reglerna om superroyalty innebär att ett avtal mellan närstående företag kommer att kunna omprövas varje år. Detta leder till att företagen inte kan vid tidpunkten för upplåtelsen eller överlåtelsen förutse om avtalet i framtiden kommer att godtas skatterättsligt. Det är dock möjligt att förutsebarheten inte försämras i någon större utsträckning. Det torde bero på om praxis kommer att följa de intentioner kongressen uttalat. Dessa intentioner synes eftersträva en liknelse vid oberoende företags ekonomiska situation. Hänsyn ska t ex enligt kongressen bl a tagas till resp avtalspartners risktagande avseende den immateriella tillgången.[78] Om därför närstående företag strävar efter att sinsemellan nå överenskommelser på marknadsmässiga villkor minskar risken för att reglerna om superroyalty förvärrar de skattskyldigas möjligheter att vid avtalets förutse konsekvenserna av sitt handlande.

Ur synvinkeln att reglerna bör vara lätta att tillämpa kan jag först konstatera, att överföring av immateriella tillgångar innebär särskilda problem jämfört med övriga transaktionsslag. För det första torde interagerandet mellan koncernbolag vara större. Med detta menar jag att när en vara överlåts, eller en maskin uthyres, står det som regel klart vilken roll resp bolag har. Ett bolag säljer, ett annat köper. Läget kan vara mer komplicerat beträffande immateriella tillgångar. Det

[75] Jfr McCawley s A-60 f som synes anse att det är svårare finna oberoende cost sharing arrangements än andra oberoende transaktioner avseende immateriella tillgångar.
[76] Treasury Department Release F-1217, 16/4 1968, CCH par 6740.
[77] Bittker & Eustice s 15-29 f.
[78] Se citatet i avsnitt 9.3.1 vid not 24.

är inte säkert att det alltid är klart vilka roller de inblandade bolagen har. Därför krävs regler som avgör rollfördelningen. Följden blir dock att regelmassan sväller. Reglerna i sig anser jag inte vara onödigt tillkrånglade jämfört med vad de övriga transaktionsslagen visat prov på.[79] Samtidigt kan inte märkas någon strävan i reglerna för immateriella tillgångar att ta hänsyn till aspekten att regler bör vara lätta att tillämpa.

För svenskt vidkommande vill jag säga följande. En första åtgärd borde vara att bredda tillämpningsområdet för 43 § 1 mom KL så att alla slags transaktioner avseende immateriella rättigheter omfattas av regeln. Det är otillfredsställande med den asymmetriska behandlingen av royalties i kommunalskattelagen. Betalningströmmens riktning borde inte avgöra om 43 § 1 mom KL ska kunna tillämpas på en transaktion. Detta resultat är emellertid en följd av den allmänna konstruktionen av subjekten för 43 § 1 mom KL.

Anvisningarnas definition av immateriella tillgångar torde inte vara lämplig för svenskt vidkommande. Frågan är om vi i svensk rätt över huvud taget behöver utnyttja begreppet immateriella tillgångar. Det finns en reglering avseende royalty i 53 § anvp 3 och 28 § 1 mom KL. Med royalty avser 53 § anvp 3 KL periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar. Det väsentliga torde vara att i den mån så inte redan är fallet göra 43 § 1 mom KL tillämplig på de transaktioner som avses i 53 § 3 anvp KL. Engångsersättningar omfattas redan av 43 § 1 mom KL.

För en tillämpning av marknadsersättningsregeln torde man inte behöva skapa ett nytt begrepp i kommunalskattelagen. I ett fall kan det bli aktuellt med en bestämning av vad man avser med immateriella tillgångar. Det är om man i svensk rätt vill införa bestämmelser för cost sharing arrangements. Förmodligen finns anledning att ta ett större grepp på detta problem än att begränsa sig till forsknings- och utvecklingsprojekt. Med hänsyn till att svensk rätt redan accepterar bidrag till koncerngemensam forskning beroende på att bidragen utgör driftskostnad enligt 20 och 29 §§ KL, finns det anledning anta att också andra bidrag till koncerngemensamma kostnader är avdragsgilla enligt nyssnämnda paragrafer. I amerikansk rätt behandlas dessa övriga kostnader huvudsakligen enligt transaktionsslaget tjänst. Det vore därför mer ändamålsenligt att så att säga en gång för alla i svensk rätt klara ut vilka koncerngemensamma kostnader som får fördelas mellan

[79] Jfr exv bestämmelserna i T.R. 1.482-2(b)(7).

koncernbolagen, hur kostnaderna ska beräknas och efter vilka metoder denna fördelning ska ske. En sådan reglering bör då beakta att t ex aktieägarkostnader inte ska ersättas.

De synpunkter som amerikansk rätt anlagt på vilka krav som ställs på en oberoende transaktion för att den ska vara jämförbar torde vara relevanta också för svenskt vidkommande. Man kan dock ifrågasätta om uppräkningen av alla faktorer fyller en funktion.

Det torde i svensk rätt finnas ett behov av att komma tillrätta med situationer av det slag som det var fråga om i RÅ 1979 1:98 (Findus).[80] I det målet överlät bolag A värdefulla varumärken till bolag B utan ersättning. Därefter upplät bolag B samma varumärken till bolag A för en viss royalty. Regeringsrätten bedömde royaltyn som marknadsmässig men ansåg sig på grund av att överlåtelsen från A till B skett ett tidigare beskattningsår inte kunna korrigera den transaktionen. En superroyaltyregel skulle härvidlag vara till hjälp. Överlåtelsen av varumärken från bolag A till bolag B skulle enligt reglerna om superroyalty bli omprövad varje år. Bolag A kunde därför behålla en del av den marknadsmässiga royalty bolag A årligen skulle erlägga till B.

> Ett alternativt angreppssätt kan vara följande. Eftersom bolag B erhållit rättigheterna gratis borde bolaget inte debitera bolag A för utnyttjandet.[81] Problemet med den ståndpunkten är dock att den i sig innebär en avvikelse från marknadsmässiga villkor i betydelsen vad oberoende företag kunnat överenskomma i samma situation. Varumärket har ett värde, och ett oberoende företag hade betalat marknadsmässig ersättning härför utan hänsyn till vilket pris B fått erlägga för varumärket.

Problemet är svårlöst. Å ena sidan är det inte säkert att den felaktiga prissättningen upptäcks vid överlåtelsen. Superroyaltyn innebär härvidlag att en senare omfördelning kan äga rum, ja i praktiken varje år så länge som bolag B erhåller vinst från varumärket. Å andra sidan är det inte säkert att reglerna om superroyalty passar in i det svenska regelsystemet. Exempelvis kan man ifrågasätta om reglerna för beskattningsperiodens slutenhet är särskilt lämpad för en superroyalty där inkomst kan omfördelas årligen. Sistnämnda fråga bör undersökas innan en regel av superroyalty-modell införs i svensk rätt. En första åtgärd skulle dock kunna vara att införa en uttrycklig uppgiftsplikt när upplåtelser och överlåtelser av immateriella tillgångar av väsentligt

[80] Se avsnitt 3.6.
[81] Se Virin s 245.

värde sker till utländska koncernbolag. Härigenom torde i varje fall säkerställas att svenska skattemyndigheter kan utnyttja eftertaxeringsreglerna.

Det kan i detta sammanhang också ifrågasättas om inte svensk rätt behöver en reglering av vilka skattekonsekvenser som bör inträda vid en överföring av tillgångar i form av apportegendom eller genom utdelning till utländska dotterbolag eller moderbolag. Det är nämligen i vissa lägen meningslöst att ha en armslängdsregel för överlåtelse av t ex immateriella tillgångar till utländska koncernbolag om det svenska bolaget utan egna skattekonsekvenser (ev kupongskatt undantagen) kan överföra tillgången i form av apportegendom eller genom utdelning.

10 Varor

10.1 Inledning

Det femte och sista transaktionsslaget omfattar i princip alla försäljningar av fysisk egendom, varor såväl som fastigheter och inventarier.[1] Anvisningarna är dock inriktade på varutransaktioner.[2] Jag använder därför uttrycken varor och varutransaktioner för att ange det slags egendom och de transaktioner som jag behandlar i detta kapitel. Anvisningarna omfattar inte försäljningar av järnmalm och andra mineralprodukter i vissa fall.[3]

> Armslängdspriset för malm m m fastställs enligt reglerna i T.R. 1.613-3 och 1.613-4. Dessa regler är allmänna bestämmelser för all inkomstberäkning avseende malmbrytning m m oavsett om köparen är närstående eller inte. De är därför inte relevanta för min undersökning. Säljs malmen f.o.b. en annan plats än brytningsplatsen ska section 482 tillämpas.[4]

Värdemässigt är varor det transaktionsslag som är störst vad gäller föreslagna omfördelningar i USA. 1982 beslutade IRS om omfördelningar avseende varor uppgående till $2,632,517,000, utgörande 60,1 % av den totala summan av föreslagna omfördelningar.[5] Genomsnittlig summa per omfördelning var i 1982 års studie $7,766,000.[6]

Anvisningarna anger att man i första hand ska använda marknadsprismetoden, återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden.[7] Jag kallar dessa tre metoder med en sammanfattande beteckning för de tre *huvudmetoderna*.[8] Man får bara använda de tre huvudmetoderna

[1] Jenks 1970 s 306.
[2] T.R. 1.482-2(e).
[3] T.R. 1.482-2(e)(1)(iii).
[4] Rev. Rul. 79-216.
[5] IRS 1984 s 12.
[6] A a s 13.
[7] Jag har i avsnitt 2.2.2. beskrivit den terminologi jag använder avseende de olika transaktionsslagen
[8] Fuller använder the comparable uncontrolled *transaction* method som sammanfattande beteckning för de tre huvudmetoderna, (min kurs.). Fuller 1976 s 506.

under vissa angivna förutsättningar. Brister någon förutsättning ska den s k fjärde metoden tillämpas. Den metoden innebär att man istället använder vilken annan utgångspunkt som helst för att avgöra om prissättningen varit korrekt eller rimlig. Metoden får dessutom användas om den skattskyldige kan visa att ett annat sätt att fastställa armslängdspriset är klart mera lämpligt än någon av de tre huvudmetoderna, även om förutsättningar för att tillämpa någon av dem föreligger.[9] Ett exempel på den fjärde metoden är den s k skäliga vinstdelningen, där resultatet av en viss transaktionen delas mellan de närstående parterna i förhållande till de funktioner resp bolag utfört.

I anvisningarna är transaktionsslaget varor i systematiskt hänseende behandlat på ett annorlunda sätt än de övriga transaktionsslagen. Samtliga tre huvudmetoder bygger på existensen av jämförbara oberoende transaktioner. Det finns ingen mekanisk regel. Reglerna är detaljerade och svåröverskådliga. Jag behandlar vissa för de olika metoderna gemensamma frågor i avsnitt 10.2. I det avsnittet finns ett schema för hur armslängdspriset för en vara beräknas. Avsikten är att läsaren ska återknyta till schemat vid läsning av de olika avsnitten.

Jag behandlar därefter de olika huvudmetoderna i avsnitten 10.3 till 10.5. I avsnitt 10.6 behandlas den fjärde metoden. Beskrivningen av den fjärde metoden hade förmodligen kunnat ske i ett separat kapitel, eftersom de metoder domstolarna tillämpat enligt den fjärde metoden inte i och för sig behöver vara begränsade till varutransaktioner. Den fjärde metoden återfinns dock i anvisningarna under transaktionsslaget varor, varför jag har valt att behandla den i detta kapitel.

10.2 Vissa gemensamma frågor

En allmän princip för transaktionsslaget är att man ska använda den metod som är mest lämplig för den ifrågasatta transaktionen.[10] Anvisningarna innehåller därför bestämmelser om den ordning i vilken man ska tillämpa de tre huvudmetoderna. Prioritetsordningen avspeglar de varierande grader av säkerhet som de olika metoderna innebär i sökandet efter ett armslängdspris.[11] Genom att anvisningarna innehåller en prioritetsordning är de skattskyldiga, i varje fall i teorin, skyddade mot att IRS skönsmässigt väljer en metod. Dessutom är enligt Surrey

[9] T.R. 1.482-2(e)(1)(iii).
[10] Surrey 1968 s 77.
[11] T.R. 1.482-2(e)(1)(ii).

de skattskyldiga genom prioritetsordningen tillförsäkrade att den metod blir använd som innehåller det mest relevanta materialet eller underlaget för att fastställa armslängdspriset.[12] Följande prioritetsordning gäller:[13]

1) Marknadsprismetoden
2) Återförsäljningsmetoden
3) Produktionskostnadsmetoden
4) Den fjärde metoden

Marknadsprismetoden är den bästa metoden att ta fram ett armslängdspris. I princip använder man direkt det pris oberoende företag har betalat för samma varor.[14] Därför skall den användas i första hand.[15] Den motsvarar de regler enligt marknadsmetoden som de övriga transaktionsslag innehåller.

Återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden är indirekta vägar att fastställa armslängdspriset och därför efterställda i prioritetsordningen.[16]

Marknadsprismetoden är baserad på villkor överenskomna mellan oberoende företag. Finns det inga försäljningar mellan oberoende företag ska återförsäljningsmetoden användas under förutsättning att de kriterier anvisningarna uppställer för återförsäljningsmetoden är uppfyllda.[17] Återförsäljningsmetoden är enligt anvisningarna mer tillförlitlig än produktionskostnadsmetoden eftersom den i högre grad än produktionskostnadsmetoden är baserad direkt på befintliga transaktioner mellan oberoende bolag.[18] Återförsäljningsmetoden återspeglar en återförsäljares vinst klarare än produktionskostnadsmetoden. Återförsäljningsmetoden används när den närstående köparen inte tillför varan något större mervärde och köparen därmed till funktionen liknar en ren återförsäljare eller distributör.[19]

Föreligger inte förutsättningar för användande av återförsäljningsmetoden borde av en prioritetsordning följa att man använder den närmast

[12] Surrey 1968 s 77.
[13] T.R. 1.482-2(e)(1)(ii).
[14] Det kan dock behöva justeras för att ta hänsyn till mindre skillnader mellan den kontrollerade och okontrollerade transaktionen, se avsnitt 10.3.
[15] Surrey 1968 s 77.
[16] A st.
[17] T.R. 1.482-2(e)(1)(ii).
[18] T.R. 1.482-2(e)(1)(ii).
[19] Surrey 1968 s 77.

lägre metoden, dvs produktionskostnadsmetoden. Men det är möjligt att en tillämpning av produktionskostnadsmetoden är mindre lämplig än en tillämpning av återförsäljningsmetoden, trots att förutsättningarna för en användning av återförsäljningsmetoden inte föreligger. Därför ska man i princip välja mellan att tillämpa den metoden eller att tillämpa produktionskostnadsmetoden.[20] Valet beror på vilken metod som är lättare att tillämpa och som har högst sannolikhet för att ge ett korrekt armslängdspris.[21]

Kan ingen av de tre huvudmetoderna användas återstår den fjärde metoden.[22] Är å andra sidan förutsättningarna för tillämpning av någon av de tre huvudmetoderna för handen, så *måste* man använda den metoden, om inte den skattskyldige visar att någon annan metod är betydligt mer lämplig.[23]

Ett bolag kan kontinuerligt leverera samma typ av vara, eller ett helt produktsortiment, till ett närstående bolag. Anvisningarna är emellertid utformade med inriktning på enstaka försäljningar av en vara. Man får dock vid behov fastställa armslängdspriserna för en produktlinje (eller annan indelning) när det är opraktiskt behandla varje vara eller försäljning separat.[24] IRS kan använda ett statistiskt urval av försäljningar för att fastställa armslängdspriset på all försäljning till en närstående part.[25]

En värdering liknande den som sker för section 482 måste också ske vid tullbehandlingen. Enligt tullagstiftningen ska värdering av importerade varor i princip motsvara det pris oberoende företag skulle ha betalat.[26] Det kan därför synas naturligt att använda sig av denna värdering också vid den skatterättsliga bedömningen.

> Det finns flera värderingsregler att tillgripa om inte huvudregeln är tillämpbar. Dessa är på ett eller annat sätt baserade på de direkta och indirekta kostnader tillverkaren haft för att producera varan.[27]

I ett par rättsfall har också domstolarna hänvisat till tullvärderingen i motiveringen. I Ross Glove använde Tax Court, vid tillämpning av

[20] T.R. 1.482-2(e)(1)(ii).
[21] T.R.1.482-2(e)(1)(ii). Se nedan avsnitt 10.4.2.
[22] T.R.1.482-2(e)(1)(iii).
[23] "is clearly more appropriate". T.R.1.482-2(e)(1)(iii).
[24] T.R.1.482-2(e)(1)(iv).
[25] T.R.1.482-2(e)(1)(iv). Hur detta går till praktiskt är jag osäker på.
[26] 19 USC 1401a(a)-(c).
[27] 19 USC 1401a(d)-(f).

produktionskostnadsmetoden, efter vissa justeringar det vinstpåslag amerikanska tullen tillämpat.[28] I Brittingham sökte IRS med stöd av tullvärdet på tegelsorten Dal-Monte bedöma armslängdspriset för en annan tegelsort, Procesa.[29] Fifth Circuit fann dock bl a att de båda tegelsorterna inte var likvärdiga (skillnad i kvalitet, tillgänglighet m m), varför tullvärdet inte var användbart.[30]

En skattskyldig som vill minimera såväl amerikansk inkomstskatt som de tullar som utgår vid införsel av varor står inför ett problem. Vill man ha en låg amerikansk inkomstskatt är det bra med ett högt internpris. Därigenom kommer det utländska koncernbolaget att erhålla en större andel av koncernvinsten på varan. Samtidigt behöver den skattskyldige ett lågt internpris för att minska tullen.

Kongressen uppmärksammade, bl a med hänvisning till Brittingham, år 1986 denna problematik.[31] Section 1059A tillkom som en följd härav. Lagregeln innebär att en skattskyldig inte får använda ett *högre* internpris i inkomstskattehänseende än som *motsvarar* det värde som använts för tulländamål. Syftet med lagregeln var att sätta ett tak för internpriset.[32] Ett lägre internpris än tullvärdet går därför att använda inkomstskatterättsligt.[33]

> Denna situation kan uppstå om det andra landet har en högre inkomstbeskattning än USA. I detta fall kan den skattskyldige ha en önskan att fördela så stor del av koncernvinsten som möjligt till USA. Lägre internpris än marknadsvärdet torde dock inte vara godtagbart för de amerikanska tullmyndigheterna. Förmodligen skulle vare sig tullmyndigheter eller skattemyndigheter ha något att invända om den skattskyldige använder marknadsvärdet vid tullvärderingen och ett lägre värde vid tillämpningen av section 482.

Kongressen avsåg inte att inskränka IRS omfördelningsrätt enligt section 482 genom den nya bestämmelsen.[34] Det är inte helt klart i vilken situation IRS skulle vilja använda ett högre internpris än det tak sec-

[28] Ross Glove, T.C. 1973 s 605.
[29] Brittingham, 5th Circuit 1979 s 5366.
[30] Brittingham, 5th Circuit 1979 s 5366.
[31] General Explanation 1986 s 1061 f.
[32] A a s 1062.
[33] Den behöriga myndigheten (competent authority) får inte avvika från högsta tillåtna internpris enligt section 1059A vid ömsesidig överenskommelse, om inte motsvarande justering också sker för tullvärderingen, se a st.
[34] A st.

tion 1059A innebär. I så fall ökar IRS det utländska bolagets inkomst, vilket inte är i den amerikanska statens intresse.

Kongressen förväntar sig att IRS ska utge regler för att samordna värderingsreglerna i tullreglerna och skattereglerna. Framför allt avsåg kongressen att dessa regler ska innehålla bestämmelser för hur man vid bedömning av prissättningen ska ta hänsyn till den skillnad som exempelvis transportkostnader och försäljningskommissioner kan ge upphov till mellan de två värderingarna.[35] Tullvärdet avser värdet vid införseln, medan närståendepriset kan avse en annan geografisk plats. Tullvärdet måste därför justeras för dessa skillnader. Dessa regler kommer att antas och publiceras som anvisningar.

Ett krav för att få använda en oberoende transaktion som jämförelsetransaktion är att jämförelsetransaktionen är realistisk.[36] Jämförelsetransaktionen måste vara en s k *bona fide transaction* och inte utförd i syfte att skapa en jämförelsetransaktion.

> Ett exempel på när jämförelsetransaktionen inte är bona fide är när ett koncernbolag säljer en mindre kvantitet av varan till en oberoende part för ett orealistiskt pris i syfte att detta orealistiska pris ska användas som jämförelsepris för närstående försäljningar av större volymer.[37]

Man kan tycka att bestämmelsen är överflödig. Ett kriterium på att transaktionerna verkligen är jämförbara borde vara, att det rör sig om någorlunda jämbördiga volymer. Men i US Steel godtog domstolen stora skillnader i volymen mellan jämförelsetransaktionen och den ifrågasatta transaktionen så länge jämförelsetransaktionen i absoluta tal var tillräckligt stor.[38] Jämförelsetransaktionerna var dock i US Steel av avsevärd storlek, några på över $1,000,000 (omkring år 1960).

Vid tillämpning av någon av de tre huvudmetoderna kan det inträffa att flera oberoende transaktioner uppfyller de krav som anvisningarna ställer för att man ska kunna tillämpa en viss metod. Det finns således flera jämförelsetransaktioner att välja mellan. Vilken ska man då välja?

För marknadsprismetoden gäller uttryckligen att om flera jämförbara transaktioner existerar ska man välja den transaktion som innebär

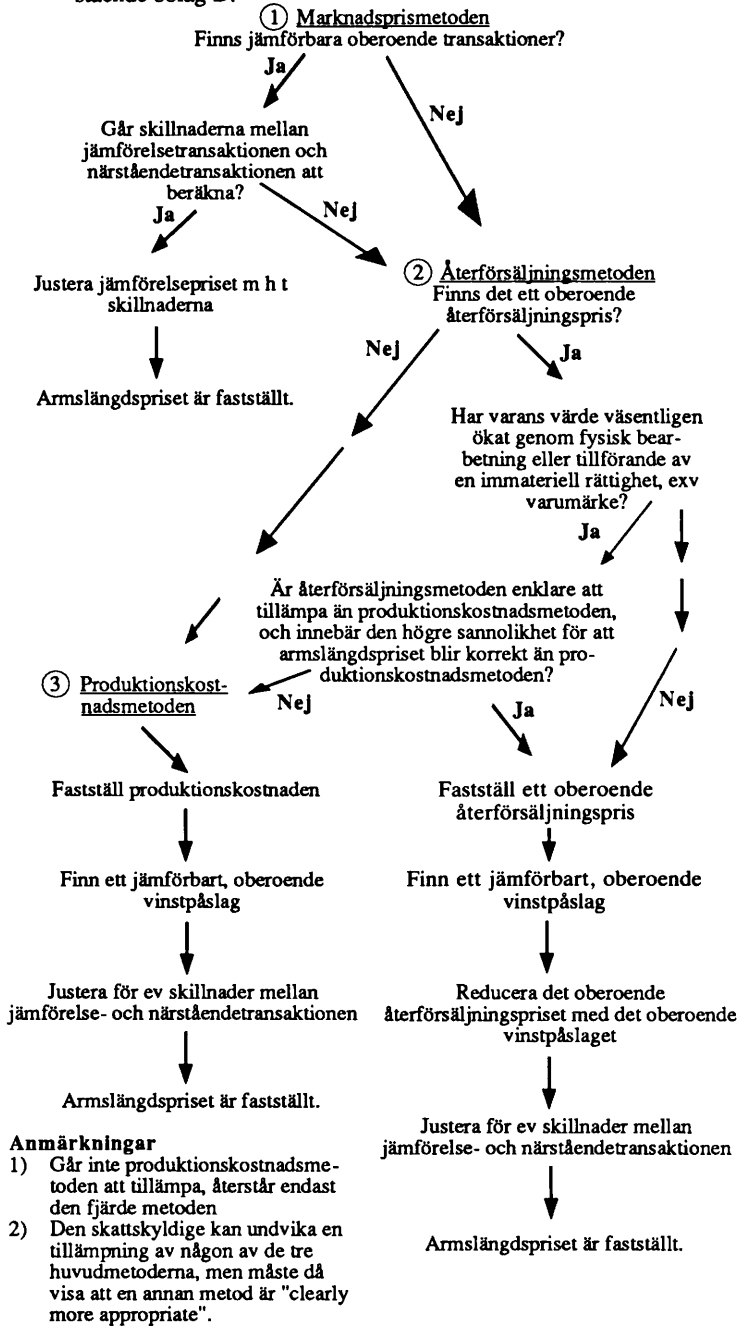
[35] A st.

[36] T.R.1.482-2(e)(2)(ii). Regeln finns under marknadsprismetoden i anvisningarna men torde gälla alla tre huvudmetoderna. Den torde också vara relevant för övriga transaktionsslag.

[37] T.R.1.482-2(e)(2)(ii).

[38] Se avsnitt 7.3.1.

Fråga Hur beräknas armslängdspriset för en vara såld av bolag A till närstående bolag B?



Anmärkningar

1) Går inte produktionskostnadsmetoden att tillämpa, återstår endast den fjärde metoden
2) Den skattskyldige kan undvika en tillämpning av någon av de tre huvudmetoderna, men måste då visa att en annan metod är "clearly more appropriate".

enklare och färre antal korrigeringar för att bli helt jämförbar med den närstående transaktionen.[39] Samma bestämmelse torde vara relevant också för återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden.

> Om två jämförelsetransaktioner finns, där den ena bara skiljer sig ifrån närståendetransaktionen avseende leveransvillkor, men den andra skiljer sig såväl avseende leveransvillkor och betalningsvillkor ska man därför välja den första jämförelsetransaktionen.

10.3 Marknadsprismetoden

10.3.1 Hur fastställer man att två försäljningar är jämförbara?

Marknadsprismetoden innebär, att armslängdspriset vid försäljning av varor mellan närstående företag motsvarar det pris oberoende företag skulle betalat för samma varor under samma omständigheter.[40] Anvisningarna innehåller bestämmelser om vad som är en transaktion mellan oberoende företag.[41] Hit hör:
a) försäljningar *från* ett koncernbolag *till* ett företag utanför koncernen
b) försäljningar *till* ett koncernbolag *från* ett företag utanför koncernen, och
c) försäljningar där *ingendera bolaget tillhör koncernen* och som själva inte är närstående.

Alla oberoende försäljningar kan inte vara jämförelsetransaktioner. De två försäljningar man ska jämföra bör i olika detaljer likna varandra. Är likheten tillräckligt stor är transaktionerna *jämförbara* (comparable).

En oberoende försäljning är jämförbar med en närstående försäljning, om den fysiska varan och omständigheterna kring jämförelsetransaktionen är *identiska* med motsvarande faktorer i närståendetransaktionen.[42] Att finna en identisk oberoende transaktion är dock inte nödvändigt. Vissa skillnader kan få existera. Det väsentliga är naturligen vilken inverkan på varans pris som skillnaden har. Enligt anvisningarna kan en transaktion därför vara jämförbar om skillnaderna inte är större än att de antingen 1) inte har någon påverkan på priset eller 2)

[39] T.R.1.482-2(e)(2)(iii).
[40] T.R. 1.482-2(e)(2)(i).
[41] T.R.1.482-2(e)(2)(ii).
[42] T.R.1.482-2(e)(2)(ii).

att skillnadernas påverkan på priset kan beräknas genom ett inte alltför stort antal justeringar.[43]

Däremot krävs att det föreligger en avslutad transaktion. Rena offerter torde inte utgöra en transaktion.[44]

Ett krav för att man ska godta skillnaderna är att den prispåverkande effekten är såväl definitiv som möjlig att beräkna.[45] Genom att beräkna den effekt skillnaden har på jämförelsepriset kan man justera jämförelsepriset inför jämförelsen med närståendetransaktionen. Jag återkommer i nästa avsnitt till de krav anvisningarna ställer avseende möjligheterna att beräkna en skillnads prispåverkan.

Följande skillnader kan enligt anvisningarna ha en prispåverkande effekt:[46]

- varans kvalitet[47]
- försäljningsvillkor
- immateriella rättigheter som medföljer eller är förbundna med varan
- tidpunkten för försäljningen
- vilket led i marknaden det rör sig om (marknadsnivån)[48]
- på vilken geografisk marknad försäljningen sker[49]

Omständigheterna i varje enskilt fall får avgöra om och i vilken utsträckning skillnaderna påverkat priset.[50] Ju fler skillnader och ju större varje enskild skillnad är, desto större osäkerhet bör prägla jämförelsepriset. Man når slutligen en punkt där jämförelsepriset är så osäkert att man inte kan lägga det till grund för en jämförelse. Var den finns är svårt att ange. Det bör dock antalsmässigt inte vara för många skillnader mellan jämförelseförsäljningen och närståendeförsäljningen.[51]

[43] T.R.1.482-2(e)(2)(ii).

[44] Se Crane, T.C. 1984 s 2059. Jfr dock ett äldre mål, Eli Lilly I, där Ct.Cl. underkände som jämförelsetransaktion ett anbud Eli Lilly lämnat vid en statlig upphandling inte på grund av att det var ett anbud, utan därför att budet var baserat på den överkapacitet företaget hade haft vid tiden för offerten. Eli Lilly I, Ct.Cl. 1967 s 717.

[45] T.R. 1.482-2(e)(2)(ii).

[46] T.R.1.482-2(e)(2)(ii).

[47] Särskilt svårt att jämföra kvalitè föreligger vid försäljningar av begagnad utrustning. Se exv Crane, T.C. 1984 s 2059.

[48] Tax Court har i ett mål ansett att bland flera andra faktorer, skillnaden mellan att sälja till grossister jämfört med detaljister bidrog till att två transaktioner inte var jämförbara. Paccar, T.C. 1985 s 796.

[49] Se Paccar, T.C. 1985 s 796, jfr Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1136.

[50] T.R.1.482-2(e)(2)(ii).

[51] T.R.1.482-2(e)(2)(ii).

En särskild fråga vid försäljning av varor mellan närstående företag är s k *market penetration*. Ett företag kan behöva sälja en vara till ett pris under det normala i syfte att erövra en ny marknad. En annan anledning till en lägre prissättning kan vara att möta en uppkommen konkurrenssituation. I vilken utsträckning ska man i skattehänseende ta hänsyn till denna typ av affärsmässiga skäl?

Anvisningarna ger klara regler härvidlag.[52] En säljare kan för en tid sänka en varas internpris om säljaren varit villig göra motsvarande prisreduktion till en oberoende köpare. Det är betydelselöst om säljaren därvidlag säljer under sin självkostnad.[53] Även i detta fall tillämpar således anvisningarna jämförelser med oberoende transaktioner. Den skattskyldige kan på olika sätt visa att det föreligger marknadsmässiga skäl av ovan angivet slag. Köparen kan t ex ha sänkt sina vidareförsäljningspriser i motsvarande grad som säljaren, eller också kan köparen väsentligen ökat sina marknadsföringsaktiviteter.[54] Normalt borde köparens vinster hållas nere under dessa omständigheter när varupriset är lägre än normalt och marknadsföringskostnaderna är höga.[55] Skulle köparen trots detta visa högre vinster än vanligt är det ett tecken på att affärsmässiga skäl inte förelåg.[56]

Anta att bolag A börjar sälja bilbatterier till närstående bolaget B för återförsäljning på en ny marknad.[57] I existerande marknader köper oberoende återförsäljare bilbatterierna för $20/styck och grossister för $17/styck. B återförsäljer bilbatterierna till oberoende återförsäljare för $20/styck. Om B ådrar sig väsentligt högre marknadsföringskostnader för bilbatteriet i syfte att komma in på marknaden, kan A för ett tag sälja bilbatteriet för ett lägre pris än $17/styck till B. A kan även sälja under självkostnad.

10.3.2 Skillnaderna mellan jämförelse- och närståendetransaktionen måste kunna beräknas

För att kunna ta hänsyn till en skillnad mellan jämförelsetransaktionen och närståendetransaktionen måste skillnadens prispåverkan kunna

[52] T.R. 1.482-2(e)(2)(iv) för marknadsprismetoden, och T.R. 1.482-2(e)(4)(iii) in fine för produktionskostnadsmetoden.
[53] T.R. 1.482-2(e)(2)(iv).
[54] T.R. 1.482-2(e)(2)(iv).
[55] Jfr McCawley s A-67.
[56] A st.
[57] T.R. 1.482-2(e)(2)(iv).

beräknas.[58] Skillnader kan exempelvis hänföra sig till leveransvillkor och mindre fysiska skillnader hos varan.

Anvisningarna ger följande exempel. Anta att bolag A säljer samma vara såväl till närstående bolaget B som oberoende företaget F.[59] Försäljningarna är identiska utom vad avser leveransvillkoren. Priset mellan bolag A och B gäller fritt levererat och priset mellan A och F gäller f.o.b. A:s fabrik. Kostnaderna för transport och försäkring går att beräkna varför en justering ska ske av jämförelsepriset.

Anta att omständigheterna är desamma som i ovanstående exempel. I stället för skillnad i leveransvillkor har A modifierat varan i mindre omfattning vid försäljningen till B, t ex för att B har särskilda säkerhetsföreskrifter.[60] Den prispåverkande effekt mindre fysiska skillnader har går i allmänhet att beräkna varför man kan justera jämförelsepriset.

Om skillnaden mellan de två transaktionerna hänför sig till att en immateriell rättighet ingår i den ena transaktionen men inte i den andra innebär detta normalt att transaktionerna inte går att jämföra. Medföljer exempelvis vid närståendetransaktionen säljarens värdefulla varumärke torde försäljningarna enligt anvisningarna inte vara jämförbara.[61] Skälet är att den prispåverkande effekten av varumärket normalt inte går att beräkna.

Man kan ifrågasätta varför värdet av en immateriell rättighet inte går att bedöma i samband med varor, när detta värde ändå måste fastställas inom transaktionsslaget immateriella rättigheter. Anvisningarna synes inta en ambivalent inställning till möjligheten att värdera dessa rättigheter.

10.3.3 Praxis avseende jämförbarhet

Ett antal rättsfall har berört frågan när två transaktioner är jämförbara. Ett nyligen avgjort betydelsefullt avgörande är Eli Lilly II.[62] Detta mål avsåg beskattningsåren 1971 till 1973. För år 1973 var marknadsprismetoden tillämplig.[63] Målet rörde bla försäljning av läkemedel från ett dotterbolag i Puerto Rico, PR, till det amerikanska moder-

[58] T.R.1.482-2(e)(2)(ii).
[59] T.R.1.482-2(e)(2)(ii). Example (1).
[60] T.R.1.482-2(e)(2)(ii). Example (3).
[61] T.R.1.482-2(e)(2)(ii). Example (2).
[62] Eli Lilly II, T.C. 1985. Målet är överklagat till en Court of Appeals, men ännu inte avgjort (augusti 1987).
[63] För åren 1971-1972, se avsnitt 10.6.

bolaget Eli Lilly. De aktuella läkemedlen, Darvon, var utvecklade av Eli Lilly och därefter överförda som apportegendom till PR. PR tillverkade därefter Darvon och sålde till Eli Lilly. IRS ansåg bl a att Eli Lilly betalade ett för högt pris för läkemedelsleveranserna. Omständigheterna i målet var mycket komplicerade.[64] Eli Lilly anförde såsom jämförbar en transaktion, där ett amerikanskt bolag, SKF, köpte motsvarande läkemedel från det oberoende företaget Milan. Milan var ett amerikanskt aktiebolag. Jämförelsetransaktionen avvek dock från närståendetransaktionen i ett antal hänseenden. De gällde:[65]

1) SKF försåg Milan med visst råmaterial utan kostnad.
2) PR lät Eli Lilly få 180 dagars betalningskredit.
3) Eli Lilly erhöll fria läkemedelsprover.
4) SKF lånade utan ersättning ut viss utrustning till Milan.
5) SKF utförde viss kvalitetskontroll av leveranserna.
6) PR levererade läkemedel av något bättre kvalitet.
7) Vissa skillnader förelåg avseende teknisk assistans, risktagande, patent m m.

Tax Court granskade varje skillnad. Den fann beträffande punkterna 4) och 5) bl a att den skattskyldige inte lyckats kvantifiera dessa skillnader.[66] Beträffande övriga skillnader godtog domstolen att en justering av jämförelsepriset var nödvändig men accepterade inte i alla delar den skattskyldiges uppfattning om skillnadernas prispåverkan. Tax Court vägde beträffande varje skillnad den skattskyldiges bevisning mot de argument och den bevisning IRS framförde. Därefter avgjorde domstolen varje skillnads prispåverkan, bestämd på en cent när. Målet belyser den betydelse som utredningen i målet har. Tax Court synes inte ha tvekat inför något enda av de avgöranden av konkreta prisfrågor bestämningen av skillnadernas prispåverkan tvingade domstolen till. Domstolens motiveringar varierade från ytterst knapphändiga ("using our best judgement")[67] avseende punkten 7) till relativt utförliga såsom beträffande värdet av råmaterialet i punkt 1)[68]. Denna variation i utförlighet torde ha speglat de olika svårigheter domstolen mötte i möjligheterna utföra en exakt värdering som förelåg beträffande de

[64] Referatet i Tax Court Reports omfattar ca 200 sidor.
[65] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1171-1186.
[66] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1181.
[67] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1185.
[68] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1177-1178.

olika skillnaderna. Till slut, efter alla beräkningar, kom Tax Court fram till att jämförpriset var $9.80 per enhet att jämföra med närståendepriset $12.17 per enhet.[69] Eli Lilly hade därför betalat ett för högt pris.

Tax Court motiverade således relativt utförligt varför en skillnad kunde åsättas ett visst värde. Detta är inte alltid fallet. Ett annat mål, American Terrazzo Strip (ATS), belyser svårigheterna för en domstol att på egen hand kvantifiera skillnaderna mellan närståendetransaktionen och jämförelsetransaktionen.[70] Målet avsåg prissättning vid import av vissa varor från ATS utländska dotterbolag Caribe. IRS omfördelade inkomst till ATS bl a med motiveringen att bolaget betalat för högt pris till Caribe för varorna. I motiveringen för att en viss omfördelning var nödvändig uttalade domstolen vid jämförelsen att hänsyn var tvungen att tas för att "compensate for intangible factors involved in the Caribe-petitioner relationship which are not normally present in the relationships of organizations not commonly controlled".[71] Domstolen pekade fr a på följande faktorer:

- Den inköpsservice ATS utfört åt Caribe avseende råvaror.
- Den garanti avseende Caribes råvaruinköp som ATS givit.
- De fördelar Caribe haft av kunnat utnyttja ATS namn och branschkunnande.
- Den färdiga och upparbetade marknad Caribe erhållit genom ATS.

Tax Court skulle därefter avgöra vilken prispåverkan dessa skillnader haft. Härvidlag uttalade domstolen:[72]

> While these factors defy precise measurement, we are satisfied that an adjustment for them is required, and we have arrived at the amounts of the annual reallocations reflected in our Findings by weighing all the evidence presented at the trial.

Denna motivering är inte särskilt informativ. Dessutom bör noteras att ett krav för att få använda marknadsprismetoden är att de prispåverkande skillnaderna går att beräkna.[73] Domstolen uttalade om skillnaderna att de motstod "precise measurement". Därmed borde domstolen inte ha tillämpat marknadsprismetoden.

I Nissho Iwai avvisade Tax Court användning av publicerad bransch-

[69] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1171 och 1186.
[70] American Terrazzo Strip, T.C. 1971.
[71] American Terrazzo Strip, T.C. 1971 s 974.
[72] American Terrazzo Strip, T.C. 1971 s 974.
[73] T.R. 1.482-2(e)(2)(ii).

statistik avseende timmerpriser som jämförelsematerial vid tillämpning av marknadsprismetoden.[74] Av statistiken framgick nämligen inte om den avsåg försäljningar mellan oberoende företag. Dessutom skilde sig statistiken från närståendetransaktionen bl a avseende transportkostnader.[75] Tax Court synes kräva, om branschstatistik ska komma till användning som jämförelsematerial vid marknadsprismetoden, att det av statistiken framgår att den och närståendetransaktionen är jämförbara på det sätt anvisningarna kräver.[76] Är de inte jämförbara, torde statistiken eventuellt kunna användas inom ramen för den fjärde metoden.[77]

10.4 Återförsäljningsmetoden

10.4.1 Inledning

Återförsäljningsmetoden är fr a avsedd för bedömning av internprissättningen när ett tillverkande bolag A säljer varor till närstående återförsäljaren B, och denne utan att bearbeta varorna vidareförsäljer dem till ett oberoende företag F.[78]

Syftet med återförsäljningsmetoden har angetts vara "to proffer a relatively precise mechanism for determining a realistically comparable, uncontrolled, arm's length resale price".[79] Detta syfte söker anvisningarna säkerställa på följande sätt.[80] Det armslängdspris återförsäljningsmetoden ska ge besked om är priset mellan bolagen A och B. Återförsäljningsmetoden bygger på antagandet att det pris det oberoende företaget F betalar för varorna måste vara ett korrekt armslängdspris eftersom bolag B och F inte är närstående företag. Detta pris reduceras med ett *oberoende vinstpåslag*, s k *markup*. Detta vinstpåslag ska vara marknadsmässigt. Som jämförelseobjekt ska man använda vinstpåslag i återförsäljningar, där återförsäljaren såväl köpt som sålt varan i en oberoende transaktion. När man reducerat det pris B uttagit av F med det oberoende vinstpåslaget får man fram armslängdspriset mellan bolag A och B.

[74] Nissho Iwai, T.C. 1985 s 2580.
[75] Nissho Iwai, T.C. 1985 s 2580.
[76] Nissho Iwai, T.C. 1985 s 2581.
[77] Se nedan avsnitt 10.6.3.
[78] T.R. 1.482-2(e)(1)(ii).
[79] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5911.
[80] T.R. 1.482-2(e)(3)(i).

Anta att bolag B säljer varorna för $100 styck till bolag F.[81] I en oberoende återförsäljning där B såväl köpte som sålde liknande varor från och till oberoende företag betalade B $55/styck och vidareförsålde dem för $67.50/styck. Det oberoende vinstpåslaget är således ca 19 % ($12.50/$67.50). Därför ska man minska priset B – F, $100, med det oberoende vinstpåslaget 19 %. Armslängdspriset mellan bolag A och bolag B är således $81.

Om samtliga nedan angivna förutsättningar föreligger *måste* återförsäljningsmetoden användas:[82]

a) Det finns inga jämförbara försäljningar mellan oberoende företag, d v s marknadsprismetoden går inte att använda. Denna förutsättning följer redan av prioritetsordningen melllan de tre huvudmetoderna, se ovan avsnitt 10.1.
b) Det måste föreligga ett *oberoende återförsäljningspris*. Jag behandlar detta krav i nästa avsnitt.
c) Återförsäljaren får inte i någon större utsträckning ha ökat varans värde genom att fysiskt bearbeta den. Till fysisk bearbetning räknas inte ner- och uppackning, märkning och smärre hopsättning av delar ("minor assembly").
d) Återförsäljaren får inte i någon större utsträckning ha ökat varans värde genom att tillföra varan en immateriell rättighet. Detta kan exempelvis vara fallet om återförsäljaren har åsatt varan ett värdefullt varumärke.

Dessutom torde krävas att ett oberoende vinstpåslag går att finna, se nedan 10.4.4.

Jag disponerar avsnittet på följande sätt. Kraven under c) och d) är inte absoluta. Brister det i något av dem kan under vissa omständigheter återförsäljningsmetoden ändå få tillämpas före produktionskostnadsmetoden. Jag behandlar denna situation i avsnitt 10.4.2. I avsnitt 10.4.3 behandlar jag kravet under b), att det ska föreligga ett oberoende återförsäljarpris.

Den stora svårigheten med återförsäljningsmetoden är att den kräver att man kan beräkna ett oberoende vinstpåslag. Hur detta går till beskriver jag i avsnitt 10.4.4.

[81] Se om detta exempel McCawley s A-67 och T.R. 1.482-2(e)(3)(i).
[82] T.R. 1.482-2(e)(3)(ii).

10.4.2 Gränsfall mellan återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden

Återförsäljningsmetoden får som jag har beskrivit i föregående avsnitt normalt inte tillämpas om varans värde ökat hos återförsäljaren genom fysiska bearbetningar eller tillförande av en immateriell rättighet. I dessa fall blir därför enligt prioritetsordningen produktionskostnadsmetoden normalt tillämplig. Anvisningarna anger dock ett undantag från prioritetsordningen för ett visst fall.

Återförsäljningsmetoden får, trots att det brister i nyssnämnda förutsättningar, ändå användas före produktionskostnadsmetoden, om i det enskilda fallet det är lättare att tillämpa återförsäljningsmetoden och dessutom en tillämpning av återförsäljningsmetoden innebär högre sannolikhet för att internpriset blir på armslängd.[83] En tillämpning av återförsäljningsmetoden kan t ex innebära att färre och enklare beräkningar och värderingar behöver äga rum än om man tillämpar produktionskostnadsmetoden.[84] I allmänhet är återförsäljningsmetoden mer ändamålsenlig än produktionskostnadsmetoden när de funktioner den närstående säljaren A utövar är mer omfattande och svårare att värdera än de funktioner återförsäljaren B utövar.[85]

> Antag att bolag A har utvecklat ett värdefullt patent avseende varan M. A tillverkar och säljer M till det närstående bolaget B. Anta vidare att marknadsprismetoden inte går att använda.[86]
> 1) B tillför M en komponent, och återförsäljer en sålunda bearbetad vara till ett oberoende företag. B:s kostnader för inköp av komponenten och bearbetningen kan relativt noggrant fastställas. Återförsäljningen äger rum inom en skälig tidsrymd från den närstående försäljningen. Bearbetningen ökade dock i väsentlig grad värdet på M. Återförsäljningsmetoden får därför normalt inte användas och därmed borde man egentligen tillämpa produktionskostnadsmetoden. Eftersom återförsäljningsmetoden innebär att färre och enklare beräkningar behöver utföras än produktionskostnadsmetoden, ska man använda återförsäljningsmetoden. Vid en tillämpning av produktionskostnadsmetoden måste nämligen en värdering ske av A:s patent. Detta är svårare än att värdera B:s bearbetning av varan M.
> 2) Anta att B låter sitt värdefulla varumärke följa varan M vid återförsäljningen. Vid försäljning av varor till oberoende företag där varumärket har följt med har B använt ett vinstpåslag om 25 %.

[83] T.R. 1.482-2(e)(3)(iii).
[84] T.R. 1.482-2(e)(3)(iii).
[85] T.R. 1.482-2(e)(3)(iii).
[86] Se T.R. 1.482-2(e)(3)(iii). Example (1) och (2).

Varumärket har en klar värdepåverkande effekt och därför får normalt inte återförsäljningsmetoden användas. Men denna metod är trots allt bättre än produktionskostnadsmetoden eftersom den innebär färre och enklare beräkningar. Skälet är att det är svårare att värdera A:s patent vid tillämpning av produktionskostnadsmetoden än att värdera B:s varumärke vid återförsäljningsmetoden. Det fanns nämligen ett oberoende vinstpåslag att använda vid värdering av varumärket, men inte vid värdering av patentet.

10.4.3 Metoden utgår från återförsäljningspriset mellan icke närstående företag

Syftet med kravet att beräkningen ska utgå från ett återförsäljningspris mellan oberoende företag är att säkerställa, att det finns ett pris att avräkna det oberoende vinstpåslaget från. Detta återförsäljningspris kallar jag för ett *oberoende återförsäljningspris*.

Ett oberoende återförsäljningspris är normalt det pris som närstående bolaget B uttar vid återförsäljning till oberoende företaget F. Det är dock möjligt att bolag B inte har sålt varan vidare vid tidpunkten för transaktionen mellan bolag A och B. Därför avser anvisningarna med oberoende återförsäljarpris det pris man kan *anta* att B kommer att uttaga vid försäljningen till en oberoende köpare.[87] Det oberoende återförsäljningspriset kan vara antingen:

1) det pris den aktuella varan faktiskt betingade när bolag B återförsålde varan till ett oberoende företag, eller
2) det pris samma vara faktiskt kostar vid andra återförsäljningar.

Förmodligen ska i första hand priset vid en återförsäljning av den aktuella varan användas. Anta att bolag B återförsålt 100 av varan X till bolag F och 200 av varan X till bolag G. Om man söker armslängdspriset för försäljningen av de 100 X mellan bolag A och B är det naturligt att i första hand utgå från återförsäljningspriset mellan B och F. Denna transaktion har mest likheter med den transaktion mellan A och B som man söker armslängdspriset för.

Den oberoende återförsäljningen ska ha utförts vid *ungefärligen samma tidpunkt* som närståendetransaktionen mellan bolag A och B. Anvisningarna anger att ungefärligen samma tidpunkt innefattar en skälig tid före och efter försäljningen.[88] Det bör inte ha förflutit så lång tid mellan närståendetransaktionen och oberoendetransaktionen att det

[87] T.R. 1.482-2(e)(3)(iv).
[88] T.R. 1.482-2(e)(3)(ii)(b).

oberoende återförsäljarpriset inte längre är lämpligt som utgångspunkt för beräkning av armslängdspriset.

Ett oberoende återförsäljarpris behöver inte komma från det led i försäljningskedjan där den transaktion vars armslängdspris ska fastställas slutar, dvs hos B. Det är t ex möjligt att B har återförsålt varan till ett närstående företag. Enligt anvisningarna får man gå framåt i transaktionskedjan till dess man når den första återförsäljningen till ett oberoende företag.

> Anta att B sålt varan till närstående C, och att C i sin tur vidareförsäljer varan till närstående köparen D. Därefter säljer D varan till det oberoende företaget F. Det oberoende återförsäljarpriset blir här liktydigt med priset vid den första försäljningen mellan icke närstående företag, dvs försäljningen från D till utomstående F.[89]

För att kunna använda en oberoende återförsäljning från ett senare led i en transaktionskedja kräver anvisningarna att alla led i serien *tillsammans* klarar de förutsättningar jag angav i punkterna a) till d) i avsnitt 10.4.1.[90] Förutsättning c) brister t ex om bolagen i exemplet ovan B, C och D totalt sett genom bearbetning (dvs deras sammanlagda bearbetningar) i nämnvärd grad har ökat varans värde.[91] Även i detta fall måste den oberoende återförsäljningen (dvs från D till F), äga inom en skälig tidsrymd från försäljningen mellan bolag A och bolag B.[92]

10.4.4 Beräkning av ett oberoende vinstpåslag

Det vinstpåslag återförsäljaren B lägger på sitt inköpspris ska täcka ett antal funktioner och kostnader. För det första har återförsäljaren ett antal rörliga kostnader för varan, alltifrån ankomsten av varan till vidareförsäljningen till F. Till rörliga kostnader hör också kostnader för marknadsföring av varan m m. Vinstpåslaget bör också ge B ett bidrag till sina fasta kostnader. Slutligen måste naturligtvis B tjäna något på affären. Termen vinstpåslag är som synes inte korrekt. Ordet associerar dock bättre till den funktion påslaget har än t ex ordet påslagsprocent. Även om sistnämnda term sakligt sett är mer korrekt är termen för vag.

Vinstpåslaget ska enligt anvisningarna motsvara vad jag kallar ett

[89] T.R. 1.482-2(e)(3)(v).
[90] T.R. 1.482-2(e)(3)(v).
[91] Har leden B – D i mindre grad utfört funktioner avseende varan skall detta beaktas vid beräkning av vinstpåslagets storlek, T.R. 1.482-2(e)(3)(v).
[92] T.R. 1.482-2(e)(3)(v).

oberoende vinstpåslag. Med detta uttryck avses ett vinstpåslag som är använt vid en återförsäljning, där en återförsäljare såväl köpt varan från ett oberoende bolag som sålt varan vidare till ett oberoende bolag.[93]

Man ska använda ett oberoende vinstpåslag från en *jämförbar* transaktion. För att vara jämförbara bör jämförelsetransaktionen inte skilja sig för mycket från transaktionen mellan de närstående företagen. Om skillnaderna är för stora blir osäkerhetsfaktorn avseende tillämpligt vinstpåslag för stor. Det väsentliga är att finna sådana skillnader, som kan inverka på vinstpåslaget. En skillnad mellan varorna i fysiskt hänseende behöver inte nödvändigtvis innebära att vinstpåslaget behöver skilja sig mellan transaktionerna.[94] Har man använt ett oberoende återförsäljarpris som ligger flera led framåt i transaktionskedjan måste man vid bestämmande av vinstpåslaget beakta alla de funktioner som utförts i de olika leden.[95]

Anvisningarna anger fyra förhållanden vilka man särskilt bör beakta vid bestämningen av om transaktionerna är jämförbara.[96]

a) Typ av vara.

Som exempel nämns bl a maskinverktyg och små hushållshjälpmedel. Inom varje grupp av varor torde skillnader mellan olika varor inte innebära, att transaktionerna blir omöjliga att jämföra. Däremot kan man troligtvis inte jämföra vinstpåslaget på maskinverktyg med den för hushållshjälpmedel, eftersom det av orsaker såsom större svinn, andra garantiåtaganden m m torde krävas högre vinstpåslag för hushållshjälpmedel. Däremot borde exempelvis en elvisp och en elektrisk matberedare kunna vara jämförbara för detta syfte.

b) Det sätt på vilket återförsäljaren bearbetar varan.

Skillnaderna kan t ex hänföra sig till paketering, märkning, leverans, underhåll av lagret, smärre sammanfogningar av varan (assembly), annonsering, om återförsäljaren agerar som grossist eller detaljist och reparationer.

c) Skillnader ifråga om immateriella rättigheter.

Återförsäljaren kan t ex använda patent, varumärken och firmanamn tillsammans med den återförsålda varan.

[93] T.R. 1.482-2(e)(3)(vi).
[94] T.R. 1.482-2(e)(3)(vi).
[95] T.R. 1.482-2(e)(3)(v).
[96] T.R. 1.482-2(e)(3)(vi)(a)-(d)

d) Den geografiska marknaden på vilken återförsäljaren verkar.

Anvisningarna kommenterar inte denna punkt. Normalt torde dock vinstpåslaget vid en återförsäljning på den amerikanska marknaden inte vara jämförbar med t ex vinstpåslaget på den mexikanska marknaden. Därtill är det förmodligen för stora skillnader avseende bl a de kostnader som påslagen avses täcka.

Av punkten b) framgår att man ska ta hänsyn till skillnader i bearbetning av en vara. I Crane hade den skattskyldige sålt oreparerade begagnade maskiner. Bolaget hävdade att dessa försäljningar var jämförbara med en oberoende återförsäljning där återförsäljaren reparerat maskinen före återförsäljning. Tax Court fann dock reparationer vara en så stor skillnad att transaktionerna inte var jämförbara.[97]

Domstolarna har även beaktat andra faktorer. I Woodward Governor tog Tax Court hänsyn till den skillnad som uppstår om vid den ena transaktionen återförsäljaren genom att sälja varan i egen räkning utfäster vissa garantier och får stå för en viss kreditrisk.[98] Återförsäljningsmetoden var enligt domstolen inte tillämplig.[99]

I DuPont avvisade Court of Claims vissa jämförelsetransaktioner med motiveringen att den enda likheten var att i dessa hade varor återförsålts.[1] Domstolen betonade att det inte förelåg någon bevisning beträffande varornas likhet, om liknande funktioner hade utförts eller om transaktionerna genomförts på liknande geografiska och ekonomiska marknader.[2]

Det är naturligen önskvärt med så få skillnader som möjligt mellan närståendetransaktionen och den jämförelsetransaktion varifrån det oberoende vinstpåslaget ska hämtas. Om det oberoende vinstpåslaget kommer från samme återförsäljare B vars transaktion med närstående säljaren A är ifrågasatt är det troligt att antalet skillnader minimeras. Återförsäljaren B utför troligen samma funktioner med avseende på varor köpta från det närstående bolaget A, som med avseende på varor köpta från oberoende säljare. Anvisningarna föreskriver därför att det oberoende vinstpåslaget bör hämtas från *oberoende* köp och återförsäljningar som den närstående återförsäljaren B utfört.[3] Dessa oberoende transaktioner som B har utfört måste naturligtvis också vara

[97] Crane, T.C. 1984 s 2058.
[98] Woodward Governor, T.C. 1970 s 66.
[99] Woodward Governor, T.C. 1970 s 66.
[1] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5911.
[2] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5911.
[3] T.R. 1.482-2(e)(3)(vii).

jämförbara med närståendetransaktionen. Uttalanden i doktrinen tyder på att det är väsentligt att vinstpåslaget verkligen kommer från den närstående återförsäljaren B. Flera författare ifrågasätter rentav om metoden kan användas i avsaknad av oberoende vinstpåslag från den närstående återförsäljaren.[4]

Av praxis att döma går det inte att använda vinstpåslaget avseende *andra varor* sålda mellan de närstående bolagen A och B.[5]

Har inte den närstående återförsäljaren genomfört några jämförbara oberoende transaktioner får man enligt anvisningarna söka det oberoende vinstpåslaget hos andra återförsäljare.[6] Även försäljningsprovisioner som fristående handelsagenter erhåller som ersättning kan användas som oberoende vinstpåslag.[7] De funktioner handelsagenten resp återförsäljaren utför måste dock vara jämförbara.[8]

Antag att säljaren A är ett amerikanskt bolag och att återförsäljaren B är ett utländskt dotterbolag i land B. Det är i detta fall svårt för IRS (eller den skattskyldige) att tillämpa återförsäljningsmetoden på transaktionerna mellan bolagen A och B. Problemet ligger fr a i svårigheter undersöka förekomsten av oberoende vinstpåslag i land B. Kan man inte få fram information om oberoende vinstpåslag i land B, anger anvisningarna att man istället får använda oberoende vinstpåslag från USA. De amerikanska återförsäljarna ska då ha utfört liknande funktioner som återförsäljare B.[9] Detta är en typ av hjälpregel. Regeln är förmodligen skattemässigt neutral och torde inte regelmässigt gynna vare sig skattemyndigheterna eller de skattskyldiga eftersom det oberoende vinstpåslaget i USA kan vara såväl högre som lägre än i land B.

Ytterligare en hjälpregel finns. Går det inte att finna ett oberoende vinstpåslag avseende den typen av varor som är ifråga, får man om det är lämpligt istället använda det förhärskande vinstpåslaget inom branschen.[10] Allmän statistik torde dock bara kunna användas om det klart framgår att statistiken hänför sig till jämförbara transaktioner.[11]

Om man inte kan finna ett oberoende vinstpåslag torde återförsälj-

[4] Se Fuller 1976 s 505-507, Jenks 1970 s 310, Note s 1220, jfr DuPont, Ct.Cl. 1979 s 5911.
[5] Woodward Governor, T.C. 1970 s 65.
[6] T.R. 1.482-2(e)(3)(vii).
[7] T.R. 1.482-2(e)(3)(vii).
[8] T.R. 1.482-2(e)(3)(vii).
[9] T.R. 1.482-2(e)(3)(vii).
[10] T.R. 1.482-2(e)(3)(vii).
[11] Jfr Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5912.

ningsmetoden inte kunna tillämpas. Anvisningarna ger dock inga bestämmelser härom.[12]

10.4.5 Nödvändiga justeringar m h t skillnader mellan jämförelse- och närståendetransaktionen

Det oberoende vinstpåslaget måste täcka samma kostnader i jämförelsetransaktionen som vid den närstående transaktionen.[13]

> Om frakt- och paketeringskostnader ingår vid beräkning av kostnaden för sålda varor avseende jämförelsetransaktionen, bör de också ingå i kostnad för sålda varor avseende närståendetransaktionen. Baseras det oberoende vinstpåslaget på nettoförsäljningssumman, dvs efter avdrag för returer och rabatter m m, ska vinstpåslaget också vid tillämpning på den närstående försäljningen utgå på nettoförsäljningssumman.[14]

Även om vinstpåslagen täcker samma kostnader kan det finnas andra skillnader mellan jämförelsetransaktionen och närståendetransaktionen att ta hänsyn till. Är skillnaderna av sådan art att de har en fastställbar påverkan på priset måste man ta hänsyn till skillnaderna vid fastställande av armslångdspriset.[15]

> Anta att bolag B köper elmixers från det närstående bolaget A, och brödrostar från en oberoende leverantör.[16] B behandlar i allt väsentligt produkterna lika, med ett undantag. B utfärdar ingen garanti för brödrostarna, men en 90-dagars garanti för elmixern. Bruttovinsten på brödrosten är 20 % av försäljningspriset. Det oberoende vinstpåslaget är 20 %, vilket kan tillämpas på elmixern.
>
> För att slutligt få fram armslängdspriset för närståendetransaktionen mellan A och B måste hänsyn tas till garantin. En garantiförpliktelse leder till ökade kostnader, och därför bör priset efter det att B:s återförsäljningspris på elmixern reducerats med 20 % ytterligare justeras nedåt för att ta hänsyn till dessa ökade kostnader.

I Du Pont hävdade bolaget att vissa återförsäljningar var jämförbara med närståendetransaktionen. När bolaget inte visade vilka justeringar som behövde utföras för att ta hänsyn till prispåverkande skillnader mellan transaktionerna vände domstolen detta till bolagets nackdel. Denna underlåtenhet att föreslå justeringar visade enligt Court of

[12] Se avsnitt 10.4.1 och T.R. 1.482-2(e)(3)(ii).
[13] T.R. 1.482-2(e)(3)(viii).
[14] T.R. 1.482-2(e)(3)(viii).
[15] T.R. 1.482-2(e)(3)(ix).
[16] T.R. 1.482-2(e)(3)(ix) Example.

Claims att det inte fanns några jämförbara återförsäljningar.[17] De skillnader domstolen ansåg nödvändiga att beakta för att justera armslängdspriset hänförde sig till "differences in marketing locations, selling functions, or production differences".[18]

> Den oberoende återförsäljare som i Du Ponts mening utförde funktioner mest lika dem den närstående återförsäljaren utförde sålde en annan produkt, på en annan marknad och hade en kontraktsenlig skyldighet köpa ett minsta antal varor från tillverkaren.

10.5 Produktionskostnadsmetoden

10.5.1 Inledning

Produktionskostnadsmetoden är tänkt att tillämpas när tillverkande bolag A säljer varor till närstående bolag B och förutsättningar för att använda återförsäljningsmetoden inte föreligger. Återförsäljningsmetoden går kanske inte att använda därför att bolag B tillfört varan ett betydande värde genom fysisk bearbetning av densamma.[19]

Produktionskostnadsmetoden innebär att man beräknar armslängdspriset mellan säljaren A och närstående köparen B på följande sätt. Utgångspunkten är de kostnader bolag A haft för att producera varan. På dessa kostnader lägger man ett oberoende vinstpåslag. Det sålunda framtagna priset justeras därefter för att ta hänsyn till de eventuella skillnader som finns jämfört med jämförelsetransaktionen.[20]

10.5.2 Beräkning av produktionskostnaden

Produktionskostnaden måste beräknas på samma sätt för bolag A som för det bolag från vilken man hämtar det oberoende vinstpåslaget.[21] Är kostnaden för varan i jämförelsetransaktionen beräknad på såväl direkta som indirekta kostnader, ska därför produktionskostnaden för varan i närståendetransaktionen beräknas på direkta och indirekta kostnader.

[17] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5913.
[18] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5913.
[19] T.R. 1.482-2(e)(1)(ii). Jfr ovan 10.4.1.
[20] T.R. 1.482-2(e)(4)(i).
[21] T.R. 1.482-2(e)(4)(ii). I ett mål godtog inte 7th Circuit att jämförelsetransaktionen var baserad på fulla produktionskostnaden (total cost) och närståendetransaktionen på tillverkningskostnad (manufacturing cost). Baldwin-Lima-Hamilton, 7th Circuit 1970 s 5884.

Som regel torde detta inte vålla några problem eftersom man i första hand ska hämta jämförelsetransaktionen från försäljningar som bolag A har gjort till oberoende företag.[22] I normala fall torde ett bolag tillämpa samma sätt att beräkna kostnader oavsett vem kunden är.

Produktionskostnaderna ska beräknas i överensstämmelse med "sound accounting practices for allocating and apportioning costs, which neither favors nor burdens controlled sales in comparison with uncontrolled sales".[23] Denna regel för beräkning av produktionskostnader står inte i strid med nyssnämnda regel att samma kostnader ska ingå i såväl närståendetransaktionen som jämförelsetransaktionen. Sistnämnda regel talar nämligen inte om hur kostnaderna ska beräknas.

Det kan inträffa att bolag A har köpt varan och inte har producerat den själv. I detta fall är produktionskostnaden lika med A:s inköpskostnad.[24]

Denna situation kan tyckas vara lik den i återförsäljningsmetoden. Så är inte fallet. Det är priset mellan A och B som ska fastställas. Vid produktionskostnadsmetoden fastställer man A:s kostnader, oavsett om A köpt eller själv tillverkat varan. Vid återförsäljningsmetoden utgår man från det pris B erhållit av det oberoende företaget F för att fastställa armslängdspriset mellan A och B.

10.5.3 Beräkning av ett oberoende vinstpåslag

Det vinstpåslag med vilket man ökar A:s produktionskostnad ska motsvara ett oberoende vinstpåslag. Det oberoende vinstpåslaget får man fram genom att ta det vinstpåslag som i första hand säljaren A eller en annan säljare använt vid en jämförbar transaktion mellan oberoende företag.[25] Finns det flera jämförbara transaktioner ska man välja den som mest liknar den närstående transaktionen. I syfte att avgöra om den oberoende transaktionen och den närstående transaktionen är jämförbara anger anvisningarna i princip samma faktorer vid produktionskostnadsmetoden som vid återförsäljningsmetoden.[26]

1) Typ av varor. Varorna behöver inte vara identiska. De bör dock tillhöra samma varugrupp, t ex hushållsmaskiner, eftersom det är

[22] T.R. 1.482-2(e)(4)(iv).

[23] T.R. 1.482-2(e)(4)(ii). Enligt McCawley kan man antaga att kostnaderna för varan ska beräknas på samma sätt som för varulagervärderingen. McCawley s A-69.

[24] T.R. 1.482-2(e)(4)(ii).

[25] T.R. 1.482-2(e)(4)(iii).

[26] T.R. 1.44842.2-2 (e)(4)(iii).

troligt att vinstpåslaget är detsamma för olika varor inom en varugrupp.
2) Vilka funktioner som åvilar säljaren avseende varan. Finns det tillverkningsavtal? Svarar säljaren för marknadsföring, service, frakt, m m.
3) Är försäljningen av varan kopplad med användning av någon säljaren tillhörig immateriell rättighet.
4) Den geografiska marknaden som säljaren verkar i.

Det väsentliga är att jämförelsetransaktionen skiljer sig så lite som möjligt i avseende sådana faktorer som har en inverkan på vinstpåslaget.[27] Anvisningarna kräver därför inte att varorna i fysiskt hänseende är likadana, eftersom det inte är säkert att en skillnad i fysiskt hänseende innebär en skillnad i vinstpåslagets storlek.

Användning av immateriella rättigheter försvårar avsevärt en tillämpning av produktionskostnadsmetoden. I Eli Lilly II innehade säljaren vissa patent och know how avseende tillverkning av de sålda varorna. Bland annat på grund av att dessa faktorer saknades i jämförelsetransaktionerna avvisade Tax Court en användning av produktionskostnadsmetoden.[28]

Jämförelsetransaktionen måste också avse samma led i transaktionskedjan. I Ross Glove sålde först det amerikanska moderbolaget Ross Glove hela sitt lager av råmaterial (och en del färdiga handskar) för tillverkning av handskar till sitt utländska dotterbolag Carla Trading för anskaffningskostnad med ett tillägg om 5 %. Därefter köpte Ross Glove färdiga handskar tillbaka. Frågan var bla om Ross Glove betalat för högt pris för handskarna. Tax Court skulle bl a bedöma, om det vinstpåslag Carla Trading använt vid försäljning av färdiga handskar *till* Ross Glove var jämförbar med det vinstpåslag Ross Glove uttagit vid överföring av lagret *från* Ross Glove till Carla Trading.[29] Domstolen ansåg att transaktionerna inte var jämförbara, bl a på grunden att de inte avsåg samma led i transaktionskedjan.[30]

Enligt anvisningarna är det önskvärt att det oberoende vinstpåslaget kommer från en transaktion där den närstående säljaren A har sålt varor till oberoende företag.[31] Därigenom kan man minska antalet felkällor, eller m a o, det är större sannolikhet för att transaktionerna är

[27] T.R. 1.482-2(e)(4)(iii).
[28] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1147.
[29] Ross Glove, T.C. 1973.
[30] Ross Glove, T.C. 1973 s 600.
[31] T.R. 1.482-2(e)(4)(iv). Se också Edwards, T.C. 1976 s 235.

likartade. Har inte säljaren utfört försäljningar till oberoende företag, får vinstpåslaget hämtas från liknande oberoende försäljningar av andra bolag vare sig de ingår i koncernen eller ej.[32]

Anvisningarna innehåller för produktionskostnadsmetoden ett par hjälpregler av samma slag som för återförsäljningsmetoden. För det första kan ledning hämtas från det vinstpåslag en "purchasing agent which does not take title" betingar sig.[33] Någon bra svensk översättning har jag inte kunnat finna. Termen handelsagent torde dock vara adekvat. Förutsättningen är att de funktioner säljaren utför motsvarar en handelsagents som inte köper i egen räkning.[34] Enligt McCawley är det dock tveksamt om regeln går att använda eftersom skillnaden i risktagande (säljaren står risken för sin vara, handelsagenten gör det inte) gör att det inte är samma funktioner som utförs.[35] Det är dock möjligt att säljaren inte heller står för någon risk. I dessa fall synes hjälpregeln vara möjlig att använda.

För det andra kan man använda det förhärskande vinstpåslaget inom branschen, om det är lämpligt i det enskilda fallet.[36]

I Ross Glove sökte det allmänna bl a använda bruttovinsten i procent av omsättningen inom den amerikanska handskindustrin, tre procent, som vinstpåslag.[37] Tax Court synes i och för sig inte ha avvisat möjligheten att använda den siffran som oberoende vinstpåslag, men ansåg det inte lämpligt i målet. Bruttovinstsiffran var hämtad från USA, och den närstående säljaren var ett filippinskt bolag. Dessutom var vinstnivån och risknivån högre på Filippinerna och därför var en jämförelse enligt domstolen inte möjlig.[38]

10.5.4 Nödvändiga justeringar m h t skillnader mellan jämförelse- och närståendetransaktionen

Jämförelsetransaktionen och närståendetransaktionen kan trots ansträngningarna att finna så liknande transaktioner som möjligt ändå skilja sig åt i olika avseenden. De skillnader vilka påverkar priset måste därför fastställas. Efter det att man ökat tillverkarens produktionskostnad med det oberoende vinstpåslaget ska man justera den siffra

[32] T.R. 1.482-2(e)(4)(iv).
[33] T.R. 1.482-2(e)(4)(iv).
[34] T.R. 1.482-2(e)(4)(iv).
[35] McCawley s A-70.
[36] T.R. 1.482-2(e)(4)(iv).
[37] Ross Glove, T.C. 1973 s 599.
[38] Ross Glove, T.C. 1973 s 599.

man fått fram med den prispåverkan de fastställda skillnaderna har haft.[39] En förutsättning för att man ska ta hänsyn till dessa skillnader är dock att de går att beräkna.[40] Är skillnaderna så stora att hänsyn måste tagas till dem men inte är möjliga att beräkna är det tveksamt om produktionskostnadsmetoden kan tillämpas.

I Ross Glove fann Tax Court att jämförelsetransaktionen och närståendetransaktionen skilde sig åt beträffande de kostnader som vinstpåslaget tillämpats på. Normalt torde vinstpåslaget läggas på de direkta kostnaderna, vilket innebär att vinstpåslaget kommer att täcka de indirekta kostnaderna för produkten. Det oberoende vinstpåslaget hade dock i Ross Glove några år lagts inte bara på de direkta kostnaderna utan också tillämpats på vissa "general expenses". Dessa skulle alltså egentligen ha blivit täckta av vinstpåslaget.[41] Något år hade heller inte alla direkta kostnader ingått i kostnadsunderlaget för jämförelsetransaktionen.[42]

Tax Court justerade dessutom själva vinstpåslaget avseende storleken på den vinst som ingår i påslaget. I närståendetransaktionen hade nämligen säljaren T åtnjutit vissa fördelar vilka inte förekom i jämförelsetransaktionen. Dessa fördelar var a) det expertkunnande säljaren T erhållit av köparen Ross Glove avseende hur varan, handskar, ska tillverkas (know-how) och b) att det fanns en färdig marknad för hela T:s produktion. Därigenom sparade T in på marknadsförings-, försäljnings- och andra liknande kostnader.[43]

Domstolens beräkning av värdet av dessa skillnader var inte särskilt upplysande. Tax Court uttalade:[44]

> Using our best judgment on the basis of the record before us, we find that a reduction equal to 3.5 percent of total costs would take such advantages into account.

Det är uppenbart att domstolen ansett det nödvändigt ta hänsyn till de skillnader som förelåg. Med tanke på den knapphändiga motiveringen synes det dock vara tveksamt om skillnaderna, vilket anvisningarna kräver, gått att beräkna.[45] Det är möjligt att produktionskostnadsmetoden egentligen inte skulle ha använts.

[39] T.R. 1.482-2(e)(4)(v).
[40] T.R. 1.482-2(e)(4)(v).
[41] Ross Glove, T.C. 1973 s 605.
[42] Ross Glove, T.C. 1973 s 605.
[43] Ross Glove, T.C. 1973 s 606.
[44] Ross Glove, T.C. 1973 s 606. Domstolen hänvisade till T.R. 1.482-2(e)(4)(v).
[45] T.R. 1.482-2(e)(4)(v).

10.6 Den fjärde metoden

10.6.1 Inledning

I inledningen till detta kapitel berörde jag något denna metod. Det är endast till namnet det är en metod. Snarare utgör den fjärde metoden en samlingsbeteckning för alla till de tre huvudmetoderna alternativa sätt att beräkna armslängdspriset för en viss transaktion.

Den fjärde metoden är dock inte helt utan konturer. En begränsning ligger i syftet med section 482, nämligen "to place a controlled taxpayer on a tax parity with an uncontrolled taxpayer" och att man i varje mål ska använda normen "of an uncontrolled taxpayer dealing at arm's length with another uncontrolled taxpayer".[46] Dessa begränsningar i användningsområdet för den fjärde metoden bekräftades av Court of Claims i Du Pont.[47] Begränsningarna ger dock utrymme för en relativt vid tolkning av vad som utgör armslängdspriset.

IRS får använda den fjärde metoden under förutsättning att ingen av de tre huvudmetoderna är tillämplig. Om någon av de tre huvudmetoderna är tillämpliga ska de användas, om inte den skattskyldige kan visa att någon annan metod är "clearly more appropriate".[48] Har IRS tillämpat den fjärde metoden vid omfördelningen, måste den skattskyldige visa på ett annat belopp med stöd av någon av de tre huvudmetoderna.[49]

> I Lufkin Foundry synes den skattskyldige ha ålagts ett ännu hårdare beviskrav än att enbart visa att en annan metod var "clearly more appropriate". Den skattskyldige var nämligen enligt 5th Circuit tvungen visa inte enbart vilken fjärde metod som borde användas, utan också att var och en av de tre huvudmetoderna inte var tillämpliga.[50]

Det är naturligen svårt att få ett konkret grepp om den fjärde metoden, eftersom den inte är en egentlig metod. Det väsentligaste uttrycket för metoden är det funktionella angreppssättet. Jag behandlar det i avsnitt 10.6.2. Den funktionella angreppssättet innebär att man analyse-

[46] T.R. 1.482-1(b)(1).

[47] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5914.

[48] T.R. 1.482-2(e)(1)(iii).

[49] Se t ex Mornes, T.C. 1982 s 89. Den skattskyldige borde i detta fall också kunna kullkasta presumtionen genom att visa ett belopp med stöd av den fjärde metoden. Det torde dock vara mycket svårt för den skattskyldige att i detta fall nå framgång.

[50] Lufkin Foundry, 5th Circuit 1972 s 5423.

rar vilka funktioner resp bolag har haft vid transaktionen. Därmed kan man få en viss vägledning om den vinst hela transaktionen tillfört koncernen blivit skäligt fördelad mellan koncernbolagen. I avsnitt 10.6.3 behandlar jag några mindre betydelsefulla metoder att fastställa armslängdspriset som i någon mån har kommit till användning i praxis.

10.6.2 Det funktionella angreppssättet – skälig vinstdelning

Armslängdsregeln söker på ett korrekt sätt fördela den koncernvinst som en viss transaktion givit upphov till. Om bolag A tillverkar en bil som säljs till det närstående bolaget B för återförsäljning till en utomstående privatperson, är vinsten för koncernen detsamma som det pris privatpersonen betalar minskat med de kostnader såväl bolag A som bolag B har haft med avseende på bilen. Koncernvinsten ska fördelas mellan A och B i förhållande till de funktioner resp bolag har utfört. Det i anvisningarnas mening bästa sättet att fördela denna koncernvinst är att undersöka vilket pris B skulle betalat A för bilen om bolagen inte var närstående. Respektive bolag kommer då att få den del av koncernvinsten på bilen som motsvarar deras resp aktiviteter med avseende på bilen.

Den funktionella analysen bygger på samma utgångspunkt, nämligen att varje bolag ska erhålla sin skäliga andel av koncernvinsten på en viss transaktion. Den instruktion som gäller för taxeringsrevisioner i internprissättningsmål ger vägledning om frågeställningarna. Instruktionen uttalar att i princip alla mål avseende section 482 kan sammanfattas i följande frågor:[51]

(a) What was done?
(b) What economically significant functions were involved in doing it?
(c) Who performed each function?
(d) What is the measure of the economic value of each function performed by each party?
(e) What economic risks were assumed?
(f) Are there any valuable intangibles used in performing the given function?

Denna funktionella analys går ut på fastställa resp koncernbolags del vinsten för de ifrågasatta transaktionerna. En metod som är i överensstämmelse med denna analys är den s k *reasonable profit split.*[52] Jag

[51] IRM-Audit 523.2.
[52] Se t ex Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1149.

kallar denna metod *skälig vinstdelning*. Den skäliga vinstdelningen som metod söker fördela vinsten för den aktuella transaktionen mellan de närstående bolagen. Ofta är situationen dock den att ett koncernbolag säljer hela sin produktion till ett annat koncernbolag. Det är då mindre meningsfullt att utföra en funktionell analys för varje transaktion. I stället kan man fördela det säljande bolagets hela vinst mellan säljande och köpande koncernbolag.

> Denna situation har vissa likheter med unitary taxation. Den skiljer sig dock härifrån i ett par hänseenden. För det första kommer, om det finns flera bolag i koncernen, de andra inte att inräknas i den skäliga vinstdelningen. Enda anledningen till att hela årsvinsten fördelas är att hela produktionen sålts till det närstående bolaget. För det andra sker fördelningen efter en funktionell analys, och inte efter en formel.

I Eli Lilly II[53] sålde det Puerto Ricanska dotterbolaget (PR) hela sin produktion av vissa läkemedel, Darvon, till det amerikanska moderbolaget Eli Lilly. Tax Court fann efter en noggrann genomgång att ingen av de tre huvudmetoderna var tillämplig för beskattningsåren 1971 och 1972.[54] Eftersom PR sålde hela produktionen av Darvon blev frågan hur stor del av koncernvinsten på försäljningen av läkemedlen från PR via Eli Lilly till den amerikanska marknaden som borde tillkomma PR resp Eli Lilly. Tax Court tillämpade en profit split-metod (skälig vinstdelning) och fördelade koncernvinsten för läkemedlet i tre steg. Inledningsvis fann domstolen att vissa av de kostnader Eli Lilly haft för administration, forskning och utveckling rätteligen borde ha betalats av PR. Tax Court nekade därför Eli Lilly avdrag för den del av dessa kostnader som borde belasta PR.[55] Domstolen synes därvid ha försökt beräkna vad marknadsmässig ersättning för dessa tjänster utgjorde.[56]

Därefter undersökte domstolen de olika funktioner som Eli Lilly och PR utförde. PR hade t ex tillverkat läkemedlen och Eli Lilly hade

[53] Se ovan avsnitt 10.3.3.

[54] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1135-1147.

[55] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1153 ff.

[56] Se t ex Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1154. Varför domstolen valde vissa belopp såsom marknadsmässiga framgår dock inte helt klart. För en omfördelning av allmänna kostnader för juridisk rådgivning m m uttalade domstolen: "Therefore, using our best judgment we have concluded that a 10-percent increase (dvs en ökning av den faktor som fördelade kostnader till PR, min anm.) is appropriate." Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1158.

marknadsfört dem. För varje funktion avgjorde domstolen om det bolag som utfört funktionen erhållit en skälig vinst.

> Eli Lilly hade marknadsfört Darvon i USA. Bolaget hade vid sin prissättning räknat med att Eli Lilly borde ha ett vinstpåslag på 25 % av sina marknadsföringskostnader. Domstolen ändrade, baserat på en undersökning som faktiskt den skattskyldige själv hade utfört långt före de aktuella beskattningsåren, vinstpåslaget till 100 %.[57]

Därefter återstod att fastställa värdet av vissa immateriella rättigheter. Det gällde huvudsakligen varumärket Darvon och know-how avseende hur läkemedel bäst marknadsförs i USA, vilka Eli Lilly ägde, samt värdet av patenten för själva läkemedlen, vilka PR ägde. Av vittnesmål framgick att så länge patenten var i kraft var dessa mer värdefulla än varumärket m m. Tax Court tillämpade därefter sitt "best judgment" och fastställde att 45 % av resterande vinst skulle fördelas på varumärket och 55 % till patenten.[58]

> Uträkningen fick därför för år 1971 följande utseende i avrundade siffror (i tusental dollar).[59]
>
PR:s och Eli Lillys gemensamma rörelseresultat med avseende på Darvon	$50,000
./. PR:s skäliga vinst på tillverkningen[60]	$10,000
./. Vissa andra element hänförliga till PR	$5,000
./. Eli Lillys skäliga vinst på utförd marknadsföring	$10,000

> Återstår $25,000 att fördela med 45 % till Eli Lilly för varumärket m m och 55 % till PR för patenten. Av vinsten på $50,000 fördelade Tax Court således 21,250 till Eli Lilly ($10,000+45 % av $25,000) och $28,750 till PR ($10,000+$5,000+55 % av $25,000). Eftersom Eli Lilly deklarerat en vinst på 10 miljoner dollar innebar omfördelningen att bolaget blev upptaxerat med drygt 11 miljoner dollar.

Det är naturligtvis relativt svårt att av referatet på egen hand dra slutsatser om Tax Court någorlunda lyckats finna en fördelning som motsvarar armslängdsvillkor. Såväl bolaget som IRS synes dock ha förebringat en synnerligen utförlig utredning. Det är möjligt att de relativt kortfattade motiveringarna för varför olika belopp och procentsatser ansetts vara marknadsmässiga ändå är grundade på ett gott beslutsunderlag tilllhandahållet av parterna i processen.

Tax Court har enligt min mening i Eli Lilly II tillämpat den funktio-

[57] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1152.

[58] Eli Lilly II, T.C. 1985 s 1167.

[59] De tre sista nollorna är utelämnade.

[60] Domstolen ansåg att PR, innan hänsyn togs till andra funktioner, skulle ha en vinst för att att man o h t tillverkade läkemedlen på 100 % på sin kostnad för sålda varor.

nella analysen på ett metodiskt och ändamålsenligt sätt. Olika funktioner innebär skilda svårighetsgrader när det gäller att ekonomiskt värdera dem. Domstolen började med de relativt lättvärderade funktionerna och slutade med de svårvärderade immateriella rättigheterna som en restpost. Det är troligt att denna metodik minskar risken för att domstolen omfördelar en felaktig summa.[61]

I ett nyligen avgjort rättsfall, Searle, hade också läkemedelspatent överförts till ett dotterbolag i Puerto Rico som appportegendom. Moderbolaget köpte inte dotterbolagets produktion, men svarade för marknadsföringen av läkemedlen i USA. Tax Court fastslog att det var nödvändigt att tillämpa section 482 för att ta hänsyn till att moderbolaget genom överföringen av de immateriella rättigheterna avstått från den inkomst rättigheterna annars skulle ha inbringat moderbolaget.[62] En viss omfördelning var på grund härav nödvändig.

Tax Court tog dessutom hänsyn till de tjänster m m som moderbolaget försåg dotterbolaget med avseende marknadsföring etc.[63] Domstolen var betydligt mer kortfattad i sin motivering än i Eli Lilly. Efter att ha konstaterat att det saknades jämförbara transaktioner omfördelade domstolen 25 procent av dotterbolagets nettoförsäljning (total net sales) till moderbolaget. Ingen utförlig motivering gavs för hur domstolen kommit fram till just den procentsatsen.[64]

I ett par tidigare mål har domstolarna tillämpat skälig vinstdelning som metod för att fastställa armslängdspriset. I PPG Industries ansåg Tax Court att den skattskyldige erhållit en skälig del av den totala vinsten.[65] I detta fall innebar prissättningen att det amerikanska bolaget PPG erhöll 55 % och det utländska dotterbolaget PPGI 45 % av den totala vinsten.[66] Motsvarande siffror i Lufkin Foundry var för ett av de aktuella åren 52 och 48 %.[67]

I både PPG och Lufkin Foundry baserade sig Tax Court på detaljerade analyser av bolagen närstående CPA's (certified public accountants). Däremot skiljde sig PPG och Lufkin Foundry åt avseende bevis hämtade från jämförbara okontrollerade transaktioner. I PPG förelåg sådana bevis[68], men inte i Lufkin Foundry. I sistnämnda mål baserade Tax Court sitt avgörande helt på en skälig vinstdelning.

[61] De mer osäkra talen 45/55 % kom därigenom att tillämpas på en mindre summa.
[62] Searle, T.C. 1987 s 2779.
[63] Searle, T.C. 1987 s 2780.
[64] Searle, T.C. 1987 s 2780.
[65] PPG Industries, 55 T.C. 928 (1970).
[66] Jfr Fuller 1976 s 512.
[67] Lufkin Foundry, P-H Memo TC § 71,101, s 71-459.
[68] PPG Industries, T.C 1970 s 993-995.

Fuller förordar, föga uppseendeväckande, att man tillämpar den skäliga vinstfördelningen först när de tre huvudmetoderna inte går att tillämpa.[69] Hans utgångspunkt är, att syftet med section 482 är att fördela vinsten av en viss transaktion. Detta bör i första hand ske med stöd av de tre huvudmetoderna. Därefter bör man enligt Fuller använda sig av en skälig vinstfördelning. Han kallar den för profit-split pricing. Han menar att denna metod egentligen har samma grund som de tre huvudmetoderna, nämligen att efter en funktionell analys fördela transaktionsvinsten mellan de parter som har genererat den.

En funktionell analys bör enligt Fuller också komma till användning, när man vid de tre huvudmetoderna ska justera jämförelsepriset för att ta hänsyn till skillnader mellan detta pris och närståendetransaktionen. Detta torde dock framgå redan av anvisningarna för resp huvudmetod.

10.6.3 Andra metoder att fastställa armslängdspriset

Den skäliga vinstdelningen, baserad på en funktionell analys, synes vara den väsentligaste tekniken inom den fjärde metoden. I rättspraxis har dock ytterligare ett par metoder tillämpats.

I Du Pont användes viss statistik som jämförelsematerial. Målet avviker dock från övriga prissättningsmål, eftersom det förelåg klara bevis för att prissättningen mellan det amerikanska moderbolaget och dess schweiziska försäljningsbolag DISA helt var dikterad av skatteskäl.[70] Court of Claims fann dessutom att DISA själv inte svarade för särskilt många av de funktioner som normalt varit nödvändiga för ett försäljningsbolag att utföra (kreditrisker, tekniska tjänster m m). Det var därför enligt domstolen tydligt att IRS haft fog för att omfördela inkomst till Du Pont. Frågan var bara om beloppet var skäligt. Ingen av de tre huvudmetoderna var tillämplig.[71] Court of Claims fann att omfördelningen var skälig. Denna slutsats stödde domstolen på den statistik av två slag som IRS förde fram.

För det första jämförde domstolen DISA:s relationstal för bruttoomsättning delat med totala rörelsekostnader (ratio of gross income to total operating costs) med motsvarande relationstal för ett antal olika marknadsförings-, reklam- och återförsäljningsbolag som utförde funk-

[69] Fuller 1976 s 514-516 och Fuller 1980 s 11-12.

[70] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5907.

[71] Bolaget hävdade att återförsäljningsmetoden var tillämplig, men jämförbara transaktioner saknades enligt domstolen. Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5913 f.

tioner liknade de DISA utförde.[72] DISA hade ett relationstal före omfördelning på 280 % för 1959 och nästan 400 % för 1960. Efter IRS omfördelning var talen för DISA 108 % för år 1959 och 179 % för år 1960. För jämförelsebolagen låg relationstalen mellan 108 % till 130 %.

För det andra jämförde domstolen bl a den avkastning Du Pont erhöll på investerat kapital i DISA med motsvarande siffror för mer än 1100 företag.[73] Den genomsnittliga avkastningen över en 10-årsperiod för jämförelsebolagen var 9,47 %. DISA avkastade före omfördelningen 450 % för år 1959 och 147 % för år 1960, samt efter omfördelning 20 % för 1959 och 38 % för 1960.[74] Även efter omfördelning gav DISA en bättre avkastning än 96 % av de 1100 jämförelsebolagen.

Båda jämförelsekriterierna visade enligt domstolen att IRS omfördelning var skälig.[75] Denna metod att fastställa armslängdspriset godtog således Court of Claims. Jag vill dock inte överdriva betydelsen av rättsfallet. Det torde vara svårt för domstolen att anse att omfördelningen var oresonlig när godtagbara bevis saknades för tillämpning av någon av de tre huvudmetoderna. Interna promemorior från Du Pont visade att prissättningen var satt i syfte att så stor vinst som möjligt skulle redovisas i dotterbolaget DISA.

Du Pont är diskuterad av några författare. Feinschreiber kritiserar användningen av relationen bruttoinkomst/totala kostnader.[76] Enligt honom använder man normalt inte detta relationstal som finansiellt kriterium. För det andra kan metoden innebära, att små förändringar på kostnadssidan har stor påverkan på relationstalet.

Feinschreiber kritiserar också användning av avkastning på eget kapital som jämförelsegrund. Det gör han på flera grunder. Av de 1,133 bolagen var många tillverkande bolag och ej tjänstebolag, och redan av den anledningen blev jämförelsen snedvriden. Dessutom menar Feinschreiber att bolagen kan ha haft olika definitioner på eget kapital. Han pekar därvidlag på en intressant kollision som uppstår om man använder avkastning på eget kapital som grund för jämförelsen. Man borde nämligen i detta fall också ställa sig frågan om inte bolaget är underkapitaliserat.[77]

Rättspraxis har också i några äldre mål tagit hänsyn till andra skäl, exempelvis vad som i det enskilda fallet kan anses utgöra skäliga vinst-

[72] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5915.
[73] Företagen var inte funktionellt jämförbara med DISA.
[74] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5915.
[75] Du Pont, Ct.Cl. 1979 s 5916.
[76] Feinschreiber 1980 s 227.
[77] Se ovan avsnitt 6.2.

påslag vid försäljningar från tillverkande moderbolag till deras försäljningsbolag. I International Canadian hade IRS och bolaget kommit överens om att detta var den norm efter vilken interntransaktionerna borde bedömas.[78] I princip var detta en tillämpning av produktionskostnadsmetoden utan att ha tillgång till oberoende vinstpåslag. Moderbolaget använde ett vinstpåslag om 6 %, vilket domstolen godtog. De processuella omständigheterna var dock som nämnts lite speciella.

10.6.4 Är skälighetstest förenligt med anvisningarna?

I inledningen till detta avsnitt angav jag att ramen för den fjärde metoden i princip endast är bestämd av syftet med section 482 och av medlet, att i varje mål använda normen av ett företags transaktioner med andra icke närstående företag. Det kan därför ifrågasättas om tillämpning av en skälighetsstandard över huvud taget är i överensstämmelse med anvisningarna.

I diskussionen vid tidpunkten för införandet av de utvidgade anvisningarna år 1968 framfördes förslag att det enda testet vid internprissättning borde vara om prissättningen var "reasonable", eller om säljaren fått en "reasonable profit", eller om de närstående bolagen delat på koncernvinsten på en "reasonable basis".[79] En av upphovsmännen, Surrey, avvisade användning av skälighet som test på om prissättningen är korrekt.[80]

Surrey hade två invändningar mot skälighetstest av nyssnämnda slag. För det första ger ett skälighetstest ingen vägledning, eftersom man inte vet efter vilken måttstock man ska bedöma skäligheten. Detta argument har fog för sig. Det som t ex är skäligt vinstpåslag i ett land behöver inte vara detta i ett annat land. Skattskyldiga och fiscus torde också ha olika mått på vad som utgör skälighet.

För det andra ansåg Surrey, att ett skälighetstest materiellt sett är felaktig. Section 482 bygger på armslängdsnormen, att närstående bolag skall handla med varandra som om de vore icke närstående, på armslängd. Denna standard är inte direkt relaterad till en skälig vinst för något av de inblandade företagen. Den ska således tillämpas även om det innebär att något av de närstående företagen gör en förlust på transaktionen.[81]

[78] International Canadian, 9th Circuit 1962 s 5617 f, jfr Oil Base, 9th Circuit 1966 s 1282 fotnot 5.
[79] Surrey 1968 s 76.
[80] A a s 76-77.
[81] A a s 77.

Surrey vänder sig emot skälighet som norm för beräkning av armslängdspriset. De synpunkter han framfört synes dock inte strida mot en tillämpning av en funktionell analys av det slag jag redogjort för i avsnitt 10.6.2. I denna analys utgör inte skälighet den norm efter vilken man fastställer armslängdspriset.

10.7 Sammanfattning och slutsatser

Transaktionsslaget varor omfattar all fysisk egendom. Anvisningarna anger fyra olika metoder för att fastställa armslängdspriset vid en varutransaktion. Marknadsprismetoden innebär en jämförelse av villkoren vid närståendetransaktionen med de villkor som förelegat vid en jämförbar transaktion mellan oberoende bolag.

Återförsäljningsmetoden utgår i princip från det pris en närstående återförsäljare B tar ut av en oberoende köpare, ett oberoende återförsäljningspris. Detta pris reduceras med det vinstpåslag som uttagits vid återförsäljningar, där såväl köp som återförsäljning ägt rum mellan oberoende bolag. Efter att ha minskat det oberoende återförsäljningspriset med vinstpåslaget, erhåller man armslängdspriset mellan säljaren A och den närstående återförsäljaren B.

Produktionskostnadsmetoden utgår från säljarens kostnad för att producera varan. Denna kostnad ökas med ett vinstpåslag hämtat från en jämförbar försäljning mellan oberoende företag. Vid alla tre huvudmetoderna ska jämförelsetransaktionen vara så lik närståendetransaktionen som möjligt och helst vara en transaktion där det närstående företag, vars transaktion ifrågasatts, är en av avtalsparterna. Inte vid någon av de tre huvudmetoderna godtar anvisningarna att jämförelsetransaktionen är en hypotetisk transaktion.

Om ingen av de tre huvudmetoderna går att tillämpa ska man använda den fjärde metoden. Den fjärde metoden är en sammanfattande term för i princip vilket annat sätt att beräkna armslängdspriset som helst. En förutsättning är dock att den valda metoden inte strider mot det angivna syftet med section 482. Den vanligaste metoden är den s k funktionella analysen eller skäliga vinstdelningen. Metoden innebär att man analyserar vilken av de två närstående företagen som har svarat för olika funktioner i samband med transaktionen såsom risktagande, arbetsinsats m m. Efter denna analys fördelar man den vinst för koncernen som transaktionen genererat. Därför kan metoden också kallas för skälig vinstdelning.

Anvisningarna anger en prioritetsordning enligt vilken man ska till-

lämpa de fyra metoderna. I första hand ska marknadsprismetoden användas. Om den inte är användbar tillämpar man återförsäljningsmetoden. Därefter följer produktionskostnadsmetoden och sist den fjärde metoden.

IRS bör vid omfördelningen naturligtvis välja en metod av så hög dignitet som möjligt. Eftersom omfördelningen inte ändras av domstol om inte den skattskyldige visar att omfördelningen är oresonlig, torde dock IRS i praktiken ha relativt fria händer avseende prioritetsordningen. Detta behöver förklaras närmare. Om IRS utredning ger vid handen två olika armslängdspris, ett beräknat efter marknadsprismetoden och ett annat efter produktionskostnadsmetoden, torde det i normala fall vara oresonligt om IRS baserade omfördelningen på produktionskostnadsmetoden. Omfördelningen torde dock inte betraktas som oresonlig, om IRS omfördelning baserar sig på produktionskostnadsmetoden, utan att IRS eftersökt jämförbara transaktioner enligt en i prioritetsordningen högre metod som marknadsprismetoden. Prioritetsordningen torde därför fr a fylla den funktionen, att den skattskyldige kan kullkasta presumtionen att omfördelningen är korrekt genom att visa på ett armslängdspris och därvid använda en metod som står högre i prioritetsordningen. Tax Court har i flera mål av sent datum i sina motiveringar noggrant följt prioritetsordningen på ett sätt som inte har skett i tidigare avgöranden. Prioritetsordningens betydelse synes därför ha ökat.

De transaktioner vilka används som jämförelsetransaktioner ska likna närståendetransaktionen. Vid fastställande av armslängdspriset med hjälp av jämförelsetransaktionen måste man ta hänsyn till de skillnader som finns mellan jämförelsetransaktionen och närståendetransaktionen. Om dessa skillnader är så stora att de inte relativt säkert kan beräknas får metoden inte användas. Domstolarna, fr a Tax Court, har dock varit villiga att anse skillnaderna beräkningsbara även när det av motiveringarna framgår att det torde vara fråga om relativt skönsmässiga bedömningar.

Det föreligger i anvisningar och praxis ett stort antal kriterier för att avgöra om jämförelsetransaktionen och närståendetransaktionen är jämförbara. De väsentligaste hänför sig till varans kvalitet och kvantitet, försäljnings- och betalningsvillkor, vilket led i marknadskedjan det gäller (produktionsled, grossistled, detaljistled etc.), geografisk marknad och tidpunkt för försäljningen. Av praxis att döma torde skillnader avseende vilka immateriella rättigheter som medföljer varan (patent, varumärken m m) möjligen vara mer väsentliga än övriga faktorer.

Ett tak på det skatterättsligt godtagbara priset för en vara vid import av varor till USA är det värde som bolaget angivit för tullbehandlingen. Ett pris understigande tullvärdet accepteras skatterättsligt.

Ett lägre pris än normalt accepteras för en tid, när en vara ska introduceras på en ny marknad eller varan möter konkurrens från nya produkter. Priset får dock inte avvika från det pris ett oberoende företag skulle fått köpa varan för i samma situation. Någon avvikelse från armslängdsvillkor pga dessa skäl är alltså inte tillåtet.

Det saknas i svensk rätt särskilda regler för prissättningen av varor.[82] Marknadsprismetoden ska tillämpas, men några regler för hur detta ska ske finns inte. Inga bestämmelser finns över huvud taget om återförsäljningsmetoden, produktionskostnadsmetoden eller den fjärde metoden. Vissa avvikelser från armslängdsvillkor torde vara tillåtna i svensk rätt om det föreligger affärsmässiga skäl.

Jag övergår nu till de frågor jag ställde i avsnitt 2.3.

Det är tydligt, att bestämmelserna avseende varor strävar efter att för en närstående skattskyldig efterlikna en oberoende skattskyldigs situation i så hög grad som möjligt. Detta förhållande styrks av ett antal faktorer. Redan i inledningen till reglerna för varor understryks att det är det pris ett oberoende företag skulle betalat som utgör armslängdspriset. Bestämmelserna påpekar vidare att eftersom ett oberoende bolag normalt säljer sina varor med vinst, så bör också ett armslängdspris innehålla en vinstmarginal.[83]

En genomgående tendens för transaktionsslaget är att söka efter den jämförelsetransaktion som mest sannolikt ger priset mellan oberoende företag. För de tre huvudmetoderna godtar anvisningarna bara jämförelsetransaktioner som verkligen har inträffat. Hypotetiska jämförelsetransaktioner får man därför inte använda. Relativt stora krav avseende jämförbarheten ställs i anvisningarna. Rättspraxis har dock intagit en mindre strikt attityd och godtagit att vissa transaktioner vilka förmodligen inte varit jämförbara i anvisningarnas mening, ändå använts som jämförelsetransaktion.

Ett exempel på att rättspraxis söker efterskapa en oberoende skattskyldigs ekonomiska transaktion är avvisande av branschstatistik vid de tre huvudmetoderna, när det inte är klart att statistiken hänför sig till jämförbara transaktioner. Ett annat exempel är utvecklande av den funktionella analysen inom ramen för den fjärde metoden. Denna ana-

[82] Se ovan avsnitt 3.6.

[83] T.R. 1.482-2(e)(1)(i).

lys synes vara en uppriktig ansträngning att nå ett resultat vid omfördelningen som motsvarar en oberoende skattskyldigs situation. En liknande analys sker också för att värdera skillnaderna mellan jämförelsetransaktionen och närståendetransaktionen inom ramen för de tre huvudmetoderna.

Slutligen ska nämnas att själva existensen av en prioritetsordning vittnar om en strävan att nå det armslängdspris som bäst motsvarar priset vid transaktioner mellan oberoende företag.

Reglerna för varor ger även i övrigt uttryck för en strävan att uppnå det oberoende företagets situation. Det föreligger inget hänsynstagande till koncernspecifika eller affärsmässiga skäl att avvika från armslängdsvillkor. Inte ens för de fall där svensk rätt troligtvis medger ett dylikt hänsynstagande, vid marknadsintroduktioner av nya varor m m, godtar amerikansk rätt avvikelser från de villkor oberoende företag har träffat. Jag har inte kunnat finna någon situation där anvisningar eller rättspraxis accepterat avvikelser från marknadsmetoden till följd av affärsmässiga skäl som har sin grund i koncerngemenskapen.

Det är fr a två förhållanden i reglerna för varor som har sin grund i fiskala skäl. Bestämmelsen att man skatterättsligt inte godtar ett internpris för en importerad vara som överstiger det angivna tullvärdet är motiverad av fiskala skäl. Därmed försöker lagstiftaren i princip påverka de skattskyldiga att vid import i varje fall inte övervärdera en varas pris.[84]

Det andra förhållandet är själva existensen av en fjärde metod. Genom den fjärde metoden kan det allmänna angripa transaktioner där det står klart att prissättningen är helt felaktig, men där det inte existerar några jämförelsetransaktioner. Förmodligen kan mindre sofistikerade metoder användas ju mera uppenbart det skatteundandragande syftet med den felaktiga internprissättningen är.[85] Det fiskala intresset av att skydda skatteunderlaget kan därför möjligen också återspegla valet av teknik *inom* den fjärde metoden. I normalfallet, när frågan renodlat gäller prissättningen och inget skatteundandragande syfte är ådagalagt, torde därför den ur jämförelsesynpunkt ganska dåliga statistiken som kom till användning i Du Pont inte kunna användas. Möjligen kan dylik statistik komma till användning som en efterkon-

[84] Inget torde tullmässigt hindra att en skattskyldig gör en högre värdering, om man väljer att ta en högre tullkostnad. Därmed ökar man också bedömningsutrymmet för vad som kan utgöra armslängdspris skatterättsligt.

[85] Jfr Du Pont ovan i avsnitt 10.6.3.

troll av att armslängdspriset ger ett någorlunda rimligt resultat.

De skattskyldigas intresse av förutsebarhet och rättssäkerhet beaktas på flera sätt. Genom prioritetsordningen framtvingar anvisningarna att det bästa materialet utgör underlag vid fastställande av armslängdspriset. Det sker därför att prioritetsordningen innebär att man använder den metod vars resultat bäst motsvarar det resultat som en faktisk transaktion mellan oberoende företag ger.

Tullvärderingsregeln innebär på sätt och vis också att de skattskyldiga erhåller en viss möjlighet att förutse konsekvenserna av sitt handlande. Genom att hålla tullvärdet och internpriset för varan på samma nivå torde riskerna för en omfördelning minska.

De skattskyldiga har möjlighet att avvika från prioritetsordningen. Detta innebär ett visst mått av rättssäkerhet. Skyddet är dock inte särskilt starkt, eftersom det krävs att den skattskyldige kan visa att en annan metod än den IRS har tillämpat är *klart mera lämpad* (clearly more appropriate). Det är således inte tillfyllest att den skattskyldige har visat att en annan metod är lämpligare.

Den sista frågan är då om reglerna för varutransaktioner är lätta att tillämpa. Själva tillvägagångssättet för att fastställa armslängdspriset torde underlätta användningen av reglerna. En prioritetsordning och relativt exakta bestämmelser för under vilka omständigheter en metod ska användas synes vara bra medel för att fastställa ett så korrekt armslängdspris som möjligt. I den mån man söker använda de tre huvudmetoderna synes därför reglerna vara så lätta att tillämpa som man kan kräva, om man bortser från att de är väl mångordiga. Den fjärde metoden är så som den är angiven i anvisningarna däremot inte lätt att tillämpa om man har ambitionen att nå ett resultat för ett närstående företag som efterliknar ett oberoende företags resultat. Det saknas härför helt vägledning i anvisningarna. Av de tekniker inom den fjärde metoden som kommit till användning i rättspraxis synes den funktionella analysen vara ett sätt att metodiskt angripa prissättningsfrågan. Den torde vara relativt enkel att använda, även om det inte går att bortse från att också den metoden innebär svåra värderingsproblem. Användning av branschstatistik m m inom ramen för den fjärde metoden är ett enkelt sätt att fastställa armslängdspriset, men har endast kommit till sparsam användning. Skälet torde vara att man genom denna teknik riskerar att avlägsna sig mycket långt från det resultat ett oberoende företag skulle uppnå.

De hjälpregler som finns för återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden utgör exempel på bestämmelser vilka torde

underlätta tillämpningen av reglerna. Utan dem kan metoderna inte tillämpas i vissa fall. Användning av de provisioner oberoende handelsagenter erhåller som oberoende vinstpåslag är en sådan hjälpregel. Det är också användning av det förhärskande vinstpåslaget inom branschen. Sistnämnda hjälpregel är måhända av mindre värde eftersom branschstatistik bara synes kunna användas som jämförelsematerial om man kan visa att den hänför sig till jämförbara transaktioner. Kan detta visas torde dock statistik kunna användas inom alla tre huvudmetoderna. Inom återförsäljningsmetoden återfinner man ytterligare en hjälpregel. Den kan användas om det är svårt att finna ett oberoende vinstpåslag i ett annat land. I detta fall får man använda ett jämförbart, oberoende vinstpåslag från USA.

Inom produktionskostnadsmetoden återfinns en hänvisning till "sound accounting practices". Ett syfte med denna hänvisning kan vara att underlätta tillämpningen av produktionskostnadsmetoden.[86]

Det är möjligt, men enligt min mening inte särskilt troligt, att de svenska reglerna för prissättning av varor är tillfyllest. Om man antar att behov av en reform finns, hur kan då framtida svenska regler för varor se ut baserade på nyssnämnda amerikanska erfarenheter? Frågan är omfattande och jag ska därför koncentrera mig på huvudpunkterna.

En utgångspunkt är att det föreligger ett oändligt antal slag av varutransaktioner. Variationerna torde vara mer omfattande än för de flesta andra transaktionslag. Det synes därför vara ändamålsenligt att ange flera metoder för att fastställa armslängdspriset. Jag har därför inga invändningar av rättslig karaktär emot de tre huvudmetoderna och den ordning i vilken de ska tillämpas.

> Burns undersökning från 1980 gav föga förvånande vid handen att majoriteten av de undersökta företagen föredrog att tillämpa produktionskostnadsmetoden före de två andra huvudmetoderna.[87] Det kan därför finnas anledning att från företagsekonomiska aspekter undersöka i vilken ordning man ska tillämpa metoderna. Om man utgår från att marknadsprismetoden är den teoretiskt överlägsna återstår dock endast att fastställa vilken av återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden som bör användas i första hand.

Jag vill här anknyta till de i USA genomförda undersökningarna om tillämpningen av section 482. Av undersökningarna framgår att de tre

[86] Jfr Surrey 1968 s 77.
[87] Burns 1980 s 309 Table 1.

huvudmetoderna har kommit till användning i mellan 53 %[88] och 68 %[89] av utförda omfördelningar avseende varor. Även om det är svårt att för svenskt vidkommande dra några bestämda slutsatser härav, talar dessa siffror för att en stor del av alla potentiella prissättningsfall avseende varutransaktioner kan komma att täckas in om svensk rätt anammar de tre huvudmetoderna.[90]

Den fjärde metoden svarar således för mellan 32 och 47 procent av alla omfördelningar i USA. Det är osäkert hur många av dessa som är baserade på en funktionell analys. I IRS undersökning från 1984 angavs att 4.1 % av totala antalet omfördelningar baserade sig på "Proportionate Profit".[91] Det framgår dock inte om Proportionate Profit är liktydigt med den funktionella analysen. Rättspraxis synes dock lägga betydligt större vikt vid den funktionella analysen än vad som framgår av IRS undersökning.[92] Jag vill bl a på grund härav föreslå att man undersöker om inte svensk rätt kan anamma den funktionella analysen som metod inom ramen för den fjärde metoden. Den funktionella analysen har dessutom ett så nära samband med de tre huvudmetoderna att den också av den anledningen är att föredra inom den fjärde metoden. Sambandet består i att den liksom de tre huvudmetoderna fördelar koncernvinsten från en viss transaktion mellan de inblandade företagen på ett sätt som motsvarar resp företags skäliga del av vinsten, med utgångspunkt från de funktioner resp företag svarat för. Den funktionella metoden är också rekommenderad av flera författare.[93]

Jag är däremot mer tveksam beträffande övriga sätt att beräkna armslängdspriset enligt den fjärde metoden. Innan ett fastställande av armslängdspriset för en vara baseras på exempelvis statistiskt material av något slag måste man undersöka om materialet är relevant ur aspekten att det verkligen säger något om hur oberoende företag skulle prissatt sina produkter i samma situation. Visst sådant material, exempelvis officiellt publicerade fraktrater m m, kan möjligen direkt användas inom ramen för någon av de tre huvudmetoderna. Annat

[88] GAO 1981 s 31.

[89] Burns, 1980 s 309 Table 1.

[90] Det är svårare att bedöma om man därigenom också beloppsmässigt kommer att täcka in merparten av alla omfördelningsvärda fall. GAO-rapporten anger att i dollar svarade den fjärde metoden för 86 % av det totalt omfördelade beloppet för varor. GAO 1981 s 31.

[91] IRS 1984 s 31.

[92] Se ovan avsnitt 10.6 och Schindler & Henderson s 1173.

[93] Fuller 1976 s 529, Schindler & Henderson s 1175 och Schindler & Henderson Profit Split s 112.

material, exempel vilka vinster företagen inom en viss bransch uppnår, torde som regel inte kunna läggas till grund för ett fastställande av ett korrekt armslängdspris. Det finns inget tillräckligt nära samband mellan uppnådda vinster inom en bransch och den i det enskilda fallet konkret ifrågasatta transaktionen.

> Däremot torde man kunna använda vinstnivåer inom en bransch som en indikator på om internprissättningen är felaktig eller om det eftersökta armslängdspriset resulterar i en skälig omfördelning.

Den detaljrikedom som präglar anvisningarnas regler om varor borde kunna undvikas i en svensk version. Mycket av textmassan består av exempel och förklarande text. Denna textmassa kan man ta bort från själva reglerna och möjligen publicera upplysningarna på annat sätt.

Existensen av en prioritetsordning innehåller vissa särskilda poänger ur bevissynpunkt. Av amerikansk rättspraxis att döma synes bevisbördans fördelning i samband med prioritetsordningen ha framtvingat relativt fylliga utredningar från IRS och de skattskyldiga. Det torde vara uteslutet för en domstol, svensk eller amerikansk, att på egen hand inhämta underlag för att avgöra ett mål. Avgörandet måste därför domstolen grunda på den utredning parterna förebringat. Även om i amerikansk rätt den skattskyldige har bevisbördan för att omfördelningen är oresonlig underlättar denna prioritetsordning för den skattskyldige att uppfylla sin bevisbörda. Det gäller normalt att finna ett armslängdspris med hjälp av en i prioritetsordningen högre stående metod. Redan från början av en utredning om misstänkt felaktig prissättning torde därför också IRS ha ett incitament för att finna ett så relevant armslängdspris som möjligt.

Jag utgår från att svensk rätt också i framtiden lägger bevisbördan för omfördelningar på det allmänna. Även i denna situation torde prioritetsordningen fylla funktionen att skapa bättre utredningar. Bevisföremålen blir mer konkreta genom att de tre huvudmetoderna finns och genom att det finns en ordning i vilken de ska tillämpas. Har svenska fiscus med hjälp av produktionskostnadsmetoden visat att armslängdspriset är X, skulle den skattskyldige i princip vara tvungen visa antingen att priset är Y med stöd av återförsäljningsmetoden eller marknadsprismetoden. Man kan dessutom recipiera regeln att den skattskyldige får använda vilken metod som helst, men att denne då har bevisbördan för att den valda metoden är "clearly more appropriate". Båda parter har därför ett incitament att prestera bästa möjliga utredning till domstolen. Därigenom kan bl a vissa svåra värderings-

frågor bli lättare för domstolen att avgöra. Till dessa frågor hör problemet att kvantifiera skillnaderna mellan jämförelsetransaktionen och närståendetransaktionen. De amerikanska domstolarna har haft svårt för dessa värderingar, även om Tax Court i senare mål såsom Eli Lilly II varit frimodigare att motivera de värderingar som utförts. Det är dock naturligt att det ofta blir fråga om relativt skönsmässiga värderingar. Ju bättre underlag, desto mindre torde dock inslaget av skönsmässig värdering vara.

11 Något om inverkan av dubbelbeskattningsavtal

11.1 Allmänt om förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt

Sverige har ingått avtal om undanröjande eller lindring av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet med ett stort antal stater. De flesta av dessa dubbelbeskattningsavtal bygger på den modell som OECD har utvecklat för dubbelbeskattningsavtal.[1] Dessa dubbelbeskattningsavtal innehåller, såvitt är av intresse i förevarande sammanhang, såväl bestämmelser om fördelning av inkomster inom ett företag med verksamhet i olika stater, artikel 7, som regler om prissättning mellan närstående företag, artikel 9. Det är i artikel 9 som armslängdsprincipen fr a kommer till uttryck. Den svenska översättningen lyder:[2]

> 1."I fall då
> a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller
> b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital,
> iakttas följande.
> Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

[1] För en beskrivning av detta modellavtal se Mattsson 1986 s 98-115 och Dahlman & Fredborg s 213-249.

[2] Se OECD Modellavtal s 32. OECD har i annat sammanhang behandlat armslängdsregeln i OECD Transfer Pricing och OECD Three Taxation Issues.

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

Det är fr a i två hänseenden som förhållandet mellan den i intern rätt förekommande armslängdsregeln och artikel 9 i OECD:s modellavtal är av intresse. Den första frågan är om det är möjligt att i svensk rätt införa materiella detaljregler av amerikanskt slag utan att det uppstår problem i förhållande till länder med vilka Sverige slutit dubbelbeskattningsavtal, av mig kallade avtalsländer. Jag behandlar denna fråga i avsnitt 11.2. En annan frågeställning är om artikel 9 och själva dubbelbeskattningsavtalet medför inskränkningar beträffande den processuella utformningen av en intern armslängdsregel. Frågan är bl a intressant mot bakgrund av att det i amerikansk rätt är den skattskyldige som har bevisbördan för att den av skattemyndigheterna gjorda omfördelningen inte är korrekt. I avsnitt 11.3 söker jag ge en överblick av de frågeställningar som därvid kan uppkomma. Först skall jag ge en kortfattad beskrivning av de allmänna regler som gäller avseende förhållandet mellan intern svensk resp amerikansk rätt, och dubbelbeskattningsavtalen.

I svensk rätt gäller regeln att bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal endast kan inskränka, ej utvidga svensk beskattningsrätt. K G A Sandström har uttryckt denna regel på följande sätt.

> Däremot kunna de interna beskattningsreglerna i ett visst land icke utvidgas enbart genom ingåendet av ett dubbelbeskattningsavtal. Ett dylikt avtal kan visserligen bliva så utformat – och är det för övrigt ofta – att den ena staten tillerkännes rätt att beskatta viss inkomst eller förmögenhet, ehuru denna stat enligt sin interna lagstiftning icke är berättigad därtill. En sådan klausul i avtalet får emellertid för denna stats vidkommande icke någon betydelse. Först genom ändring av sin interna skattelagstiftning kan staten i ett dylikt fall utnyttja den beskattningsrätt, som enligt avtalet tillkommer samma stat./.../
> De svenska beskattningsmyndigheterna hava först att undersöka, huruvida inkomsten ifråga enligt svenska skatteregler får tagas till

beskattning här i landet. Är så icke fallet, så är också frågan avgjord; någon svensk skatt kan icke påföras. Kan däremot enligt de svenska skattelagarna inkomsten beskattas här i landet, har man att undersöka, huruvida dubbelbeskattningsavtalet medför någon inskränkning i den eljest föreliggande beskattningsrätten. Avtalets tillämpning är alltså det sekundära. Det primära är den svenska skattelagstiftningens innehåll.[3]

Dessa principer brukar numera direkt framgå av lagtexten. Sålunda uttalar exempelvis 3 § i det nordiska multilaterala dubbelbeskattningsavtalet (1987:384) följande: "Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga." Om en tillämpning av avtalet medför en mindre skattskyldighet än enligt intern rätt ska därför avtalets bestämmelser tillämpas. Däremot kan som framgått ovan ett dubbelbeskattningsavtal inte utvidga den beskattningsrätt som föreligger enligt intern svensk rätt.[4]

Av regeln följer vidare att en ändring av svenska interna skatteregler som äger rum efter det att ett avtal har träffats i princip enbart påverkar bestämmelserna i avtalet i inskränkande riktning. Innebär den ändrade interna skatteregeln att en tillämpning av densamma skulle leda till en utvidgning av svensk beskattningsrätt jämfört med avtalet, tar således avtalsbestämmelsen över. Om å andra sidan en tillämpning av den interna regeln innebär en mindre omfattande skattskyldighet än motsvarande bestämmelse i avtalet blir regeln att dubbelbeskattningsavtal inte får utvidga svensk beskattningsrätt tillämplig. De principer jag nu redogjort för torde ha betydelse också när det gäller relationen mellan artikel 9 och 43 § 1 mom KL. I den mån artikel 9 innebär en mer inskränkt skattskyldighet för de skattskyldiga ska den tillämpas före 43 § 1 mom KL. Om å andra sidan 43 § 1 mom KL leder till en mer inskränkt skattskyldighet, blir den interna regeln tillämplig.

Förhållandet mellan intern amerikansk rätt och dubbelbeskattningsavtal är mer komplicerat än vad som gäller enligt svensk rätt. Avtalstext och federal lagtext har i amerikansk rätt samma statsrättsliga dignitet. Enligt artikel VI, section 2 av den amerikanska konstitutionen utgör båda rättskällorna "the supreme law of the land". Eftersom de statsrättsligt är av samma valör gäller, att när bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal och intern rätt sinsemellan är motstridiga ska den bestämmel-

[3] Sandström 1949 s 35 f.

[4] Se mera om tolkning av dubbelbeskattningsavtal i Lindencrona 1972 s 155-169.

se som är senast antagen tillämpas.[5] Det innebär t ex att en avtalsbestämmelse som är antagen vid en senare tidpunkt än motsvarande interna bestämmelse kan utvidga skattskyldigheten. Omvänt gäller också att en senare antagen intern skatteregel kan utvidga skattskyldigheten jämfört med en tidigare antagen bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal.

I IRC finns det två bestämmelser av intresse i detta sammanhang. Section 894(a) uttalar att "Income of any kind, to the extent required by any treaty obligation of the United States, shall not be included in gross income and shall be exempt from taxation under this subtitle." I den mån en viss inkomst inte är skattepliktig enligt dubbelbeskattningsavtal ska den därför undantas från beskattning i USA även om inkomsten enligt intern rätt är skattepliktig.[6] Men om en viss inkomst är skattepliktig enligt ett avtal, men inte enligt intern rätt, följer av huvudregeln ovan att den senast antagna bestämmelsen blir tillämplig. Det kan naturligtvis också för ett visst fall bestämmas att section 894 inte ska vara tillämplig.

Kongressen har vid flera av de senaste årens lagstiftningsprodukter uttryckligen bestämt att den antagna lagstiftningen ska tillämpas oberoende av innehållet i gällande dubbelbeskattningsavtal.[7] I tveksamma fall torde avtalstexten tolkas till fördel för de skattskyldiga.[8]

En annan regel av betydelse för tolkningen av de dubbelbeskattningsavtal som var ikraft vid tillkomsten av 1954 års IRC är section 7852(d). Den har följande lydelse: "No provision of this title shall apply in any case where its application would be contrary to any treaty obligation of the United States in effect on the date of enactment of this title." De dubbelbeskattningsavtal som således var i kraft vid tillkomsten av 1954 års IRC (16/8 1954) ska därför i princip tillämpas före lagtexten. Section 7852(d) kan förstås i senare lagstiftning för särskilda fall ställas åt sidan. Så skedde exempelvis vid 1962 års stora lagstiftningsarbete då lagtexten innehöll en uttrycklig hänvisning till section 7852(d). Section 31 av 1962 års Revenue Act[9] uttalade nämligen att section 7852(d) "shall not apply in re-

[5] McDaniel 1981 s 168 och Forry & Karlin 1987 s 793 och där anfört rättsfall.

[6] Vissa typer av utländska inkomster av ringa intresse i detta sammanhang omfattas inte av section 894, se T.R. 1.894-1(a).

[7] Så skedde såväl 1980 avseende den s k FIRPTA-lagstiftningen omfattande utländska investeringar i amerikansk fast egendom, section 897, och 1984 genom införandet av section 269B, som för vissa fall beskattar utländska aktiebolag, s k *stapled entities* som om de vore inhemska aktiebolag. Se exv section 269B(d).

[8] Se Osgood s 275-276 och där anförda rättsfall.

[9] P.L. 87-846.

spect of any amendment made by this act." Syftet var att klarlägga att för det fall det förelåg en konflikt med någon bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal, vare sig detta var i kraft 1954 eller först senare trätt i kraft, skulle 1962 års Revenue Act ta över.[10]

11.2 Inverkan på den materiella utformningen av armslängdsregeln

Vid en utformning av en ny svensk armslängdsregel är det väsentligt att undersöka i vilken mån artikel 9 i OECD:s modellavtal innebär några begränsningar. Om så är fallet kan man hävda, att det inte är meningsfullt att införa bestämmelsen. Syftet med följande avsnitt är att granska vilken effekt artikel 9 har på möjligheterna att utfylla 43 § 1 mom KL.

Det finns naturligtvis ingenting i sig som hindrar att Sverige inför särskilda regler som avviker från artikel 9. I förhållande till avtalslösa länder kan Sverige tillämpa sådana regler utan begränsningar. Ett problem i detta fall är dock att de skattskyldiga kan drabbas av dubbelbeskattning om det andra landet inte godtar de svenska reglerna. Det är dock mindre lyckat att helt bortse från inverkan av dubbelbeskattningsavtal, eftersom Sverige har ingått ett så stort antal avtal.

Vid tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal finns det tre inblandade parter; svenska staten, den skattskyldige (inklusive till den skattskyldige närstående företag i det andra landet) och avtalslandet. Regler vilka i varje fall inte missgynnar de skattskyldiga och som inte påverkar skatteinkomsterna i negativ riktning för avtalslandet borde kunna införas i svensk rätt utan hänsyn till att de eventuellt avviker från marknadsmässiga villkor. Ingen annan part än svenska staten förlorar något på en sådan regel.

Artikel 9 ger uttryck för marknadsmetoden. I svensk rätt finns inga bestämmelser för hur man ska bedöma om ett oberoende pris är jämförbart. Exempelvis finns inte angivet efter vilka kriterier man ska bedöma om transaktion är jämförbar. Sådana faktorer är som bekant angivna i de amerikanska anvisningarna. Frågan är om angivande i intern rätt av vilka faktorer som ska beaktas kan tänkas strida mot artikel 9. Man

[10] 1962 års lagstiftning omfattade fr a införande av subpart F-reglerna, se ovan avsnitt 2.5. Republikanerna reserverade sig mot denna lagstiftning med motiveringen att bestämmelserna stred mot den förutsättning som dubbelbeskattningsavtalen vilar på och som innebär att man accepterar varje aktiebolag som en separat enhet skild från dess utländska moderbolag. Se 1962-3 CB 692.

kan tex tänka sig att lagen för marknadsmetoden enligt svensk rätt anger att vid bedömning av jämförbarheten vid varuförsäljningar ska beaktas varornas kvalitet, kvantitet och geografisk marknad. Det är inte troligt att detta skulle skapa några problem i förhållande till dubbelbeskattningsavtalen. Artikel 9 är så allmänt skriven att den kan inrymma ett beaktande av olika faktorer. Det kan dock finnas andra bestämmelser till utfyllnad av marknadsmetoden där det är mera tveksamt om de kan intolkas i artikel 9. Hur skall man förfara, om intern rätt exempelvis accepterar att ett företag sänker priset för att introducera en vara på en ny marknad även om villkoren är sådana att det inte skulle komma ifråga i förhållande till oberoende företag? Antag att det är vad som i själva verket avses i 43 § 1 mom c) KL (även om det inte är min uppfattning, se avsnitt 3.3). Ett accepterande av en prissättning i detta fall som avviker från vad oberoende företag skulle fått betala torde inte rymmas i ordalagen för artikel 9.

Antag att Sverige inför en mekanisk regel för debitering av tjänster mellan koncernbolag som innebär att armslängdsersättningen, om bolaget så vill, uppgår till kostnaderna för att producera tjänsten. Antag vidare att bolag A:s kostnader för att producera tjänsten uppgår till 10, och att den marknadsmässiga ersättningen uppgår till 12. I det första fallet är bolag A ett svenskt tjänsteproducerande bolag och bolag B, som mottagit tjänsten, ett närstående bolag i avtalslandet. Om nu A använder den mekaniska regeln kommer B att få betala 10 till A. Vid en tillämpning av artikel 9 skulle B i stället ha betalat 12. För avtalslandet är det i detta fall bättre om den mekaniska regeln tillämpas, eftersom den innebär att bolag B:s inkomst kommer att vara 2 högre i avtalslandet. B:s kostnader för att köpa tjänsten blev ju endast 10 i stället för 12. Det är inte särskilt troligt att avtalslandet kommer att ingripa i detta fall.

Antag att transaktionen i stället har gått i omvänd riktning. Bolag B har utfört en prestation åt det svenska bolaget A. Enligt den svenska mekaniska regeln ska bolag A betala 10 för den utförda tjänsten. I detta läge är det inte omöjligt att avtalslandet kommer att ingripa och hävda att bolag B borde ha debiterat 12 för tjänsten. Priset bestämt enligt artikel 9 är nämligen 12. En merbeskattning kan uppstå för koncernen jämfört med om marknadsmetoden tillämpats. I Sverige kostnadsförs hos bolag A 10 i stället för de 12 som vore resultatet om marknadsmetoden (artikel 9) hade tillämpats. Bolag A tar därför i jämförelse med marknadspriset upp 2 för mycket till beskattning i Sverige. I avtalslandet kommer B att intäktsföra de 10 som bolaget mottagit.

Det är därför möjligt att avtalslandet med hänvisning till artikel 9 kommer att höja bolag B:s intäkter med 2. Om bolag A inte medges avdrag för 12 kommer en merbeskattning att ske med den svenska skatten på de 2 som bolaget inte fått avdrag för. Så långt torde allt vara klart. Men nu uppkommer frågan hur regeln att ett dubbelbeskattningsavtal inskränker svensk beskattningsrätt inverkar. En tillämpning av artikel 9 innebär nämligen att bolag A kommer att redovisa 12 som kostnad i stället för 10, och därmed en lägre skattepliktig inkomst i Sverige. Det är därför möjligt att regeln att avtal inskränker svensk beskattningsrätt ska tillämpas. I så fall synes därför Sverige vara tvunget att medge avdrag med 12.[11]

Man kan sammanfatta situationen i förhållande till länder med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal på följande sätt. a) När svenska bolag tillämpar kostnadsbaserade regler förlorar svenske fiscus skillnaden mellan kostnad och marknadspris. b) När utländska bolag debiterar koncernbolag vad det kostat att producera prestationen torde inte Sverige kunna hävda en kostnadsbaserad armslängdsregel, eftersom dubbelbeskattningsavtalet tar över. Av dessa båda slutsatser synes följa, att om Sverige inför mekaniska regler baserade på kostnader kommer Sverige i förhållande till länder med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal antagligen att förlora vissa skatteintäkter. Om Sverige i en mekanisk regel baserad på kostnad lägger in ett krav på att ett vinstpåslag ska ingå minskar förlusten av skatteintäkter. Regeln blir å andra sidan mer komplicerad att tillämpa.

De minskade skatteintäkterna kan i vissa fall uppvägas av faktorer som inte har med dubbelbeskattningsavtalen att göra. Det kan t ex vara möjligt att vissa företag som idag över huvud taget inte debiterar ut sina kostnader för exempelvis tjänster kommer att tvingas göra detta, om mekaniska regler införs i svensk rätt. Det är också möjligt att det allmänna sparar in en del kostnader genom att antalet tvister blir färre, revisioner kan koncentreras på andra frågor etc. Ett syfte med mekaniska regler är ju bl a att underlätta tillämpningen av armslängdsregeln för såväl de skattskyldiga som det allmänna samt öka de skattskyldigas förutsebarhet. När utländska koncernbolag debiterar de svenska bolagen efter en mekanisk regel uppstår en risk för att avtalslandet inte accepterar denna prissättning. De skattskyldiga kan då drabbas av kostnader i form av ett ökat antal förfaranden för ömsesidi-

[11] Jag är osäker på hur man ska bedöma det faktum att bolagen själva valt den kostnadsbaserade regeln.

ga överenskommelser. Men de skattskyldiga kan ju istället välja marknadsmetoden varvid inga problem av denna karaktär torde uppstå. Det är dock svårt att på förevarande material ha någon bestämd uppfattning om vilket det ekonomiska slutresultatet blir av ett införande av mekaniska regler i svensk rätt.

11.3 Inverkan i processuellt hänseende

Det har bl a av avsnitt 3.5 och kapitel 5 framgått, att de processuella reglerna är av stor vikt i internprissättningsmål. Såväl fördelningen av bevisbördan som beviskravet torde ha stor betydelse. I avsnitt 3.5.3 beskrevs bevisbördans fördelning och beviskraven avseende 43 § 1 mom KL. Bevisbördan åvilar därvidlag det allmänna utom vad gäller 43 § 1 mom c) KL. Beviskravet synes vara det för skattemål i allmänhet gällande utom beträffande intressegemenskapsrekvisitet i 43 § 1 mom b) KL. I sistnämnda fall har beviskravet uttryckligen angivits till sannolika skäl. Vad gäller section 482 gäller att den skattskyldige har bevisbördan för att den omfördelning IRS vidtagit är "arbitrary, capricious or unreasonable".[12] Var beviskravet ligger är svårt att konkret fastställa. Det är dock hårdare än det för den skattskyldige vanliga beviskravet att visa att taxeringen var "erroneous".

Mot bakgrund av de olika bevisregler som gäller och den betydelse de har är det betydelsefullt vilken relation bevisreglerna i intern rätt har till dubbelbeskattningsavtalen. Denna problemställning är föga behandlad i svensk rätt.

I RÅ 1968 ref 9 var fråga om tillämpning av den dåvarande treårsregeln (nuvarande femårsregeln) vid utflyttning till Spanien. Regeln innebär att den skattskyldige inom tre (fem) år från utflyttning har bevisbördan för att denne inte har kvar någon väsentlig anknytning till Sverige.[13] Därefter övergår bevisbördan till det allmänna. Enligt det dåvarande dubbelbeskattningsavtalet med Spanien reglerades hemvistfrågan i artikel 4 § 2. Om en person hade stadigvarande hemvist i båda staterna ansågs personen "äga hemvist i den stat med vilken han har de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna (centrum för levnadsintressena)". Regeringsrätten uttalade efter att ha konstaterat att det stod ett hem stadigvarande till förfogande i båda länderna följande: "Margit Hagemann åter är svensk medborgare. Hon har icke visat att hon icke har de starkaste personliga

[12] Se avsnitt 5.6.1.

[13] Föreligger väsentlig anknytning anses personen fortfarande bosatt i Sverige med åtföljande oinskränkt skattskyldighet, se 53 § KL med anvisningar.

och ekonomiska förbindelserna med Sverige, långt mindre att hon icke har väsentlig anknytning till Sverige." Det framgår att regeringsrätten har lagt bevisbördan på den skattskyldiga såväl enligt avtalet som enligt intern rätt. Lindencrona skriver härom att "anmärkningsvärt är att RegR vänt på bevisbördan när det gäller vem som skall visa om de starkaste personliga förbindelserna föreligger med Sverige eller ej. Det är naturligtvis nödvändigt för att få in treårsregeln i avtalet, men saknar stöd i detta."[14] Enligt Mattsson synes den uppfattning om bevisbördans fördelning enligt avtalets hemvistregel som regeringsrätten gav tillkänna i RÅ 1968 ref 9 inte ha upprepats i senare mål.[15]

RSV har dock beträffande armslängdsregeln i remissvaret till Riksdagens revisorer pekat på att skillnader i beviskrav mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtal kan innebära att Sverige inte alltid kan tillämpa 43 § 1 mom KL.[16]

> Det synes härvidlag vara RSV:s uppfattning att det enligt dubbelbeskattningsavtalen föreligger ett beviskrav som är hårdare än det "sannolika skäl anta", som gäller avseende intressegemenskapsrekvisitet i 43 § 1 mom KL. I den mån det uppstår en konflikt mellan 43 § 1 mom KL och ett dubbelbeskattningsavtal, där utgången är avhängig av vilken styrka som bevisningen har avseende intressegemenskapsrekvisitet, anser RSV att de enligt RSV:s uppfattning restriktivare bestämmelserna i avtalen kan leda till att 43 § 1 mom KL inte går att tillämpa i förhållande till avtalsland.

Den uppfattning RSV givit uttryck för bygger på antagandet att beviskravet enligt dubbelbeskattningsavtalen är högre än sannolikt. Enligt RSV gäller att "Prisjustering enligt OECD-regeln förutsätter att det visats att intressegemenskap föreligger."[17] RSV måste härmed ha avsett det i allmänhet gällande beviskravet enligt OECD:s modellavtal. Det finns nämligen inga särskilda beviskrav angivna i artikel 9 i OECD:s modellavtal, vare sig för intressegemenskapsrekvisitet eller för armslängdsregeln som sådan.

Vad som utgör det gällande beviskravet i modellavtalet är dock mycket oklart. Det framgår heller inte vilken grund RSV har för påståendet, att beviskravet enligt dubbelbeskattningsavtalen uppgår till "visat". I OECD:S modellavtal synes inga uttalanden finnas vare sig i artiklarna eller kommentarerna avseende vilka bevisregler man ska

[14] Lindencrona 1972 s 304 not 10.
[15] Mattsson 1975 s 479 f.
[16] Riksdagens revisorer, RSV:s remissyttrande s 75.
[17] A st.

använda vid tillämpning av avtalet. Jag känner heller inte till några uttalanden i doktrinen som tar sikte på denna fråga.

Det finns flera möjliga sätt att avgöra vilka bevisregler som gäller vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Jag vill här utan anspråk på fullständighet skissa några tänkbara möjligheter.

A) Jag har ovan redogjort för de allmänna reglerna om relationen mellan dubbelbeskattningsavtal och intern rätt. Såvitt avser svensk rätt gäller att dubbelbeskattningsavtalen enbart kan inskränka, inte utvidga skattskyldigheten i Sverige. Är det möjligt att direkt tillämpa denna regel också på de processuella frågorna? Argumenteringen måste då gå i följande bana.

Antag att det enligt intern svensk rätt *i allmänhet* gäller att beviskravet uppgår till "styrkt". För ett särskilt fall, intressegemenskapsrekvisitet, gäller dock det lägre beviskravet "sannolikt". Enligt intern svensk rätt gäller också att fiscus har bevisbördan. Antag vidare att det beviskrav som gäller enligt dubbelbeskattningsavtalen också är det som i *allmänhet* gäller i resp avtalsland. I Sverige uppgår då detta beviskrav till styrkt. Vid en normal tillämpning av avtalet ska man därför använda beviskravet styrkt eftersom detta är det i allmänhet gällande beviskravet i Sverige. En tillämpning av regeln att dubbelbeskattningsavtal inskränker svensk beskattningsrätt innebär då att en tillämpning av beviskravet sannolikt omöjliggörs i alla frågor där detta lägre beviskrav gäller enligt svensk rätt. Det hårdare beviskravet styrkt i dubbelbeskattningsavtalet tar över. Motsvarande skulle också gälla bevisbördan. Eftersom fiscus i Sverige normalt har bevisbördan för uteblivna inkomster är det enligt denna hypotes också vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet det allmänna som har bevisbördan. Hur gör man då med bestämmelsen i 43 § 1 mom c) KL? Om man antar att den bevisregeln anses vara en avvikelse från vad som i allmänhet gäller, skulle den inte godtas vid tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal.[18] Vad gäller amerikansk rätt är den allmänna bevisbörderegeln den att den skattskyldige har bevisbördan, och att den skattskyldige ska visa att taxeringen är *erroneous*. Eftersom bevisbördan också enligt section 482 åvilar den skattskyldige följer denna den allmänna regeln. Däremot är beviskravet enligt section 482 hårdare än det i allmänhet gällande, den skattskyldige ska visa att omfördelningen var *arbitrary*,

[18] Det bör påpekas att det alls inte är säkert att regeln i 43 § 1 mom c) KL avviker från gängse svenska bevisbörderegler. Den kan t ex vara i enlighet med regeln att den part som har lättast att förebringa viss bevisning också skall göra det.

capricious or unreasonable . Detta hårdare beviskrav kan då inte tillämpas enligt dubbelbeskattningsavtal.

Man skulle alternativt med samma utgångspunkt, att dubbelbeskattningsavtal recipierar bevisreglerna i intern rätt, hävda att dubbelbeskattningsavtalen övertar *alla* bevisregler i intern rätt och inte enbart de i allmänhet gällande. Med denna utgångspunkt skulle såväl det särskilda beviskravet i 43 § 1 mom b) KL som bevisbörderegeln i 43 § 1 mom c) KL användas också vid tillämpning av artikel 9. Med denna tolkning uppstår det heller inga problem beträffande den omvända bevisbördan enligt section 482.

B) En annan tolkning av vilka bevisregler som gäller enligt dubbelbeskattningsavtalen kan utgå från antagandet att det föreligger särskilda bevisregler för dubbelbeskattningsavtal. Härmed menar jag att oberoende av resp avtalslands interna rätt skulle alla dubbelbeskattningsavtal anses innehålla sin egen bevisrätt. Antag att en sådan från den interna rätten fristående "avtalsbevisrätt" innebär att bevisbördan åvilar det allmänna och att beviskravet är "styrkt". En sådan regel innebär då att 43 § 1 mom b) och c) KL avviker från avtalsbevisrätten. En tillämpning av den interna rätten innebär då en utvidgning i processuellt hänseende jämfört med dubbelbeskattningsavtalet och skulle strida mot den allmänna tolkningsregeln att ett dubbelbeskattningsavtal kan inskränka intern svensk rätt. För amerikanskt vidkommande skulle en sådan fristående avtalsbevisrätt, i varje fall med den ovan angivna regeln att bevisbördan åvilar det allmänna, knappast kunna accepteras eftersom det normalt är den skattskyldige som har bevisbördan i USA.

Ovan har jag redovisat några tankar kring möjliga sätt att koppla ihop bevisreglerna i intern rätt med dubbelbeskattningsavtalen. Framställningen gör inte anspråk på att vara fullständig. Förhoppningsvis kan den initiera en diskussion kring dessa frågor.

11.4 Avslutning

Av ovanstående redogörelse framgår att rättsläget i stora delar är oklart beträffande dubbelbeskattningsavtalens inverkan på möjligheterna att utforma en intern armslängdsregel. Läget är härvidlag klarare avseende de materiella reglerna. En precisering av marknadsmetoden med exemplifiering av beaktansvärda faktorer torde inte strida mot artikel 9. Det är möjligt att införa mekaniska regler, men de kan endast delvis tillämpas i förhållande till avtalsland. Det är betydligt svårare att överblicka de processuella reglernas inverkan. Förmodligen

har det dock inte vid förhandlingar enligt mutual agreement procedure såvitt jag har kunnat utröna gjorts gällande att bevisreglerna enligt section 482 strider mot artikel 9. Ej heller har jag kunnat finna att det argumentet över huvud taget framförts av de skattskyldiga i skatteprocesser vid domstol. Dessa förhållanden är anmärkningsvärda men pekar ändå på att man förmodligen inte ska överdriva dubbelbeskattningsavtalens inverkan i processuellt hänseende. En så relativt subtil fråga som en sänkning av beviskravet från styrkt till sannolikt borde i jämförelse med den omvända bevisbördan i USA vara acceptabel i avtalshänseende.

Slutligen bör man komma ihåg, att det naturligtvis i sig inte finns något som hindrar att det i Sverige införs de regler som lagstiftaren finner nödvändiga. I förhållande till avtalsland kan inte Sverige genomdriva alla interna regler. Men det är kanske inte ett hållbart argument för att inte införa regler som man av andra skäl finner angelägna.

12 Avslutning

12.1 Inledning

I detta kapitel ska en avslutande diskussion äga rum. Jag har redan i kapitel 4-10 diskuterat vilka slutsatser som framställningen av amerikansk rätt i dessa kapitel ger vid handen. Denna diskussion ska inte upprepas här. Men vissa frågor av övergripande karaktär återstår. Jag ska behandla dessa i föreliggande kapitel. Jag inleder i avsnitt 12.2 med några allmänna utgångspunkter för armslängdsregeln. Bland annat behandlar jag vilka effekter som syftet med armslängdsregeln, att återskapa det oberoende företagets skattemässiga situation, kan eller bör få för regelns konkreta utformning.

I avsnitt 12.3 ger jag några avslutande synpunkter på marknadsmetoden. Därefter följer ett längre avsnitt, 12.4, om armslängdsregelns utformning. Den svenska armslängdsregeln i 43 § 1 mom KL och den amerikanska i section 482 är varandras motsatser, den ena abstrakt och den andra genom anvisningarna oerhört detaljerad. Jag ska där söka ge några synpunkter på omständigheter som bör beaktas vid utformning av nya regler. Därefter diskuterar jag frågan om mekaniska regler i avsnitt 12.5. Det finns flera intressanta aspekter på om och hur sådana ska kunna införas.

Kritiken mot armslängdsregeln riktar ofta in sig på det faktum att koncernen som verksamhetsform leder till effekter som inte en armslängdsregel, där priset är satt med hänvisning till vad oberoende företag skulle ha debiterat, kan ta hänsyn till. Det gäller flera frågor. Koncernen är möjligen ekonomiskt effektivare än om samma verksamhet drivits av fristående företag. Jag behandlar kortfattat den aspekten i avsnitt 12.6. Det finns också transaktioner som sällan eller aldrig uppstår utanför koncernen, eftersom de är koncernspecifika. En regel som bygger på ett jämförelsepris satt mellan oberoende företag kommer då inte att vara verkningsfull. Denna fråga behandlar jag i avsnitt 12.7.

12.2 Några allmänna utgångspunkter

Armslängdsregeln syftar till att skattesituationen för företag inom en koncern så långt som möjligt ska motsvara ett oberoende företags skattesituation. Genom att använda armslängdspriser ska närstående företag hamna i samma skattemässiga läge som om de varit oberoende företag.[1] Detta är en utgångspunkt i amerikansk rätt, men gäller också för 43 § 1 mom KL. Principen är i sig självklar och det kan verka överflödigt att särskilt påpeka den. Jag menar dock att principen bör ha betydelse också vid lösningar av konkreta problem, antingen det gäller att bedöma en aktuell prisssättningsfråga eller att utforma nya regler. Det finns flera exempel på hur detta kan ske. Således är det med den utgångspunkten naturligt att tillåta s k setoffs. Därigenom efterliknar man på ett bättre sätt ett oberoende företags situation. En setoff innebär ju att mot en för låg prissättning på en produkt står en för hög prissättning på en annan produkt. Ett oberoende företag hade just kunnat acceptera ett för lågt pris på en produkt om ett högre pris satts på en annan produkt, (eller att en annan fördel värd lika mycket erhållits). Det är med detta synsätt också klart att utländsk lagstiftning avseende prisregleringar, valutarestriktioner m m som gäller för oberoende företag får en påverkan på armslängdspriset.[2]

Det kan också föreligga långa avtalstider mellan de närstående företagen. Om avtalet var marknadsmässigt vid avtalets ingående[3] innebär utgångspunkten att man senare som regel inte skattemässigt ska kunna göra en eftersyn för att se hur utfallet blev. För att ett avtal ska vara marknadsmässigt vid avtalets ingående kan dock krävas att det innehåller bestämmelser för omförhandlingar i framtiden, om detta är vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

> En "eftersyn" som motsvarar jämförelsen med det oberoende företagets situation är naturlig, om oberoende företag långt efter det att avtalet ingåtts skulle ha omförhandlat avtalet, trots att en omförhandlingsrätt inte fanns med i det ursprungliga avtalet. Detta är en inte helt osannolik situation och är avhängig om ett oberoende företag skulle haft en sådan förhandlingsstyrka att det kunde framtvinga en omförhandling. Jag kan dock tänka mig att man för speciella situa-

[1] Se T.R. 1.482-1(b)(1) och avsnitt 2.2.2.

[2] Jag har i avsnitt 4.5.5 noterat problemet med sådan lagstiftning avseende t ex valutarestriktioner som är tillämplig enbart på närståendetransaktioner. Dessa är det svårare att komma till rätta med. Se härom i avsnitt 4.5.5.

[3] Att bedömningstidpunkten i amerikansk rätt är tidpunkten för avtalets ingående framgår av t ex föreslagna T.R. 1.482-2(a)(2)(i) och T.R. 1.482-2(b)(2)(i).

tioner, liknande dem som reglerna om superroyalty är avsedda att ingripa mot, av fiskala eller andra skäl avviker från jämförelsen med det oberoende företagets situation. Det väsentliga är då att man gör klart för sig såväl att man avviker som varför det sker.

En annan situation där utgångspunkten att man ska efterlikna det oberoende företagets situation kan ha betydelse, gäller frågan om man vid mekaniska regler ska kräva att ett vinstpåslag ingår i det mekaniskt uträknade armslängdspriset. Vill man efterlikna det oberoende företagets situation bör sådana vinstpåslag ingå i armslängdspriset. Därigenom kommer man närmare det marknadspris som ett oberoende företag skulle ha betalat. Vidare måste utgångspunkten beaktas vid utformning av en fjärde metod. Jämförelsen med det oberoende företagets situation bör innebära att en användning av exempelvis den allmänna vinstnivån inom branschen för att direkt fastställa armslängdspriset inte är lämpligt.[4]

I avsnitt 4.5.1 framkom att section 482 ska tillämpas oberoende av om den skattskyldige haft för avsikt att genom prissättning överföra inkomster till den närstående avtalsparten. Samma princip gäller också för 43 § 1 mom KL. Detta är en väsentlig princip. Jag anser att den bör tolkas så, att armslängdsregeln inte är någon form av "straffstadgande". I armslängdsregelns tillämpning ligger inte heller någon moralisk värdering av företagens prissättning. Existensen av armslängdsregeln bör ses som ett erkännande av det faktum att det är svårt att korrekt prissätta prestationer utförda mellan närstående bolag och att det därför behövs en regel för att skydda ett lands beskattningsunderlag. Delade meningar kan då uppstå om vad som utgör det rätta internpriset. Armslängdsregeln är då till för att korrigera att företagen har misstagit sig på värderingen av internprestationen. Med denna utgångspunkt bör det exempelvis vara naturligt att man tar hänsyn till att pengar faktiskt är överförda till ett utländskt dotterbolag när inkomst blivit omfördelad från det utländska dotterbolaget till det svenska moderbolaget. Genom att betrakta armslängdsregeln som en ren korrigeringsregel bör i just detta exempel innebära att moderbolaget får inräkna det överförda beloppet i anskaffningskostnaden för dotterbolagsaktierna.[5]

[4] Sådana jämförelser kan däremot ge en antydan om resultatet av en omfördelning verkar rimligt, eller om en revision kan vara befogad därför att vinsten för ett företag alltför kraftigt avviker från den allmänna vinstnivån.

[5] Det kan finnas andra aspekter i svensk rätt, såsom allmänna regler för aktieägartillskott vilka kan vara relevanta i detta sammanhang.

Så över till den sista utgångspunkten jag tänker beröra. Oberoende av från vilken sida man betraktar frågan om internprissättning (det kan gälla den skattskyldige, fiscus eller utomstående betraktare), kan man konstatera att prissättning av koncerninterna transaktioner är svårt. En sak är dock säker, nämligen att det inte går att konstruera ett i alla delar perfekt regelsystem som tillfredsställer alla de olika krav som skattskyldiga, skattemyndigheterna och domstolarna kan ställa på reglernas utformning. Reglernas utformning måste bli en kompromiss mellan olika önskemål. Jag anser det vara väsentligt att man accepterar att det förhåller sig på detta sätt. Det är t ex möjligt att armslängdsregeln inte kan bli en regel med vilken det allmänna kan angripa *alla* transaktioner mellan närstående företag. De skattskyldiga måste kanske underkasta sig vissa skyldigheter att verifiera kostnader m m om de vill kunna utnyttja eventuella framtida mekaniska regler i svensk rätt. Att framställa en regel som på ett exakt sätt fördelar en koncerns inkomster mellan olika länder, samtidigt som den är lätt för såväl det allmänna som de skattskyldiga att tillämpa och förutsebar samt tar hänsyn till att koncernen driver näringsverksamhet som inte bör i onödan hindras, är en omöjlig uppgift. I de olika detaljlösningarna måste det bli kompromisser mellan skilda krav på armslängdsregeln. Detta är betydelsefullt att hålla i minnet. Ju färre anledningar det finns till tvister mellan fiscus och de skattskyldiga desto bättre. Varje regel som minskar antalet potentiella tvister är därför betydelsefull.

12.3 Marknadsmetoden

I detta avsnitt ska jag ge några avslutande synpunkter på marknadsmetoden som den gestaltat sig i amerikansk rätt. Eftersom marknadsmetoden är vad man kan kalla för huvudregeln för prissättning av olika prestationer mellan närstående företag är amerikansk rätt anmärkningsvärd i flera hänseenden.

Marknadsmetoden är svår att tillämpa i praktiken. Med hänsyn härtill kunde man förvänta sig att i anvisningarna finna god vägledning. Jag kan då konstatera att man av det utrymme anvisningarna ägnar marknadsmetoden inte får intrycket att den skulle vara särskilt betydelsefull. Detta gäller i synnerhet om man undantar reglerna för varor. Av anvisningarnas totala textmassa för section 482 upptar marknadsmetoden, inklusive marknadsprismetoden, återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden för varor, ca 26 % av utrymmet. Räknar man bort återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden

utgör marknadsmetoden ca 8.5 % av utrymmet, och tar man därefter bort marknadsprismetoden, dvs då återstår marknadsmetoden för samtliga transaktionsslag utom varor, utgör marknadsmetoden ca 1.4 % av hela textmassan och ca 1.9 % av textmassan för alla transaktionsslag utom varor. Detta är en anmärkningsvärd fördelning av utrymmet i anvisningarna. Vad det beror på är svårt att konkretisera. En orsak är att det troligen är lättare att lägga ut texten när man ska beskriva de mekaniska reglerna. Det krävs antagligen också en större textmassa om man vill att de mekaniska reglerna ska vara lätta att tillämpa och vara förutsebara.

Gemensamt för anvisningarnas reglering av marknadsmetoden för de olika transaktionsslagen är följande: Marknadsersättning är den ersättning som

1) faktiskt betalats mellan oberoende företag (oberoende jämförelsetransaktion) eller den ersättning som oberoende företag skulle ha betalat (hypotetisk jämförelsetransaktion),
2) i självständiga (independent) transaktioner,
3) under samma eller liknande omständigheter.

Ovanstående faktorer är, med undantag för varor, den minsta gemensamma nämnaren avseende marknadsmetoden för alla transaktionsslag i anvisningarna.[6] För varor räcker det dock inte med att omständigheterna är "samma eller liknande", utan de ska enligt ordalydelsen vara identiska.[7] Detta förklaras bl a av att det finns två underordnade metoder till marknadsprismetoden, nämligen återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden. Därför kan kravet ställas relativt högt för att få använda marknadsprismetoden.

För samtliga transaktionsslag gäller enligt anvisningarna i princip, att jämförelse också kan ske med hypotetiska jämförelsetransaktioner. För varor framgår dock redan av reglerna för de tre huvudmetoderna, att det inte torde vara tillräckligt med en hypotetisk jämförelsetransaktion. När det gäller övriga transaktionsslag är det osannolikt att IRS kan nå framgång i en process med en omfördelning helt grundad på hypotetiska jämförelsetransaktioner. Det finns heller inget i källmaterialet som tyder på att IRS inom ramen för marknadsmetoden faktiskt konstruerar jämförelsepriser utan att någon grund i verkliga transaktio-

[6] Se min beskrivning av marknadsmetoden i avsnitt 6.4, 7.3, 8.2 och 9.3.

[7] I realiteten kräver dock anvisningarna inte att de ska vara identiska, men skillnaderna får inte vara större än att dessa går att beräkna, se avsnitt 10.3.2.

ner existerar.[8] Men den fjärde metoden innebär dock en form av konstruerat (hypotetiskt) jämförelsepris, särskilt när det är den funktionella analysen (skäliga vinstdelningen) som kommer till användning. Även om man kan använda uttrycket hypotetisk jämförelsetransaktion om den fjärde metoden är anvisningarna inte uppbyggda på det sättet.

Vilka krav ställer anvisningarna på en oberoende transaktion för att den ska vara jämförbar med den aktuella närståendetransaktionen? Vilken grad av likhet bör man kräva mellan transaktionerna? Anvisningarna anger normalt vilka omständigheter som man bör beakta vid användning av en oberoende jämförelsetransaktion. Som regel inleder anvisningarna beskrivningen av dessa omständigheter med att ange att alla relevanta fakta och omständigheter ska beaktas. Så är fallet för lån, tjänster, hyra och varor. Transaktionsslaget tjänster innehåller ingen ytterligare vägledning. För övriga transaktionstyper får läsaren ytterligare vägledning i större eller mindre omfattning. Det är dock svårt att ta fram några faktorer av generell betydelse för marknadsmetoden ur vägledningarna för resp transaktionsslag. Ska man i svensk rätt konkretisera marknadsmetoden bör man därför inte sträva efter att ta fram faktorer som är allmängiltiga för alla transaktionsslag. Exempelvis utgör varans kvalitet en väsentlig faktor vid framtagande av jämförelsetransaktioner för varor, men det rimmar illa med allmänt språkbruk att säga att ett *lån* besitter en viss kvalitet. En precisering av marknadsmetoden synes därför kunna ske enbart för varje transaktionsslag separat.

12.4 Abstrakt eller konkret utformning av armslängdsregeln?

Det torde av den hittillsvarande framställningen ha framgått att det i normgivningsteknik är en stor skillnad mellan armslängdsregeln i amerikansk och svensk rätt. 43 § 1 mom KL är abstrakt utformad. Den ger ingen vägledning i konkreta prissättningsfrågor. Även i övrigt behandlar lagregeln endast ett fåtal av de problem som uppkommer i internprissättningsmål. I motsats härtill framstår section 482 med anvisningar som mycket innehållsrik och detaljerad. Det finns en inneboende motsättning i de amerikanska anvisningarna mellan den ambition att utgöra

[8] Jfr att anbud enligt anvisningstexten accepteras som jämförelseobjekt för immateriella tillgångar, se T.R. 1.482-2(d)(2)(iii), men inte godtogs i Crane, T.C. 1984 s 2059 avseende varor, se avsnitt 10.3.1.

riktlinjer (guidelines) som angavs vara ett av syftena med anvisningarna och den i vissa delar lagtextliknande utformingen. Detta förhållande visar på att det är svårt att utforma riktlinjer till vägledning för de skattskyldiga och skattemyndigheter utan att bli detaljerad.

Jag övergår mot ovanstående bakgrund nu till frågan i vilken utsträckning det är tänkbart och önskvärt att utöka regelmassan i 43 § 1 mom KL? I följande avsnitt ska jag något diskutera de synpunkter som man utifrån de amerikanska reglerna kan anlägga på utformningen av 43 § 1 mom KL i nu nämnda hänseenden.

För den av parterna i skatteprocessen som har bevisbördan torde det underlätta om det finns detaljerade regler. I amerikansk rätt har den skattskyldige i princip bevisbördan i armslängdsmål. Han ska visa, att den omfördelning som IRS utfört är oresonlig. Det framgår av kapitel 5 att de detaljerade reglerna därvidlag har haft stor betydelse för de skattskyldiga, när de uppfyllt bevisbördan. Det är troligt att de skattskyldiga inte skulle haft samma framgång, om anvisningarna inte funnits. Anvisningarna innebär, som någon författare också påpekat,[9] att de skattskyldiga åtnjuter ett visst skydd. Det allmänna kan inte i högre grad avvika från den tolkning av armslängdsregeln som anvisningarna ger uttryck för. Därmed underlättar detaljreglerna för de skattskyldiga att uppfylla beviskravet.

På liknande sätt skulle enligt min mening införande av detaljregler i svensk rätt underlätta för fiscus att uppfylla bevisbördan enligt 43 § 1 mom KL. Genom existensen av exempelvis regler om vilka faktorer som ska beaktas vid tillämpning av marknadsmetoden är det lättare för det allmänna att visa på en avvikelse från armslängdsvillkor. Dylika detaljregler innebär naturligen också vissa inskränkningar för fiscus. De sätter en snävare ram i prissättningsfrågan. Detta torde dock inte ha någon betydelse som rättsläget f n är utformad i Sverige. Den abstrakta skrivningen av 43 § 1 mom KL har snarare varit till nackdel för det allmänna (genom exempelvis en vid helhetssyn). I förhållande till gällande rätt torde således inte införande av detaljerade regler innebära en inskränkning för det allmänna.

Ur rättssäkerhetssynpunkt har detaljregler störst betydelse om bevisbördan, som fallet är i amerikansk rätt, åvilar de skattskyldiga. De minskar det godtycke som ligger i IRS diskretionära omfördelningsrätt. Den synpunkten gör sig inte gällande med samma kraft i svensk rätt eftersom det är det allmänna som har bevisbördan. Men också i

[9] Se avsnitt 5.6.2, Voorhis.

Sverige kan kanske de skattskyldiga genom klarare prissättningsregler undvika att bli utsatta för processer där det allmänna driver en omfördelningsfråga på tveksamma grunder.

Rättsläget i Sverige innebär idag att i stort sett inga bestämmelser finns vare sig för frågan hur konkreta transaktioner ska prissättas eller avseende övriga rättsliga frågor beträffande armslängdsregeln (följdeffekter av omfördelning, kvittningsinvändningar m m). Det allmänna har bl a därför haft svårt att vinna framgång i domstolarna. Med en konkretisering av exempelvis vilka faktorer som det allmänna i första hand ska beakta vid framtagande av jämförelsepris för t ex varutransaktioner torde möjligheterna för det allmänna att tillämpa regeln öka.

Antag att man i svensk rätt inför en regel av innebörd, att det allmänna i första hand ska beakta följande fyra faktorer avsende marknadsmetoden för varor; den geografiska marknaden, kvantitet, kvalitet och betalningsvillkor. En sådan skrivning innebär att dessa fyra faktorer är de viktigaste jämförelsefaktorerna. Den utesluter däremot inte att andra faktorer får beaktas, men den innebär en viktning av samtliga tänkbara faktorer. I först hand ska man ta hänsyn till de fyra faktorerna, i andra hand till övriga tänkbara faktorer. Har det allmänna tagit fram en oberoende transaktion som är jämförbar med den ifrågasatta transaktionen i dessa fyra hänseenden, innebär viktningen att den skattskyldige antingen måste angripa någon av dessa faktorer, och visa att det allmänna felaktigt tillämpat dem, eller ta fram andra faktorer som talar mot att den oberoende transaktionen är jämförbar. Dessa andra faktorer har då en lägre dignitet än de fyra som då är angivna i regeltexten. Detaljreglerna torde i detta hänseende innebära en uppstramning av båda parters processföring. Regeln blir i så måtto lättare att tillämpa genom detaljregler.

Man kan således konstatera att vissa detaljregler torde vara bra att införa i svensk rätt. Det är däremot enligt min mening viktigt, att inte göra sådana regler alltför detaljerade. Det finns många skäl härtill. För läsaren torde det redan ha framgått att de amerikanska anvisningarna är mycket ingående. Förmodligen är detta delvis ett resultat av en ambition att reglera så många verkliga transaktioner och förhållanden som möjligt. Men det är viktigt att också konkreta regler, som regel, håller sig på ett relativt allmänt plan. Ett undantag torde vara om man önskar införa bestämmelser av mera formell natur, såsom tidsfrister inom vilka kvittningsinvändningar måste framföras. Dessa måste bl a av rättssäkerhetsskäl vara preciserade.

En reglering av hur armslängdspriset ska bestämmas för olika transak-

tionsslag bör inte vara alltför detaljerad. Amerikansk rätt ger nämligen bl a vid handen att ju färre materiella skillnader som finns i regleringen av de olika transaktionsslagen desto bättre. Med färre materiella skillnader minskar betydelsen av att en viss prestation blir karakteriserad som tillhörande ett visst transaktionsslag. Därmed minskar också behovet att reglera efter vilka grunder man ska bedöma huruvida en viss prestation är hänförlig till det ena eller det andra transaktionsslaget. Hela regelsystemet behöver då inte bli lika omfattande. Härtill vill jag också lägga synpunkten att det inte ens i den form de amerikanska anvisningarna har är möjligt att i detaljregler försöka täcka in alla de situationer som kan tänkas uppstå i verkligheten. Även för sådana jämförelsevis enkla transaktionsslag som krediter är verkligheten för heterogen för att kunna i detalj regleras. Ambitionen bör därför vara att för resp transaktionsslag ange vilka faktorer som det allmänna fr a bör lägga vikt vid avseende marknadsmetoden. Det är dock förmodligen inte möjligt att ange dylika faktorer generellt för alla transaktionsslag. Exempelvis passar begreppen kvantitet och kvalitet inte in särskilt bra på andra transaktionsslag än varor.

En särskild fråga är om kostnadsbaserade mekaniska regler bör införas i svensk rätt. Jag återkommer strax till detta i nästa avsnitt. Av den diskussion jag fört ovan kan dock beträffande dylika mekaniska regler den slutsatsen dras att de bör ges så generell tillämpning som möjligt, dvs införas för så många transaktionsslag som möjligt, samt utformas så enhetligt som möjligt i de olika transaktionsslagen. Därmed kommer deras existens förhoppningsvis inte heller att vara en sådan mellan transaktionslagen särskiljande faktor som nödvändiggör särskilda regler för när en prestation ska hänföras till det ena eller det andra transaktionsslaget. Som jag nyss nämnde medför sådana regler omedelbart att reglerna blir omfattande och svårhanterliga.

Sammanfattningsvis menar jag därför att svensk rätt borde innehålla en viss detaljreglering av såväl allmänna frågor som prissättning av konkreta transaktioner. En sådan reglering bör inte göras lika omfattande som de amerikanska anvisningarna. Regleringen bör omfatta varje transaktionsslag för sig, men inte göras så omfattande att det blir någon större skillnad i materiellt hänseende om en prestation hänförs till det ena eller det andra transaktionsslaget.

12.5 Bör mekaniska regler införas i svensk rätt?

Det har framgått av redogörelsen för amerikansk rätt att de mekaniska reglerna i allmänhet torde ha varit bra för såväl det allmänna som de skattskyldiga. Antalet tvister avseende de mekaniska reglerna som har gått till domstol är få. Enligt de undersökningar som GAO och IRS utfört under 1980-talet av administrativ praxis synes de mekaniska reglerna (läs i detta sammanhang de s k safe havens) ha kommit till flitig användning av IRS vid omfördelningar. Det finns i stort sett inga rättsfall där fråga varit om tillämpning av en mekanisk regel. Det är möjligt att det innebär att de skattskyldiga har godtagit en tillämpning av de mekaniska reglerna. En tänkbar förklaring härtill kan vara att de skattskyldiga ansett bevisläget vara för svårt. Med andra ord skulle de skattskyldiga inte ansett sig klara av att frambringa bevisning om det marknadsmässiga priset. Ur fiskal synvinkel synes de mekaniska reglerna ha underlättat omfördelningarna.

Det är svårt att se några avgörande nackdelar med de mekaniska reglerna. Tvärtom synes de av såväl fiskala skäl som av förutsebarhetsskäl vara till fördel för såväl det allmänna som de skattskyldiga. De kan underlätta de skattskyldigas planering. Reglerna är dessutom, om de utformas på ett riktigt sätt, lätta att tillämpa för båda parter.

Om mekaniska regler ska införas i svensk rätt bör man dock beakta att bevisbördan är annorlunda placerad i Sverige. I amerikansk rätt kan de skattskyldiga använda de mekaniska reglerna i vissheten att de därmed går fria från risken för omfördelningar. Om de skattskyldiga i stället vill tillämpa marknadsmetoden, har de bevisbördan för vad som utgör det marknadsmässiga priset. Den sistnämnda regeln är bl a en följd av att de skattskyldiga har bevisbördan i internprissättningsmål. Det är också så att IRS ska använda de mekaniska reglerna när det är fråga om skattskyldiga som inte yrkesmässigt omsätter ifrågavarande prestation. De mekaniska reglerna har därför en betydligt större betydelse än vad de kan komma att få i svensk rätt.

I svensk rätt har det allmänna bevisbördan i internprissättningsmål. Man får därför utforma bevisreglerna för en svensk mekanisk regel på ett annat sätt än i USA. En svensk mekanisk regel skulle då kunna innebära att om en skattskyldig faktiskt i sin prissättning tillämpat en mekanisk regel ska denna prissättning accepteras. Vill den skattskyldige i sin prissättning i stället tillämpa marknadsmetoden står det den skattskyldige fritt att göra så. Därigenom öppnar sig också möjligheten för det allmänna att med stöd av marknadsmetoden angripa prissätt-

ningen. Att det allmänna med stöd av marknadsmetoden kan angripa prissättningen innebär ingen skillnad jämfört med gällande rätt. Genom att marknadsmetoden enligt vad jag föreslog i föregående avsnitt konkretiseras torde dock fiscus ha lättare att uppfylla sin bevisbörda. Någon rätt för det allmänna att stödja omfördelningar på en mekanisk regel bör alltså inte finnas. Denna regel bör enbart vara förbehållen de skattskyldiga. Man kan därefter diskutera om man kan ställa särskilda krav i bevishänseende för tillämpning av en mekanisk regel som på detta sätt är förbehållen de skattskyldiga.[10]

Det kan vara aktuellt med mekaniska regler för samtliga transaktionsslag utom varor. Beträffande krediter synes de amerikanska reglerna i sina huvuddrag vara lätta att tillämpa. De föreslagna nya reglerna för krediter, se avsnitt 6.5, har endast i några få detaljer blivit kritiserade av de skattskyldiga. Det krävs förstås att svenska regler för koncerninterna krediter blir baserade på de förhållanden som gäller i Sverige. Exempelvis måste man undersöka till vilka typer av värdepapper en mekanisk ränta skulle kunna knytas.

För hyra och tjänster borde kostnadsbaserade mekaniska regler kunna införas i svensk rätt. I amerikansk rätt kommer visserligen den formelbaserade mekaniska regeln för hyra antagligen att upphöra. En svensk regel bör dock kunna utformas med hänsyn till de skäl som Treasury Department har anfört som motiv för att regeln ska upphöra.[11] För att det ska finnas någon anledning att införa mekaniska regler för hyra bör dock först undersökas i vilken omfattning egendom blir uthyrd mellan närstående bolag från Sverige till utlandet eller tvärtom. Om det inte rör sig om så många transaktioner är kanske behovet av en svensk mekanisk regel för hyra inte så stort. Det finns ju ingen anledning att skapa regler i onödan.

Även för tjänster kan en kostnadsbaserad mekanisk regel av amerikansk typ vara tänkbar i svensk rätt. För tjänster är det svåra problemet att fastställa vad som ska utgöra en ersättningsgill tjänst. Det är möjligt att en nyttoprövningsregel av amerikanskt slag är det bästa angreppssättet.

Fördelarna med mekaniska regler, att de är lätta att tillämpa och ökar förutsebarheten, skulle försvinna om reglerna inte i största möjliga mån anpassas till de rutiner som redan idag existerar eller med

[10] Se t ex kravet på verifikationer för att få använda kostnadsersättningsregeln för tjänster, T.R 1.482-2(b)(3).

[11] Se avsnitt 8.1 om anledningen till borttagandet av formeln.

lätthet kan införas hos företagen. I amerikansk rätt söker anvisningarna anpassa de kostnadsbaserade mekaniska reglerna till "sound accounting practises". Anvisningarna misslyckas dock härmed, eftersom de innehåller särskilda regler för exempelvis fördelning av direkta och indirekta kostnader.[12] Därmed är det inte säkert att företagen direkt kan använda redan befintligt redovisningsunderlag. Företagen måste förmodligen ha en viss särredovisning för att kunna redovisa kostnader för att producera t ex tjänster vid tillämpning av den mekaniska regeln.

För svensk del bör man om kostnadsbaserade mekaniska regler införs undersöka i vilken utsträckning företagens befintliga redovisningssystem kan utnyttjas. Det väsentliga är kanske inte att nå en situation där man exakt kan fastställa vad som utgör kostnaden för att exempelvis producera en viss tjänst. Men en hänvisning till de skattskyldigas egen bokföring måste ge de skattskyldiga tillräcklig ledning för att fastställa kostnaden för en prestation så att de inte behöver riskera att fiscus underkänner den kostnadsberäkning som skett. Metoden måste vara tillförlitlig för de skattskyldiga annars brister en grundval för en mekanisk regels existens, nämligen att bringa förutsebarhet.

Det är tveksamt om det är lämpligt att i en kostnadsbaserad mekanisk regel lägga ett vinstpåslag till de kostnader bolaget haft för att producera prestationen. Man kan anföra skäl både för och emot. För ett vinstpåslag talar t ex att man efterliknar en oberoende skattskyldigs situation. Ett fristående företag skulle nämligen som regel alltid kräva en viss vinst för att utföra prestationen. Det har framgått av avsnitt 11.2 att genom ett vinstpåslag minskar skillnaden mellan marknadspris och det kostnadsbaserade armslängdspriset och därmed problemen i förhållande till de länder med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal. Mot att kräva ett vinstpåslag talar att storleken på påslaget måste fastställas. Det naturliga är väl att vinstpåslaget bör vara marknadsmässigt. Ett problem med att kräva marknadsmässiga vinstpåslag är att härigenom skapas en källa till oenighet mellan de skattskyldiga och det allmänna. Det blir en bedömningsfråga vad som utgör marknadsmässigt vinstpåslag. Därmed minskar regelns lättillämplighet och förutsebarhet för de skattskyldiga.

I USA kommer man i den studie som f n pågår av section 482 att undersöka möjligheterna till att införa vinstpåslag i de mekaniska reglerna. Detta är måhända en naturlig utveckling. Som jag tidigare har redogjort var en av anledningarna till att man i USA i princip nöjde

[12] Se exv avsnitt 7.4.4.

sig med kostnadsbaserade mekaniska regler den att det före 1968 var ovanligt att amerikanska bolag, fr a moderbolag, över huvud taget debiterade utländska koncernbolag för t ex tjänster.[13] Införande av mekaniska regler baserade på kostnader var därför ett framsteg ur amerikansk fiskal synvinkel. Något principiellt ställningstagande mot vinstpåslag fanns således inte 1968.

I amerikansk rätt är det enbart skattskyldiga som inte yrkesmässigt omsätter den ifrågavarande transaktionen som kan använda de mekaniska reglerna. Detta är en logisk regel. Det skulle leda till svåra problem om t ex banker fick använda mekanisk ränta vid utlåning till sina koncernbolag, eller om ett leasingbolag kunde använda en formelbaserad mekanisk hyra vid internuthyrningar. Hur man ska avgränsa de företag vilka yrkesmässigt omsätter en viss prestation från dem som inte gör det yrkesmässigt är svårt att säga. I många fall är det tämligen självklart att ett visst företag är yrkesmässigt ifråga om ett visst transaktionsslag. Hur gränsfallen ska avgöras är mer problematiskt. Det är möjligt att svensk rätt kan använda någon form av huvudsaklighetskriterium. Det är egentligen bara vad gäller transaktionsslaget tjänst som de amerikanska anvisningarna gör en reell avgränsning av vad som menas med yrkesmässigt. Resultatet blev avskräckande, se avsnitt 7.3.2 och T.R. 1.482-2(b)(7).

12.6 Armslängdsregeln tar inte hänsyn till att koncernen kan vara ekonomiskt effektivare

Syftet med denna avhandling är inte att jämföra armslängdsregeln med unitary taxation som metod att fördela multinationella koncerners inkomster.[14] En aspekt som har med själva koncernförhållandet att göra vill jag dock behandla utan att därför direkt jämföra med unitary taxation. En brist i armslängdsregeln i jämförelse med unitary taxation är dock att det kan ifrågasättas om armslängdsregeln lyckas ta hänsyn till den vinst som uppkommer i koncernen just på grund av att det är en koncern. Själva organisationsformen anses leda till att koncernen är effektivare och mer lönsam än om motsvarande aktivitet skulle genomföras av oberoende företag. Om så inte vore fallet borde verksamheten i stället ha skett i fristående oberoende företag. Jag håller i princip med om detta. Det torde som regel vara korrekt att i de fall där kon-

[13] Se avsnitt 2.2.2.
[14] Se avsnitt 1.4.

cernbildning ägt rum, har detta skett för att det därigenom uppstår fördelar jämfört med om verksamheten drivits i oberoende företag. I varje fall har upphovsmännen till koncernbildningen ansett att fördelar uppstår.

Koncernbildningen skulle således skapa en mervinst jämfört med om verksamheten drivits av fristående oberoende företag. Enligt denna teori kommer vid en strikt tillämpning av armslängdsregeln nyssnämnda mervinst att förbli obeaktad. Antag att en koncern består av bolagen A, B och C. Bolag A säljer hela sin produktion till bolag B, vilken återförsäljer varorna till oberoende företag. Bolag C utför tjänster åt såväl A och B. Antag vidare att koncernrelationen innebär att koncernen tjänar 20 mer än om resp bolag varit oberoende. Dessa 20 utgör vad jag i detta avsnitt kallar för *koncernvinsten*. Armslängdsregeln innebär här att C debiterar bolagen A och B marknadsmässig ersättning. Eftersom den marknadsmässiga ersättningen är fastställd med utgångspunkt i vad oberoende företag skulle ha debiterat innebär detta förmodligen att bolag C inte får någon del av de 20. B kommer på samma sätt att betala A marknadsmässigt pris för varorna. Det innebär att inte heller bolag A kommer att bli delaktig i de 20. Hela vinsten hamnar då hos B.

Antal variationer är säkert oändligt. Vilket eller vilka bolag som bolag som till slut får del av koncernvinsten är osäkert. Det är inte heller klarlagt hur koncernvinsten uppstår. Det är möjligt att den uppstår därför att alla de inblandade koncernbolagen genom koncernrelationen har lägre kostnader jämfört med vad de skulle haft om de varit oberoende. Om så är fallet kommer koncernvinsten att fördelas på de olika koncernbolagen. Kritiken mot armslängdsregeln i denna del är då utan grund eftersom koncernvinsten redan är fördelad.

Såvitt jag känner till föreligger inte några företagsekonomiska undersökningar där denna koncernvinst har kvantifierats. Det vore intressant att få reda på om och i så fall hur stor denna koncernvinst är. Om koncernvinster av detta slag existerar, bör man ta reda på hur stora de är. För att man ska beakta koncernvinster inom ramen för en armslängdsregel bör de vara av sådan storlek att en tillämpning av armslängdsregeln ur de skattskyldigas eller fiscus synvinkel inte på ett rimligt sätt fördelar koncernens inkomster mellan olika jurisdiktioner. Är de av mindre omfattning finns det antagligen ingen anledning att beakta dem inom ramen för armslängdsregeln. Om det däremot visar sig att de är av större omfattning måste man ställa ytterligare frågor. För att det ur fiskal synvinkel ska vara någon ide att ta hänsyn till koncern-

vinster bör det föreligga en obalans så att Sverige förlorar mer skatteintäkter än vad landet tjänar på att upprätthålla en strikt tillämpning av armslängdsregeln. Om det exempelvis visar sig att det som regel är moderbolag som erhåller koncernvinsten måste man undersöka om detta innebär att Sverige konsekvent gynnas eller eller missgynnas av armslängdsregeln. Svaret blir då beroende på om Sverige har fler eller färre moderbolag i förhållande till utländska koncerner verksamma i Sverige genom dotterbolag. Om det därvidlag visar sig att Sverige varken vinner eller förlorar skattemässigt, synes det ur fiskal synvinkel inte finnas någon anledning att beakta koncernvinsten. Inte heller de skattskyldiga torde vara betjänta av att ett hänsynstagande till koncernvinsten sker, eftersom de flesta länder ändå kommer att tillämpa armslängdsregeln utan särskilt hänsynstagande till koncernvinstproblemet. Det är då möjligt att risken för en asymmetrisk behandling av koncerninterna transaktioner ökar om Sverige unilateralt skulle inarbeta ett hänsynstagande till uppkomna koncernvinster i armslängdsregeln. Svaret på frågan i rubriken blir således att armslängdsregeln inte tar någon hänsyn till koncernvinsten, men att betydelsen härav är osäker. Det är inte ens säkert att det föreligger ett problem.

12.7 Koncernspecifika transaktioner och armslängdsregeln

Armslängdsregeln bygger fr a på marknadsmetoden. Den innebär att en jämförelse ska ske med prissättningen i transaktioner mellan oberoende företag. En svårighet med armslängdsregeln är att just koncernförhållandet gör att det många gånger kan vara svårt att finna jämförbara transaktioner mellan oberoende bolag. Detta är ett problem som inte är lika stort för alla transaktionsslag. Svårast synes situationen vara beträffande immateriella rättigheter. Det torde vara sällsynt att immateriella tillgångar blir omsatta på marknaden mellan oberoende bolag. Det är möjligt att vissa immateriella tillgångar såsom firmanamn och know-how i stort sett aldrig är föremål för marknadstransaktioner. För övriga transaktionsslag synes problemen vara mindre i detta hänseende. Beträffande krediter, hyra och varor torde i varje fall i en betydande mängd fall jämförpriser gå att finna. Tjänster intar en mellanställning. Det torde vara så att vissa typer av tjänster bara kan återfinnas inom en koncern, varför det kan vara svårt att finna jämförbara transaktioner.

Det finns flera sätt att angripa den brist som i vissa fall finns på jämförelsetransaktioner. Ett sätt är att acceptera att armslängdsregeln inte

kan tillämpas på alla transaktioner. Ett visst minskat beskattningsunderlag får man då räkna med men det är möjligt att detta är acceptabelt. Lite tillspetsat kan man väl påstå att detta är situationen i Sverige idag.

Genom att ange vilka kriterier som ställs på en jämförelsetransaktion torde det bli lättare att finna sådana och därigenom minska bristen. Även införande av mekaniska regler torde göra det lättare att tillämpa armslängdsregeln. Om det föreligger koncernspecifika transaktioner kan den skattskyldige använda sig av mekaniska regler och därigenom minskar fiscus behov att finna jämförelsetransaktioner. Man kan möjligen delvis se de mekaniska reglerna som ett hänsynstagande till att det förekommer koncernspecifika transaktioner.

Ett införande av den fjärde metoden, noggrant baserad på en skälig vinstdelning genom en funktionell analys kan också vara ett sätt att kunna använda armslängdsregeln även när det inte finns jämförelsetransaktioner. Det är möjligt att man inte ens då kan korrigera alla transaktioner där prissättningen egentligen avviker från vad oberoende företag skulle ha tillämpat. Enligt min mening måste man i så fall acceptera detta. Man måste avväga skyddet av beskattningsunderlaget mot de skattskyldigas rimliga krav på att inte i tveksamma fall behöva riskera bli utsatt för försök till omfördelningar.

Summary

Prissättning inom multinationella koncerner

Amerikanska skatteregler i svensk belysning

Transfer pricing in multinational enterprises

United States tax law from a Swedish perspective

Chapter 1 Introduction

Both the United States and Sweden adhere to the internationally accepted arm's-length principle for allocating income within a multinational enterprise. This principle means that related corporations shall deal with each other as if they were not related, i.e., as if they were at arm's length. This principle is supported in the model tax agreements drafted by the O.E.C.D. (article 9) and the United Nations (article 9). But the principle does not *per se* give any guidance on the way in which the price of specific transactions should be determined. The United States was the first country to give such guidance to tax authorities and taxpayers. In 1968 detailed and lengthy regulations issued by the Treasury Department became final. Since then, these regulations have served as a model in the O.E.C.D. Fiscal Committee and some countries.

In Sweden, the arm's-length principle is expressed in § 43, clause 1 of KL (KL stands for the Municipal Tax Act). In sharp contrast with the United States, Sweden does not have any regulations construing the arm's-length principle. These differences are also reflected in case law, which is very sparse in Sweden.

The main purpose of this thesis is to analyse tax law in the United States with reference to section 482 so as to provide a foundation of material and experience to draw from in developing the corresponding body of law in Sweden. A related purpose, based on the American experience, is to examine the question of whether such changes can be implemented in Sweden and, if so, how this should be done.

Chapter one also contains a discussion of the problems confronting a comparative study of this kind. The study does not include other principles and rules that are related to section 482. For instance, questions regarding the principle of assignment of income or the legislation dealing with transfer of property in the context of closely held corporations are, by and large, not discussed in the thesis. Chapter 1 also describes some terms used in U.S. tax law, and how they have been translated into Swedish and used in the thesis.

The thesis has the following outline. Chapter 2 contains an overview of section 482 and the regulations thereunder. This overview provides a conceptual basis with respect to pricing of actual transactions. This chapter also contains overviews of the potential impact of accounting principles, the U.S. legislation on international taxation of business activities, and administrative rules and regulations in the United States.

The Swedish arm's-length rule is described in chapter 3.

Chapters 4-10 contain different aspects of section 482. Chapter 4 describes the legislative history, and the prerequisites for the application of, section 482. Secondary adjustments are also discussed. Procedural aspects of section 482 are discussed in chapter 5. This chapter also contains a brief overview of the assessment procedure as well as general procedural rules regarding litigation in courts.

The transactional categories, loans, services, leasing, intangible property and tangible property are dealt with in chapters 6-10.

Chapter 11 contains an evaluation and discussion of general issues in section 482. However, specific issues are evaluated in the chapters to which they belong. Chapter 11 also contains a discussion of the possible impact of double tax agreements.

Chapter 2 An introduction to U.S. law

This chapter contains five distinct parts. The first part describes the general structure of section 482 of the Internal Revenue Code (IRC) and the regulations thereunder. The IRS (i.e., a district director) may reallocate income between two jointly owned organizations, trades or businesses if he determines that to be necessary for preventing tax evasion or for reflecting income clearly. The regulations provide a more detailed framework. These regulations are divided into two parts. The first part contains rules on various topics, such as the right to set-offs, while the second part deals only with the pricing of five different types of transactions. These transactions cover loans, services, leasing,

transfer or use of intangible property and sale of tangible property.

The main criterion for determining a price conforming to the arm's-length standard for all transactional categories is the price used in transactions between uncontrolled taxpayers. In the thesis this price is called the market price (the market method). For all categories except goods, there are alternative ways of determining the acceptable arm's-length price. For some categories, these alternatives are called safe havens. But some computations are also based on the cost of producing, for instance, a service. I will call these alternative methods mechanical rules irrespective of how they are structured. Mechanical rules can, in principle, only be used by taxpayers who are not involved in a trade or business of the specific transactional category.

I also raise five questions in the subsequent chapters. 1) By definition, the arm's-length standard means the price charged between two unrelated taxpayers. To what extent and how is that notion expressed in the regulations and in case law? 2) Some transactions almost never occur outside the related party context. To what extent does the law take into account the fact that special conditions may exist within a related group of businesses? 3) Are any rules in the regulations or case law intended specifically to protect the tax base? 4) To what extent does the law protect the taxpayer's rights and enhance the predictability of the rules from the taxpayer's standpoint? 5) Are the rules easy to apply from the standpoint of both parties?

Chapter 2 also describes the extent to which the accounting practices may have an impact on section 482. My conclusion is that, despite the explicit reference both from the Treasury Department in 1968 when the regulations became final and in the regulations as such, almost no accounting standards are readily available for application to specific transactions. This is also true of the mechanical rules, which is somewhat surprising since, in some cases, the regulations include specific references to sound accounting practices.

A brief description of the international tax rules applicable to multinational enterprises and administrative legal materials concludes this chapter.

Chapter 3 The arm's-length principle in Swedish law

The purpose of the thesis is to examine U.S. law to determine whether the U.S. experience can be drawn upon for future changes in the Swedish arm's-length rule. This chapter about Swedish law is intended to

provide a background to the study of section 482. It is also meant to be an overview of current problems associated with the Swedish arm's-length rule.

The arm's-length principle in Sweden is embodied in § 43, clause 1 of KL. The rule does not apply to transactions between Swedish enterprises and their foreign branches or between foreign enterprises and their Swedish branches. Only transactions affecting ordinary trading income can be reallocated if the income of the enterprise consists mostly of trading income. It is not clear whether this rule also applies to holding companies.

The burden of proof lies on the tax authorities. However, as regards the existence of common control, the burden was mitigated by means of an amendment in 1982. Case law clearly indicates an extensive right to set-offs.

Neither § 43, clause 1 of KL nor any regulations deal with the way in which the arm's-length price should actually by determined in factual situations. This legal situation has been criticized since neither the taxpayers nor the tax authorities are given any guidance other than the general rule that related taxpayers should adhere to arm's-length prices.

Chapter 4 Section 482 – a framework

This chapter contains all aspects of section 482 except those dealing with pricing of actual transactions. The chapter starts with a brief overview of the history of section 482 – a section whose predecessors can be traced as far back as as 1917. Section 482 can be applied to transactions among two or more organizations, trades or businesses that are owned or controlled directly or indirectly by the same interests. The following parts of chapter 4 analyse these requirements. I conclude that the definition of trade or business, as interpreted in case law – for example, in Asiatic Petroleum, 2nd Circuit 1935 – has proved more effective in protecting the tax base than its Swedish counterpart, since the U.S. definition also includes holding companies. It is doubtful however, whether Swedish law would benefit appreciably if the possibility were allowed of reallocating income between two foreign subsidiaries, as is the case in the United States since, with one minor exception, there are no Subpart F-provisions nor any indirect foreign tax credit in Swedish tax law. The need for such extensive powers to reallocate is thus not very great. It is perhaps possible that income can be reallocated from a foreign branch to a U.S. taxpayer and from a foreign

enterprise to a U.S. branch of that enterprise. In parallel situations it is not possible to use § 43, clause 1 of KL. The possibility of applying § 43, clause 1 of KL to branch transactions would probably be useful from the point of view of both a taxpayer and a government, since that would produce uniform standards for pricing actual transactions.

The prerequisite "owned or controlled by the same interests" is equivalent to the corresponding prerequisite in § 43, clause 1 of KL. With respect to the procedural rule in the U.S. regulations, namely, that a presumption of control arises if income has been arbitrarily shifted, there is a similar rule in Swedish law. But that rule, being expressed only in the legislative history, is not as explicit as its U.S. counterpart.

Part 4.5 deals with miscellaneous topics. It starts with a description of the Secretary's discretionary power of reallocation, and continues with aspects of set-offs. A set-off occurs when a deviation from arm's-length prices in one transaction between the two parties is offset by a corresponding deviation in other transactions between the same parties. The main advantage of the U.S. rules on this point is that they are fairly clear. In Sweden, rules for set-offs have developed mainly from the sparse case law, and it is suggested in the thesis that Swedish law should follow U.S. law.

How the impact of non-tax legislation on the arm's-length price should be taken into account constitutes a problem. For example, if foreign price-control regulations prohibit prices above a certain level, but if world market prices are higher than that price, should the impact of the price-control regulations be disregarded for tax purposes? U.S. law does not offer much guidance, but some case law (and with respect to restrictions on repatriation, the regulations) clearly indicates that such impact of non-tax legislation should not be disregarded. This is an uncertain area of Swedish law, and it is proposed in the thesis that the law in Sweden should be clarified to take such non-tax legislation into account.

U.S. law is much more certain on the subject of correlative and secondary adjustments for the other party to the transaction in question, and also on how to deal with the fact that, despite the reallocation, money has actually not been transferred back to the U.S. taxpayer. This can, for example, lead to constructive dividends, withholding taxes and consequences for the foreign tax credit. Swedish law is undeveloped here. The only certain rule is that a reallocation can lead to constructive dividend treatment followed by withholding tax. It is suggested here that the tax treatment in Sweden should, in principle, include whatever

consequences that may follow from the first reallocation, so as to fully re-establish the tax situation the taxpayer would have had, were it not for the deviation from arm's-length prices.

Chapter 5 Tax procedure

This chapter describes and analyses the impact of procedural rules on transfer-pricing cases. It starts with a brief description of the assessment procedure, and explores the possibilities the IRS has of obtaining information with respect to intragroup transactions through information returns, summons and other legal means. An overview of the court system in federal tax cases then follows. There is a presumption of correctness attached to all determinations of tax deficiencies by the IRS. In transfer-pricing cases the burden of proof lies even more heavily on the taxpayer. The taxpayer has to show that the reallocation was arbitrary, capricious or unreasonable. This heavy burden has resulted in the development of a requirement in case law that the taxpayer must be given fair notice by the IRS that a deficiency is based on section 482, see generally Achiro, Tax Court 1981 pp. 890-891.

In Sweden the burden of proof lies on the tax authorities. They have to show that income has been shifted via deviations from the arm's-length rule. The imposition of a heavy burden on the taxpayer appears to have made the U.S. rules more complicated. The requirement of fair notice almost certainly results from that burden. It cannot be concluded that Swedish law would have anything to gain by adopting the U.S. procedural rules. Rather, the current problems presented by § 43, clause 1 of KL from a procedural standpoint in Sweden have to be solved within the existing procedural framework in Swedish tax law.

Chapter 6 Loans – T.R. 1.482-2(a)

The arm's-length interest is the interest rate which was charged or would have been charged in independent transactions with or between unrelated parties under similar circumstances. If the taxpayer–creditor is not in the business of borrowing or lending, the taxpayer may use the safe-haven rates. According to proposed regulations, these rates are set by reference to the Applicable Federal Rate (AFR). The AFR is published monthly in the *Internal Revenue Bulletin*. The safe haven ranges from 100 to 130 % of the AFR.

No special rules apply to loans in Swedish law. The arm's-length interest rate is determined with reference to transactions between unrelated parties. There are no safe havens. The study of the U.S. rules leads to the conclusion that it would be beneficial if some kind of safe havens could be enacted in Swedish law. It appears, however, as if pegging of safe-haven rates to AFR in the U.S. is not based on any studies indicating that it will produce a result close to the actual market rate. Since the enterprises engaged in the lending business cannot use the safe-haven rates, an excessively large difference in the arm's-length rate between the market rate and the safe-haven rate may produce inequalities between those enterprises that may or may not use the safe-haven rates. Thus, it may be concluded that the safe-haven rates should not deviate too much from the market rate. The AFR in the U.S. is divided into three categories: up to 3 years of outstanding credit, 3 – 9 years, and longer than 9 years. This division does not appear to be useful for Swedish conditions, and other periods should be contemplated.

Chapter 7 Services – T.R. 1.482-2(b)

Where one enterprise performs services for the benefit of a related party, that enterprise shall charge the same amount as those charged in independent transactions among unrelated parties. An important case in point is U.S. Steel, 617 F.2d 942 (2nd Circuit 1980). If services do not form an integral part of the business of either party, the arm's-length charge is deemed to be equal to the direct and indirect costs for producing the services. In this case the taxpayer may use the first rule but will then have to shoulder the burden of proving the amount that unrelated parties would have charged. If the taxpayer has apportioned costs in a consistent manner by employing a reasonable method and following sound accounting practices, such a method will normally be accepted.

The U.S. regulations deal at length with the question of when services form an integral part of a business. The regulations also define services in an interesting way. Stewardship services, i.e., services performed by a parent corporation in its capacity as a shareholder with respect to a subsidiary, are not chargeable services. Neither are services that are so indirect or remote that unrelated parties would not have charged for them. In other words, the service has to benefit the recipient.

Swedish law permits deductions for contributions to headquarter expenses, research and development and other costs of mutual benefit to all enterprises within the multinational group. It does not appear as if such contributions have to include a profit margin. However, the legal situation is quite uncertain. The definition of services in U.S. law could probably be useful also in the Swedish arm's-length rule. How such a cost-based deemed arm's-length charge should be introduced is somewhat doubtful. The question of whether any possibilities exist for linking such a rule to existing accounting practices in Sweden needs further study. In any event, such a cost-based charge ought, perhaps, to include a profit margin.

Chapter 8 Leasing – T.R. 1.482-2(c)

The arm's-length rental charge is the rent that was charged or would have been charged in transactions between unrelated taxpayers for the same or similar type of property. The existing regulations provide for two mechanical rules in case neither the owner nor the user is in the business of renting property. In the case of a sublease, the deemed arm's-length charge is equal to the costs the sublessor has incurred. No profit markup may be applied. Proposed regulations issued on April 6, 1986 will, if finalized, mean that the second set of mechanical rules will be withdrawn. These rules consist of a formula based on depreciation, expenses incurred with respect to the property, and a 3-per cent profit markup.

In Swedish law, § 43, clause 1 of KL offers no specific guidance on leasing. It is suggested that, if mechanical rules for leasing are implemented in Sweden, they should conform as far as possible to the existing accounting practices actually employed by Swedish enterprises. No measures should be undertaken unless an actual need for mechanical rules for leasing transactions is established.

Chapter 9 Intangible property – T.R. 1.482-2(d)

If intangible property is transferred or otherwise made available between related enterprises, the arm's-length price is the amount that would have been paid by unrelated parties under the same circumstances. However, the Tax Reform Act of 1986 amended section 482 to correct what had been perceived as situations of abuse arising from transfers of intangible property to foreign subsidiaries. The new pro-

vision, called the superroyalty, means that the arm's-length charge shall be commensurate with the income attributable to the intangible. If the income of the intangible in years subsequent to the transfer increases, so will the arm's-length price for the intangible. The regulations will probably be altered in the near future to reflect this change.

If the participating parties agree in writing to share the costs and risks of developing intangible property in return for a specified interest in the potential intangible, a cost-sharing arrangement exists according to the regulations. These regulations may also be changed in the future since some problems are associated, for instance, with buy-ins, i.e., participation by enterprises, in already existing cost-sharing arrangements.

In Sweden very few rules are in force with respect to intangibles. It is quite clear that § 43, clause 1 of KL is not applicable to royalty payments from Sweden to a foreign country. The section is however applicable to payments in the reverse direction. If the remuneration takes the form of a lump-sum payment, § 43, clause 1 of KL is applicable. Contributions to mutual research and development projects performed by another enterprise within the affiliated group are deductible. It is not clear what standards should be applied in apportioning such costs among the participating enterprises. There are no formal rules equivalent to the U.S. provisions for cost-sharing arrangements.

The definition of intangible property in the U.S. regulations cannot be recommended for Swedish purposes. But the Swedish rule should be applied to all royalty payments, irrespective of whether they are inward or outward bound. It would probably be more in line with the existing rules in Sweden to have all overhead costs, including research and development, treated in a consistent way.

Chapter 10 Sale of tangible property – T.R. 1.482-2(e)

The regulations are applicable to all sales of tangible property, but it is the sale of goods that the drafters of the regulations mainly had in mind. There are four different methods that can be applied in order of priority. The three main methods, in order of priority, are: 1) the comparable uncontrolled price method (CUP) 2) the resale price method, and 3) the cost-plus method. The arm's-length price with respect to the CUP method is equal to the price paid in comparable sales between unrelated parties. If the comparable sales differ from the sale in question, adjustments shall be made to account for such differences.

If the differences cannot be reasonably ascertained, the CUP method cannot be used.

The resale price method starts with the price charged by the related reseller to an unrelated buyer. That resale price is reduced by an appropriate comparable markup percentage obtained from a transaction in which a reseller has bought and sold property of the same general kind in unrelated transactions.

The third method, the cost-plus method, starts at the other end with the costs incurred by the manufacturer/seller in producing the property. To these costs is added a comparable markup percentage from uncontrolled sales similar to the sale in question.

If an arm's-length price cannot be obtained by employing any of the three main methods, the fourth method may be used. This method is actually any other appropriate method of pricing. In case law the reasonable profit-split method based on a functional analysis has been used. Other ways of determining the arm's-length price can also be used, but any technique for determining the arm's-length price by this method must conform to the general purpose of section 482, namely, to place a controlled taxpayer on a tax parity with an uncontrolled taxpayer.

No special rules are in force in Sweden for sales of tangible property. The arm's-length price is to be determined with reference to what unrelated parties would have paid under similar circumstances. No other guidance is offered in regulations or case law.

The three main methods for determining the arm's-length price for sales of goods appear to be workable. However, it is questionable whether the resale-price method and the cost-plus method are ranked in the proper order. This is not a legal issue but an issue for economists. But the order of priority as such is important even if, as proposed in the thesis, Sweden retains the law that the burden of proving the arm's-length price lies with the tax authorities. The order of priority helps in defining what should be proved and thereby assists both the tax authorities and the taxpayer to present relevant materials in court.

The question of whether the fourth method, as expressed in the functional analyses and the reasonable profit split, can be developed and used in Sweden needs further study. But other methods covered by the fourth method, such as using statistical material on the average profit rate in industry, do not normally appear to be acceptable for determining the arm's-length price.

Chapter 11 The impact of tax treaties

Both the United States and Sweden have concluded a great number of tax treaties with other countries. Many of them generally conform to the O.E.C.D. Model Tax Treaty, which contains the arm's-length principle in article 9. This short chapter outlines some of the legal problems encountered when a country has elaborate domestic transfer-pricing rules, as in the case of the United States. The problems are of two kinds. First, the question of whether article 9 connotes any restrictions or limitations with respect to how the arm's-length price is determined. One conclusion is that cost-based methods of determining the arm's-length price, such as the deemed arm's-length charge for services, may lead to losses in revenues when the taxpayer is charging costs to the foreign affiliate. That loss of revenue amounts to the difference between the market price and the cost of producing the service. Where the foreign affiliate charges costs to the domestic taxpayer, it appears as if the arm's-length price should be determined according to article 9. In this case it is not very likely that the foreign country will accept costs as a basis for determining the arm's-length price.

Second, the question of which relationship the domestic burden of proof and the required weight of the evidence bear to the burden of proof when a double tax treaty is applied is treated briefly in this chapter. The issue is of great interest, since the rule in force in the U.S.A., namely, to let the taxpayer bear the burden of proof, both in general and specifically in section 482 cases, might arguably be in conflict with tax treaties.

Chapter 12 Concluding remarks

The last chapter contains some remarks not expressed in the previous chapters. A starting point in developing any detailed rules must be that one should try to achieve the tax situation of an unrelated taxpayer as closely as possible. From this standpoint it becomes obvious, for instance, that set-offs should be allowed. Another consequence is that, from this standpoint, any mechanical rules or safe havens should include a profit element. However, there may be other factors indicating that profit elements should not be included in these cases.

The main rule, that the arm's-length price is the price determined by reference to transactions among unrelated taxpayers, is not allotted very much space in the regulations. This is somewhat surprising,

especially since the regulations devote much more space to far less important matters. As regards determination of the arm's-length price, the regulations refer sometimes to what may be called hypothetical transactions among unrelated taxpayers. It is not very likely that the courts will accept reallocations based on hypothetical transactions.

The thesis also contains a discussion on the contradiction embodied in the regulations, which purportedly serve as guide-lines on the one hand, and offer very specific and detailed rules on the other. In fact, the regulations are partly formulated as if they were statutes.

The chapter also contains a discussion of whether Sweden should introduce safe havens for some of the transactional categories. In this context one has to ensure that the different transactional categories are treated as uniformly as possible. With uniform treatment, there is less need for sharp borderlines between the transactional categories. In other words, whether the arm's-length price for a service is determined according to the rules for services or, say intangible property, is of little importance if uniform treatment is applied. It is thereby possible to reduce the number of rules defining the borders between the transactional categories.

The chapter also contains a brief discussion of whether the arm's-length method can deal with the special elements in a multinational enterprise. This issue relates to the greater economic efficiency that a multinational enterprise is said to develop as compared with the single enterprise, and to the question of whether comparable transactions can be found, since some transactions are unique to the multinational enterprise.

Källor och litteratur

1 Offentligt tryck m m

1.1 Sverige

SOU 1962:59. Internationella skattefrågor. Betänkande av dubbelbeskattningssakkunniga.
SOU 1964:29. Koncernbidrag m.m. Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m m.
Ds B 1981:10 Beskattning av verksamhet i utlandet m. m.
Ds Fi 1984:25 Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet m m.
Prop 1955:87 med förslag till lag om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket, m m.
Prop 1965:126 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen.
Prop 1975:103 med förslag till ny aktiebolagslag, m m.
Prop 1975:104 med förslag till ny bokföringslag, m m.
Prop 1982/83:73 om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar, m m.
Prop 1982/83:94 om ändrade regler för beskattning av näringsbidrag, m m.
SkU 1982/83:18 om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar, m m.
SkU 1984/85:35 om multinationella företags skatteförhållanden (förslag 1984/85:9).
Riksdagens revisorer Förslag 1984/85:9. Multinationella företags skatteförhållanden. Förslaget innehåller i huvudsak fyra delar. Den inleds med en skrivelse från Riksdagens revisorer till riksdagen. Den citeras med *Riksdagens revisorer, Förslag*. Nästa del består av en skatterättslig förstudie, Beskattning av multinationella företag, av Gustaf Lindencrona och Richard Arvidsson. Förstudien citeras med *Riksdagens revisorer*. Denna förstudie kompletterades av Riksdagens revisorer med en kortfattad tilläggspromemoria, som citeras *Riksdagens revisorer, tilläggspromemorian*. Slutligen remissbehandlades såväl förstudien som tilläggspromemorian. Dessa remissvar, varav RSV:s är det innehållsrikaste, citeras exv *Riksdagens revisorer, RSV:s remissvar*. Alla fyra delarna återfinns samlat i Förslag 1984/85:9. Sidhänvisningarna hänför sig därför i alla fyra fallen till denna skrift.
Justitieombudsmannens ämbetsberättelse 1984/85 s 309 – 318.
BRÅ PM 1980:3 Utlandsbeskattning I.

1.2 USA

S. Rep. No. 617, 65th Cong., 3d Sess. (1918)
S. Rep. No. 275, 67th Cong., 1st Sess. (1921)
H.R. Rep. No. 359 67th Cong., 1st Sess. (1921)

S. Rep. No. 398, 68th Cong., 1st Sess. (1924)
S. Rep. No. 960. 70th Cong., 1st Sess. (1927)
H.R. Rep. No. 2, 70th Cong., 1st Sess. (1927)
H.R. Rep. No. 704, 73rd Cong., 2d Sess. (1934)
H.R. Rep. No. 871, 78th Cong., 1st Sess. (1943)
H.R. Rep. No. 1447, 87th Cong., 2d Sess, (1962)
H.R. 10650, 87th Cong., 2d Sess. § 6 (1962).
H.R. Rep. 1447, 87th Cong., 2d Sess. (1962)
Conf. Rep. 2508, 87th Cong., 2d Sess. (1962)
Conf. Rep. Tax Equity and Fiscal Responsibility Act (TEFRA) (1984), återgiven i P-H Federal Taxes § 30,920.
Hearings before the Ways and Means Comittee, 80th Cong., 1st Sess. (1951)
Federal Tax System – Message from the President of the United States, 107 Cong. Rec. 6456 (1961) s 6458.

2 Redovisningsrekommendationer

2.1 Sverige och internationellt utom USA

BFN 10 – Bokföringsnämndens anvisning nr 10 beträffande namn på moderbolaget samt inköp och försäljning inom samma koncern.
BFN 19 – Bokföringsnämndens anvisning nr 19 beträffande Förvaltningsberättelsens innehåll.
FAR 1 – FAR:s rekommendation nr 1 om årsredovisning i aktiebolag
IAS 24 Related Party Disclosures

2.2 USA

CON 1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises
CON 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information
FAS 57 Related Party Disclosures

3 Litteratur

Citering sker med användande av efternamn, där ej annat anges. Första gången ett författarnamn i den löpande texten används i ett sammanhang, utförs texten med spärrad stil.

3.1 Sverige och internationellt utom USA

Arvidsson, G, Internpriser. Sveriges Mekanförbund 1971.
Bergström, S, Skatter och civilrätt. LiberFörlag, Stockholm 1978.
Beskattning av inkomst och förmögenhet. Lodin, S-O m fl, 3:e uppl. Studentlitteratur, Lund 1987. (Cit. Beskattning)
BIAC's response to OECD report on Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Industriförbundet, Stockholm 1980. (Cit. BIAC)
Bogdan, M, Komparativ rätt. Juridiska föreningen i Lund, 1978. (Skrifter från Juridiska föreningen i Lund nr 26)
Bruzelius, A & Wångstedt, E & Norking, M-L, Kortfattad engelsk-svensk juridisk ordbok. LiberLäromedel, Lund 1980. (Cit. Bruzelius)
Dahlman. R & Fredborg, L, Beskattning vid utlandsvistelse. 3 uppl. Norstedts, Stockholm, 1986.

Ekelöf, P O, Rättegång IV. 5:e uppl. Norstedts, Stockholm 1982. (Institutet för rättsvetenskaplig forskning XXXVIII).
Fahlbeck, R, Industrial Common law. Juridiska föreningen i Lund, 1986. (Skrifter från Juridiska föreningen i Lund nr 87)
Franko, L, The European Multinationals. Harper & Row, London, 1976.
Helmers, D, Kringgående av skattelag. Almqvist & Wiksell, Stockholm, 1956.
Hjerner, L, Sken – bulvanskap – kringgående. Genomsyn eller förträngning? I Festskrift tillägnad Hans Thornstedt s 269-304. Norstedts, Stockholm 1983.
Joachimsson, R, Utlandsägda dotterbolag i Sverige. Liber, Stockholm 1984. (Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 14)
Juridikens termer. Bergström, S m fl. 6 uppl. Esselte Studium, Stockholm 1983.
Lagergren, B, Rättvisa vid taxering. 2 uppl. LiberFörlag, Stockholm 1980.
Landerdahl, G, Om uppgiftsplikt och oriktig uppgift enligt taxeringslagen I och II. SST 1982 s 329-352 och SST 1982 s 475-491.
Lindencrona, G, Skatter och kapitalflykt. Jurist- och samhällsvetarförbundets Förlag, Stockholm 1972. (Cit. Lindencrona 1972)
Lindencrona, G & Mattsson, N, Arbitration in taxation. Norstedts, Stockholm, 1981.
Lodin, S-O, Koncernens skatterättsliga behandling. En internationell jämförelse. Stencil, Uppsala 1967.
Lodin, S-O, Criteria for the allocation of items of income and expense between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions. National report – Sweden. Cahier de Droit Fiscal International LVI s II/313-II/327, 1971. (Cit. Lodin 1971)
Lodin, S-O, Koncernbeskattning i USA. Norstedts, Stockholm 1973. (Cit. Lodin 1973)
Lodin, S-O, Internationella företags beskattning. Liber, Stockholm 1979. (Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 6.) (Cit. Lodin 1979)
Malmström, Å, Jämförande rättsvetenskap. Synpunkter och riktlinjer. I Festskrift tillägnad Halvar Sundberg s 270-288. Almqvist & Wiksell, Uppsala, 1959. (Cit. Malmström 1959)
Malmström, Å, Rättsordningarnas system. Några synpunkter på ett klassifikationsproblem inom den jämförande rättsvetenskapen. I Festskrift till Håkan Nial s 381-403. Norstedts, Stockholm, 1966. (Cit. Malmström 1966)
Malmström, Å, Civilrätt. 12 uppl, 1987. Reviderad av Anders Agell under medverkan av Tore Sigeman. (Cit. Malmström Civilrätt)
Mattsson, N, Bolagskonstruktioner och Beskattningseffekter. Norstedts, Stockholm 1974. (Cit. Mattsson 1973)
Mattsson, N, Bosättningsbegreppet i kommunalskattelagen I och II. SST 1975 s 373-396 och 452-483. (Cit. Mattsson 1975)
Mattsson, N, Inkomstöverföring mellan rörelseidkare genom felaktig prissättning. SST 1978 s 406-423. (Cit. Mattsson 1978)
Mattsson, N, Rättsfallsöversikt avseende åren 1984- (löpande utgivning). HB Tributum, Uppsala. (Cit. Mattsson Rättsfallsöversikt)
Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt. 8:e uppl. Norstedts, Stockholm 1986. (Cit. Mattsson 1986).
Mutèn, L, Internationella utvecklingstendenser på skatteområdet. I "Hur klarar vi 1990", utgiven av Riksbankens Jubileumsfond. Liber, Stockholm 1983.
Nordquist, P, Något om förvaltningsföretagens skatterättsliga status och därmed sammanhängande frågor. I Festskrift tillägnad Sveriges Advokatsamfund 1887-1987 s 447-481. Norstedts, Stockholm 1987.
OECD Economic Survey 1986/87. United Kingdom. Paris, 1987.

OECD, Guidelines on Disclosure of Information by Multinational Enterprises. Återfinns i the FAR International Omnibus 1986 s 478 f. Stockholm, 1986. (Cit. OECD Guidelines)
OECD, Internprissättning och multinationella företag. RSV:s översättning av OECD Transfer Pricing. RSV, 1987.(Cit. OECD Internprissättning).
OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris, 1977. Översatt till svenska av Francke, J, Hallin, Y och Skurnik , H. Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Falun 1982. (Cit. OECD Modellavtal)
OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Paris, 1979. (Cit. OECD Transfer Pricing)
OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Three Taxation Issues. Paris, 1984. (Cit. OECD Three Taxation Issues)
Plasschaert, S, Transfer Pricing and Multinational Corporations; an overview of concepts, mechanisms and regulations. Saxon House, England 1979.
Riksskatteverket, Handledning i skatterevision. Särskild del. 4. Stora företag – utlandstransaktioner. Solna 1986. (Cit. RSV, Skatterevision)
Rädler, A & Jacob, F, German Transfer Pricing/Prix de Transfert en Allemagne. Kluwer, Deventer, 1984. (Cit. Rädler)
Sandström, K.G.A., Svenska dubbelbeskattningsavtal. Norstedts, Stockholm, 1949. (Cit. Sandström 1949)
Sandström, K.G.A., Om beskattning av inkomst av rörelse. 3:e uppl. Norstedts, Stockholm 1951.
Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform. Juridiska föreningen i Lund, 1983. (Skrifter från Juridiska föreningen i Lund nr 51)
Strömholm, S, Användning av utländskt material i juridiska monografier. Några anteckningar och förslag. SvJT 1971 s 251-263. (Cit. Strömholm 1971)
Strömholm, S, Har den komparativa rätten en metod? SvJT 1972 s 456-465. (Cit. Strömholm 1972)
Strömholm, S, Rätt, rättskällor och rättstillämpning. 2 uppl. Norstedts, Stockholm, 1984. (Institutet för rättsvetenskaplig forskning CIX) (Cit. Strömholm 1984)
Söderström, C, Beskattning av internationella transaktioner. Liber, Stockholm, 1982.(Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 10)
Taxeringshandbok. Hermanson, W, m fl. 2 uppl. Norstedts, Stockholm 1981.
Thorell, P, Skattelag och affärssed. Norstedts, Stockholm 1984.
Transnational Corporations in World Development. A re-examination. United Nations, New York, 1978. (Cit. Transnational Corporations)
Transnational Corporations in World development. A re-examination.
United Nations, New York, 1983. (Cit. Transnational Corporations 1983)
Virin, N, 43 § KL – Motiv, behov, tillämpning. I Festskrift till Gösta Ekman s 229-253. Norstedts, Stockholm 1984.
Wahlberg, S, Något om bevisbördan i taxeringsprocess. SN 1968 s 303-315.
Warbrandt, S, Transferprissättning i svenska multinationella företag. Sveriges Mekanförbund, Stockholm 1986.
Welinder, C, Något om bevisregler i taxeringsprocessen. I Festskrift tillägnad Karl Olivecrona s 710-724. Norstedts, Stockholm 1964.
Wennergren, B, Något om räkenskapers bevisvärde i skatteprocessen. SST 1962 s 27-35. (Cit. Wennergren 1962)
Wennergren, B, Förvaltningsprocess. 2 uppl. Norstedts, Stockholm 1977. (Cit. Wennergren 1977)
Wennergren, B, Om kvittning. SN 1984 s 201 – 211. (Cit. Wennergren 1984)
Wennerholm, P, Förhandsbeskedsinstitutet 30 år. SN 1981 s 487-505.

3.2 USA

Amerikanska tidskriftsartiklar upptas enligt amerikansk tradition i nedanstående förteckning med författarnamn, verkets namn, volym, tidskriftens namn, numret på den sida där artikeln börjar och årtal. Monografier upptas på sedvanligt sätt.

Bischel, J & Gann, P & Klein, S, Tax avoidance/Tax evasion. National report – USA. Cahier de Droit Fiscal International LXVIIIa 1983 s 333-355. (Cit. Bischel)

Bittker, B, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts. Warren, Gorham & Lamont, Boston 1981. Uppdaterad till december 1986 i 1987 Cumulative Supplement no. 1. Hänvisningar till supplementet sker med bokstaven S före sidnumret.

Bittker, B, & Eustice J, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders. Warren, Gorham & Lamont, Boston 1979. Uppdaterad t o m september 1986 i 1986 Cumulative Supplement No 3. Hänvisningar till supplementet sker med bokstaven S före sidnumret. (Cit. Bittker & Eustice).

Black, H, Black's Law Dictionary. 5 uppl. West Publishing Co., St. Paul Minnesota, 1979. (Cit. Black's Law Dictionary)

Brady, R, The Section 482 Intercompany Pricing Regs. and Sales of Tangible Property: A Primer. 59 Taxes 357 (1981).

Burns, J, How IRS applies the intercompany pricing rules of Section 482:A corporate survey. 52 Journal of Taxation 308 (1980).

Cohen, S, How the IRS intends to administer new Regulations under section 482. 28 Journal of Taxation 73 (1968).

Daily Tax Report. Bureau of National Affairs, Inc. Washington, D.C. (daglig nyhetstidning som täcker skatteområdet)

Davis, K, Administrative law treatise. Volym 2. K.C. Davis Publishing Company, University of San Diego. 1979. (Cit. Davis 1979)

Decelles, R, & Raedel J, Use of comparability test strengthened by U.S. Steel case. 53 Journal of Taxation 102 (1980).

Dickerson, R, The interpretation and application of statutes. Little & Brown & Company, Boston, 1975.

Duerr, J, Tax Allocations and International Business. Conference Board Report, New York 1972.

Eustice, J, Tax Problems Arising From Transactions Between Affiliated or Controlled Corporations. 23 Tax Law Review 451 (1968).

Feinschreiber, R, Cost Accounting for Intercompany Services. 3 International Tax Journal 186 (1976). (Cit. Feinschreiber 1976)

Feinschreiber, R, Stewardship Expenses. 3 International Tax Journal 344 (1977). (Cit. Feinschreiber 1977)

Feinschreiber, R, Interest Free International Loans. 5 International Tax Journal 394 (1979). (Cit. Feinschreiber, 1979).

Feinschreiber, R, Intercompany Pricing After Du Pont. 6 International Tax Journal 222 (1980). (Cit. Feinschreiber 1980)

Forry, J & Karlin, M, 1986 Act: Overrides, conflicts, and interactions with U.S income tax treaties. Tax Notes, 25/5 1987 s 793.

Fox, E, International Implications of Internal Revenue Code Section 385 and Related Regulations. 40 NYU Institute on Federal Taxation 32-1 (1982).

Frankel, P, Tax Court – Trial of Case. Tax Management Portfolio 153-4th. The Bureau of National Affairs, Inc. Washington D.C.

Fuller, J, Section 482 Revisited. 31 Tax Law Review 475 (1976). (Cit. Fuller 1976).

Fuller J, & Granwell, A, The allocation and apportionment of deductions. 31 Tax Lawyer 125 (1977).
Fuller, J, Problems in applying the 482 intercompany pricing Regs. accentuated by Du Pont case. 52 Journal of Taxation 10 (1980). (Cit. Fuller 1980).
General Explanation of the Tax Reform Act of 1986. Joint Committee on Taxation. Tryckt bl a av Prentice-Hall, New Jersey, 1987. (Cit. General Explanation 1986).
Goldstein, M, Refund Litigation – Procedure Prior to Trial. Tax Management Portfolio 124-3rd. The Bureau of National Affairs, Washington, D.C. (1986)
Hammer, R, Section 482-Apportionment and Allocation Guidelines. 26 NYU Institute on Federal Taxation 693 (1968).
Iezzi, R, Federal Income Taxation-Allocation of Income and Expenses/.../ Kahler Corp v Com. 12 Duquesne Law Review 952 (1974).
IRS Could Better Protect U.S. Tax Interests in Determining The Income of Multinational Corporations. General Accounting Office, Washington, D.C., 1981 (Cit. GAO 1981).
IRS Examination Data Reveal an Effective Administration of Section 482 Regulations. Internal Revenue Service, 1984. (Cit. IRS 1984).
Jenks, T, Treasury Regulations Under section 482. 23 Tax Lawyer 279 (1970). (Cit. Jenks 1970).
Jenks, T, Procedural issues in section 482 cases. 25 Tax Lawyer 499 (1972). (Cit. Jenks 1972).
Johnson, M, The significance of the 1986 Act 'Blue Book'. 35 Tax Notes 434 (1987).
Kalish, H, & O'Connor, Guide to intercompany transactions when doing business abroad. Peat, Marwick, Mitchell & Co., 1968.
Langbein, S, The unitary method and the myth of arm's length. Tax Notes 625 (1986).
Lewis, J, Section 482. An Eminently Amendable Provison. 25 Alabama Law Review 23 (1972).
Mansfield, H, The 482 Proposed Regs: the problems which practitioners will have to contend. 28 Journal of Taxation 66 (1968).
McCawley, H, Section 482 Allocations. Tax Management Portfolio 230-3rd. The Bureau of National Affairs, Washington, D.C.
McDaniel, P, Federal income tax simplification: The political process. 34 Tax Law Review 27 (1978).
McDaniel, P & Ault, H, Introduction to United States International Taxation. Kluwer 1981. (Cit. McDaniel 1981)
Modricker, F, IRS National Office Procedures-Rulings, Closing Agreements. Tax Management Portfolio 104-6th. Bureau of National Affairs, Washington, D.C.
Nauheim. S, B. Forman & Co., INC.-A crucial test of the future of section 482. 26 Tax Lawyer 107 (1973).
Nicholson, G, Intercompany Accounting Among Related Companies: Maintaining Proper Records to Meet Section 482. 26 NYU Institute on Federal Taxation 665 (1968).
Note, Multinational corporations and income allocation under sec 482 of the IRC. 89 Harvard Law Review 1202 (1976). (Cit. Note)
Osgood, R, Interpreting tax treaties in Canada, the United States, and the United Kingdom. 17 Cornell International Law Journal 255 (1984)
Pergament, E & Auderieth, S, The final 482 regs: Most changes favor taxpayers but some trouble spots remain. 28 Journal of Taxation 322 (1968).
Prentice-Hall, Federal Taxes. Kommentarer till skatterättslig lagstiftning ut-

given fortlöpande i lösbladssystem. Englewoods Cliff, New Jersey. (Cit. P-H Federal Taxes).
Richmond, G, Federal Tax Research. 2 uppl. Foundation Press, Mineola, New York, 1985.
Saltzman, M, IRS Practice and Procedure. Warren, Gorham & Lamont, Boston 1981. Uppdaterad t o m sommaren 1986 i 1986 Cumulative Supplement no. 3. Hänvisningar till supplementet sker med bokstaven S före sidnumret.
Shattuck, R, & Lewis, J, IRS Procedures: Audit and Appeals. Tax Management Portfolio 465. The Bureau of National Affairs, Washington, D.C. (1986)
Sherwood, S, & Gomi, Y & Yoost, D, Japan's new intercompany pricing rules in light of section 482. 15 Tax Management International Journal 373 (1986). (Cit. Sherwood)
Schindler, G, & Henderson, D, Intercorporate Transfer Pricing. The role of the functionally determined profit split explored. Bulletin for Fiscal Documentation 1985 s 108-112. (Cit. Schindler & Henderson Profit Split)
Schindler, G & Henderson, D, Intercorporate Transfer Pricing. 1985 Survey of Section 482 audits. Tax Notes 16/12 1985 s 1171-1177. (Cit Schindler & Henderson 1985)
Stromsem, W, & Thomas, K, The Joint Committee on Taxation. 11 Tax Adviser 181 (1980).
Surrey, S, Secretary Surrey Reports on Developments in Treasury's Foreign Tax Program. 24 Journal of Taxation 54 (1966). (Cit. Surrey 1966)
Surrey, S, Treasury's need to curb tax avoidance in foreign business through use of 482. 28 Journal of Taxation 75 (1968).
Surrey, S, Reflections on the allocation of income and expenses among national tax jurisdictions. 10 Law and Policy in International Business 409 (1978)
Voorhis, R, Service Discretion and burden of proof in international tax cases involving section 482. 15 Cornell International Law Journal 203 (1982).
Waris, M, Practical and philosophical observations on the tax legislative process. 38 New York University Institute on Federal Taxation Ch 30 (1980).
Worldwide Unitary Taxation Group. Department of the Treasury 1984. (Cit. Worldwide)
Wright, C, Law of Federal Courts. 4 uppl. West Publishing Co., St Paul 1983.
Yost, G, Establishing Intercompany Pricing Comparables After U.S. Steel. 6 International Tax Journal 360 (1980).

4 Rättsfall

4.1 Sverige

RÅ 1933 Fi not 158 108 not 31
RÅ 1935 Fi not 59 108 not 31
RÅ 1948 Fi not 776-778 108 not 31
RÅ 1952 ref 39 86
RÅ 1967 Fi not 1247 106, 290 not 74
RÅ 1967 Fi not 1931 104
RÅ 1968 ref 9 347
RÅ 1970 Fi not 923 *79*, 105, 106
RÅ 1977 ref 8
RÅ 1979 1:40 *83*, 102 not 16, 108 not 30, 109, 110 not 32
RÅ 1979 1:98 108, 110 not 32, 290 not 73
RÅ 1979 Aa 245 79

RÅ 1980 1:59 *83, 101,* 109
RÅ 1983 1:13 *78,* 105, 108
RÅ 1983 1:43 99 not 2
RÅ 1984 1:16 17 not 19, *85,* 91 not 65, *102,* 110 not 32
RÅ 1984 1:83 17 not 15, *102, 106,* 255
RÅ 1985 1:10 86
RÅ 1985 1:71 89 not 54, 102 not 17
RÅ 1985 2:29 95 not 84
RÅ 1986 ref 69 95 not 84

4.2 USA

Hänvisningar till rättsfall i den löpande texten hänför sig till American Federal Tax Reports (AFTR) om denna källa finns angiven för rättsfallet i nedanstående förteckning. Hänvisning sker i löpande texten genom angivande av den skattskyldiges namn, domstol, årtal och sida i tillämplig rättsfallssamling.

Abatti, 644 F.2d 1385, 48 AFTR2d 5020 (9th Cir. 1981) 190
Ach, 358 F.2d 342, 17 AFTR2d 700 (6th Cir. 1966), cert. denied 385 US 899 (1966) 30 not 73, *122,* 129
Achiro, 77 T.C. 881 (1981) 186, 190
American Terrazzo Strip, 56 T.C. 961 (1971) acq. 1973-2 CB 1 308
Asiatic Petroleum, 31 BTA 1152, aff'd 79 F.2d 234, 16 AFTR 610 (2d Cir 1935), cert. denied 296 US 645 *119,* 189
Baldwin-Lima-Hamilton, 453 F.2d 182, 26 AFTR2d 5881, (7th Cir. 1970) 318
Basye et al, 410 US 441 (1973), 31 AFTR2d 802 (S.Ct. 1973) 153
Bluefeld Caterer, § 69,056 P-H Memo T.C. (1969) 258
Borge, 405 F.2d 673, 23 AFTR2d 320 (2d Cir. 1968), cert. denied 395 US 933 30 not 73, *122*
Brittingham, 598 F.2d 1375, 44 AFTR2d 5361 (5th Cir. 1979) *132,* 190 not 43, 300
Cadillac Textiles, § 75,046 P-H Memo T.C. (1975) 133
Cally, P-H Memo T.C. § 83,203 (1983) 187, 258, 261
Cappuccilli, 668 F.2d 138, 49 AFTR2d 509 (2d Cir. 1981 as amended 1982.) 156, 221
Cayuga Service, § 75,004 P-H Memo T.C. (1975) 130
Central Bank of the South, 58 AFTR2d 5319. (N.D. of Alabama 1986) 141
Chelsea Products, 197 F.2d 620, 42 AFTR 212 (3d Cir. 1952) 191
Chicago and North Western, 29 T.C. 989 (1958) acq. 1960-2 CB 4 221
Ciba-Geigy, 85 T.C. 172 (1985). 234, 279, 286
Collins Electrical, 67 T.C. 911 (1977) 210
Columbian Rope Co, 42 T.C. 800 (1964) acq. 1965-1 CB 4 236
Cooper, 64 T.C. 576 (1975) 259
Crane and Tractor Parts, P-H Memo T.C. § 84,510 (1984) 304, 315, 357
Dallas Ceramic, 598 F.2d 1382, 44 AFTR2d 5367 (5th Cir. 1979) 132, 134
Davis, 4 AFTR 2d 5717 (D.Kan. 1959) rev'd 282 F.2d 623, 6 AFTR2d 5599 (10th Cir. 1960), on other grounds 121
Denning, 180 F.2d 288, 38 AFTR 1508 (10th Cir. 1950) 129
Diefenthal, 367 F. Supp. 506, 33 AFTR2d 416 (E.D.La. 1973) 151, 259
Dorba Homes, 403 F.2d 502, 22 AFTR2d 5783 (2d Cir. 1968) 129
Du Pont de Nemours, 608 F.2d 445, 44 AFTR2d 5906 (Ct.Cl. 1979), cert. denied 445 US 962 36 not 5, 191, 193, *198,* 309, 315, 323, 328, 334

Edwards, 67 T.C. 224 (1976), acq. 1977-2 CB 1 196, 320
Eli Lilly, 372 F.2d 990, 19 AFTR2d 712 (Ct.Cl 1967) (Cit. Eli Lilly I) 304
Eli Lilly, 84 T.C. 996 (1985) (Cit. Eli Lilly II) 199, 304, 306, 320, 325
Engineering Sales, 510 F.2d 565, 35 AFTR2d 1122 (5th Cir. 1975) 189
Fegan, 71 T.C. 791 (1979), 81-1 USTC § 9436 (10th Cir. 1981) 131, 257, 261
First Security Bank, 344 F.2d 120, 13 AFTR2d 1685 (9th Cir. 1964)
First Security Bank of Utah, 405 US 394, 29 AFTR2d 781 (S.Ct 1972) 131, *152*, 191
Fitzgerald Motor, 508 F.2d 1096, 35 AFTR2d 832 (5th Cir. 1975) 141
Forman, 453 F.2d 1144, 29 AFTR2d 403 (2d Cir. 1972), cert. denied 407 US 934, rehearing denied 409 US 899 (1972), reversing 54 T.C. 912 (1970) 133, 141
Foster, 80 T.C. 34, 756 F.2d 1430, 55 AFTR2d 1285 (9th Cir. 1985) 138
French, 60 T.C. 836 (1973) 130, 278
Grenada Industries, 202 F.2d 873, 43 AFTR 450 (5th Cir. 1953), cert. denied 346 US 819 (1953) 189
Guyer, P-H Memo T.C. § 85,210 (1985) 256
Hall, 294 F.2d, 8 AFTR2d 5161 (5th Cir. 1961) 129, 134
Hennessey, P-H Memo T.C. § 77,122 (1977) 213
Hooker Chemicals, 591 F.2d 652, 43 AFTR2d 573 (Ct.Cl. 1979) 230
Hospital Corporation, 81 T.C. 520 (1983) 143, 199, 235, 240
International Canadian, 308 F.2d 520, 10 AFTR2d 5609 (9th Cir. 1962) 330
Johnson, 78 T.C. 882 (1982), aff'd 734 F.2d 20 (opublicerat avgörande), cert. denied 469 US 857 221
Kahler, 486 F.2d 1, 32 AFTR2d 5860 (8th Cir. 1973) 141, 217
Keller, 723 F 2d 58, 53 AFTR 2d 406 (10th Cir. 1983) 122
Kerry Investment, 500 F.2d 108, 34 AFTR 2d 5239 (9th Cir. 1974) 141
King, 641 F.2d 253, 47 AFTR2d 1330 (5th Cir. 1981) 188
Krueger, 79 T.C. 65 (1982) 158
Lake Erie and Pittsburg Railway, 5 T.C. 558 (1945) NA 1965-1 CB 5 134
Latham Park Manor, 69 T.C. 199 (1977) aff'd (in unpublished opinion 28/1 1980) 618 F2d 100 141
Leedy-Glover Realty Insurance, 13 T.C. 95 (1949) aff'd per curiam, 184 F.2d 833, 39 AFTR 1100 (5th Cir. 1950) 191
Liberty Loan, 498 F.2d 225, 34 AFTR2d 5060 (8th Cir. 1974), cert. denied 419 US 1089 (1974) 115 not 18, 146
Lufkin Foundry, P-H Memo T.C. § 71,101 (1971), 468 F.2d 805, 30 AFTR2d 5421, 5732 (5th Cir. 1972) 197, 323, 327
Mornes, P-H Memo T.C. § 82,028 (1982), aff'd 696 F.2d 1000 (8th Cir. 1982) 323
National Muffler Dealers, 440 US 472, 43 AFTR2d 828 (S.Ct 1979) 68
Nelson Paper, 13 P-H TCM 1002 (1944) 129
Nissho Iwai, P-H Memo T.C. § 85,678 (1985) (skattskyldig har besvärat sig till 2d Cir. Målet ej avgjort den 1/8 1987) 239, 309
Oil Base, 362 F.2d 212, 17 AFTR2d 1280 (9th Cir.) cert. denied 385 US 928 (1966) 330
Paccar, 85 T.C 754 (1985) 304
Peck, 752 F.2d 469, 55 AFTR2d 804 (9th Cir. 1985) 200
Pitchford's, P-H Memo T.C. § 75,075 (1975) 221
Post, 640 F2d 1296, 47 AFTR2d 659 (Ct.Cl. 1981) 208
Powers, 53 AFTR2d 413 (7th Cir 1983) 259, 267
PPG Industries, 55 T.C. 928 (1970) 327
Rapid Electric, 61 T.C. 232 (1973) acq. 1974-2 CB 4 158

Roberts, 8 P-H TCM 60 (1949) 131
Robin Haft Trust, 510 F2d 43, 35 AFTR2d 650 (1st Cir. 1975) 130
Ross Glove, 60 T.C. 569 (1973), acq. 1974-2 CB 4 197, 300, 320, 327
Rubin, 460 F.2d 1216, 29 AFTR2d 1194 (2d Cir 1972) aff'd per curiam 190
Ruge, 26 T.C. 138 (1956) 230
Schering, 69 T.C. 579 (1978) acq. 1981-9 IRB 5. 161
Searle, 88 T.C. No. 16, (1987), publicerat i CCH Tax Court Regular Decisions 199, 327
Shunk Latex, 18 T.C. 940 (1952), acq. in part, nonacq. in part 1953-1 CB 6,7 152
Southern College of Optometry, P-H Memo T.C. § 47,079 (1947) 121
Stewart, 714 F2d 977, 52 AFTR2d 5885 (9th Cir. 1983) 187
Sunshine, P-H Memo T.C. § 81,586 (1981), aff'd i opublicerad sk Court Order 29/4 1983 (5th Cir.) 213
Tobin, 85 T.C. 1005 (1985) 208
Thor Power Tool, 439 US 522, 43 AFTR2d 362 (S.Ct. 1979) 55
Town, 372 F.2d 415, 19 AFTR2d 698 (4th Cir. 1967) 129
Toyota Motor, 561 F.Supp. 354, 51 AFTR2d 1146 (C.D. Cal. 1983) 176
United States Gypsum, S. Ct 1948. 200
US Gypsum, 452 F.2d 445, 28 AFTR2d 5881 (7th Cir. 1971) 191
United States Mineral Products, 52 T.C. 177 (1969) 230
US Steel, 617 F.2d 942, 45 AFTR2d 1081 (2d Cir. 1980) 15, 46, 196, 236, *237*
Welsh, 290 US 111, 12 AFTR 1456 (S. Ct. 1933) 182
Whipple, 373 US 193, 11 AFTR2d 1454 (1963) 119
White Tool, 677 F.2d 528, 49 AFTR2d 1343 (4th Cir. 1982), cert. denied 459 US 907 213, 257
Willamette, 689 F.2d 865, 50 AFTR2d 5991 (9th Cir. 1982), cert. denied 460 US 1052 194
Wilson, 530 F.2d 772, 37 AFTR2d 826 (8th Cir. 1976) 189
Woodward Governor, 55 T.C. 56 (1970) acq. 1971-1 CB 2 315
Young & Rubicam, 410 F.2d 1233, 23 AFTR2d 1385 (Ct.Cl. 1969) 235

Rev. Proc. 65-17, 1965-1 CB 833, amended 1966-2 CB 1211 and 1974-1 CB 411 156, 160
Rev. Proc. 66-33, 1966-2 CB 1231 36
Rev. Proc. 70-8, 1970-1 CB 434 145
Rev. Proc. 86-15, 1986-1 CB 544 70
Rev. Proc. 87-1, 1987-1 IRB 7 70, 72
Rev. Proc. 87-2, 1987-1 IRB 19 72
Rev. Proc. 87-3, 1987-1 IRB 27 70
Rev. Proc. 87-4, 1987-1 IRB 33 71
Rev. Rul. 64-56, 1964-1 CB 133 230
Rev. Rul. 65-142, 1965-1 CB 223 134
Rev. Rul. 69-630, 1969-2 CB 112 158
Rev. Rul. 74-158, 1974-1 CB 182 159
Rev. Rul. 74-351, 1974-2 CB 144 152
Rev. Rul. 74-566, 1974-2 CB 158 220
Rev. Rul. 76-243, 1976-1 CB 134 152
Rev. Rul. 76-508, 1976-2 CB 225 160
Rev. Rul. 78-83, 1978-1 CB 79 157
Rev. Rul. 79-216, 1979-2 CB 224 296
Rev. Rul. 80-231, 1980-2 CB 219 160
Rev. Rul. 82-29, 1982-1 CB 481 160
Rev. Rul. 82-45, 1982-1 CB 89
Rev. Rul. 82-135, 1982-2 CB 104 211
Rev. Rul. 87-55, IRB 1987-27 215
LTR 8147003 (24/4 1979) 211
LTR 8110003 (28/10 1980) 211
LTR 8246019 (30/7 1982) 218
GCM 35237 8/2 1973 213, 219
IRM-Audit, CCH
Technical Information Release No 836, 2/8 1966. CCH
Treasury Department Release F-1217, 16/4 1968. CCH par. 6740
Treasury Department News Release, 8/1 1973, 737 CCH Standard Federal Tax Reports § 6419
IRS Statement of Procedural Rules, se 26 Code of Federal Regulations 601.601.
Cumulative List of Announcements Relating to Decisions of the Tax Court, 1987-1, IRB 4.
Regulations 41
Regulations 62
Regulations 65
Regulations 86
Regulations 111

Sakregister

Acquiescence 73
Affärsmässiga skäl 84, 305
Aktieägartillskott 86, 208, 210, 220
Allmänna råd och uttalanden 38
Alternativ exempt 34
Anskaffningskostnad för aktier 86, 158, 354
Applicable Federal Rate (AFR) 215
Apportegendom 31, 139, 230, 275, 295
Assessment 166
Assignment of income 33, 186
Avräkning av utländsk skatt 64, 80, 87, 159
Beloppsprocess 82
Blue books 66
Borrower's situs rule 218
Branch profits tax 62
CASB 55, 246
Certiorari 179
Closing agreements 72
Comparable uncontrolled price method (CUP), se Marknadsprismetoden
Consolidated returns 63, 112
Contract manufacturer 276
Contract service 276
Controlled foreign corporations 63
Cost plus method, se Produktionskostnadsmetoden
Cost sharing arrangements 282
Creation of income 140
Credit-avtal 80
De minimis 150
Deemed paid credit 65
Determination letter 72
Discretionary rulings 70
Diskretionär omfördelningsrätt 45
Disregard of corporate entity 33, 188
Double burden 189
Eftertaxering 88, 98, 168
Exempt-avtal 80
Fast driftställe 80
Filial, filialtransaktioner 22, 61, 74, 79, 123, 126, 162, 172
Fjärde metoden 50, 299, 367
Foreign personal holding company 34
Foreign tax credit 64
Formal document request 174

Forskning och utveckling 106, 271
Fourth method, se Fjärde metoden
Fåmansbolag 30, 90
Förhandlingsprincipen 96
Försiktighetsprincipen 57
Förtäckt utdelning 86, 125, 151, 156
Förvaltningsbolag 119
Handelsmarginal, se Vinstpåslag
Holdingbolag 119
Hypotetiskt marknadspris 356
Indirect tax credit 65, 159
Indirekt ägande 129
Information letter 72
International Enforcement Program 169
Internvinstkonto 17, 87, 92
Joint Committee on Taxation 66
Jury 180, 200
Koncernbidrag som omkostnad 74
Koncerngemensamma kostnader 106
Koncernintern vinst 141
Koncernredovisning 91
Korrigeringsregeln 75 not 8
Kupongskatt 61, 85, 158, 161
Kvittning 80, 143, 203, 206, 285, 353
Letter Ruling 70
Mandatory rulings 70
Manufacturing profit 276
Market penetration, se Marknadsintroduktion
Marknadsintroduktion 84, 305
Marknadsmetoden 48, 344
Marknadsprismetod 49, 192, 298
Markup, se vinstpåslag
Mekaniska regler 49, 193, 345
Minoritetsintresse i bolag 278
Mutual agreements 26, 346, 351
Nonacquiescence 73
Notice of deficiency 178, 181
Nyttoprövning av tjänster 231
Näringsidkare, näringsverksamhet 78, 120, 124
Officialprincipen 96
Omfakturering 32, 74
Organization 120
Självständigt bedriven rörelse 75
Overallprincipen 64, 125
Paketavtal 149
Per item-principen 64
Personal holding company 32
Personal service corporations 31
Possessions corporation 34, 275
Prioritetsordning 193, 297, 332
Private Letter Ruling 70
Private Ruling 70
Produktionskostnadsmetod 49, 50, 192, 298

Produktlinjer 299
Reallocation 39
Refund-mål 180
Regulations
  Interpretative 38, 46, *67*
  Legislative 38, 46, *67*
  Retroaktivitet 68
Resale price method, se Återförsäljningsmetoden
Revenue Procedures 71
Revenue Ruling 69
Royalty 107, 275, 281
Safe havens 48
Setoffs, se Kvittning
Sham transactions 33
Självkostnad 245
Självständigt bedriven rörelse 75
Sole proprietorship 119, 121
Sound accounting practises 54, 246, 252, 264, 319, 363
Source rules 36, 65
Statistik 193, 299, 308, 316, 321, 328, 333, 337
Subpart F 63, 116, 123, 162
Substance-over-form 187
Summons 169, 176
Superroyalty 275, 290
Särkostnad 245
Taxpayer Letter Ruling 70
Technical advice 72
Tolkande anvisningar 46
Trade or business 39, 119
True earner 33
Tullvärde 299
Utdelning 85, 156, 209, 295
Underkapitalisering 208, 329
Underskott i utlandet 75
Unitary method (unitary taxation) 19, 30, 45, 48, 325, 364
Uppsåt 139, 164, 354
US GAAP 246
Utskiftning 209
Utvecklingsbolag 282
Verkställighetsföreskrifter 38
Vinstpåslag 49, 231, 252, 263, 287, 300, 309, 354, 363,
Värderingstidpunkt 130, 278, 312, 353
Withholding tax, se Kupongskatt
Återförsäljningsmetod 49, 192, 198, 298

Bilaga 1

43 § 1 mom KL i 1928 och 1965 års lydelse

1928 års lydelse

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

1965 års lydelse

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

Bilaga 2

Treasury Regulations 1.482-

§ 1.482-1 Allocation of income and deductions among taxpayers.

(a) *Definitions.* When used in this section and in § 1.482-2 –

(1) The term "organization" includes any organization of any kind, whether it be a sole proprietorship, a partnership, a trust, an estate, an association, or a corporation (as each is defined or understood in the Internal Revenue Code or the regulations thereunder), irrespective of the place where organized, where operated, or where its trade or business is conducted, and regardless of whether domestic or foreign, whether exempt, whether affiliated, or whether a party to a consolidated return.

(2) The term "trade" or "business" includes any trade or business activity of any kind, regardless of whether or where organized, whether owned individually or otherwise, and regardless of the place where carried on.

(3) The term "controlled" includes any kind of control, direct or indirect, whether legally enforceable, and however exercisable or exercised. It is the reality of the control which is decisive, not its form or the mode of its exercise. A presumption of control arises if income or deductions have been arbitrarily shifted.

(4) The term "controlled taxpayer" means any one of two or more organizations, trades, or businesses owned or controlled directly or indirectly by the same interests.

(5) The terms "group" and "group of controlled taxpayers" mean the organizations, trades, or businesses owned or controlled by the same interests.

(6) The term "true taxable income" means, in the case of a controlled taxpayer, the taxable income (or, as the case may be, any item or element affecting taxable income) which would have resulted to the controlled taxpayer, had it in the conduct of its affairs (or, as the case may be, in the particular contract, transaction, arrangement, or other act) dealt with the other member or members of the group at arm's length. It does not mean the income, the deductions, the credits, the allowances, or the item or element of income, deductions, credits, or allowances, resulting to the controlled taxpayer by reason of the particular contract, transaction, or arrangement, the controlled taxpayer, or the interests controlling it, chose to make (even though such contract, transaction, or arrangement be legally binding upon the parties thereto).

(b) *Scope and purpose.* (1) The purpose of section 482 is to place a controlled taxpayer on a tax parity with an uncontrolled taxpayer, by determining, according to the standard of an uncontrolled taxpayer, the true taxable income from the property and business of a controlled taxpayer. The interests controlling a group of controlled taxpayers are assumed to have complete power to cause each controlled taxpayer so to conduct its affairs that its transactions and accounting records truly reflect the taxable income from the property and business of each of the controlled taxpayers. If, however, this has not been done, and the taxable incomes are thereby understated, the district director shall intervene, and, by making such distributions, apportionments, or allocations as he may deem necessary of gross income, deductions, credits, or allowances, or of any item or element affecting taxable income, between or among the controlled taxpayers constituting the group, shall determine the true taxable income of each controlled taxpayer. The standard to be applied in every case is that of an uncontrolled taxpayer dealing at arm's length with another uncontrolled taxpayer.

(2) Section 482 and this section apply to the case of any controlled taxpayer, whether such taxpayer makes a separate or a consolidated return. If a controlled taxpayer makes a separate return, the determination is of its true separate taxable income. If a controlled taxpayer is a party to a consolidated return, the true consolidated taxable income of the affiliated group and the true separate taxable income of the controlled taxpayer are determined consistently with the principles of a consolidated return.

(3) Section 482 grants no right to a controlled taxpayer to apply its provisions at

will, nor does it grant any right to compel the district director to apply such provisions. It is not intended (except in the case of the computation of consolidated taxable income under a consolidated return) to effect in any case such a distribution, apportionment, or allocation of gross income, deductions, credits, or allowances, or any item of gross income, deductions, credits, or allowances, as would produce a result equivalent to a computation of consolidated taxable income under subchapter A, chapter 6 of the Code.

(c) *Application.* Transactions between one controlled taxpayer and another will be subjected to special scrutiny to ascertain whether the common control is being used to reduce, avoid, or escape taxes. In determining the true taxable income of a controlled taxpayer, the district director is not restricted to the case of improper accounting, to the case of a fraudulent, colorable, or sham transaction, or to the case of a device designed to reduce or avoid tax by shifting or distorting income, deductions, credits, or allowances. The authority to determine true taxable income extends to any case in which either by inadvertence or design the taxable income, in whole or in part, of a controlled taxpayer, is other than it would have been had the taxpayer in the conduct of his affairs been an uncontrolled taxpayer dealing at arm's length with another uncontrolled taxpayer.

(d) *Method of allocation.* (1) The method of allocating, apportioning, or distributing income, deductions, credits, and allowances to be used by the district director in any case, including the form of the adjustments and the character and source of amounts allocated, shall be determined with reference to the substance of the particular transactions or arrangements which result in the avoidance of taxes or the failure to clearly reflect income. The appropriate adjustments may take the form of an increase or decrease in gross income, increase or decrease in deductions (including depreciation), increase or decrease in basis of assets (including inventory), or any other adjustment which may be appropriate under the circumstances. See § 1.482-2 for specific rules relating to methods of allocation in the case of several types of business transactions.

(2) Whenever the district director makes adjustments to the income of one member of a group of controlled taxpayers (such adjustments being referred to in this paragraph as "primary" adjustments) he shall also make appropriate correlative adjustments to the income of any other member of the group involved in the allocation. The correlative adjustment shall actually be made if the U.S. income tax liability of the other member would be affected for any pending taxable year. Thus, if the district director makes an allocation of income, he shall not only increase the income of one member of the group, but shall decrease the income of the other member if such adjustment would have an effect on the U.S. income tax liability of the other member for any pending taxable year. For the purposes of this subparagraph, a "pending taxable year" is any taxable year with respect to which the U.S. income tax return of the other member has been filed by the time the allocation is made, and with respect to which a credit or refund is not barred by the operation of any law or rule of law. If a correlative adjustment is not actually made because it would have no effect on the U.S. income tax liability of the other member involved in the allocation for any pending taxable year, such adjustment shall nevertheless be deemed to have been made for the purpose of determining the U.S. income tax liability of such member for a later taxable year, or for the purposes of determining the U.S. income tax liability of any person for any taxable year. The district director shall furnish to the taxpayer with respect to which the primary adjustment is made a written statement of the amount and nature of the correlative adjustment which is deemed to have been made. For purposes of this subparagraph, a primary adjustment shall not be considered to have been made (and therefore a correlative adjustment is not required to be made) until the first occurring of the following events with respect to the primary adjustment:

(i) The date of assessment of the tax following execution by the taxpayer of a Form 870 (Waiver of Restrictions on Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment) with respect to such adjustment,

(ii) Acceptance of a Form 870-AD (Offer of Waiver of Restriction on Assessment and Collection Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment),

(iii) Payment of the deficiency,

(iv) Stipulation in the Tax Court of the United States, or

(v) Final determination of tax liability by offer-in-compromise, closing agreement, or court action.

The principles of this subparagraph may be illustrated by the following examples in each of which it is assumed that X and Y are members of the same group of controlled entities and that they regularly compute their incomes on the basis of a calendar year:

Example (1). Assume that in 1968 the district director proposes to adjust X's income for 1966 to reflect an arm's length rental charge for Y's use of X's tangible property in 1966; that X consents to an assessment reflecting such adjustment by executing a Waiver, Form 870; and that an assessment of the tax with respect to such adjustment is made in 1968. The primary adjustment is therefore considered to have been made in 1968. Assume further that both X and Y are United States corporations and that Y had net operating losses in 1963, 1964, 1965, 1966, and 1967. Although a correlative adjustment would not have an effect on Y's U.S. income tax liability for any pending taxable year, an adjustment increasing Y's net operating loss for 1966 shall be deemed to have been made for the purposes of determining Y's U.S. income tax liability for 1968 or a later taxable year to which the increased operating loss may be carried. The district director shall notify X in writing of the amount and nature of the adjustment which is deemed to have been made to Y.

Example (2). Assume that X and Y are United States corporations; that X is in the business of rendering engineering services; that in 1968 the district director proposes to adjust X's income for 1966 to reflect an arm's length fee for the rendition of engineering services by X in 1966 relating to the construction of Y's factory; that X consents to an assessment reflecting such adjustment by executing a Waiver, Form 870; and that an assessment of the tax with respect to such adjustment is made in 1968. Assume further that fees for such services would properly constitute a capital expenditure by Y, and that Y does not place the factory in service until 1969. Although a correlative adjustment (increase in basis) would not have an effect on Y's U.S. income tax liability for a pending taxable year, an adjustment increasing the basis of Y's assets for 1966 shall be deemed to have been made in 1968 for the purpose of computing allowable depreciation or gain or loss on disposition for 1969 and any future taxable year. The district director shall notify X in writing of the amount and nature of the adjustment which is deemed to have been made to Y.

Example (3). Assume that X is a U.S. taxpayer and Y is a foreign taxpayer not engaged in a trade or business in the United States; that in 1968 the district director proposes to adjust X's income for 1966 to reflect an arm's length interest charge on a loan made to Y; that X consents to an assessment reflecting such allocation by executing a Waiver, Form 870; and that an assessment of the tax with respect to such adjustment is made in 1968. Although a correlative adjustment would not have an effect on Y's U.S. income tax liability, an adjustment in Y's income for 1966 shall be deemed to have been made in 1968 for the purposes of determining the amount of Y's earnings and profits for 1966 and subsequent years, and of any other effect it may have on any person's U.S. income tax liability for any taxable year. The district director shall notify X in writing of the amount and nature of the allocation which is deemed to have been made to Y.

(3) In making distributions, apportionments, or allocations between two members of a group of controlled entities with respect to particular transactions, the district director shall consider the effect upon such members of an arrangement between them for reimbursement within a reasonable period before or after the taxable year if the taxpayer can establish that such an arrangement in fact existed during the taxable year under consideration. The district director shall also consider the effect of any other nonarm's length transaction between them in the taxable year which, if taken into account, would result in a setoff against any allocation which would otherwise be made, provided the taxpayer is able to establish with reasonable specificity that the transaction was not at arm's length and the amount of the appropriate arm's length charge. For purposes of the preceding sentence, the term arm's length refers to the amount which was charged or would have been charged in independent transactions with unrelated parties under the same or similar circumstances considering all the relevant facts and without regard to the rules found in § 1.482-2 by which certain charges are deemed to be equal to arm's length. For example, assume that one member of a group performs services which benefit a second member, which would in itself require an allocation to reflect an arm's length charge for the performance of such services. Assume further that the first member can establish that during the same taxable year the second member engages in other nonarm's length transactions which benefit the first member, such as by selling products to the first member at a discount, or purchasing products from the first member at a premium, or paying royalties to the first member in an excessive amount. In such case, the value of the benefits received by the first member as a result of the other activities will be set-off against the allocation which would otherwise be made. If the effect of the set-off is to change the characterization or source of the income or deductions, or otherwise distort taxable income, in such a manner as to affect the United States tax liability

of any member, allocations will be made to reflect the correct amount of each category of income or deductions. In order to establish that a set-off to the adjustments proposed by the district director is appropriate, the taxpayer must notify the district director of the basis of any claimed set-off at any time before the expiration of the period ending 30 days after the date of a letter by which the district director transmits an examination report notifying the taxpayer of proposed adjustments or before July 16, 1968, whichever is later. The principles of this subparagraph may be illustrated by the following examples, in each of which it is assumed that P and S are calendar year corporations and are both members of the same group of controlled entities:

Example (1). P performs services in 1966 for the benefit of S in connection with S's manufacture and sale of a product. S does not pay P for such services in 1966, but in consideration for such services, agrees in 1966 to pay P a percentage of the amount of sales of the product in 1966 through 1970. In 1966 it appeared this agreement would provide adequate consideration for the services. No allocation will be made with respect to the services performed by P.

Example (2). P renders services to S in connection with the construction of S's factory. An arm's length charge for such services, determined under paragraph (b) of § 1.482-2, would be $100,000. During the same taxable year P makes available to S a machine to be used in such construction. P bills S $125,000 for the services, but does not bill for the use of the machine. No allocation will be made with respect to the excessive charge for services or the undercharge for the machine if P can establish that the excessive charge for services was equal to an arm's length charge for the use of the machine, and if the taxable income and income tax liabilities of P and S are not distorted.

Example (3). Assume the same facts as in example (2), except that, if P hade reported $25,000 as rental income and $25,000 less service income, it would have been subject to the tax on personal holding companies. Allocations will be made to reflect the correct amounts of rental income and service income.

(4) If the members of a group of controlled taxpayers engage in transactions with one another, the district director may distribute, apportion, or allocate income, deductions, credits, or allowances to reflect the true taxable income of the individual members under the standards set forth i this section and in § 1.482-2 notwithstanding the fact that the ultimate income anticipated from a series of transactions may not be realized or is realized during a later period. For example, if one member of a controlled group sells a product at less than an arm's length price to a second member of the group in one taxable year and the second member resells the product to an unrelated party in the next taxable year, the district director may make an appropriate allocation to reflect an arm's length price for the sale of the product in the first taxable year, notwithstanding that the second member of the group had not realized any gross income from the resale of the product in the first year. Similarly, if one member of a group lends money to a second member of the group in a taxable year, the district director may make an appropriate allocation to reflect an arm's length charge for interest during such taxable year even if the second member does not realize income during such year. The provisions of this subparagraph apply even if the gross income contemplated from a series of transactions is never, in fact, realized by the other members.

(5) Section 482 may, when necessary to prevent the avoidance of taxes or to clearly reflect income, be applied in circumstances described in sections of the Code (such as sections 351) providing for nonrecognition of gain or loss. See, for example, "National Securities Corporation v. Commissioner of Internal Revenue", 137 F.d 600 (3d Cir. 1943), cert. denied 320 U.S. 794 (1943).

(6) If payment or reimbursement for the sale, exchange or use of property, the rendition of services, or the advance of other consideration among members of a group of controlled entities was prevented, or would have been prevented, at the time of the transaction because of currency or other restrictions imposed under the laws of any foreign country, any distributions, apportionments, or allocations which may be made under section 482 with respect to such transactions may be treatead as deferrable income or deductions, providing the taxpayer has, for the year to which the distributions, apportionments, or allocations relate, elected to use a method of accounting in which the reporting of deferrable income is deferred until the income ceases to be deferrable income. Under such method of accounting, referred to in this section as the deferred income method of accounting, any payments or reimbursements which were prevented or would have been prevented, and any deductions attributable directly or indirectly to such payments or reimbursements, shall be deferred until they cease to be deferrable under such method of accounting. If such

method of accounting has not been elected with respect to the taxable year to which the allocations under section 482 relate, the taxpayer may elect such method with respect to such allocations (but not with respect to other deferrable income) at any time before the first occurring of the following events with respect to the allocations:

(i) Execution by the taxpayer of Form 870 (Waiver of Restrictions on Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment);

(ii) Expiration of the period ending 30 days after the date of a letter by which the district director transmits an examination report notifying the taxpayer of proposed adjustments reflecting such allocations or before July 16, 1968, whichever is later; or

(iii) Execution of a closing agreement or offer-in-compromise.

The principles of this subparagraph may be illustrated by the following example in which it is assumed that X, a domestic corporation, and Y, a foreign corporation, are members of the same group of controlled entities:

Example. X, which is in the business of rendering a certain type of service to unrelated parties, renders such services for the benefit of Y in 1965. The direct and indirect costs allocable to such services are $60,000, and an arm's length charge for such services is $100,000. Assume that the district director proposes to increase X's income by $100,000, but that the country in which Y is located would have blocked payment in 1965 for such services. If, prior to the first occuring of the events described in subdivisions (i), (ii), or (iii) of this subparagraph, X elects to use the deferred income method of accounting with respect to such allocation, the $100,000 allocation and the $60,000 of costs are deferrable until such amounts cease to be deferrable under X's method of accounting.

[T.D. 6595, 27 FR 3598, Apr. 14, 1962, as amended by T.D. 6952, 33 FR 5848, Apr. 16, 1968]

§ 1.482-2 Determination of taxable income in specific situations.

(a) **Loans or advances**–(1) *In general.* Where one member of a group of controlled entities makes a loan or advance directly or indirectly to, or otherwise becomes a creditor of, another member of such group, and charges no interest, or charges interest at a rate which is not equal to an arm's length rate as defined in subpargraph (2) of this paragraph, the district director may make appropriate allocations to reflect an arm's length interest rate for the use of such loan or advance.

(2) *Arm's length interest rate*–(i) *In general.* For the purposes of this paragraph, the arm's length interest rate shall be the rate of interest which was charged, or would have been charged at the time the indebtness arose, in independent transactions with or between unrelated parties under similar circumstances. All relevant factors will be considered, including the amount and duration of the loan, the security involved, the credit standing of the borrower, and the interest rate prevailing at the situs of the lender or creditors for comparable loans.

(ii) *Funds obtained at situs of borrower.* Notwithstanding the other provisions of paragraph (a)(2) of this section, if the loan or advance represents the proceeds of a loan obtained by the lender at the situs of the borrower, the arm's length rate for any taxable year shall be equal to the rate actually paid by the lender increased by an amount which reflects the costs or deductions incurred by the lender in borrowing such amounts and making such loans, unless the taxpayer establishes a more appropriate rate under the standards set forth in paragraph (a)(2)(i) of this section.

(iii) *Safe haven rule for certain loans and advances* . (A) Paragraph (a)(2)(iii) of this section applies to interest paid or accrued –

(*1*) Pursuant to a loan or advance (other than a loan or advance entered into pursuant to a binding contract entered into prior to August 29, 1980), which was entered into on or after July 1, 1981, and

(*2*) On or after July 1, 1981, pursuant to a demand loan or advance.

(B) If a creditor was not regularly engaged in the business of making loans or advances of the same general type as the loan or advance in question to unrelated parties, the arm's length rate of interest to which paragraph (a)(2)(iii) of this section applies shall be for purposes of this paragraph–

(*1*) The rate of interest actually charged if at least 11, but not in excess of 13, percent per annum simple interest, or

(*2*) 12 percent per annum simple interest if no interest was charged or if the rate of interest charged was less than 11, or in excess of 13 percent per annum simple interest, unless the taxpayer establishes a more appropriate rate under the standards set forth in paragraph (a)(2)(i) of this section. For purposes of the preceding sentence, if the rate actually charged is greater than

13 percent per annum simple interest and less than the rate determined under the standards set forth in paragraph (a)(2)(i) of this section, or if the rate actually charged is less than 11 percent per annum simple interest and greater than the rate determined under the standards set forth in paragraph (a)(2)(i) of this section, then the rate actually charged shall be deemed to be a more appropriate rate under the standards set forth in paragraph (a)(2)(i) of this section.

(C) In order to determine the safe haven interest rate for other loans or advances, see 26 CFR 1.482-2(a)(2) (revised as of April 1, 1980).

(D) Paragraph (a)(2)(iii) of this section does not apply to any loan or advance, the interest or principal amount of which is expressed in a currency other than U.S. dollars.

(3) *Loans or advances to which subparagraph (1) applies.* Subparagraph (1) of this paragraph applies to all forms of bona fide indebtedness and includes:

(i) Loans or advances of money or other consideration (whether or not evidenced by a written instrument), and

(ii) Indebtedness arising in the ordinary course of business out of sales, leases, or the rendition of services by or between members of the group, or any other similar extension of credit.

Subparagraph (1) of this paragraph does not apply to alleged indebtedness which was in fact a contribution of capital or a distribution by a corporation with respect to its shares. The interest period shall commence at the date the indebtedness arises, except that with respect to indebtedness described in subdivision (ii) of this subparagraph that is not evidenced by a written instrument requiring payment of interest, the interest period shall not commence until a date 6 months after the date the indebtedness arises, or until a later date if the taxpayer is able to demonstrate that either it or others in its industry, as a regular trade practice, permit comparable balances in the case of similar transactions with unrelated parties to remain outstanding for a longer period without charging interest. For the purpose of determining the period of time for which a balance is outstanding, payments of credits shall be applied against the earliest balance outstanding, unless the taxpayer applies such payments or credits in some other order on its books in accordance with an agreement or understanding of the parties if the taxpayer can demonstrate that either it or others in its industry, as a regular trade practice, enter into such agreements of understandings.

(4)-(6) [Reserved]

(7) *Relation to section 483.* If a taxpayer is subject to section 482 and to section 483 with respect to the appropriateness of an interest rate used in a transaction, then section 482 and section 483 will be applied in the following order:

(i) First, section 483 is applied to determine whether there is unstated interest on the contract, and if so, to impute interest.

(ii) Second, section 482 is applied to determine whether the interest rate used in the contract exceeds the arm's length interest rate as defined in paragraph (a)(2) of this section, and if so, to make appropriate allocations to reflect an arm's length interest rate. Section 482 will not be used to impute interest if the interest rate used in the contract is less than this arms's length interest rate.

(iii) Third, paragraphs (b), (c), (d) or (e) of this section, if applicable, may be used to make other appropriate allocations to reflect an arm's length transaction based on the interest rate as adjusted in the situations described in paragraph (a) (7) (i) or (ii) of this section. For example, assume the case of a deferred-payment sale of tangible property at no interest between two organizations that are controlled by the same interests, and assume that section 483 is applied to treat some portion of the principal payments as interests, and therefore to reduce the sales price of the property. If, after this recharacterization of principal as interest, the recomputed sales price does not reflect an arm's length sales price under the principles of paragraph (e) of this section, the district director may make other appropriate allocations (other than an interest rate adjustment) under that paragraph (e) to reflect an arm's length sales price for such sale.

(b) **Performance of services for another**–(1) *General rule.* Where one member of a group of controlled entities performs marketing, managerial, administrative, technical, or other services for the benefit of, or on behalf of another member of the group without charge or at a charge which is not equal to an arm's length charge as defined in subparagraph (3) of this paragraph, the district director may make appropriate allocations to reflect an arm's length charge for such services.

(2) *Benefit test.* (i) Allocations may be made to reflect arm's length charges with respect to services undertaken for the joint benefit of the members of a group of controlled entities, as well as with respect to services performed by one member of the group exclusively for the benefit of another member of the group. Any allocations made shall be consistent with the relative benefits intended from the services, based upon the facts known at the time the services were rendered, and shall be made even if the potential benefits anticipated are not realized. No allocations shall be made if the probable benefits to the other members were so indirect or remote that unrelated parties would not have charged for such services. In general, allocations may be made if the service, at the time it was performed, related to the carrying on of an activity by another member or was intended to benefit another member, either in the member's overall operations or in its day-to-day activities. The principles of this subdivision may be illustrated by the following examples in each of which it is assumed that X and Y are corporate members of the same group of controlled entities:

Example (1). X's International Division engages in a wide range of sales promotion activites. Although most of these activities are undertaken exclusively for the benefit of X's international operations, some are intended to jointly benefit both X and Y and others are undertaken exclusively for the benefit of Y. The district director may make an allocation to reflect an arm's length charge with respect to the activities undertaken for the joint benefit of X and Y consistent with the relative benefits intended as well as with respect to the services performed exclusively for the benefit of Y.

Example (2). X operates an international airline, and Y owns and operates hotels in several cities which are serviced by X. X, in conjunction with its advertising of the airline, often pictures Y's hotels and mentions Y's name. Although such advertising was primarily intended to benefit X's airline operations, it was reasonable to anticipate that there would be substantial benefits to Y resulting from patronage by travelers who responded to X's advertising. Since an unrelated hotel operator would have been charged for such advertising, the district director may make an appropriate allocation to reflect an arm's length charge consistent with the relative benefits intended.

Example (3). Assume the same facts as in Example (2) except that X's advertising neither mentions nor pictures Y's hotels. Although it is reasonable to anticipate that increased air travel attributable to X's advertising will result in some benefit to Y due to increased patronage by air travelers, the district director will not make an allocation with respect to such advertising since the probable benefit to Y was so indirect and remote that an unrelated hotel operator would not have been charged for such advertising.

(ii) Allocations will generally not be made if the service is merely a duplication of a service which the related party has independently performed or is performing for itself. In this connection, the ability to independently perform the service (in terms of qualification and availability of personnel) shall be taken into account. The principles of this subdivision may be illustrated by the following examples, in each of which it is assumed that X and Y are corporate members of the same group of controlled entities:

Example (1). At the request of Y, the financial staff of X makes an analysis to determine the amount and source of the borrowing needs of Y. Y does not have personnel qualified to make the analysis, and it does not undertake the same analysis. The district director may make an appropriate allocation to reflect an arm's length charge for such analysis.

Example (2). Y, which has a qualified financial staff, makes an analysis to determine the amount and source of its borrowing needs. Its report, recommending a loan from a bank, is submitted to X. X's financial staff reviews the analysis to determine whether X should advise Y to reconsider its plan. No allocation should be made with respect to X's review.

(3) *Arm's length charge.* For the purpose of this paragraph an arm's length charge for services rendered shall be the amount which was charged or would have been charged for the same or similar services in independent transactions with or between unrelated parties under similar circumstances considering all relevant facts. However, except in the case of services which are an integral part of the business activity of either the member rendering the services or the member receiving the benfit of the services (as described in subparagraph (7) of this paragraph), the arm's length charge shall be deemed equal to the costs or deductions incurred with respect to such services by the member or members rendering such services unless the taxpayer establishes a more appropriate charge under the standards set forth in the first sentence of this subparagraph. Where costs or deductions are a factor in applying the provisions of this paragraph adequate books and records must be maintained by taxpayers to permit verification of such costs or deductions by the Internal Revenue Service.

(4) *Costs or deductions to be taken into account.* (i) Where the amount of an arm's length charge for services is determined with reference to the costs or deductions incurred with respect to such services, it is necessary to take into account on some reasonable basis all the costs or deductions which are directly or indirectly related to the service performed.

(ii) Direct costs or deductions are those identified specifically with a particular service. These include, but are not limited to, costs or deductions for compensation, bonuses, and travel expenses attributable to employees directly engaged in performing such services, for material and supplies directly consumed in rendering such services, and for other costs such as the cost of overseas cables in connection with such services.

(iii) Indirect costs or deductions are those which are not specifically identified with a particular activity or service but which relate to the direct costs referred to in subdivision (ii) of this subparagraph. Indirect costs or deductions generally include costs or deductions with respect to utilities, occupancy, supervisory and clerical compensation, and other overhead burden of the department incurring the direct costs or deductions referred to in subdivision (ii) of this subparagraph. Indirect costs or deductions also generally include an appropriate share of the costs or deductions relating to supporting departments and other applicable general and administrative expenses to the extent reasonably allocable to a particular service or activity. Thus, for example, if a domestic corporation's advertising department performs sevices for the direct benefit of a foreign subsidiary, in addition to direct costs of such department, such as salaries of employees and fees paid to advertising agencies or consultants, which are attributable to such foreign advertising, indirect costs must be taken into account on some reasonable basis in determining the amount of costs or deductions with respect to which the arm's length charge to the foreign subsidiary is to be determined. These generally include depreciation, rent, property taxes, other costs of occupancy, and other overhead costs of the advertising department itself, and allocations of costs from other departments which service the advertising department, such as the personnel, accounting, payroll, and maintenance departments, and other applicable general and administrative expenses including compensation of top management.

(5) *Costs and deductions not to be taken into account* . Costs or deductions of the member rendering the services which are not to be taken into account in determining the amount of an arm's length charge for services include –

(i) Interest expense on indebtedness not incurred specifically for the benefit of another member of the group,

(ii) Expenses associated with the issuance of stock and maintenance of shareholder relations, and

(iii) Expenses of compliance with regulations or policies imposed upon the member rendering the services by its government which are not directly related to the service in question.

(6) *Methods.* (i) Where an arm's length charge for services rendered is determined with reference to costs or deductions, and a member has allocated and apportioned costs or deductions to reflect arm's length charges by employing in a consistent manner a method of allocation and apportionment which is reasonable and in keeping with sound accounting practice, such method will not be disturbed. If the member has not employed a method of allocation and apportionment which is reasonable and in keeping with sound accounting practice, the method of allocating and apportioning costs or deductions for the purpose of determining the amount of arm's length charges shall be based on the particular circumstances involved.

(ii) The methods of allocation and apportionment referred to in this subparagraph are applicable both in allocating and apportioning indirect costs to a particular activity or service (see subparagraph (4)(iii) of this paragraph), and in allocating and apportioning the total costs (direct and indirect) of a particular activity or service where such activity or service is undertaken for the joint benefit of two or more members of a group (see subparagraph (2)(i) of this paragraph). While the use of one or more bases may be appropriate under the circumstances in establishing the method of allocation and apportionment, appropriate consideration should be given to all bases and factors, including, for example, total expenses, asset size, sales, manufacturing expenses, payroll, space utilized, and time spent. The costs incurred by supporting departments may be apportioned to other departments on the basis of reasonable overall estimates, or such costs may be reflected in the other

departments' costs by means of application of reasonable departmental overhead rates. Allocations and apportionments of costs or deductions must be made on the basis of the full cost as opposed to the incremental cost. Thus, if an electronic data processing machine, which is rented by the taxpayer, is used for the joint benefit of itself and other members of controlled group, the determination of the arm's length charge to each member must be made with reference to the full rent and cost of operating the machine by each member, even if the additional use of the machine for the benefit of the other members did not increase the cost to the taxpayer.

(iii) Practices actually employed to apportion costs or expenses in connection with the preparation of statements and analyses for the use of management, creditors, minority shareholders, joint venturers, clients, customers, potential investors, or other parties or agencies in interest shall be considered by the district director. Similarly, in determining the extent to which allocations are to be made to or from foreign members of a controlled group, practices employed by the domestic members of a controlled group in apportioning costs beetween themselves shall also be considered if the relationships with the foreign members of the group are comparable to the relationships between the domestic members of the group. For example, if for purposes of reporting to public stockholders or to a governmental agency, a corporation apportions the costs attributable to its executive officers among the domestic members of a controlled group on a reasonable and consistent basis, and such officers exercise comparable control over foreign members of such group, such domestic apportionment practice will be taken into consideration in determining the amount of allocations to be made to the foreign members.

(7) *Certain services.* An arm's length charge shall not be deemed equal to costs or deductions with respect to services which are an integral part of the business activity of either the member rendering the services (referred to in this subparagraph as the "renderer") or the member receiving the benefit of the services (referred to in this subparagraph as the "recipient"). Subdivisions (i) through (iv) of this subparagraph describe those situations in which services shall be considered an integral part of the business activity of a member of a group of controlled entities.

(i) Services are an integral part of the business activity of a member of a controlled group where either the renderer or the recipient is engaged in the trade or business of rendering similar services to one or more unrelated parties.

(ii) (*a*) Services are an integral part of the business activity of a member of a controlled group where the renderer renders services to one or more related parties as one of its principal activities. Except in the case of services which constitute a manufacturing, production, extraction, or construction activity, it will be presumed that the renderer does not render services to related parties as one of its principal activities if the cost of services of the renderer attributable to the rendition of services for the taxable year to related parties do not exceed 25 percent of the total costs or deductions of the renderer for the taxable year. Where the cost of services rendered to related parties is in excess of 25 percent of the total costs or deductions of the renderer for the taxable year or where the 25-percent test does not apply, the determination of whether the rendition of such services is one of the principal activities of the renderer will be based on the facts and circumstances of each particular case. Such facts and circumstances may include the time devoted to the rendition of the services, the relative cost of the services, the regularity with which the services are rendered, the amount of capital investment, the risk of loss involved, and whether the services are in the nature of supporting services or independent of the other activities of the renderer.

(*b*) For purposes of the 25-percent test provided in this subdivision (ii), the cost of services rendered to related parties shall include all costs or deductions directly or indirectly related to the rendition of such services including the cost of services which constitute a manufacturing, production, extraction, or construction activity; and the total costs or deductions of the renderer for the taxable year shall exclude amounts properly reflected in the cost of goods sold of the renderer. Where any of the costs or deductions of the renderer do not reflect arm's length consideration and no adjustment is made under any provision of the Internal Revenue Code to reflect arm's length consideration, the 25-percent test will not apply if, had an arm's-length charge been made, the costs or deductions attributable to the renderer's rendition of

services to related entities would exceed 25 percent of the total costs or deductions of the renderer for the taxable year.

(*c*) For purposes of the 25-percent test in this subdivision (ii), a consolidated group (as defined in this subdivision (*c*)) may, at the option of the taxpayer, be considered as the renderer where one or more members of the consolidated group render services for the benefit of or on behalf of a related party which is not a member of the consolidated group. In such case, the cost of services rendered by members of the consolidated group to any related parties not members of the consolidated group, as well as the total costs or deductions of the members of the consolidated group, shall be considered in the aggregate to determine if such services constitute a principal activity of the renderer. Where a consolidated group is considered the renderer in accordance with this subdivision (*c*), the costs or deductions referred to in this subdivision (ii) shall not include costs or deductions paid or accrued to any member of the consolidated group. In addition to the preceding provisions of this subdivision (*c*), if part or all of the services rendered by a member of a consolidated group to any related party not a member of the consolidated group are similar to services rendered by any other member of the consolidated group to unrelated parties as part of a trade or business, the 25-percent test in this subdivision (ii) shall be applied with respect to such similar services without regard to this subdivision (*c*). For purposes of this subdivision (*c*), the term "consolidated group" means all members of a group of controlled entities created or organized within a single country and subjected to an income tax by such country on the basis of their combined income.

(iii) Services are an integral part of the business activity of a member of a controlled group where the renderer is peculiarly capable of rendering the services and such services are a principal element in the operations of the recipient. The renderer is peculiarly capable of rendering the services where the renderer, in connection with the rendition of such services, makes use of a particularly advantageous situation or circumstance such as by utilization of special skills and reputation, utilization of an influential relationship with customers, or utilization of its intangible property (as defined in paragraph (d)(3) of this section). However, the renderer will not be considered peculiarly capable of rendering services unless the value of the services is substantially in excess of the costs or deductions of the renderer attributable to such services.

(iv) Services are an integral part of the business activity of a member of a controlled group where the recipient has received the benefit of a substantial amount of services from one or more related parties during its taxable year. For purposes of this subdivision, services rendered by one or more related parties shall be considered substantial in amount if the total costs or deductions of the related party or parties rendering services to the recipient during its taxable year which are directly or indirectly related to such services exceed an amount equal to 25 percent of the total costs or deductions of the recipient during its taxable year. For purposes of the preceding sentence, the total costs or deductions of the recipient shall include the renderer's costs or deductions directly or indirectly related to the rendition of such services and shall exclude any amounts paid or accrued to the renderers by the recipient for such services and shall also exclude any amounts paid or accrued for materials the costs of which is properly reflected in the cost of goods sold of the recipient. At the option of the taxpayer, where the taxpayer establishes that the amount of the total costs or deductions of a recipient for the recipient's taxable year are abnormally low due to the commencement or cessation of an operation by the recipient, or other unusual circumstances of a nonrecurring nature, the costs or deductions referred to in the preceding two sentences shall be the total of such amount for the 3-year period immediately preceding the close of the taxable year of the recipient (or for the first 3 years of operation of the recipient if the recipient had been in operation for less than 3 years as of the close of the taxable year in which the services in issue were rendered).

(v) The principles of subdivisions (i) through (iv) of this subparagraph may be illustrated by the following examples:

Application of subdivision (i):

Example (1). Y is engaged in the business of selling merchandise and X, an entity related to Y, is a printing company regularly engaged in printing and mailing advertising literature for unrelated parties. X also prints circulars advertising Y's products, mails the circulars to potential customers of Y, and in addition, performs the

art work involved in the preparation of the circulars. Since the printing, mailing and art work services rendered by X to Y are similar to the printing and mailing services rendered by X as X's trade or business, the services rendered to Y are an integral part of the business activity of X as described in subdivision (i) of this subparagraph.

Application of subdivision (ii):

Example (2). V, W, X, and Y are members of the same group of controlled entities. Each member of the group files a separate income tax return. X renders wrecking services to V, W, and Y, and, in addition, sells building materials to unrelated parties. The total costs or deductions incurred by X for the taxable year (exclusive of amounts properly reflected in the cost of goods sold of X) are $4 million. The total costs or deductions of X for the taxable year which are directly or indirectly related to the services rendered to V, W, and Y are $650,000. Since $650,000 is less than 25 percent of the total costs or deductions of X (exclusive of amounts properly reflected in the costs of goods sold of X) for the taxable year ($4,000,000 x 25 % = $1,000,000), the services rendered by X to V, W, and Y will not be considered one of X's principal activities within the meaning of subdivision (ii) of this subparagraph.

Example (3). Assume the same facts as in example (2), except that the total costs or deductions of X for the taxable year which are directly or indirectly related to the services rendered to V, W, and Y are $1,800,000. Assume in addition, that there is a high risk of loss involved in the rendition of the wrecking services by X, that X has a large investment in the wrecking equipment, and that a substantial amount of X's time is devoted to the rendition of wrecking services to V, W, and Y. Since $1,800,000 is greater than 25 percent of the total costs or deductions of X for the taxable year (exclusive of amounts properly reflected in the cost of goods sold of X), *i.e.*, $1 million, the services rendered by X to V, W, and Y will not be automatically excluded from classification as one of the principal acitivites of X as in example (2), and consideration must be given to the facts and circumstances of the particular case. Based on the facts and circumstances in this case, X would be considered to render wrecking services to related parties as one of its principal activities. Thus, the wrecking services are an integral part of the business activity of X as described in subdivision (ii) of this subparagraph.

Example (4). Z is a domestic corporation and has several foreign subsidiaries. Z and X, a domestic subsidiary of Z, have exercised the privilege granted under section 1501 to file a consolidated return and, therefore, constitute a "consolidated group" within the meaning of subdivision (ii)(c) of this subparagraph. Pursuant to (*c*) of subdivision (ii), the taxpayer treats X and Z as the renderer. The sole function of X is to provide accounting, billing, communication, and travel services to the foreign subsidiaries of Z. Z also provides some other services for the benefit of its foreign subsidiaries. The total costs or deductions of X and Z related to the services rendered for the benefit of the foreign subsidiaries is $750,000. Of that amount, $710,000 represents the costs of X, which are X's total operating costs. The total costs or deductions of X and Z for the taxable year with respect to their operations (exclusive of amounts properly reflected in the cost of goods sold of X and Z) is $6,500,000. Since the total costs or deductions related to the services rendered to the foreign subsidiaries ($750,000) is less than 25 percent of the total costs or deductions of X and Z (exclusive of amounts properly reflected in the costs of goods sold of X or Z) in the aggregate ($6,500,000 x 25 % = $1,625,000), the services rendered by X and Z to the foreign subsidiaries will not be considered one of the principal activities of X and Z within the meaning of subdivision (ii) of this subparagraph.

Example (5). Assume the same facts as in example (4), except that all the communication services rendered for the benefit of the foreign subsidiaries are rendered by X and that Z renders communication services to unrelated parties as part of its trade or business. X is regularly engaged in rendering communication services to foreign subsidiaries and devotes a substantial amount of its time to this activity. The costs or deductions of X related to the rendition of the communication services to the foreign subsidiaries are $355,000. By application of the provisions of (*c*) of subdivision (ii) of this subparagraph, the services provided by X and Z to related entities other than the communication services will not be considered one of the principal activities of X and Z. However, since Z renders communication services to unrelated parties as a part of its trade or business, the communication services rendered by X to the foreign subsidiaries will be subject to the provisions of subdivision (ii) without regard to (*c*) of subdivision (ii). Since, the cost or deductions of X related to the rendition of the communication services ($355,000) are in excess of 25 percent of the total costs or deductions of X (exclusive of amounts properly reflected in the cost of goods sold of X) for the taxable year ($710,000 x 25 % = $177,500), the determination of whether X renders the communication services as one of its principal activities will depend on the particular facts and circumstances. The given facts and circumstances indicate that X renders the communication services as one of its principal activities.

Example (6). X and Y are members of the same group of controlled entities. Y produces and sells product D. As a part of the production process, Y sends materials to X who converts the materials into component parts. This conversion activity constitutes only a portion of X's operations. X then ships the component parts back to Y who assembles them (along with other components) into the finished product for sale to unrelated parties. Since the services rendered by X to Y constitute a manufacturing activity, the 25-percent test in subdivision (ii) of this subparagraph does not apply.

Example (7). X and Y are members of the same group of controlled entities. X manufactures product D for distribution and sale in the

United States, Canada, and Mexico. Y manufactures product D for distribution and sale in South and Central America. Due to a breakdown of machinery, Y is forced to cease its manufacturing operations for a 1-month period. In order to meet demand for product D during the shutdown period, Y sends partially finished goods to X. X, for that period, completes the manufacture of product D for Y and ships the finished product back to Y. The costs or deductions of X related to the manufacturing services rendered to Y are $750,000. The total costs or deductions of X are $24,000,000. Since the services in issue constitute a manufacturing acitivity, the 25-percent test in subdivision (ii) of this subparagraph does not apply. However, under these facts and circumstances – i.e., the insubstantiality of the services rendered to Y in relation to X's total operations, the lack of regularity with which the services are rendered, and the short duration for which the services are rendered – X's rendition of manufacturing services to Y is not considered one of X's principal acitivites within the meaning of subdivision (ii) of this subparagraph.

Example (8). Assume the same facts as in example (7) except that, instead of temporarily ceasing operations, Y requests assistance from X in correcting the defects in the manufacturing equipment. In response, X sends a team of engineers to discover and correct the defects without the necessity of a shutdown. Although the services performed by the engineers were related to a manufacturing activity, the services are essentially supporting in nature and, therefore, do not constitute a manufacturing, production, extraction, or construction activity. Thus, the 25-percent test in subdivision (ii) of this subparagraph applies.

Example (9). X is a domestic manufacturing corporation. Y, a foreign subsidiary of X, has decided to construct a plant in Country A. In connection with the construction of Y's plant, X draws up the architectural plans for the plant, arranges the financing of the construction, negotiates with various Government authorities in Country A, invites bids from unrelated parties for several phases of construction, and negotiates, on Y's behalf, the contracts with unrelated parties who are retained to carry out certain phases of the construction. Although the unrelated parties retained by X for Y perform the physical construction, the aggregate services performed by X for Y are such that they, in themselves, constitute a construction activity. Thus, the 25-percent test in subdivision (ii) of this subparagraph does not apply with respect to such services.

Application of subdivision (iii):

Example (10). X and Y are members of the same group of controlled entitites. X is a finance company engaged in financing automobile loans. In connection with such loans it requires the borrower to have life insurance in the amount of the loan. Although X's borrowers are not required to take out life insurance from any particular insurance company, at the same time that the loan agreement is being finalized, X's employees suggest that the borrower take out life insurance from Y, which is an agency for life insurance companies. Since there would be a delay in the processing of the loan if some other company were selected by the borrower, almost all of X's borrowers take out life insurance through Y. Because of this utilization of its influential relationship with its borrowers, X is peculiarly capable of rendering selling services to Y and, since a substantial amount of Y's business is derived from X's borrowers, such selling services are a principal element in the operation of Y's insurance business. In addition, the value of the services is substantially in excess of the costs incurred by X. Thus, the selling services rendered by X to Y are an integral part of the business activity of a member of the controlled group as described in subdivision (iii) of this subparagraph.

Example (11). X and Y are members of the same group of controlled entities. Y is a manufacturer of product E. In past years product E has not always operated properly because of imperfections present in the finished product. X owns an exclusive patented process by which such imperfections can be detected and removed prior to sale of the product, thereby greatly increasing the marketability of the product. In connection with its manufacturing operations Y sends its products to X for inspection which involves utilization of the patented process. The inspection of Y's products by X is not one of the principal activities of X. However, X is peculiarly capable of rendering the inspection services to Y because of its utilization of the patented process. Since this inspection greatly increases the marketability of product E it is extremely valuable. Such value is substantially in excess of the cost incurred by X in rendition of such services. Because of the impact of the inspection of sales, such services are a principal element in the operations of Y. Thus, the inspection services rendered by X to Y are an integral part of the business activity of a member of the controlled group as described in subdivision (iii) of this subparagraph.

Example (12). Assume the same facts as in example (11) except that Y owns the patented process for detecting the imperfections. Y however, does not have the facilities to implement the inspection process. Therefore, Y sends its products to X for inspection which involves utilization of the patented process owned by Y. Since Y owns the patent, X is not peculiarly capable of rendering the inspection services to Y within the meaning of subdivision (iii) of this subparagraph.

Example (13). Assume the same facts as in example (12) except that X and Y both own interests in the patented process as a result of having developed the process pursuant to a bona fide cost sharing plan (within the meaning of paragraph (d)(4) of this section). Since Y owns the requisite interest in the patent, X is not peculiarly capable of rendering the inspection services to Y within the meaning of subdivision (iii) of this subparagraph.

Example (14). X and Y are members of the same group of controlled entities. X is a large

manufacturing concern. X's accounting department has, for many years, maintained the financial records of Y, a distributor of X's products. Although X is able to render these accounting services more efficiently than others due to its thorough familiarity with the operations of Y, X is not peculiarly capable of rendering the accounting services to Y because such familiarity does not, in and of itself, constitute a particularly advantageous situation or circumstance within the meaning of subdivision (iii) of this subparagraph. Furthermore, under these circumstances, the accounting services are supporting in nature and, therefore, do not constitute a principal element in the operations of Y. Thus, the accounting services rendered by X to Y are not an integral part of the business activity of either X or Y within the meaning of subdivision (iii) of this subparagraph.

Application of subdivision (iv):

Example (15). Corporations X, Y, and Z are members of the same group of controlled entities. X is a manufacturer, and Y and Z are distributors of X's products. X provides a variety of services to Y including billing, shipping, accounting, and other general and administrative services. During Y's taxable year, on several occasions, Z renders selling and other promotional services to Y. None of the services rendered to Y constitute one of the principal activities of any of the renderers within the meaning of subdivision (ii) of this subparagraph. Y's total costs and deductions for Y's taxable year (exclusive of amounts paid to X and Z for services rendered and amounts paid for goods purchased for resale) are $1,600,000. The total direct and indirect costs of X and Z for services rendered to Y during Y's taxable year are as follows:

Services provided by X:	
Billing	$50,000
Shipping	250,000
Accounting	150,000
Other	200,000
Services provided by Z: Selling	500,000
Total costs	1,150,000

Since the total costs or deductions of X and Z related to the rendition of services to Y exceed the amount equal to 25 percent of the total costs or deductions of Y (exclusive of amounts paid to X and Z for the services rendered and amounts paid for goods purchased for resale) plus the total costs or deductions of X and Z related to the rendition of services to Y ($1,150,000 ÷ [$1,600,000 + $1,150,000] = 41,8 %), the services rendered by X and Z to Y are substantial within the meaning of subdivision (iv) of this subparagraph. Thus, the services rendered by X and Z to Y are an integral part of the business activity of Y as described in subdivision (iv) of this subparagraph.

Example (16). Assume the same facts as in example (15) except that the taxpayer establishes that, due to a major change in the operations, of Y, Y's total costs or deductions for Y's taxable year were abnormally low. Y has always used the calendar year as its taxable year. Y's total costs and deductions for the 2 years immediately preceding the taxable year in issue (exclusive of amounts paid to X and Z for services rendered and amounts paid for goods purchased for resale) were $6 million and $6,200,000, respectively. The total direct and indirect costs of X and Z for services rendered to Y were $1,150,000 for each of the 3 years. Applying the same formula to the costs or deductions for the 3 years immediately preceding the close of the taxable year in issue, the costs or deductions of X and Z related to the rendition of services to Y (3 x $1,150,000 = $3,450,000) amount to 20 percent of the sum of the total costs or deductions of Y (exclusive of amounts paid to X and Z for the services rendered and amounts paid for goods purchased for resale) plus the total costs or deductions of X an Z related to the rendition of services to Y ($3,450,000 ÷ [$1,600,000 + $6,000,000 + $6,200,000 + $3,450,000] = 20 %). If the taxpayer chooses to use the 3-year period, the services rendered by X and Z to Y are not substantial within the meaning of subdivision (iv) of this subparagraph. Thus, the services will not be an integral part of the business activity of a member of the controlled group as described in subdivision (iv) of this subparagraph.

(8) *Services rendered in connection with the transfer of property*. Where tangible or intangible property is transferred, sold, assigned, loaned, leased, or otherwise made available in any manner by one member of a group to another member of the group and services are rendered by the transferor to the transferee in connection with the transfer, the amount of any allocation that may be appropriate with respect to such transfer shall be determined in accordance with the rules of paragraph (c), (d), or (e) of this section whichever is appropriate and a separate allocation with respect to such services under this paragraph shall not be made. Services are rendered in connection with the transfer of property where such services are merely ancillary and subsidiary to the transfer of the property or to the commencement of effective use of the property by the transferee. Whether or not services are merely ancillary and subsidiary to a property transfer is a question of fact. Ancillary and subsidiary services could be performed, for example, in promoting the transaction by demonstrating and explaining the use of the property, or by assisting in the effective "starting-up" of the property transferred, or by performing under a guarantee relating to such effective starting-up. Thus, where an employee of one member of a group, acting under the instructions of his employer, reveals a valuable secret process

owned by his employer to a related entity, and at the same time supervises the integration of such process into the manufacturing operation of the related entity, such services could be considered to be rendered in connection with the transfer, and, if so considered, shall not be the basis for a separate allocation. However, if the employee continues to render services to the related entity by supervising the manufacturing operation after the secret process has been effectively integrated into such operation, a separate allocation with respect to such additional services may be made in accordance with the rules of this paragraph.

(c) **Use of tangible property**–(1) *General rule.* Where possesion, use, or occupancy of tangible property owned or leased by one member of a group of controlled entities (referred to in this paragraph as the owner) is transferred by lease or other arrangement to another member of such group (referred to in this paragraph as the user) without charge or at a charge which is not equal to an arm's length rental charge (as defined in subdivision (i) of subparagraph (2) of this paragraph), the district director may make appropriate allocations to properly reflect such arm's length charge. Where possession, use, or occupancy of only a portion of such property is transferred, the determination of the arm's length charge and the allocation shall be made with reference to the portion transferred.

(2) *Arm's length charge.* (i) For the purposes of this paragraph, an arm's length rental charge shall be the amount of rent which was charged, or would have been charged for the use of the same or similar property, during the time it was in use, in independent transactions with or between unrelated parties under similar circumstances considering the period and location of the use, the owner's investment in the property or rent paid for the property, expenses of maintaining the property, the type of property involved, its condition, and all other relevant facts. If neither the owner nor the user was engaged in the trade or business of renting property, the arm's length rental charge for the taxable year shall be deemed to be equal to the amount specified in subdivision (ii) or (iii) of this subparagraph, whichever is appropriate, unless the taxpayer establishes a more appropriate charge under the standards set forth in the first sentence of this subdivision. For purposes of this subdivision, an owner or user shall be considered to be in the trade or business of renting property if it engages in the trade or business of renting property of the same general type as the property in question to unrelated parties. An owner or user will not be considered to be engaged in the trade or business of renting property of the same general type solely on the basis of casual or infrequent rentals of property which is predominantly used in its trade or business.

(ii) Except as otherwise provided in subdivision (iii) of this subparagraph the amount referred to in subdivision (i) of this subparagraph for the taxable year shall be equal to the sum of the following amounts attributable to the property:

(*a*) The amount which bears the same ratio to the depreciable basis of the property divided by the total useful life of the property in the hands of the owner as the number of days which the property is owned by the owner (in the taxable year) bears to 365. For this purpose, the depreciable basis of the property shall be the original cost or other basis of the property in the hands of the owner adjusted by items properly chargeable to capital account (as provided in § 1.1016-2) and reduced by estimated salvage value, but without adjustment for exhaustion, wear and tear, obsolescence, etc. (as provided in § 1.1016-3). For this purpose, total useful life, depreciable basis, and salvage value shall be estimated on the basis of facts and circumstances known to exist at the time that possession, use, or occupancy of the property was transferred to the user. However, if substantial adjustments to the adjusted basis other than for exhaustion, wear and tear, obsolescence, etc., are made, total useful life, depreciable basis, and salvage value shall be redetermined on the basis of the facts and circumstances known to exist as of the time at which such adjustments become substantial. For purposes of the preceding sentence, adjustments shall be considered substantial if at any time the total adjustments subsequent to the time at which the property was transferred to the user or subsequent to the most recent redetermination under this subdivision (*a*), whichever is later, exceeds 25 percent of the depreciable basis of the property.

(*b*) The amount which bears the same ratio to 3 percent of the depreciable basis of the property (as determined in subdivision (ii)(*a*) of this subparagraph) as the

number of days which the property is owned by the owner (in the taxable year) bears to 365.

(*c*) The amount of all expenses directly and indirectly connected with the property paid or accrued by the owner of the property during the taxable year. Such expenses include real estate, personal property, or other taxes on the property, expenses of maintenance and repair, cost of utilities, management expenses, and other similar expenses. Such amount does not include interest expense.

(*d*) The amount of all expenses directly and indirectly connected with the possession, use, or occupancy of the property by the user paid or accrued by the owner during the taxable year. Such expenses include services rendered in connection with the transfer of the property within the meaning of paragraph (b)(8) of this section and other similar expenses. For purposes of this subdivision any capital expenditures, within the meaning of section 263 of the Code, with respect to the possession, use or occupancy of the property by the user incurred in any taxable year shall be deemed to be expenses paid or accrued by the owner during the taxable year to the extent that they may be properly amortized for the taxable year.

If the property was used by more than one party (whether related or unrelated) during the taxable year of the owner, then only a portion of the sum of the amounts provided in (*a*) through (*c*) of this subdivision shall be taken into account with respect to each user. Such portion is that proportion of such sum which the number of days (in the taxable year) the property was actually used by the user bears to the number of days (in the taxable year) the property was actually used by all parties (whether related or unrelated), unless it appears that some other measure (such as hours of use) is more appropriate. There must also be taken into account with respect to each user those expenses which are included in the amount provided in (*d*) of this subdivision which are attributable to the possession, use, or occupancy of the property by the particular user during the taxable year of the owner.

(iii) Where possession, use, or occupancy of tangible property leased by the owner (lessee) is transferred by sublease or other arrangement to the user, the amount referred to in subdivision (i) of this subparagraph shall be equal to all the deductions claimed by the owner (lessee) which are attributable to the property for the period such property is used by the user. Where only a portion of such property was transferred, any allocations shall be made with reference to the portion transferred. The deductions to be considered include the rent paid or accrued by the owner (lessee) during the period of use and all other deductions directly and indirectly connected with the property paid or accrued by the owner (lessee) during such period. Such deductions include deductions for maintenance and repair, utilities, management, and other similar deductions.

(d) **Transfer or use of intangible property**–(1) *In general.* (i) Except as otherwise provided in subparagraph (4) of this paragraph, where intangible property or an interest therein is transferred, sold, assigned, loaned, or otherwise made available in any manner by one member of a group of controlled entities (referred to in this paragraph as the transferor) to another member of the group (referred to in this paragraph as the transferee) for other than an arm's length consideration, the district director may make appropriate allocations to reflect an arm's length consideration for such property or its use. Subparagraph (2) of this paragraph provides rules for determining the form an amount of an appropriate allocation, subparagraph (3) of this paragraph provides a definition of "intangible property", and subparagraph (4) of this paragraph provides rules with respect to certain cost-sharing arrangements in connection with the development of intangible property. For purposes of this paragraph, an interest in intangible property may take the form of the right to use such property.

(ii)(*a*) In the absence of a bona fide cost-sharing arrangement (as defined in subparagraph (4) of this paragraph), where one member of a group of related entities undertakes the development of intangible property as a developer within the meaning of (*c*) of this subdivision, no allocation with respect to such development activity shall be made under the rules of this paragraph or any other paragraph of this section (except as provided in (*b*) of this subdivision) until such time as any property developed, or any interest therein, is or is deemed to be transferred, sold, assigned, loaned, or otherwise made available in any manner by the developer to a related entity in a transfer subject to the rules of this

paragraph. Where a member of the group other than the developer acquires an interest in the property developed by virtue of obtaining a patent or copyright, or by any other means, the developer shall be deemed to have transferred such interest in such property to the acquiring member in a transaction subject to the rules of this paragraph. For example, if one member of a group (the developer) undertakes to develop a new patentable product and the costs of development are incurred by that entity over a period of 3 years, no allocation with respect to that entity's activity shall be made during such period. The amount of any allocation that may be appropriate at the expiration of such development period when, for example, the patent on the product is transferred, or deemed transferred, to a related entity for other than an arm's length consideration, shall be determined in accordance with the rules of this paragraph.

(*b*) Where one member of a group renders assistance in the form of loans, services, or the use of tangible or intangible property to a developer in connection with an attempt to develop intangible property, the amount of any allocation that may be appropriate with respect to such assistance shall be determined in accordance with the rules of the appropriate paragraph or paragraphs of this section. Thus, where one entity allows a related entity, which is the developer, to use tangible property, such as laboratory equipment, in connection with the development of intangible property, the amount of any allocation that may be appropriate with respect to such use shall be determined in accordance with the rules of paragraph (*c*) of this section. In the event that the district director does not exercise his discretion to make allocations with respect to the assistance rendered to the developer, the value of the assistance shall be allowed as a set-off against any allocation that the district director may make under this paragraph as a result of the transfer of the intangible property to the entity rendering the assistance.

(*c*) The determination as to which member of a group of related entities is a developer and which members of the group are rendering assistance to the developer in connection with its development activities shall be based upon all the facts and circumstances of the individual case. Of all the facts and circumstances to be taken into account in making this determination, greatest weight shall be given to the relative amounts of all the direct and indirect costs of development and the corresponding risks of development borne by the various members of the group, and the relative values of the use of any intangible property of members of the group which is made available without adequate consideration for use in connection with the development activity, which property is likely to contribute to a substantial extent in the production of intangible property. For this purpose, the risk to be borne with respect to development activity is the possibility that such activity will not result in the production of intangible property or that the intangible property produced will not be of sufficient value to allow for the recovery of the costs of developing it. A member will not be considered to have borne the costs and corresponding risks of development unless such member is committed to bearing such costs in advance of, or contemporaneously with, their incurrence and without regard to the success of the project. Other factors that may be relevant in determining which member of the group is the developer include the location of the development activity, the capabilities of the various members to carry on the project independently, and the degree of control over the project exercised by the various members.

(*d*) The principles of this subdivision (ii) may be illustrated by the following examples in which it is assumed that X and Y are corporate members of the same group:

Example (1). X, at the request of Y, undertakes to develop a new machine which will function effectively in the climate in which Y's factory is located. Y agrees to bear all the direct and indirect costs of the project whether or not X sucessfully develops the machine. Assume that X does not make any of its own intangible property available for use in connection with the project. The machine is successfully developed and Y obtains possession of the intangible property necessary to produce such machine. Based on the facts and circumstances as stated, Y shall be considered to be the developer of the intangible property and, therefore, Y shall not be treated as having obtained the property in a transfer subject to the rules of this paragraph. Any amount which may be allocable with respect to the assistance rendered by X shall be determined in accordance with the rules of (*b*) of this subdivision.

Example (2). Assume the same facts as in example (1) except that Y agrees to reimburse X for its costs only in the event that the property is successfully developed. In such case X is the developer and Y is deemed to have received the property in a transfer subject to the rules of this

paragraph. Therefore, the district director may make an allocation to reflect an arm's length consideration for such property.

Example (3). In 1967 X undertakes to develop product M in its research and development department. X incurs direct and indirect costs of $1 million per year in connection with the project in 1967, 1968, and 1969. In connection with the project, X employs the formula for compound N, which it owns, and which is likely to contribute substantially to the success of the project. The value of the use of the formula for compound N in connection with this project is $750,000. In 1968, 4 chemists employed by Y spend 6 months working on the project in X's laboratory. The salary and other expenses connected with the chemist's employment for that period ($100,000) are paid by Y, for which no charge is made to X. In 1969, product M is perfected and Y obtains patents thereon. X is considered to be the developer of product M since, among other things, it bore the greatest relative share of the costs and risks incurred in connection with this project and made available intangible property (formula for compound N) which was likely to contribute substantially in the development of product M. Accordingly, no allocation with respect to X's development activity should be made before 1969. The property is deemed to have been transferred to Y at that time by virtue of the fact that Y obtained the patent rights to product M. In such case the district director may make an allocation to reflect an arm's length consideration for such transfer. In the event that the district director makes such an allocation and he has not made or does not make an allocation for 1968 with respect to the services of the chemists in accordance with the principles of paragraph (b) of this section, the value of the assistance shall be allowed as a set-off against the amount of the allocation reflecting an arm's length consideration for the transfer of the intangible property.

(2) *Arm's length consideration.* (i) An arm's length consideration shall be in a form which is consistent with the form which would be adopted in transactions between unrelated parties under the same circumstances. To the extent appropriate, an arm's length consideration may take any one or more of the following forms: (*a*) Royalties based on the transferee's output, sales, profits, or any other measure; (*b*) lump-sum payments; or (*c*) any other form, including reciprocal licensing rights, which might reasonably have been adopted by unrelated parties under the circumstances, provided that the parties can establish that such form was adopted pursuant to an arrangement which in fact existed between them. However, where the transferee pays nominal or no consideration for the property or interest therein and where the transferor has retained a substantial interest in the property, an allocation shall be presumed not to take the form of a lumpsum payment.

(ii) In determining the amount of an arm's length consideration, the standard to be applied is the amount that would have been paid by an unrelated party for the same intangible property under the same circumstances. Where there have been transfers by the transferor to unrelated parties involving the same or similar intangible property under the same or similar circumstances the amount of the consideration for such transfers shall generally be the best indication of an arm's length consideration.

(iii) Where a sufficiently similar transaction involving an unrelated party cannot be found, the following factors, to the extent appropriate (depending upon the type of intangible property and the form of the transfer), may be considered in arriving at the amount of the arm's length consideration:

(*a*) The prevailing rates in the same industry or for similar property,

(*b*) The offers of competing transferors or the bids of competing transferees,

(*c*) The terms of the transfer, including limitations on the geographic area covered and the exclusive or nonexclusive character of any rights granted,

(*d*) The uniqueness of the property and the period for which it is likely to remain unique,

(*e*) The degree and duration of protection afforded to the property under the laws of the relevant countries,

(*f*) Value of services rendered by the transferor to the transferee in connection with the transfer within the meaning of paragraph (b)(8) of this section,

(*g*) Prospective profits to be realized or costs to be saved by the transferee through its use or subsequent transfer of the property,

(*h*) The capital investment and starting up expenses required of the transferee,

(*i*) The next subdivision is (*j*),

(*j*) The availability of substitutes for the property transferred,

(*k*) The arm's length rates and prices paid by unrelated parties where the property is resold or sublicensed to such parties,

(*l*) The costs incurred by the transferor in developing the property, and

(*m*) Any other fact or circumstance which unrelated parties would have been likely to consider in determining the amount of an arm's length consideration for the property.

(3) *Definition of intangible property.* (i) Solely for the purposes of this section, intangible property shall consist of the items described in subdivision (ii) of this subparagraph, provided that such items have substantial value independent of the services of individual persons.

(ii) The items referred to in subdivision (i) of this subparagraph are as follows:

(*a*) Patents, inventions, formulas, processes, designs, patterns, and other similar items;

(*b*) Copyrights, literary, musical, or artistic compositions, and other similar items;

(*c*) Trademarks, trade names, brand names and other similar items;

(*d*) Franchises, licenses, contracts, and other similar items;

(*e*) Methods, programs, systems procedures, campaigns, surveys, studies, forecasts, estimates, customer lists, technical data, and other similar items.

(4) *Sharing of costs and risks.* Where a member of a group of controlled entities acquires an interest in intangible property as a participating party in a bona fide cost sharing arrangement with respect to the development of such intangible property, the district director shall not make allocations with respect to such acquisition except as may be appropriate to reflect each participant's arm's length share of the costs and risks of developing the property. A bona fide cost sharing arrangement is an agreement, in writing, between two or more members of a group of controlled entities providing for the sharing of the costs and risks of developing intangible property in return for a specified interest in the intangible property that may be produced. In order for the arrangement to qualify as a bona fide arrangement, it must reflect an effort in good faith by the participating members to bear their respective shares of all the costs and risks of development on an arm's length basis. In order for the sharing of costs and risks to be considered on an arm's length basis, the terms and conditions must be comparable to those which would have been adopted by unrelated parties similarly situated had they entered into such an arrangement. If an oral cost sharing arrangement, entered into prior to April 16, 1968, and continued in effect after that date, is otherwise in compliance with the standards prescribed in this subparagraph, it shall constitute a bona fide cost sharing arrangement if it is reduced to writing prior to January 1, 1969.

(e) **Sales of tangible property**–(1) *In general.* (i) Where one member of a group of controlled entities (referred to in this paragraph as the "seller") sells or otherwise disposes of tangible property to another member of such group (referred to in this paragraph as the "buyer") at other than an arm's length price (such a sale being referred to in this paragraph as a "controlled sale"), the district director may make appropriate allocations between the seller and the buyer to reflect an arm's length price for such sale or disposition. An arm's length price is the price that an unrelated party would have paid under the same circumstances for the property involved in the controlled sale. Since unrelated parties normally sell products at a profit, an arm's length price normally involves a profit to the seller.

(ii) Subparagraphs (2), (3), and (4) of this paragraph describe three methods of determining an arm's length price and the standards for applying each method. They are, respectively, the comparable uncontrolled price method, the resale price method, and the cost-plus method. In addition, a special rule is provided in subdivision (v) of this subparagraph for use (notwithstanding any other provision of this subdivision) in determining an arm's length price for an ore or mineral. If there are comparable uncontrolled sales as defined in subparagraph (2) of this paragraph, the comparable uncontrolled price method must be utilized because it is the method likely to result in the most accurate estimate of an arm's length price (for the reason that it is based upon the price actually paid by unrelated parties for the same or similar products). If there are no comparable uncontrolled sales, then the resale price method must be utilized if the standards for its application are met because it is the method likely to result in the next most accurate estimate in such instances (for the reason that, in such instances, the arm's length price determined under such method is based more directly upon actual arm's length transactions than is the cost-plus method). A typical situation where the resale price method may be required is where a manufacturer sells products to a related distributor which, without further processing, resells the products in uncontrolled transactions. If all the standards for the mandatory application of the resale price method are not satisfied, then, as provided in subparagraph (3)(iii) of this paragraph, either that

method or the cost-plus method may be used, depending upon which method is more feasible and is likely to result in a more accurate estimate of an arm's length price. A typical situation where the cost-plus method may be appropriate is where a manufacturer sells products to a related entity which performs substantial manufacturing, assembly, or other processing of the product or adds significant value by reason of its utilization of its intangible property prior to resale in uncontrolled transactions.

(iii) Where the standards for applying one of the three methods of pricing described in subdivision (ii) of this subparagraph are met, such method must, for the purposes of this paragraph, be utilized unless the taxpayer can establish that, considering all the facts and circumstances, some method of pricing other than those described in subdivision (ii) of this subparagraph is clearly more appropriate. Where none of the three methods of pricing described in subdivision (ii) of this subparagraph can reasonably be applied under the facts and circumstances as they exist in a particular case, some appropriate method of pricing other than those described in subdivision (ii) of this subparagraph, or variations on such methods, can be used.

(iv) The methods of determining arm's length prices described in this section are stated in terms of their application to individual sales of property. However, because of the possibility that a taxpayer may make controlled sales of many different products, or many separate sales of the same product, it may be impractical to analyze every sale for the purposes of determining the arm's length price. It is therefore permissible to determine or verify arm's length prices by applying the appropriate methods of pricing to product lines or other groupings where it is impractical to ascertain an arm's length price for each product or sale. In addition, the district director may determine or verify the arm's length price of all sales to a related entity by employing reasonable statistical sampling techniques.

(v) The price for a mineral product which is sold at the stage at which mining or extraction ends shall be determined under the provisions of §§ 1.613-3 and 1.613-4.

(2) *Comparable uncontrolled price method.* (i) Under the method of pricing described as the "comparable uncontrolled price method", the arm's length price of a controlled sale is equal to the price paid in comparable uncontrolled sales, adjusted as provided in subdivision (ii) of this subparagraph.

(ii) "Uncontrolled sales" are sales in which the seller and the buyer are not members of the same controlled group. These include (*a*) sales made by a member of the controlled group to an unrelated party, (*b*) sales made to a member of the controlled group by an unrelated party, and (*c*) sales made in which the parties are not members of the controlled group and are not related to each other. However, uncontrolled sales do not include sales at unrealistic prices, as for example where a member makes uncontrolled sales in small quantities at a price designed to justify a nonarm's length price on a large volume of controlled sales. Uncontrolled sales are considered comparable to controlled sales if the physical property and circumstances involved in the uncontrolled sales are identical to the physical property and circumstances involved in the controlled sales, or if such properties and circumstances are so nearly identical that any differences either have no effect on price, or such differences can be reflected by a reasonable number of adjustments to the price of uncontrolled sales. For this purpose, differences can be reflected by adjusting prices only where such differences have a definite and reasonably ascertainable effect on price. If the differences can be reflected by such adjustment, then the price of the uncontrolled sale as adjusted constitutes the comparable uncontrolled sale price. Some of the differences which may affect the price of property are differences in the quality of the product, terms of sale, intangible property associated with the sale, time of sale, and the level of the market and the geographic market in which the sale takes place. Whether and to what extent differences in the various properties and circumstances affect price, and whether differences render sales noncomparable, depends upon the particular circumstances and property involved. The principles of this subdivision may be illustratead by the following examples, in each of which it is assumed that X makes both controlled and uncontrolled sales of the identical property:

Example (*1*). Assume that the circumstances surrounding the controlled and the uncontrolled sales are identical, except for the fact that the controlled sales price is a delivered price and the uncontrolled sales are made f.o.b. X's factory. Since differences in terms of transportation and insurance generally have a definite and reason-

ably ascertainable effect on price, such differences do not normally render the uncontrolled sales noncomparable to the controlled sales.

Example (2). Assume that the circumstances surrounding the controlled and uncontrolled sales are identical, except for the fact that X affixes its valuable trademark in the controlled sales, and does not affix its trademark in uncontrolled sales. Since the effects on price of differences in intangible property associated with the sale of tangible property, such as trademarks, are normally not reasonably ascertainable, such differences would normally render the uncontrolled sales noncomparable.

Example (3). Assume that the circumstances surrounding the controlled and uncontrolled sales are identical, except for the fact that X, a manufacturer of business machines, makes certain minor modifications in the physical properties of the machines to satisfy safety specifications or other specific requirements of a customer in controlled sales, and does not make these modifications in uncontrolled sales. Since minor physical differences in the product generally have a definite and reasonably ascertainable effect on prices, such differences do not normally render the uncontrolled sales noncomparable to the controlled sales.

(iii) Where there are two or more comparable uncontrolled sales susceptible of adjustment as defined in subdivision (ii) of this subparagraph, the comparable uncontrolled sale or sales requiring the fewest and simplest adjustments provided in subdivision (ii) of this subparagraph should generally be selected. Thus, for example, if a taxpayer makes comparable uncontrolled sales of a particular product which differ from the controlled sale only with respect to the terms of delivery, and makes other comparable uncontrolled sales of the product which differ from the controlled sale with respect to both terms of delivery and terms of payment, the comparable uncontrolled sales differing only with respect to terms of delivery should be selected as the comparable uncontrolled sale.

(iv) One of the circumstances which may affect the price of property is the fact that the seller may desire to make sales at less than a normal profit for the primary purpose of establishing or maintaining a market for his products. Thus, a seller may be willing to reduce the price of a product, for a time, in order to introduce his product into an area or in order to meet competition. However, controlled sales may be priced in such a manner only if such price would have been charged in an uncontrolled sale under comparable circumstances. Such fact may be demonstrated by showing that the buyer in the controlled sale made corresponding reductions in the resale price to uncontrolled purchasers, or that such buyer engaged in substantially greater sales promotion activities with respect to the product involved in the controlled sale than with respect to other products. For example, assume X, a manufacturer of batteries, commences to sell car batteries to Y, a subsidiary of X, for resale in a new market. In its existing markets X's batteries sell to independent retailers at $20 per unit, and X sells them to wholesalers at $17 per unit. Y also sells X's batteries to independent retailers at $20 per unit. X's batteries are not known in the new market in which Y is operating. In order to engage competitively in the new market Y incurs selling and advertising costs substantially higher than those incurred for its sales of other products. Under these circumstances X may sell to Y, for a time, at less than $17 to take into account the increased selling and advertising activities of Y in penetrating and establishing the new market. This may be done even though it may result in a transfer price from X to Y which is below X's full costs of manufacturing the product.

(3) *Resale price method.* (i) Under the pricing method described as the "resale price method", the arm's length price of a controlled sale is equal to the applicable resale price (as defined in subdivision (iv) or (v) of this subparagraph), reduced by an appropriate markup, and adjusted as provided in subdivision (ix) of this subparagraph. An appropriate markup is computed by multiplying the applicable resale price by the appropriate markup percentage as defined in subdivision (vi) of this subparagraph. Thus, where one member of a group of controlled entities sells property to another member which resells the property in uncontrolled sales, if the applicable resale price of the property involved in the uncontrolled sale is $100 and the appropriate markup percentage for resales by the buyer is 20 percent, the arm's length price of the controlled sale is $80 ($100 minus 20 percent x $100), adjusted as provided in subdivision (ix) of this subparagraph.

(ii) The resale price method must be used to compute an arm's length price of a controlled sale if all the following circumstances exist:

(*a*) There are no comparable uncontrolled sales as defined in subparagraph (2) of this paragraph.

(*b*) An applicable resale price, as defined in subdivision (iv) or (v) of this subpara-

graph, is available with respect to resales made within a reasonable time before or after the time of the controlled sale.

(*c*) The buyer (reseller) has not added more than an insubstantial amount to the value of the property by physically altering the product before resale. For this purpose packaging, repacking, labeling, or minor assembly of property does not constitute physical alternation.

(*d*) The buyer (reseller) has not added more than an insubstantial amount to the value of the property by the use of intangible property. See § 1.482-2(d)(3) for the definition of intangible property.

(iii) Notwithstanding the fact that one or both of the requirements of subdivision (ii) (*c*) or (*d*) of this subparagraph may not be met, the resale price method may be used if such method is more feasible and is likely to result in a more accurate determination of an arm's length price than the use of the cost plus method. Thus, even though one of the requirements of such subdivision is not satisfied, the resale price method may nevertheless be more appropriate than the cost plus method because the computations and evaluations required under the former method may be fewer and easier to make than under the latter method. In general, the resale price method is more appropriate when the functions performed by the seller are more extensive and more difficult to evaluate than the functions performed by the buyer (reseller). The principle of this subdivision may be illustrated by the following examples in each of which it is assumed that corporation X developed a valuable patent covering product M which it manufactures and sells to corporation Y in a controlled sale, and for which there is no comparable uncontrolled sale:

Example(1). Corporation Y adds a component to product M and resells the assembled product in an uncontrolled sale within a reasonable time after the controlled sale of product M. Assume further that the addition of the component added more than an insubstantial amount to the value of product M, but that Y's function in purchasing the component and assembling the product prior to sale was subject to reasonably precise valuation. Although the controlled sale and resale does not meet the requirements of subdivision (ii)(*c*) of this subparagraph, the resale price method may be used under the circumstances because that method involves computations and evaluations which are fewer and easier to make than under the cost plus method. This is because X's use of a patent may be more difficult to evaluate in determining an appropriate gross profit percentage under the cost plus method, than is evaluation of Y's assembling function in determining the appropriate markup percentage under the resale price method.

Example (2). Corporation Y resells product M in an uncontrolled sale within a reasonable time after the controlled sale after attaching its valuable trademark to it. Assume further that it can be demonstrated through comparison with other uncontrolled sales of Y that the addition of Y's trademark to a product usually adds 25 percent to the markup on its sales. On the other hand, the effect of X's use of its patent is difficult to evaluate in applying the cost plus method because no reasonable standard of comparison is available. Although the controlled sale and resale does not meet the requirements of subdivision (ii)(*d*) of this subparagraph, the resale price method may be used because that method involves computations and evaluation which are fewer and easier to make than under the cost plus method. That is because, under the circumstances, X's use of a patent is more difficult to evaluate in determining an appropriate gross profit percentage under the cost plus method, than is evaluation of the use of Y's trademark in determining the appropriate markup percentage under the resale price method.

(iv) For the purposes of this subparagraph the "applicable resale price" is the price at which it is anticipated that property purchased in the controlled sale will be resold by the buyer in an uncontrolled sale. The "applicable resale price" will generally be equal to either the price at which current resales of the same property are being made or the resale price of the particular item of property involved.

(v) Where the property purchased in the controlled sale is resold in another controlled sale, the "applicable resale price" is the price at which such property is finally resold in an uncontrolled sale, providing that the series of sales as a whole meets all the requirements of subdivision (ii) of this subparagraph or that the resale price method is used pursuant to subdivision (iii) of this subparagraph. In such case, the determination of the appropriate markup percentage shall take into account the function or functions performed by all members of the group participating in the series of sales and resales. Thus, if X sells a product to Y in a controlled sale, Y sells the product to Z in a controlled sale, and Z sells the product in an uncontrolled sale, the resale price method must be used if Y and Z together have not added more than an insubstantial amount to the value of the product through physical alternation or the application of intangible property, and the final resale occurs within a reasonable time of the sale from X to Y. In such case, the applicable resale price is the price at which

Z sells the product in the uncontrolled sale, and the appropriate markup percentage shall take into account the functions performed by both Y and Z.

(vi) For the purposes of this subparagraph, the appropriate markup percentage is equal to the percentage of gross profit (expressed as a percentage of sales) earned by the buyer (reseller) or another party on the resale of property which is both purchased and resold in an uncontrolled transaction, which resale is most similar to the applicable resale of the property involved in the controlled sale. The following are the most important characteristics to be considered in determining the similarity of resales:

(*a*) The type of property involved in the sales. For example: machine tools, men's furnishings, small household appliances.

(*b*) The functions performed by the reseller with respect to the property. For example: packing, labeling, delivering, maintenance of inventory, minor assembly, advertising, selling at wholesale, selling at retail, billing, maintenance of accounts receivable, and servicing.

(*c*) The effect on price of any intangible property utilized by the reseller on connection with the property resold. For example: patents, trademarks, trade names.

(*d*) The geographic market in which the functions are performed by the reseller.

In general, the similarity to be sought relates to the probable effect upon the markup percentage of any differences in such characteristics between the uncontrolled purchases and resales on the one hand and the controlled purchases and resales on the other hand. Thus, close physical similarity of the property involved in the sales compared is not required under the resale price method since a lack of close physical similarity is not necessarily indicative of dissimilar markup percentages.

(vii) Whenever possible, markup percentages should be derived from uncontrolled purchases and resales of the buyer (reseller) involved in the controlled sale, because similar characteristics are more likely to be found among different resales of property made by the same reseller than among sales made by other resellers. In the absence of resales by the same buyer (reseller) which meet the standards of subdivision (vi) of this subparagraph, evidence of an appropriate markup percentage may be derived from resales by other resellers selling in the same or a similar market in which the controlled buyer (reseller) is selling providing such resellers perform comparable functions. Where the function performed by the reseller is similar to the function performed by a sales agent which does not take title, such sales agent will be considered a reseller for the purpose of determining an appropriate markup percentage under this subparagraph and the commission earned by such sales agent, expressed as a percentage of the sales price of the goods, may constitute the appropriate markup percentage. If the controlled buyer (reseller) is located in a foreign country and information on resales by other resellers in the same foreign market is not available, then markup percentages earned by United States resellers performing comparable functions may be used. In the absence of data on markup percentages of particular sales or groups of sales, the prevailing markup percentage in the particular industry involved may be appropriate.

(viii) In calculating the markup percentage earned on uncontrolled purchases and resales, and in applying such percentage to the applicable resale price to determine the appropriate markup, the same elements which enter into the computation of the sales price and the costs of goods sold of the property involved in the comparable uncontrolled purchases and resales should enter into such computation in the case of the property involved in the controlled purchases and resales. Thus, if freight-in and packaging expense are elements of the cost of goods sold in comparable uncontrolled purchases, then such elements should also be taken into account in computing the cost of goods sold of the controlled purchase. Similarly, if the comparable markup percentage is based upon net sales (after reduction for returns and allowances) of uncontrolled resellers, such percentage must be applied to net sales of the buyer (reseller).

(ix) In determining an arm's length price appropriate adjustment must be made to reflect any material differences between the uncontrolled purchases and resales used as the basis for the calculation of the appropriate markup percentage and the resales of property involved in the controlled sale. The differences referred to in this subdivision are those differences in functions or circumstances which have a definite and reasonably ascertainable effect on price. The principles of this sub-

division may be illustrated by the following example:

Example. Assume that X and Y are members of the same group of controlled entities and that Y purchases electric mixers from X and electric toasters from uncontrolled entities. Y performs substantially similar functions with respect to resales of both the mixers and the toasters, except that it does not warrant the toasters, but does provide a 90-day warranty for the mixers. Y normally earns a gross profit on toasters of 20 percent of gross selling price. The 20-percent gross profit on the resale of toasters is an appropriate markup percentage, but the price of the controlled sale computed with reference to such rate must be adjusted to reflect the difference in terms (the warranty).

(4) *Cost plus method.* (i) Under the pricing method described as the "cost plus method", the arm's length price of a controlled sale of property shall be computed by adding to the cost of producing such property (as computed in subdivision (ii) of this subparagraph), an amount which is equal to such cost multiplied by the appropriate gross profit percentage (as computed in subdivison (iii) of this subparagraph), plus or minus any adjustments as provided in subdivision (v) of this subparagraph.

(ii) For the purposes of this subparagraph, the cost of producing the property involved in the controlled sale, and the costs which enter into the computation of the appropriate gross profit percentage shall be computed in a consistent manner in accordance with sound accounting practices for allocating or apportioning costs, which neither favors nor burdens controlled sales in comparison with uncontrolled sales. Thus, if the costs used in computing the appropriate gross profit percentage are comprised of the full cost of goods sold, including direct and indirect costs, then the cost of producing the property involved in the controlled sales must be comprised of the full cost of goods sold, including direct and indirect costs. On the other hand, if the costs used in computing the appropriate gross profit percentage are comprised only of direct costs, the cost of producing the property involved in the controlled sale must be comprised only of direct costs. The term "cost of producing", as used in this subparagraph, includes the cost of acquiring property which is held for resale.

(iii) For the purposes of this subparagraph, the appropriate gross profit percentage is equal to the gross profit percentage (expressed as a percentage of cost) earned by the seller or another party on the uncontrolled sale or sales of property which are most similar to the controlled sale in question. The following are the most important characteristics to be considered in determining the similarity of the uncontrolled sale or sales:

(*a*) The type of property involved in the sales. For example: machine tools, men's furnishings, small household appliances.

(*b*) The functions performed by the seller with respect to the property sold. For example: contract manufacturing, product assembly, selling activity, processing, servicing, delivering.

(*c*) The effect of any intangible property used by the seller in connection with the property sold. For example: patents, trademarks, trade names.

(*d*) The geographic market in which the functions are performed by the seller. In general, the similarity to be sought relates to the probable effect upon the margin of gross profit of any differences in such characteristics between the uncontrolled sales and the controlled sale. Thus, close physical similarity of the property involved in the sales compared is not required under the cost plus method since a lack of close physical similarity is not necessarily indicative of dissimilar profit margins. See subparagraph (2)(iv) of this paragraph, relating to sales made at less than a normal profit for the primary purpose of establishing or maintaining a market.

(iv) Whenever possible, gross profit percentages should be derived from uncontrolled sales made by the seller involved in the controlled sale, because similar characteristics are more likely to be found among sales of property made by the same seller than among sales made by other sellers. In the absence of such sales, evidence of an appropriate gross profit percentage may be derived from similar uncontrolled sales by other sellers whether or not such sellers are members of the controlled group. Where the function performed by the seller is similar to the function performed by a purchasing agent which does not take title, such purchasing agent will be considered a seller for the purpose of determining an appropriate gross profit percentage under this subparagraph and the commission earned by such purchasing agent, expressed as a percentage of the purchase price of the goods, may constitute the appropriate gross profit percentage. In the absence of data on gross profit percentages of particular sales or groups of sales which are similar to the controlled sale, the pre-

vailing gross profit percentages in the particular industry involved may be appropriate.

(v) Where the most similar sale or sales from which the appropriate gross profit percentage is derived differ in any material respect from the controlled sale, the arm's length price which is computed by applying such percentage must be adjusted to reflect such differences to the extent such differences would warrant an adjustment of price in uncontrolled transactions. The differences referred to in this subdivision are those differences which have a definite and reasonably ascertainable effect on price.

Bilaga 3

Föreslagna Treasury Regulations 1.482-2(a) och (c)

§ 1.482-2 Determination of taxable income in specific situations.

(a) **Loans or advances** – (1) *Interest on bona fide indebtedness* – (i) *In general.* Where one member of a group of controlled entities makes a loan or advance directly or indirectly to, or otherwise becomes a creditor of, another member of such group and either charges no interest, or charges interest at a rate which is not equal to an arm's length rate of interest (as defined in paragraph (a)(2) of this section) with respect to such loan or advance, the district director may make appropriate allocations to reflect an arm's length rate of interest for the use of such loan or advance.

(ii) *Application of paragraph (a) of this section* – (A) *Interest on bona fide indebtedness.* Paragraph (a) of this section applies only to determine the appropriateness of the rate of interest charged on the principal amount of a bona fide indebtedness between members of a group of controlled entities, including –

(1) Loans or advances of money or other consideration (whether or not evidenced by a written instrument), and

(2) Indebtedness arising in the ordinary course of business from sales, leases, or the rendition of services by or between members of the group, or any other similar extension of credit.

(B) *Alleged indebtedness.* This paragraph (a) does not apply to so much of an alleged indebtedness which is not in fact a bona fide indebtedness, even if the stated rate of interest thereon would be within the safe haven rates prescribed in paragraph (a)(2)(iii) of this section. For example, paragraph (a) of this section does not apply to payments with respect to all or a portion of such alleged indebtedness where in fact all or a portion of an alleged indebtedness is a contribution to the capital of a corporation or a distribution by a corporation with respect to its shares. Similarly, this paragraph (a) does not apply to payments with respect to an alleged purchase-money debt instrument given in consideration for an alleged sale of property between two controlled entities where in fact the transaction constitutes a lease of the property. Payments made with respect to alleged indebtedness (including alleged stated interest thereon) shall be treated according to their substance. See § 1.482-2(a)(3)(i).

(iii) *Interest period.* The interest period with respect to a bona fide indebtedness between controlled entities commences on the date the indebtedness arises. However, with respect to indebtedness described in paragraph (a)(1)(ii)(A)(2) of this section that is not evidenced by a written instrument requiring payment of interest, the interest period is not required to commence until a date sixty days (six months in the case of such indebtedness arising before [Insert date after date this document is published in the *Federal Register* as a final rule]) after the date the indebtedness arises, or until a later date if the taxpayer is able to demonstrate that either it or others in its industry, as a regular trade practice, permit comparable balance in the case of similar transactions with unrelated parties to remain outstanding for a longer period without charging interest.

(iv) *Payment; book entries.* In determining the period of time for which a balance is outstanding, payments or credits shall be applied first against any accrued interest and then against the earliest balance outstanding; however, the taxpayer may apply such payments or credits in some other order on its books in accordance with an agreement or understanding of the parties if the taxpayer can demonstrate that either it or others in its industry, as a regular trade practice, enter into such agreements or understandings in the case of similar balances with unrelated parties.

(2) *Arm's length interest rate* – (i) *In general.* For purposes of section 482 and paragraph (a) of this section, an arm's length rate of interest shall be a rate of interest which was charged, or would have been charged, at the time the indebtedness arose, in independent transactions with or between unrelated parties under similar circumstances. All relevant factors shall be considered, including the principal amount and duration of the loan, the security involved, the credit standing of the borrower, and the interest rate prevailing at the situs of the lender or creditor for

comparable loans between unrelated parties.

(ii) *Funds obtained at situs of borrower.* Notwithstanding the other provisions of paragraph (a)(2) of this section if the loan or advance represents the proceeds of a loan obtained by the lender at the situs of the borrower the arm's length rate for any taxable year shall be equal to the rate actually paid by the lender increased by an amount which reflects the costs or deductions incurred by the lender in borrowing such amounts and making such loans, unless the taxpayer establishes a more appropriate rate under the standards set forth in paragraph (a)(2)(i) of this section.

(iii) *Safe haven interest rates for certain loans and advances made after May 8, 1986* – (A) *Applicability* – (1) *General rule.* Except as otherwise provided in paragraph (a)(2) of this section, paragraph (a)(2)(iii)(b) applies with respect to the rate of interest charged and to the amount of interest paid or accrued in any taxable year –

(*i*) Under a term loan or advance between members of a group of controlled entities where (except as provided in paragraph (a)(2)(iii)(A)(2)(*ii*)) the loan or advance is entered into after May 8, 1986 and

(*ii*) After May 8, 1986 under a demand loan or advance between such controlled entities.

(2) *Grandfather rule for existing loans.* The safe haven rates prescribed in paragraph (a)(2)(iii)(B) of this section shall not apply, and the safe haven rates prescribed in 26 CFR § 1.482-2(a)(2)(iii) (revised as of April 1, 1985) shall apply to –

(i) Term loans or advances made before May 9, 1986 proposed rule, and

(ii) Term loans or advances made before August 7, 1986, pursuant to a binding written contract entered into before May 9, 1986.

(B) *Safe haven interest rate based on applicable Federal rate.* Except as otherwise provided in this paragraph (a)(2), in the case of a loan or advance between members of a group of controlled entities, an arm's length rate of interest referred to in paragraph (a)(2)(i) of this section shall be for purposes of Chapter 1 of the Code –

(1) The rate of interest actually charged if that rate is –

(i) Not less than 100 percent of the applicable Federal rate (the "lower limit"), and

(ii) Not greater than 130 percent of the applicable Federal rate (the "upper limit"), or

(2) If either no interest is charged or if the rate of interest charged is less than the lower limit, then an arm's length rate of interest shall be equal to the lower limit, compounded semiannually, or

(3) If the rate of interest charged is greater than the upper limit, then an arm's length rate of interest shall be equal to the upper limit, compounded semiannually, unless the taxpayer establishes a more appropriate compound rate of interest under paragraph (a)(2)(i) of this section. However, if the compound rate of interest actually charged is greater than the upper limit and less than the rate determined under paragraph (a)(2)(i) of this section, or if the compound rate actually charged is less than the lower limit and greater than the rate determined under paragraph (a)(2)(i), then the compound rate actually charged shall be deemed to be an arm's length rate under paragraph (a)(2)(i). In the case of any sale-leaseback described in section 1274(e), the lower limit shall be 110 percent of the applicable Federal rate, compounded semiannually.

(C) *Applicable Federal rate.* For purposes of paragraph (a)(2)(iii)(B) of this section, the term "applicable Federal rate" means, in the case of a loan or advance to which this section applies and having a term of –

(1) Not over 3 years, the Federal short-term rate,

(2) Over 3 years but not over 9 years, the Federal mid-term rate, or

(3) Over 9 years, the Federal long-term rate,

as determined under section 1274(d) in effect on the date such loan or advance is made. In the case of any sale or exchange between controlled entities, the lower limit shall be the lowest of the applicable Federal rates in effect for any month in the 3-calendar-month period ending with the first calendar month in which there is a binding written contract in effect for such sale or exchange (the "lowest 3-month rate", as defined in section 1274(d)(2)). In the case of a demand loan or advance to which this section applies, the "applicable Federal rate" means the Federal short-term rate determined under section 1274(d) (determined without regard to the lowest 3-month short term rate determined under section 1274(d)(2)) in effect for each day on which any amount of such loan or advance (including unpaid accrued interest

determined under paragraph (a)(2) of this section) is outstanding.

(D) *Lender in business of making loans.* If the lender in a loan or advance transaction to which paragraph (a)(2) of this section applies is regularly engaged in the trade or business or making loans or advances to unrelated parties, the safe haven rates prescribed in paragraph (a)(2)(iii)(B) shall not apply, and the arm's length interest rate to be used shall be determined under the standards described in paragraph (a)(2)(i), including reference to the interest rates charged in such trade or business by the lender on loans or advances of a similar type made to unrelated parties at and about the time the loan or advance to which paragraph (a)(2) of this section applies was made.

(E) *Foreign currency loans.* The safe haven interest rates prescribed in paragraph (a)(2)(iii)(B) of this section do not apply to any loan or advance the principal or interest of which is expressed in a currency other than U.S. dollars. A loan or advance the interest or principal of which may be repaid at the option of either the lender or the borrower in or by reference to a fixed amount of U.S. dollars is not a loan or advance described in the preceding sentence.

(3) *Coordination whith interest adjustments required under certain other Code sections.* If the stated rate of interest on the stated principal amount of a loan or advance between controlled entities is subject to adjustment under section 482 and is also subject to adjustment under any other section of the Code (for example, section 467, 483, 1274 or 7872), section 482 and paragraph (a) of this section may be applied to such loan or advance in addition to such other Code section. After the enactment of the Tax Reform Act of 1984, Pub. L. 98-369, and the enactment of Pub. L. 99-121, such other code sections include sections 467, 483, 1274 and 7872. The order in which the different provisions shall be applied is as follows:

(i) First, the substance of the transaction shall be determined; for this purpose, all the relevant facts and circumstances shall be considered and any law or rule of law (assignment of income, step transaction, etc.) may apply. Only the rate of interest with respect to the stated principal amount of the bona fide indebtedness (within the meaning of paragraph (a)(1) of this section), if any, shall be subject to adjustment under section 482, paragraph (a) of this section, and any other code section.

(ii) Second, the other Code section shall be applied to the loan or advance to determine whether any amount other than stated interest is to be treated as interest, and if so, to determine such amount according to the provisions of such other Code section.

(iii) Third, whether or not the other Code section applies to adjust the amounts treated as interest under such loan or advance, section 482 and paragraph (a) of this section may then be applied by the district director to determine whether the rate of interest charged on the loan or advance, as adjusted by any other code section, is greater or less than an arm's length rate of interest, and if so, to make appropriate allocations to reflect an arm's length rate of interest.

(iv) Fourth, section 482 and paragraphs (b) through (e) of this section, if applicable, may be applied by the district director to make any appropriate allocations, other than an interest rate adjustment, to reflect an arm's length transaction based upon the principal amount of the loan or advance and the interest rate as adjusted under paragraph (a)(3)(i)(ii) or (iii) of this section. For example, assume that two commonly controlled taxpayers enter into a deferred payment sale of tangible property and no interest is provided, and assume also that section 483 is applied to treat a portion of the stated sales price as interest, thereby reducing the stated sales price. If after this recharacterization of a portion of the stated sales price as interest, the recomputed sales price does not reflect an arm's length sales price under the principles of paragraph (e) of this section, the district director may make other appropriate allocations (other than an interest rate adjustment) to reflect an arm's length sales price.

(4) *Examples.* The principles of paragraph (a)(3) of this section may be illustrated by the following examples:

Example (1). An individual, A, transfers $20,000 to a corporation controlled by A in exchange for the corporation's note which bears adequate stated interest. The district director recharacterizes the transaction as a contribution to the capital of the corporation in exchange for preferred stock. Under paragraph (a)(3)(i) of this section, section 1.482-2(a) does not apply to the transaction because there is no bona fide indebtedness.

Example (2). B, an individual, is an employee of Z corporation, and is also the controlling

shareholder of Z. Z makes a demand loan of $15,000 to B at a rate of interest that is less than the applicable Federal rate. In this instance the other operative Code section is section 7872. Under section 7872(b), the difference between the amount loaned and the present value of all payments due under the loan using a discount rate equal to 100 percent of the applicable Federal rate is treated as an amount of cash transferred from the corporation to B and such amount is treated as interest. Under paragraph (a)(3)(iii) of this section, section 482 and paragraph (a) of this section may also be applied by the district director to determine if the rate of interest charged on this $15,000 loan (100 percent of the AFR, compounded semiannually, as adjusted by section 7872) is an arm's length rate of interest. Because the rate of interest on the loan, as adjusted by section 7872, is within the safe haven range of 100-130 percent of the AFR, compounded semiannually, no further interest rate adjustments under section 482 and paragraph (a) of this section will be made to this loan.

Example (3). The facts are the same as in example (2) except that the amount lent by Z to B is $9,000 and that amount is the aggregate outstanding amount of loans between Z and B. Under the $10,000 *de minimis* exception of section 7872(c)(3), no adjustment for interest will be made to this $9,000 loan under section 7872. Under paragraph (a)(3)(iii) of this section, the district director may apply section 482 and paragraph (a) of this section to this $9,000 loan to determine whether the rate of interest charged is less than an arm's length rate of interest, and if so, to make appropriate allocations to reflect an arm's length rate of interest.

Example (4). X and Y are commonly controlled taxpayers. At a time when the applicable Federal rate is 12 percent, compounded semiannually, X sells property to Y in exchange for a note with a stated rate of interest of 18 percent, compounded semiannually. Assume that the other applicable Code section to the transaction is section 483. Section 483 does not apply to this transaction because, under section 483(d), there is no total unstated interest under the contract using the test rate of interest equal to 100 percent of the applicable Federal rate. Under paragraph (a)(3)(iii) of this section, section 482 and paragraph (a) of this section may be applied by the district director to determine whether the rate of interest under the notes is excessive, that is, to determine whether the 18 percent stated interest rate under the note exceeds an arm's length rate of interest.

Example (5). Assume that A and B are commonly controlled taxpayers and that the applicable Federal rate is 10 percent, compounded semiannually. On June 30, 1986, A sells property to B and receives in exchange B's purchase-money note in the amount of $2,000,000. The stated interest rate on the note is 9 %, compounded semiannually, and the stated redemption price at maturity on the note is $2,000,000. Assume that the other applicable Code section to this transaction is section 1274. Because the stated principal amount of B's note does not exceed $2,800,000, the discount rate used for purposes of section 1274 will be 9 percent, compounded semiannually, see section 1274 A. Section 1274 does not apply to this transaction because there is adequate stated interest on the debt instrument using a discount rate equal to 9 %, compounded semiannually, and the stated redemption price at maturity does not exceed the stated principal amount. Under paragraph (a)(3)(iii) of this section, the district director may apply section 482 and paragraph (a) of this section to this $2,000,000 note to determine whether the 9 % rate of interest charged is less than an arm's length rate of interest, and if so, to make appropriate allocations to reflect an arm's length rate of interest.

(c) **Use of tangible property** ***

(2) *Arm's length charge* – (i) *In general.* For purposes of paragraph (c) of this section, an arm's length rental charge shall be the amount of rent which was charged, or would have been charged for the use of the same or similar property, during the time it was in use, in independent transactions with or between unrelated parties under similar circumstances considering the period and location of the use, the owner's investment in the property or rent paid for the property, expenses of maintaining the property, the type of property involved, its condition, and all other relevant facts.

(ii) *Safe haven rental charge.* See 26 CFR § 1.482-2(c)(2)(ii) (revised as of April 1, 1985), for the determination of safe haven rental charges in the case of certain leases entered into before May 9, 1986, and for leases entered into before August 7, 1986, pursuant to a binding written contract entered into before May 9, 1986.

(iii) *Subleases.* (A) Except as provided in paragraph (c)(2)(iii)(B) of this section, where possession, use, or occupancy of tangible property, which is leased by the owner (lessee) from an unrelated party is transferred by sublease or other arrangement to the user, an arm's length rental charge shall be considered to be equal to all the deductions claimed by the owner (lessee) which are attributable to the property for the period such property is used by the user. Where only a portion of such property was transferred, any allocations shall be made with reference to the portion transferred. The deductions to be considered include the rent paid or accrued by the owner (lessee) during the period of use and all other deductions directly and indirectly connected with the property paid or accrued by the owner (lessee) during such period. Such deductions include de-

ductions for maintenance and repair, utilities, management and other similar deductions.

(B) The provisions of paragraph (c)(2)(iii)(A) of this section shall not apply if either –

(1) The taxpayer establishes a more appropriate rental charge under the general rules set forth in paragraph (c)(2)(i) of this section, or

(2) During the taxable year, the owner (lessee) or the user was regularly engaged in the trade or business of renting property of the same general type as the property in question to unrelated persons.

Bilaga 4.

SCHEDULE M
(Form 5471)
(January 1983)
Department of the Treasury
Internal Revenue Service

Foreign Corporation Controlled by a United States Person

▶ Attach to Form 5471.

OMB No 1545-0704
Expires 11-30-84

Name of person filing Form 5471 | Identifying number

Name of foreign corporation

Information furnished for foreign corporation's annual accounting period beginning . , 19 , and ending , 19 .

Important: The following information must be submitted on a separate Schedule M for each controlled foreign corporation. Amounts must be stated in U.S. dollars and all information must be in the English language.

(a) Transactions of foreign corporation	(b) U S person filing this return	(c) Any domestic corporation controlled by U S person filing this return	(d) Any foreign corporation controlled by U S person filing this return	(e) 10% or more U S. shareholder of controlled foreign corporation (other than controlling shareholder)	(f) 10% or more U S shareholder of domestic corporation filing this return
1 Sales of stock in trade (except in the ordinary course of business where neither party is a U S. person)					
2 Sales of property rights (patents, trademarks, etc)					
3 Compensation received for technical, managerial, engineering, construction, or like services					
4 Commissions received					
5 Rents, royalties, and license fees received					
6 Dividends received					
7 Interest received					
8 Premiums received for insurance or reinsurance					
9 Add lines 1 through 8					
10 Purchases of stock in trade (except in the ordinary course of business where neither party is a U.S. person)					
11 Purchases of tangible property other than stock in trade (except where neither party is a U.S. person)					
12 Purchases of property rights (patents, trademarks, etc.)					
13 Compensation paid for technical, managerial, engineering, construction, or like services					
14 Commissions paid					
15 Rents, royalties, and license fees paid					
16 Dividends paid (exclude deemed distributions under subparts F and G) during: (a) First 60 days of foreign corporation's annual accounting period					
(b) Remainder of foreign corporation's annual accounting period					
17 Interest paid					
18 Add lines 10 through 17					

If an entry would be made in the above schedule except for the fact that no compensation was paid, indicate the categories in which this has occurred

For Paperwork Reduction Act Notice, see page 1 of the Instructions for Form 5471.

U S GPO 1984-0-764-051/546

363-503-1

JURIDIK FRÅN IUSTUS FÖRLAG

Anders Agell	Förmånstagareförordnanden vid livförsäkring Särtryck ur Svensk Juristtidning
Anders Agell	Underhåll till barn och make
Anders Agell	Äktenskaps- och samboenderätt
Agell/Saldeen	Faderskap, vårdnad, adoption
Ingrid Arnesdotter	Finansiell leasing
Bertil Bengtsson	Miljörätt
Bertil Bengtsson	Sakrättsliga frågor i fastighetsrätten
Bertil Bengtsson	Speciell fastighetsrätt
Bergström/Lennander	Kredit och säkerhet
Bergström/Strömholm	Lärobok i upphovsrätt
Sture Bergström	Skatter och civilrätt
Robert Boman	Deldom
Ove Bring	Aggression, självförsvar och non-intervention. Tre studier i internationell rätt.
Leif Bylund	Repetitionskompendium i processrätt
Per Olof Ekelöf	Rättsmedlen
Maja Kirilova Eriksson	Skydd av mänskliga rättigheter
Sten Hillert	Introduktion till fastighetsrätten
Sten Hillert	Servitut
Nils Jareborg	Brottsbalken kap. 23–24 med mera
Nils Jareborg	De särskilda strafflagarna
Nils Jareborg	Uppsåt och oaktsamhet
Källström/Rylander	Frågekompendium för juridisk introduktionskurs
Per Henrik Lindblom	Inledning till juridiken
Lindblom/Rylander	Att skriva uppsats
Åke Malmström	Förmynderskapsrätt
Åke Malmström	Successionsrätt I
Åke Malmström	Successionsrätt II
Nils Mattsson	Mervärdeskatt och socialavgifter
Nils Mattsson	Skattepolitik. En introduktion
Alvar Nelson	Kriminalpolitik och ingripanden vid brott
Torsten Seth	Internationella affärstvister
Tore Sigeman	Semesterrätt
Stig Strömholm	Lagtolkning: Huvudproblem och funktioner
Peter Traung	Fel och dröjsmål vid kommersiella tillverknings-avtal

IUSTUS KUNDTJÄNST
Box 16031
750 16 Uppsala
018-13 62 31

Mellan bolag inom multinationella koncerner äger olika slag av transaktioner rum. Det kan t ex gälla penninglån, licensavtal och varuförsäljningar. Prissättningen av dessa transaktioner benämns ofta *internprissättning*, eftersom den avser koncerninterna transaktioner.

I boken behandlas internprissättning ur skatterättslig synvinkel. Det ekonomiska resultat en multinationell koncern ger upphov till måste fördelas mellan de länder i vilka koncernen är verksam. Den internationellt accepterade skatterättsliga normen för hur denna fördelning ska ske är *armslängdsprincipen*. Principen innebär att koncernbolag ska handla med varandra på samma villkor som fristående, ej närstående företag skulle ha gjort.

I svensk rätt återfinns armslängdsregeln i 43 § 1 mom kommunalskattelagen. Detta stadgande ger ingen vägledning för prissättning av konkreta transaktioner. Rättspraxis har inte heller i någon större utsträckning utfyllt stadgandet.

I amerikansk rätt har sedan lång tid tillbaka armslängdsregeln utfyllts med konkreta bestämmelser för den skatterättsligt acceptabla prissättningen av koncerninterna transaktioner. Dessa regler framkommer i section 482 av Internal Revenue Code samt i Treasury Regulations. Dessa regler har varit en inspirationskälla för arbetet inom vissa länder och inom OECD. I denna bok studeras därför de amerikanska internprissättningsreglerna. Boken innehåller också en översikt av och jämförelse med gällande svensk rätt.

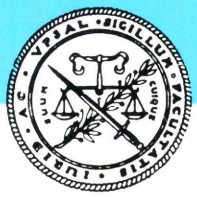
Boken är tillkommen inom projektet *Internprissättningen i multinationella koncerner från skattesynpunkt*, som finansierats av *Riksbankens Jubileumsfond*.

ISBN 91-7678-107-0
ISSN 0282-2040

JURIDIK FRÅN IUSTUS FÖRLAG

Anders Agell	Förmånstagareförordnanden vid livförsäkring Särtryck ur Svensk Juristtidning
Anders Agell	Underhåll till barn och make
Anders Agell	Äktenskaps- och samboenderätt
Agell/Saldeen	Faderskap, vårdnad, adoption
Ingrid Arnesdotter	Finansiell leasing
Bertil Bengtsson	Miljörätt
Bertil Bengtsson	Sakrättsliga frågor i fastighetsrätten
Bertil Bengtsson	Speciell fastighetsrätt
Bergström/Lennander	Kredit och säkerhet
Bergström/Strömholm	Lärobok i upphovsrätt
Sture Bergström	Skatter och civilrätt
Robert Boman	Deldom
Ove Bring	Aggression, självförsvar och non-intervention. Tre studier i internationell rätt.
Leif Bylund	Repetitionskompendium i processrätt
Per Olof Ekelöf	Rättsmedlen
Maja Kirilova Eriksson	Skydd av mänskliga rättigheter
Sten Hillert	Introduktion till fastighetsrätten
Sten Hillert	Servitut
Nils Jareborg	Brottsbalken kap. 23–24 med mera
Nils Jareborg	De särskilda strafflagarna
Nils Jareborg	Uppsåt och oaktsamhet
Källström/Rylander	Frågekompendium för juridisk introduktionskurs
Per Henrik Lindblom	Inledning till juridiken
Lindblom/Rylander	Att skriva uppsats
Åke Malmström	Förmynderskapsrätt
Åke Malmström	Successionsrätt I
Åke Malmström	Successionsrätt II
Nils Mattsson	Mervärdeskatt och socialavgifter
Nils Mattsson	Skattepolitik. En introduktion
Alvar Nelson	Kriminalpolitik och ingripanden vid brott
Torsten Seth	Internationella affärstvister
Tore Sigeman	Semesterrätt
Stig Strömholm	Lagtolkning: Huvudproblem och funktioner
Peter Traung	Fel och dröjsmål vid kommersiella tillverknings-avtal

IUSTUS KUNDTJÄNST
Box 16031
750 16 Uppsala
018-13 62 31



Mellan bolag inom multinationella koncerner äger olika slag av transaktioner rum. Det kan t ex gälla penninglån, licensavtal och varuförsäljningar. Prissättningen av dessa transaktioner benämns ofta *internprissättning*, eftersom den avser koncerninterna transaktioner.

I boken behandlas internprissättning ur skatterättslig synvinkel. Det ekonomiska resultat en multinationell koncern ger upphov till måste fördelas mellan de länder i vilka koncernen är verksam. Den internationellt accepterade skatterättsliga normen för hur denna fördelning ska ske är *armslängdsprincipen*. Principen innebär att koncernbolag ska handla med varandra på samma villkor som fristående, ej närstående företag skulle ha gjort.

I svensk rätt återfinns armslängdsregeln i 43 § 1 mom kommunalskattelagen. Detta stadgande ger ingen vägledning för prissättning av konkreta transaktioner. Rättspraxis har inte heller i någon större utsträckning utfyllt stadgandet.

I amerikansk rätt har sedan lång tid tillbaka armslängdsregeln utfyllts med konkreta bestämmelser för den skatterättsligt acceptabla prissättningen av koncerninterna transaktioner. Dessa regler framkommer i section 482 av Internal Revenue Code samt i Treasury Regulations. Dessa regler har varit en inspirationskälla för arbetet inom vissa länder och inom OECD. I denna bok studeras därför de amerikanska internprissättningsreglerna. Boken innehåller också en översikt av och jämförelse med gällande svensk rätt.

Boken är tillkommen inom projektet *Internprissättningen i multinationella koncerner från skattesynpunkt*, som finansierats av *Riksbankens Jubileumsfond*.

ISBN 91-7678-107-0
ISSN 0282-2040