Leif Gäverth

Saken i internprissättningsmål

I artikeln diskuteras bl.a. hur processföremålet bör avgränsas i internprissättningsmål mot bakgrund av hur saken definieras i taxeringslagen och i vad mån den renodlade sakprocessen i taxeringslagen påverkar möjligheterna att framföra s.k. kompensationsinvändningar. Vidare diskuteras bl.a. om lagvalet mellan uttagsbeskattningsreglerna och armlängdsregeln inverkar på avgränsningen av processföremålet.

1 Inledning och syfte[1]

I förevarande artikel avser jag att diskutera några processuella frågor som hänför sig till lagvalet mellan å ena sidan uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och reglerna/principerna för behandling av förtäckt utdelning, och å andra sidan armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL. Närmare bestämt avser jag att diskutera vad saken (frågan) är i en process enligt armlängdsregeln respektive i en process avseende uttagsbeskattning eller förtäckt utdelning, och om lagvalet har någon betydelse för avgränsningen av processföremålet. Frågan ställs mot bakgrund av att en helt renodlad sakprocess införts i taxeringslagen (1990:324), TL, fr.o.m. 1991 års taxering och vars innebörd successivt klarlagts under senare år genom avgöranden av Regeringsrätten.

2 Problembeskrivning och avgränsning

En process enligt den tidigare taxeringslagen (1956:623), GTL, var beträffande den ordinarie taxeringen i allt väsentligt en beloppsprocess medan en process om skattetillägg var en renodlad sakprocess samtidigt som eftertaxeringsprocessen och den extra ordinära processen hade inslag av såväl sak- som beloppsprocess. I beloppsprocessen kan man säga att saken utgjordes av skillnaden mellan å ena sidan vad som i rätt tid yrkats i sänkningsbelopp av den skattskyldige, eller i höjningsbelopp av taxeringsintendenten, och å andra sidan den av taxeringsnämnden beloppsmässigt fastställda taxeringen. I beloppsprocessen godtog man vad som i en sakprocess brukar benämnas äkta kvittningsinvändningar, dvs. invändningar som avser ett annat händelseförlopp/saksammanhang – eller fråga – än vad motpartens höjnings- respektive sänkningsyrkanden hänförde sig till, så länge dessa rymdes inom beloppsramen. Vidare var det inom beloppsramen naturligtvis tillåtet med oäkta kvittningsinvändningar, dvs. motfakta som är hänförliga till samma händelseförlopp som motparten anför till stöd för sin talan. Med hänsyn till principen om beskattningsårets slutenhet godtogs dock endast kvittningsin-

[1] Ett särskilt varmt tack vill jag rikta till verksjurist Olle Jonsson vid RSV för många mycket värdefulla synpunkter på manuskript till denna artikel och för ett par mycket givande diskussioner rörande några väsentliga frågor i studien. Likaså vill jag tacka skattedirektör Stefan Bergqvist vid RSV, sekreteraren i 2002 års Företagsskatteutredning Per Danielsson och adjungerade ledamoten vid Kammarrätten i Stockholm Klas Innerstedt för att de har läst utkast till denna artikel och lämnat värdefulla synpunkter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

vändningar som avsåg samma beskattningsår som höjnings- eller sänkningsyrkandet gällde.

Av den domstolspraxis som finns beträffande tillämpningen av armlängdsregeln (43 § 1 mom. kommunalskattelagen 1928:370, KL) – och som skett med GTL som en yttre processuell ram – framgår bl.a. att man har godtagit en prövningsram som är betydligt vidare än vad som varit tillåtet i övrigt i taxeringsprocessen. Vid tillämpningen av armlängdsregeln har s.k. kompensationsinvändningar tillåtits inom den i rätt tid uppdragna beloppsramen, vilket däremot inte tillåtits vid t.ex. en process rörande uttagsbeskattning. Man har t.o.m. godtagit kompensationsinvändningar som avsett kompensation erhållen ett annat beskattningsår än det ifrågasatta. Kompensationsinvändningar skiljer sig från andra kvittningsinvändningar bl.a. på så sätt att de grundar sig på antaganden om vad det granskade bolagets inkomst skulle ha varit om de av fiskus ifrågasatta villkoren inte hade förelegat.

Vid en tillämpning av TL tillåts inte andra kvittningsinvändningar än oäkta sådana och dessutom endast under förutsättningen att de avser samma beskattningsår. Det nu sagda reser bl.a. frågan om lagvalet mellan armlängdsregeln och företrädesvis uttagsbeskattningsreglerna i sig har en särskild betydelse för avgränsningen av processföremålet även efter införandet av TL. Frågan skulle kunna formuleras på följande vis. Föreligger alltjämt rätten till den vida kvittningsmöjlighet som godtagits i praxis vid tillämpning av armlängdsregeln – dvs. kompensationsinvändningar – samtidigt som motsvarande kvittningsmöjlighet saknas vid en tillämpning av bl.a. uttagsbeskattningsreglerna och, om så är fallet, kan man fortfarande beakta sådana kompensationsinvändningar som är hänförliga till ett annat beskattningsår?

För förståelsen av den fortsatta redogörelsen ska jag mycket kortfattat beskriva de olika slag av kvittningsinvändningar som förekommer. En *äkta kvittningsinvändning* är, som angetts ovan, en invändning som vilar på ett helt annat händelseförlopp eller saksammanhang än det som höjnings- respektive sänkningsyrkandet vilar på. En sådan invändning kan ligga till grund för en egen talan; den lever så att säga sitt eget liv. Om exempelvis skattemyndigheten (SKM) överklagar en länsrättsdom och i kammarrätten yrkar att en skattskyldig ska påföras bilförmån varvid den skattskyldige invänder att han har haft ytterligare kostnader för ränteutgifter som han inte har medgetts avdrag för, så har han därigenom framställt en äkta kvittningsinvändning, som ska avvisas. En *oäkta kvittningsinvändning* är däremot, som sagt, en motinvändning som vilar på samma händelseförlopp eller saksammanhang som motpartens yrkande. En sådan kan däremot inte leva ett eget liv. Om exempelvis SKM i ett överklagande yrkar att en skattskyldig ska beskattas för oredovisade intäkter och den skattskyldige som motinvändning anför att han haft vissa utgifter för att förvärva de oredovisade intäkterna, är denna kvittningsinvändning en oäkta sådan och innebär därför inte en otillåten taleändring.

En *kompensationsinvändning* går enligt min mening inte att direkt hänföra till vare sig äkta eller oäkta kvittningsinvändningar.[2] En sådan invändning är inte direkt hänförlig till det händelseförlopp eller saksammanhang som föranlett SKM att höja inkomsten. Den utgör m.a.o. inte ett motfakta till det av SKM åberopade händelseförloppet, dvs. den faller normalt sett utanför den gängse definitionen av en oäkta kvittningsinvändning. I stället är den hänförlig till ett annat –

[2] Jfr även Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, 1990 (cit. Arvidsson), s 330 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

faktiskt eller hypotetiskt – händelseförlopp, men åberopas som en motinvändning mot höjningsyrkandet. En sådan invändning kan vidare inte – till skillnad från en äkta kvittningsinvändning – åberopas utan koppling till huvudfrågan; den kan likt en oäkta kvittningsinvändning inte leva ett eget liv. Den kan alltså bara existera tillsammans med höjningsyrkandet, dock utan att för den skull direkt utgöra motfakta till det händelseförlopp eller saksammanhang som ligger till grund för höjningsyrkandet.[3] En kompensationsinvändning skulle kunna se ut på följande sätt. SKM yrkar i en process att ett svenskt moderbolags inkomst ska höjas på grund av att detta har överlåtit ett patent till ett utländskt dotterbolag till ett för lågt pris. Den skattskyldige invänder då att "inkomstavståendet" har, eller kommer att, kompenseras genom att det utländska dotterbolaget erbjuder moderbolaget vissa tjänster eller produkter till en ersättning som understiger marknadspriset. En kompensationsinvändning kan även bestå i ett påstående om att det utländska dotterbolaget genom sitt underprisförvärv givits förutsättningar att köpa mer varor eller tjänster av det svenska bolaget än vad som annars hade varit fallet, med den följd att inkomsterna ökar för det svenska bolaget i motsvarande mån. Som framgår av dessa exempel går det inte att direkt hänföra en kompensationsinvändning till vare sig en äkta eller en oäkta kvittningsinvändning, utan den utgör ett särskilt slag av invändning även om den har vissa likheter med en oäkta sådan.

Praxis i lagvalsfrågan är inte entydig.[4] På intäktssidan finns det domar som talar för att armlängdsregeln ska ges företräde, medan Regeringsrätten på kostnadssidan har meddelat domar med olika innebörd. Regeringsrätten har nämligen i ett par principiella avgöranden slagit fast att armlängdsregeln inte ska tillämpas och likväl i en nyligen meddelad dom uttalat att den har företräde. Trots detta tycker jag mig ändock kunna konstatera att av de fall som varit föremål för Regeringsrättens prövning, och där man skulle kunna tänka sig en tillämpning av uttagsbeskattningsreglerna eller allmänna grunder för inkomstberäkningen i stället för armlängdsregeln, tyder rättsutvecklingen på att Regeringsrätten synes välja det senare alternativet.[5] I sammanhanget bör nämnas att Skattelagskommit-

[3] Jag måste dock tillstå att i vissa fall är gränsen mellan en oäkta kvittningsinvändning och en kompensationsinvändning i allra högsta grad flytande.

[4] Själva frågan om lagvalet, eller den eventuella regelkonflikten, mellan armlängdsregeln och de alternativa beskattningsgrunder som finns, har utförligt behandlats av Stefan Aldén i hans avhandling *Om regelkonkurrens inom skatterätten,* Nerenius & Santérus Förlag 1998 (cit. Aldén). Se i denna fråga även Arvidsson, s. 163 ff, samt anmälan av Arvidssons avhandling av Melz, Peter, Juridisk Tidskrift 1990–91 s. 702 f. Frågan berörs något även i Gäverth, Leif, Stödbrev. Borgensliknande handlingar utställda företrädesvis för svagt kapitaliserade bolag, Iustus Förlag, 1994 s. 131 ff. Jag kommer därför inte att i någon större utsträckning fördjupa mig i frågan om vilken eller vilka regler som *bör* ha företräde. I denna del hänvisar jag i stället företrädesvis till Aldéns avhandling.

[5] Se RÅ 1948 Fi 776 och RÅ 1980 Aa 114 där underinstanserna tillämpat allmänna principer för inkomstberäkningen på intäktssidan, medan Regeringsrätten tillämpade armlängdsregeln. I RÅ 1981 Aa 81 tillämpade Regeringsrätten emellertid allmänna regler (20 § KL) på kostnadssidan i stället för armlängdsregeln, vilket kammarrätten däremot hade gjort. Se också RÅ 1994 ref. 85 där Regeringsrätten använde driftkostnadsbegreppet (dåvarande 29 § KL) vid bedömningen av rätten till avdrag och armlängdsregeln på intäktssidan. I en dom meddelad den 21 januari 2004 (mål nr 1380–2000) gjorde Regeringsrätten helt om vad avser kostnadssidan och tillämpade armlängdsregeln i stället för dåvarande 29 § KL. Detta motiverades med att armlängdsregeln utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkningen av en näringsverksamhets resultat. Frågan aktualiserades också i Shellmålen (RÅ 1991 ref. 107), dock utan att Regeringsrätten tog klar ställning i frågan på grund av att parterna argumenterat enbart utifrån armlängdsregeln.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

tén föreslog att man skulle göra ett tilllägg till armlängdsregeln med innebörd att övriga regler, däribland reglerna om uttagsbeskattning, skulle tilllämpas i första hand och först därefter armlängdsregeln.[6] Efter kritik från några av remissinstanserna, fann regeringen att det inte var lämpligt att i samband med införandet av IL ta upp frågan om samspelet mellan armlängdsregeln och andra skatteregler, varför något förslag i denna del inte lades fram.[7] Frågan bereds f.n. av 2002 års Företagsskatteutredning, som enligt direktiven ska vara avslutad senast under juli månad 2004.[8]

3 Saken i taxeringslagen

3.1 Lagstiftningen

Genom TL, som gäller fr.o.m. taxeringsåret 1991, har taxeringsprocessen blivit en renodlad sakprocess och den beloppsprocess som tidigare gällt företrädesvis vid den ordinära taxeringen har som bekant utmönstrats. Det finns inte utrymme att i förevarande sammanhang i någon djupare mening beskriva innebörden av sakprocessen i TL, utan jag hänvisar i stället till den doktrin som finns på området.[9]

Kortfattat kan dock följande sägas. I 4 kap. 7 § TL anges att SKM under vissa förutsättningar ska ompröva ett taxeringsbeslut i en *fråga* och i 4 kap. 8 § anges att *fråga* som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol får – bortsett från det specialfallet att fråga är om ändrad praxis (4 kap. 12 § TL) – inte omprövas av SKM. Som ändring av talan anses dock inte att den skattskyldige inskränker sin talan eller, utan att *frågan* som är föremål för prövning därigenom ändras, åberopar ny *omständighet* till stöd för sin talan (6 kap. 18 § TL). Vad gäller eftertaxering får SKM inte besluta om eftertaxering i *samma fråga* som SKM tidigare fattat beslut om eftertaxering i, och när det gäller skattetillägg ska, enligt 5 kap. 7 § (t.o.m. 2003 års taxering fanns motsvarande bestämmelse i 5 kap 2 a §), underlaget för skattetillägg beräknas utan hänsyn till bl.a. invändning rörande *annan fråga* än den som föranlett tillägget. I förarbetena har man uttalat att processföremålet utgörs av "en enskild fråga".[10] Av förarbetena kan man även utläsa att dep.ch. ansåg att en doms rättskraft inte sträcker sig längre än till samma års taxering och samma skatteslag.[11] Vad gäller avgränsningen av saken i TL anförde dep.ch. vidare bl.a. att processen enligt TL ska avse en avgränsad fråga, t.ex. en inkomst- eller avdragspost. En ny talan med samma yrkanden under åberopande av andra *grunder* (omständigheter) ska efter lagakraftvunnen dom avvisas som res judicata. Med andra *omständigheter* avses enligt dep.ch. de *sakförhållanden* som utgör en väsentlig del när det gäller att bestämma *frågans individualitet*. Däremot avses normalt inte med "omständigheter" de *rättsliga faktorerna*.[12]

---

[6] SOU 1997:2 Del 2 sid 138. Se även analys och kommentar av förslaget av Arvidsson, SvSkT 1997 s. 521 ff.

[7] Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 187 f.

[8] Dir. 2002:28.

[9] Se företrädesvis Alhager, Eleonor, Rättskraft i skatteprocessen, 2003, (cit. Alhager), Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, Skatteförfarandet Del 1, företrädesvis sidorna 6:6:3 och 6:18:7 ff, Gäverth, Leif, Avgränsning av saken i skatteprocessen – en praxisgenomgång, Skattenytt 2001 s. 568 ff (cit. Gäverth) och Riksskatteverkets Handledning för taxeringsförfarandet, 1996 s. 216–238 och 484–492 .

[10] Prop. 1989/90:74 s. 370.

[11] A prop. s. 375.

[12] A prop. s. 374.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

Redan här kan det vara på sin plats att understryka att frågan om det skulle föreligga ett vidare sakbegrepp i armlängdsregeln än vad som i övrigt gäller enligt TL överhuvudtaget inte har behandlats i förarbetena till TL. Man kan därför med största säkerhet utgå från att den frågan inte varit föremål för något övervägande från lagstiftarens sida vid införandet av TL, såvida man inte ska tolka tystnaden som att lagstiftaren avsåg att den sakprocess som fanns som ett inslag i GTL och som bl.a. innefattade kompensationsinvändningar vid tillämpningen av armlängdsregeln skulle gälla framgent även i TL. Troligast är dock enligt min mening att lagstiftaren torde ha levt i den föreställningen att saken enligt TL skulle komma att avgränsas på i huvudsak samma sätt oavsett vilket lagrum i inkomstskattereglerna som är tillämpligt.

3.2 Praxis

Regeringsrätten har i bl.a. *RÅ 2000 ref. 54*[13], *RÅ 2000 ref. 50*[14], *RÅ 2001 ref. 20*[15], *RÅ 2002 ref. 46*[16] tagit ställning till hur man i mål enligt TL ska avgränsa saken. Av utrymmesskäl behandlar jag inte dessa närmare här utan förutsätter att läsaren är bekant med dem.

Däremot ska jag något beröra en dom meddelad 2003, nämligen *RÅ 2003 ref. 15*.[17] Här var det fråga om ett fåmansföretag som yrkade avdrag för förlust vid avyttring av ett konstverk till fåmansföretagsledaren. SKM vägrade yrkat avdrag då man fann att konstverket var rörelsefrämmande och eftertaxerade samtidigt fåmansföretagsledaren med åberopande av att konstverket hade anskaffats för dennes privata bruk. Sedermera undanröjde kammarrätten beskattningen avseende fåmansföretagsledaren då SKM inte ansågs, med sådan styrka som krävs för eftertaxering, ha visat att bolagets avsikt med inköpet av tavlan varit att denna skulle uteslutande eller så gott som uteslutande komma företagsledaren till godo. Även bolaget fullföljde sin talan. I kammarrätten bestred SKM bifall, men nu med åberopande av att bolaget inte visat att någon verklig förlust uppkommit vid avyttringen. Att SKM i kammarrätten åberopade att förlusten inte var verklig var en konsekvens av kammarrättens ställningstagande i domen rörande företagsledarens beskattning. Kammarrätten fann beträffande bolagets taxering att de av SKM först i kammarrätten åberopade omständigheterna utgjorde en ny grund som inte kunde prövas.

RSV överklagade och menade att händelseförloppet bör ses som att någon form av köpeavtal slutits mellan bolaget och företagsledaren, att tavlan traderats och att företagsledaren erlagt betalning för tavlan samt att betalningen härför understeg bolagets anskaffningskostnad med det ifrågasatta beloppet. Om SKM i stället hade vägrat yrkat avdrag på den grunden att någon verklig förlust inte uppkommit vid försäljningen, med hänsyn till att tavlan inte kunde antas ha undergått någon värdeminskning under bolagets innehavstid, innebar detta, enligt RSV:s uppfattning, inte att SKM skulle ha prövat något annat händelseförlopp än det nu aktuella. Händelseförloppet var, enligt RSV:s uppfattning, fortfarande exakt detsamma.

---

[13] Se vidare Gäverth s. 585 f och Alhager s. 118 ff.
[14] Se vidare Gäverth s. 582 och Alhager s. 120 ff.
[15] Se vidare Gäverth s. 586 och Alhager s. 122.
[16] Se även Alhager s. 131 ff. En redogörelse för liknande fall finns i Gäverth s. 594 ff, jfr även RSV:s skrivelse från år 2000, dnr 10376-00/100.
[17] Se vidare Gäverth s. 591 f och 598.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

Regeringsrätten, som biföll RSV:s överklagande, uttalade i denna del bl.a. följande.

> "Målet i Regeringsrätten gäller om skattemyndigheten, som kammarrätten funnit, genom att i processen hos kammarrätten byta grund till stöd för sin uppfattning att bolaget skall förvägras det yrkade avdraget för realisationsförlust i samband med tavelförsäljningen hänfört sig till en sak som inte tidigare varit föremål för dess egen och länsrättens bedömning. – Enligt Regeringsrättens mening är så inte fallet. Den tvistiga frågan eller saken avser de skattemässiga konsekvenserna – i avdragshänseende – för bolaget av dess mellanhavanden med företagsledaren vad gäller det aktuella konstverket. - - - Den omständigheten att skattemyndigheten ursprungligen åberopat att konstverket inte införskaffats för bolagets verksamhet utan för företagsledarens privata bruk, för att därefter - - - i kammarrätten i stället hävda att någon verklig förlust inte uppkommit vid avyttringen av verket, förändrar inte saken som den nyss angetts. Att grunden var ny hindrade därför inte att den kunde bli föremål för kammarrättens prövning."

Regeringsrättens uttalande att "*grunden var ny*" och att detta inte hindrade att *"den"* kunde bli föremål för kammarrättens prövning, kan vid en ytlig betraktelse förefalla något märkligt med tanke på hur Regeringsrätten i praxis enligt GTL vad avser mål om eftertaxering, skattetillägg och extra ordinära besvär använt sig av begreppet "grund". I den del sakprocess förelåg enligt GTL avsågs med "grund" den sak processen gällde.[18] Uttrycket "byte av grund" innebar således enligt äldre rätt att talan ändrats till att avse en annan sak[19]. I betänkandet "Ny taxeringslag-reformerad skatteprocess" (SOU 1988:21) föreslog Skatteförenklingskommittén att man i den kommande renodlade sakprocessen borde ansluta sig till den terminologi som används i Rättegångsbalken. I den praxis som växt fram företrädesvis på den dispositiva civilprocessrättens område synes termen grund oftast användas för att beteckna de åberopade rättsligt relevanta omständigheter (materiella rättsfakta) som måste föreligga för att domstolen ska kunna döma till den yrkade rättsföljden.[20] Vad jag förstår har Regeringsrätten genom uttalandet i RÅ 2003 ref. 15 velat ge uttryck för att beteckningen grund har en något annorlunda betydelse i en process enligt TL än vad den hade i en process enligt GTL. Som jag förstår Regeringsrätten menar domstolen att RSV endast åberopat en ny *rättslig grund* för att vägra avdrag avseende *samma* händelseförlopp eller saksammanhang, vilket är tillåtet.[21] Detta ändrade terminologiska synsätt synes Regeringsrätten ha gjort redan i RÅ 2000 ref. 54, dock utan att man där uttryckt detta särskilt tydligt. När man nu har frångått den vid tillämpningen av GTL knäsatta principen att grund och sak är mer eller mindre identiska begrepp, tycker jag att Regeringsrätten borde ha utvecklat detta lite närmare och inte bara nämna det mer i förbigående.

Sammanfattningsvis kan följande slutsatser dras. Saken – eller processföremålet – avgränsas av det överklagade beslutet, klagandens yrkanden och de omständigheter denne anger som stöd för yrkandet samt det aktuella taxeringsåret och skatteslaget. Avsikten med sakbegreppet i taxeringsprocessen är vidare att det ska råda en samstämmighet mellan en doms rättskraft och möjligheterna till taleänd-

[18] SOU 1988:21 s. 133. Se vidare även t.ex. Wennergren, Bertil, Taxeringsprocessens talan i festskrift till Mellankommunala skatterätten 1929–1988. Skatterättsliga studier, 1988 s. 141 ff.
[19] Se t.ex. RÅ 1986 ref. 116 och RÅ 1990 ref. 49 I-II.
[20] Se vidare t.ex. Ekelöf, Per-Olof och Edelstam, Henrik, Rättegång, första häftet, åttonde uppl. 2002 s. 41 samt Fitger, Peter och Mellqvist, Mikael, Domstolsprocessens, andra uppl. 2002 s. 87 och 279.
[21] Se vidare Gäverth s. 597 ff för fler exempel och diskussion.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

ring. Detta betyder att om ett åberopande av en ny omständighet eller framställande av ett nytt yrkande i en pågående process skulle innebära att en ny sak eller fråga väcks och därför utgör en otillåten taleändring med följd att den avvisas, en ny talan avseende denna fråga (sak) inte får avvisas som res judicata (eller avvisas på grund av att fråga är om litis pendens). Vidare framgår att processföremålet – saken – i överinstansen avgränsas av det händelseförlopp (eller saksammanhanget) och de inkomst- eller kostnadsposter som varit föremål för underinstansens avgörande och som överklagats. Att en part åberopar nya omständigheter till stöd för sin talan innebär således inte att en ny fråga väckts, så länge som det åberopade händelseförloppet eller saksammanhanget alltjämt är detsamma och avser samma taxeringsår och skatteslag. Ett åberopande av nya rättsliga grunder till stöd för yrkandet innebär inte heller en otillåten taleändring.

3.3 Felpristransaktioner och kvittningar enligt TL

3.3.1 Uttag mot ingen ersättning eller ersättning understigande marknadsvärdet

Ett *uttag* av en tillgång eller en tjänst *utan ersättning*, eller mot en ersättning som *understiger marknadsvärdet*, utan att detta är affärsmässigt motiverat, föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL.[22] Vid en överlåtelse av en *tillgång* i dessa situationer sker dock ingen uttagsbeskattning om överlåtelsen uppfyller villkoren för att vara en "underprisöverlåtelse" i enlighet med bestämmelserna 23 kap. IL. Ett av kraven för att det ska vara en sådan underprisöverlåtelse är att förvärvaren av tillgången omedelbart efter förvärvet är skattskyldig i Sverige för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Då detta inte är fallet i interprissättningssituationer behandlas inte reglerna om underprisöverlåtelser här.

I en process rörande uttagsbeskattning utgörs saken, eller processföremålet, av prissättningen på den uttagna tillgången eller tjänsten. Har t.ex. ett AB överlåtit firmabilen till företagsledaren till ett pris understigande marknadsvärdet, är det beskattningen av detta uttag som utgör saken.[23] Bolaget kan då inte i domstol kvittningsvis åberopa att det t.ex. har rätt till ytterligare avdrag för värdeminskning på sin affärslokal eller nedskrivning av goodwill. Sådana yrkanden utgör äkta kvittningsinvändningar och således nya frågor enligt TL.[24] Yrkandena får i stället framställas i vanlig ordning i en begäran om omprövning av taxeringen, eller i samband med ett överklagande till länsrätten, med beaktande av omprövningsreglerna. Bolaget kan inte heller kvittningsvis åberopa att det för låga priset på den överlåtna bilen kompenserats av att bolaget i ett annat sammanhang under samma år – utan direkt koppling till bilaffären – sålt t.ex. omsättningstillgångar till företagsledaren till ett pris som överstiger ett normalt marknadspris. Denna

[22] För att beskattning ska ske vid uttag av en *tjänst* krävs dock att värdet är mer än ringa.

[23] Detta gäller oavsett om man vidtar en "tyst kvittning" och medger bolaget motsvarande avdrag för beräknade lönekostnader. Vid en uttagsbeskattning där företagsledare/anställd/aktieägare/närstående får en förmån blir det i allmänhet även fråga om beskattning av mottagaren av förmånen för utdelningsinkomst eller inkomst av tjänst, eller av ägaren/anställd om det är en närstående som fått förmånen. Detta rör dock en annan person än den som uttagsbeskattats och är naturligtvis en annan sak/fråga. Samma förhåller det sig med frågan om att påföra bolaget arbetsgivaravgifter med anledning av ett uttag som bedöms utgöra en löneförmån.

[24] Att det genom uttagsbeskattning höjda resultatet av verksamheten ger ett ökat utrymme för avsättning till t.ex. periodiseringsfond påverkar inte det ovan sagda. En sådan ytterligare avsättning utgör inte en sådan kvittning som reglerna i TL avser att förhindra.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

försäljning utgör naturligtvis ett helt annat händelseförlopp och en annan inkomstpost och därigenom en annan sak (och kan naturligtvis inte heller medföra avdrag då det inte är en kostnad utan i stället en intäkt).[25]

I uttagsbeskattningsreglerna finns det emellertid ett visst – men mycket begränsat – utrymme för att beakta vissa invändningar som kan motivera det för låga priset. Denna möjlighet ligger i rekvisitet "affärsmässigt motiverat". Om underpriset är affärsmässigt motiverat, vilket den skattskyldige ska visa, ska uttagsbeskattning inte ske. Ett underpris kan möjligen anses vara "affärsmässigt motiverat" om avsikten är att överlåtaren ska kompenseras för underpriset längre fram på något särskilt angivet sätt. Avsikten med denna "ventil" är att SKM ska kunna godta t.ex. ett underpris som är orsakat av en önskan att arbeta upp en affärsrelation.[26] Hur långt denna "ventil" sträcker sig är dock oklart. Denna fråga är visserligen inte slutligt avgjord i domstol, men jag har mycket svårt att tro att tillämpningen av denna ventil skulle kunna bli så generös att uttagsbeskattningsreglerna, när det gäller "marknadsmässigt motiverade" felprissättningar, skulle komma att tillämpas på ett sätt som överensstämmer med tillämpningen av armlängdsregeln. För den redogörelse jag gör här utgår jag därför ifrån att tillämpningsområdet för denna "ventil" är betydligt inskränkt i förhållande till vad som gäller för kompensationsinvändningar enligt armlängdsregeln. Vidare är det med hänsyn till principen om beskattningsårets slutenhet och reglerna om hur saken avgränsas enligt TL, mycket tveksamt om en sådan invändning alls kan beaktas för det fall den avser förhållanden rörande ett annat beskattningsår.

3.3.2 Förvärv mot ersättning överstigande marknadsvärdet

Om ett företag *förvärvar* en tillgång eller en tjänst från ett närstående företag, delägare etc. till ett pris som *överstiger marknadsvärdet*, kan avdrag för kostnaden till den del denna överstiger marknadsvärdet (dvs. överpriset) vägras. Samma gäller om ett företag tar på sig ett annat (närstående) företags eller delägares etc. kostnader. Den rättsliga grunden härför är – vid sidan av armlängdsregeln – bestämmelsen i 16 kap. 1 § IL, att "(u)tgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad.". Ett överpris är inte en sådan utgift utan utgör i stället något annat. Om överpriset avser en betalning till ett moderbolag/ägare utgör det en inte avdragsgill (förtäckt) utdelning och är det betalning till ett dotterbolag torde beloppet i allmänhet kunna behandlas som ett icke avdragsgillt kapitaltillskott. Detta får sedan beaktas i omkostnadsbeloppet för andelarna i dotterbolaget. Till ett annat närstående företag än ägarbolag eller dotterbolag är överpriset helt enkelt en icke avdragsgill kostnad, som inte heller påverkar omkostnadsbelopp.

I inget av ovan nämnda fall kan det bolag som erlägger ett överpris med framgång kvittningsvis åberopa att det till underpris förvärvat tillgångar eller tjänster. En sådan invändning avser naturligtvis en helt annan sak; en annan "inkomstpost" och ett annat händelseförlopp/saksammanhang. Invändningen avser dessutom inte ens en kostnad. Allt dock under förutsättning att det inte är så att de båda transaktionerna – händelserna – är direkt sammankopplade och beroende av varandra och således kan hänföras till "samma händelseförlopp". I ett sådant fall kan det emellertid möjligen finnas förutsättningar att behandla dem tillsammans och därigenom vägra avdrag endast för det sammanlagt beräknade överpri-

[25] Överpriset skulle i vissa fall möjligen kunna ses som ett icke skattepliktigt tillskott.
[26] Se prop. 1998/99:15 s. 166.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

set (dvs. överpris ./.underpris). Med hänsyn till principen om beskattningsårets slutenhet och reglerna om hur saken avgränsas enligt TL, är det även i dessa situationer mycket tveksamt om en sådan invändning alls kan beaktas för det fall den avser förhållanden rörande ett annat beskattningsår.

4 Saken i internprissättningsmål

4.1 Lagstiftningen

I samband med införandet av IL placerades armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL. Lagrummet första stycke fick då följande lydelse.

> Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om
> 1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
> 2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
> 3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Armlängdsregeln var formulerad något annorlunda i KL. Sedan taxeringsåret 1984 hade 43 § 1 mom. KL följande lydelse.

> 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 avtalats, 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.

Den språkliga skillnaden mellan 43 § 1 mom. KL och 14 kap. 19 § IL ligger däri att i det tidigare lagrummet fanns ett uttalat *inkomstrekvisit,*[27] dvs. näringsidkarens *inkomst* skulle ha blivit lägre till följd av avtalen. I IL formuleras motsvarande rekvisit på följande vis "[o]m *resultatet av näringsverksamheten...* skall *resultatet* beräknas..."(mina kursiveringar). En fråga som därvid inställer sig är om det ligger någon betydelseskillnad mellan dessa två uttryckssätt. I förarbetena till IL anges bl.a. följande:

> "Regeringens inställning är att om det finns en avsikt att ändra en bestämmelse materiellt, skall det anges. Om det inte står att en ändring är avsedd, kan läsaren således utgå från att *avsikten* är att bestämmelsen inte skall ändras. Den omständigheten att det inte står att regeln skall ändras behöver emellertid inte innebära att den *faktiskt* inte har ändrats. Så är ju fallet om det av *misstag* har blivit en ändring." [28]

[27] Se närmare om detta i Arvidsson s. 154 ff.
[28] Prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 479 (kursiveringarna är gjorda i propositionen).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

I IL används några skatterättsliga uttryck på ett sätt som i vissa avseenden avviker från vad som var fallet i bl.a. KL. Ett sådant exempel är uttrycket *resultatet*. I förarbetena till IL uttalas att uttrycket *inkomst* bör bytas ut när det gäller att beteckna det som utgör slutsumman i ett inkomstslag och ersättas med uttrycket "resultatet".[29] I specialmotiveringen till 14 kap. 19 § IL framkommer inget som tyder på att lagstiftaren haft för avsikt att ge armlängdsregeln i detta avseende någon annan innebörd än vad den hade i 43 § 1 mom. KL.[30]

På samma sätt som man kan utgå från att lagstiftaren vid införandet av TL inte ägnade någon tanke åt frågan om det skulle kunna föreligga ett vidare sakbegrepp vid tillämpningen av armlängdsregeln än vad som var fallet vid tillämpningen av övriga inkomstskatterättsliga bestämmelser, kan man utgå från att lagstiftarens avsikt tio år senare vid införandet av IL varit att armlängdsregelns materiella innehåll skulle vara oförändrat i nu aktuellt avseende. Vid införandet av IL torde nämligen lagstiftaren knappast ha funderat över om TL medfört någon förändring vad gäller armlängdsregelns prövningsram jämfört med vad som gällde när GTL tillämpades. Mot denna bakgrund finns det skäl att undersöka om vi i detta avseende möjligen har två oförenliga lagstiftningar.

4.2 Praxis

Om vi utgår ifrån att den nuvarande armlängdsregel i IL överensstämmer med den tidigare bestämmelsen i KL – vilket jag tycker är en högst rimlig tolkning mot bakgrund av redogörelsen ovan – är det väsentligt att se hur man vid tillämpningen av den tidigare regeln avgränsade processföremålet. Denna avgränsning låg företrädesvis i det s.k. inkomstrekvisitet. Genomgången är inte på något sätt fullständig, utan jag uppehåller mig till vad man kan utläsa av RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen), där dessa frågor behandlats mest utförligt.

Den exakta innebörden av uttrycket "inkomst" i 43 § 1 mom. KL var emellertid inte helt klar.[31] I RÅ 1991 ref. 107 uttalade Regeringsrätten bl.a. följande.

> "Det fordras således att avvikelsen haft en *inkomsteffekt* i den meningen att den förorsakat en minskning av företagets inkomst. Räckvidden av detta rekvisit är inte helt klar. Bestämmelsen skulle kunna uppfattas närmast som en erinran om att avvikelsen, sedd för sig, skall ha verkat i inkomstsänkande riktning. Vanligen har rekvisitet dock ansetts innefatta ett krav på en vidare bedömning, vid vilken hänsyn kan tas till bl.a. kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen. - - - Det som här nämnts innebär att korrigering enligt 43 § 1 mom. KL inte alltid skall ske i situationer där en avvikelse från armslängdspriset kan konstateras och där kravet på inkomsteffekt i och för sig är att anse som uppfyllt. Det är nödvändigt att väga in olika affärsmässiga aspekter innan det kan avgöras om en korrigering är motiverad. I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagets affärer med varandra och att därvid beakta bl.a. transaktioner som gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen (jfr i detta

[29] Prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 499 f.

[30] Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 187 f. Det kan nämnas att författarna till kommentaren till IL, Andersson, Marie, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf, inte heller synes ha uppfattat att det skulle föreligga någon skillnad mellan 43 § 1 mom. KL och 14 kap. 19 § IL. De anger bl.a. att "[b]estämmelserna i 19 § anger att om *resultatet* (min kursivering) har blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som - - -, skall *inkomsten* (min kursivering) beräknas till...", 2003 års upplaga s. 379.

[31] Arvidsson, s. 154 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

sammanhang RÅ79 1:40, RÅ80 1:59 och RÅ84 1:16). En sådan helhetsbedömning kan leda till att korrigering inte skall ske trots att en klar prisavvikelse förekommit." [32]

Vidare uttalande Regeringsrätten följande av betydelse för avgränsningen av processföremålet.

"Ordalagen i bestämmelserna kunde möjligen uppfattas så att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpats vid en enstaka varutransaktion avvikit från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen har dock inte något stöd i förarbetena och kan inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverflyttningar till utlandet. När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra står det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de *grunder och metoder för prissättningen* som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. I detta ligger att de 'överpriser' och 'underpriser' som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna – såsom också skett i målet – kvittas mot varandra.". [33]

Av den tidigare lydelsen av armlängdsregeln, och av den praxis som utvecklats genom bl.a. RÅ 1991 ref. 107, framgår att det inte räcker med att en prisavvikelse föreligger för att ett ingripande av SKM ska vara befogat. Prisavvikelsen måste dessutom ha medfört en inkomstminskning för det i Sverige skattskyldiga företaget. [34] Vid bedömningen av om det har skett en inkomstminskning på grund av att det svenska företaget överlåtit en tillgång eller en tjänst mot en för låg ersättning, eller förvärvat en tillgång eller en tjänst mot en för hög ersättning, ska hänsyn tas till bl.a. kompensatoriska effekter som haft (direkt) samband med den aktuella prisavvikelsen, oavsett från vem kompensationen erhålls. [35]

Regeringsrätten konstaterade i RÅ 1991 ref. 107 att Shell hade betalt för mycket för vissa råoljeköp, men godtog å andra sidan bolagets kvittningsvisa yrkanden att (netto)inkomsten i motsvarande mån blivit högre till följd av att bolaget köpt vissa laster råolja till pris understigande marknadsvärdet. RSV förde talan på så sätt att varje oljeleverans prövades för sig. I de fall Regeringsrätten ansåg sig ha funnit en överprissättning beräknades ett höjningsbelopp och i de fall rätten fann en underprissättning tillgodoräknades bolaget en motsvarande

[32] RÅ 1991 ref. 107 s. 353 f.

[33] RÅ 1991 ref. 107 s. 352 f.

[34] Se även Arvidsson, SvSkT 1991 s. 528.

[35] Att det synes krävas ett *direkt* samband mellan kompensationsinvändningen och prisavvikelsen går att utläsa av bl.a. att Regeringsrätten i RÅ 1991 ref. 107 uttalar "(n)är *det svenska* och *det utländska* företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra..." resp. "(i) många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av *det svenska* och *det utländska* företagets affärer med varandra..."(mina kursiveringar). I RÅ 1994 ref. 85 (EKA-Nobel) ansåg minoriteten i Regeringsrätten att det skulle kunna räcka med ett indirekt samband mellan felaktigheten och kompensationsinvändningen. Minoriteten uttalade bl.a. "...varit omkostnader som kunde förväntas på sikt ge intäkter i bolagets rörelse." Majoriteten ansåg inte att detta räckte för att godta invändningen. Häremot kan emellertid invändas att Regeringsrätten i RÅ80 1:59 (LM Eriksson) ställde mycket låga krav på detta samband, vilket nog bl.a. berodde på det allmännas processföring. I dom av Kammarrätten i Göteborg den 29 januari 1997 i mål nr 6568–1993 avseende Duni AB, fann domstolen att det inte var visat att den kompensation det svenska bolaget påstått sig ha erhållit haft samband med det ifrågasatta räntefria lånet. Det finns emellertid kammarrättsdomar som går i motsatt riktning. I dessa fall har beviskravet på visat samband satts mycket lågt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

sänkning inom ramen för det totalt sett höjda beloppet på råoljesidan, dvs. inom beloppsramen på råoljesidan för respektive beskattningsår.

Regeringsrätten gick t.o.m. så långt att den godtog kvittningar mellan beskattningsåren, dvs. domstolen ansåg att man kunde bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet. En grundläggande avgränsning av saken, så som den görs i TL, är att en doms rättskraft inte sträcker sig längre än till samma års taxering.[36] Detta innebär att en tillämpning av armlängdsregeln som medför att man godtar kompensationsinvändningar som avser ett annat – tidigare eller senare – beskattningsår klart strider mot hur processföremålet avgränsas enligt TL, i vart fall vad avser andra fall än internprissättningsmål. Såvitt jag känner till har frågan huruvida TL ger utrymme för att godta kompensationsinvändningar som avser andra beskattningsår än det aktuella ännu inte varit föremål för domstolsprövning.[37]

4.3 Felpristransaktioner och kompensationsinvändningar enligt armlängdsregeln

Om vi antar att man även efter införandet av TL äger tillämpa armlängdsregeln på samma sätt som tidigare, dvs. att man även fortsättningsvis godtar kompensationsinvändningar, innebär detta bl.a. följande.

Om en i Sverige skattskyldig näringsidkare, till pris *understigande marknadsvärdet*, för över en tillgång till eller utför en tjänst åt en näringsidkare som inte är skattskyldig i Sverige, och med vilken han är i ekonomisk intressegemenskap, ska i princip resultatet av den svenske näringsidkarens näringsverksamhet beräknas såsom om avtalsvillkoren hade varit marknadsmässiga. Detta innebär att det skattemässiga resultatet ska höjas i motsvarande mån. Emellertid kan den i Sverige skattskyldige näringsidkaren åberopa att han i gengäld har, eller kommer att, förvärva tillgångar eller tjänster till ett pris understigande marknadsvärdet, eller på annat sätt kommer att kompenseras för det ofördelaktiga avtalet med ökade näringsinkomster som följd. Om en sådan kompensation måste komma från samma avtalspart som den i Sverige skattskyldige näringsidkaren slutit det ”ofördelaktiga” avtalet med, eller om den även kan komma från någon annan råder det olika meningar om.[38]

Vad som är av väsentlig betydelse vid en sådan prövning är att det är den skattskyldige som har bevisbördan för att ”underprisförsäljningen” har eller kommer att kompenseras på visst angivet sätt. För att man ska kunna godta en sådan kompensationsinvändning, förutsätts enligt en del kammarrättsdomar bl.a. att den ska avse skattepliktiga inkomster hänförliga till den bedrivna näringsverksamheten (dvs. rörelseinkomster). Den får inte bestå av endast avkastning på det i dotterbolaget satsade kapitalet i form av skattefria utdelningsinkomster eller fram-

[36] Prop. 1989/90:74 s. 375.

[37] RÅ 1991 ref. 107 avsåg som nämnts tillämpningen av GTL.

[38] Arvidsson menar att kompensationen kan komma från ett annat koncernföretag än det gynnade företaget, se Arvidsson s. 523, medan Aldén anser att frågan är olöst, se Aldén s. 135. Se även Mattsson, Nils, SvSkT 1982 s. 468. Oavsett hur det förhåller sig i denna fråga – som saknar nämnvärd betydelse för den diskussion jag för här – synes det föreligga ett krav på ett påvisbart samband mellan den felaktiga prissättningen som lett till inkomstminskningen för den i Sverige skattskyldige näringsidkaren och den åberopade kompensationsinvändningen, jfr även not 35 ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

tida reavinster vid avyttring av dotterbolagsaktier.[39] Det förekommer nämligen att svenska moderbolag gör gällande att inkomstbortfallet till följd av en konstaterad underprisförsäljning kommer att kompenseras av ökade vinster hos det utländska dotterbolaget och att dessa vinster sedan kan tas hem som (oftast skattefri) utdelning, eller alternativt att värdet på dotterbolagsaktierna ökar, vilket vid en framtida avyttring av andelarna kan komma att resultera i en högre reavinst (som i regel kommer att vara skattefri). Invändningar av detta slag har, som sagt, underkänts i flera kammarrättsdomar, vilket jag anser vara väl motiverat. Om man skulle godta kompensationsinvändningar som inte avser inkomstökningar (eller kostnadsminskningar) hänförliga till den rörelse bolaget bedriver, skulle detta innebära att man extenderar kompensationsinvändningarna så långt att armlängdsregeln i princip förlorar sin betydelse. Detta skulle innebära att snart sagt varje taxeringshöjning till följd av en felprissättning vid en överlåtelse av en tillgång/tjänst till ett utländskt närstående företag skulle kunna angripas med åberopande av invändningar av kompensatoriskt slag. Vidare är det i sig knappast armlängdsmässigt att sluta avtal där en del av betalningen (dvs. den påstådda kompensationen) består av eventuella utdelningsinkomster eller reavinster.

På samma sätt som vid en "underpristransaktion" kan den i Sverige skattskyldige näringsidkaren vid ett av SKM ifrågasatt *"överprisförvärv"* av en tillgång eller en tjänst åberopa att han i motsvarande mån förvärvat en tillgång eller tjänst till ett underpris eller överlåtit en annan tillgång eller tjänst till ett överpris. Att en försäljning av en annan tillgång skett till ett överpris är nog inte den vanligaste invändningen. Vanligare är i stället att bolaget gör gällandet att det från ett närstående utländskt företag erhållit tjänster av olika slag, t.ex. forskning, utveckling, marknadsföring eller tillgång till immateriella tillgångar, till ett pris som understiger vad man skulle ha fått erlägga vid ett förvärv från någon utomstående.[40]

5 Slutsatser och avslutande kommentarer

Som framgår av avsnitt 4, har man i praxis avseende armlängdsregeln och med tillämpning av den beloppsprocess som fanns i GTL, godtagit olika slag av kvittningsinvändningar. Dessa har utgjort såväl sådana som i en renodlad sakprocess benämns äkta som oäkta. Det slag av invändningar som är problematiska i sammanhanget, och där tillämpningen av armlängdsregeln har skiljt sig från tillämpningen av övriga inkomstskattebestämmelser, är emellertid kompensationsinvändningarna. Som framgår av avsnitt 2 kan dessa inte direkt hänföras till vare sig äkta eller oäkta kvittningsinvändningar.

[39] Se t.ex. dom av Kammarrätten i Göteborg den 27 februari 1997 i mål nr 3511–1994 avseende Eklanda Fastighets AB, där ökat värde på dotterbolagsaktier inte godtogs i syfte att kompensera bortfallen ränteintäkt på ett räntefritt lån. Liknande utgång i domar av Kammarrätten i Stockholm den 24 mars 1997 i mål nr 5972–74 –1995 avseende Fastighetsaktiebolaget Hufvudstaden, där domstolen inte godtog framtida reavinster och utdelningar som kompensation för räntefria lån.

[40] För en sådan kompensationsinvändning har den skattskyldige naturligtvis bevisbördan. Parantetiskt kan nämnas att det torde kunna vara lite problematiskt att styrka ett sådant påstående, bl.a. mot bakgrund av att man får utgå från att det utländska bolaget normalt sett tillämpar marknadsmässiga priser, i annat fall riskerar det utländska bolaget att få bekymmer med sitt lands skatteförvaltning, jfr t.ex. dom av Kammarrätten i Göteborg den 27 april 1999 i mål nr 1024–1997 avseende Viking Fruit AB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

För egen del har jag svårt att tro att de genom TL införda processuella reglerna om avgränsning av saken har någon direkt betydelse vid tillämpningen av armlängdsregeln vad gäller kompensationsinvändningar, eftersom armlängdsregeln redan genom sin utformning tillåter sådana. Av 14 kap. 19 § IL framgår bl.a. att det är *resultatet* av näringsverksamheten som ska ha blivit lägre till följd av de ifrågasatta transaktionerna för att ett ingripande ska kunna ske. Regeln synes således inte ta sikte på enskilda transaktioner eller poster som ingår i årets sammanlagda resultat. Man kan möjligen även uttrycka det så, att processföremålet (saken) utgörs av samtliga de affärshändelser som är kopplade till felpristransaktionen och som påverkat årets resultat. I så fall innefattas även kompenserande transaktioner i motsatt riktning i processföremålet. En sådan tolkning har dessutom den pedagogiska fördelen att det är lättare att förena kvittningsmöjligheterna i armlängdsregeln med TL:s regelverk. Vid en sådan tolkning blir nämligen kompensationsinvändningarna näst intill per definition "oäkta", eftersom de egentligen bara består av andra transaktioner (delar av ett "händelseförlopp") hänförliga till samma fråga som är föremål för prövning. Min slutsats är därför att man alltjämt torde få behandla armlängdsregeln och eventuella kompensationsinvändningar som ett slags "processpaket". I annat fall skulle införandet av TL inneburit bl.a. en betydande inskränkning vad gäller tillämpningen av armlängdsregeln till de skattskyldigas nackdel. Som framgår av avsnitt 4 synes lagstiftaren vid införandet av IL ha utgått ifrån att det inte skulle vara någon skillnad gentemot den tidigare armlängdsregeln i 43 § 1 mom. KL vad gäller möjligheten att få kompensationsinvändningar beaktade och av redogörelsen i avsnitt 3 framgår att frågan över huvud taget inte behandlats av lagstiftaren vid införandet av TL. Med andra ord synes en sådan inskränkning inte ha varit avsedd.

En annan fråga är om man även efter införandet av TL kan godta kompensationsinvändningar som avser ett annat beskattningsår än det beskattningsår som "felpristransaktionen" ägt rum. En sådan invändning strider nämligen mot hur saken avgränsas enligt TL. Möjligen strider den även mot utformningen av armlängdsregeln. I 14 kap. 19 § IL uttalas nämligen bl.a. att "[o]m resultatet av en näringsverksamhet..."etc. ska en inkomstkorrigering ske. När man i övrigt i IL talar om resultatet är det årets resultat som avses, och enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Man kan knappast hävda att 14 kap. 19 § IL innehåller ett sådan särskilt föreskrivet undantag från nämnda huvudregel.

Å andra sidan uttalade Regeringsrätten i Shell-målen att bedömningen kunde avse en tidsperiod överstigande flera beskattningsår och att således ett för lågt utdebiterat pris år 2 mycket väl kan kompenseras av en högre intäkt (eller lägre kostnad) t.ex. år 4 eller år 1. Principen om beskattningsårets slutenhet var ett grundläggande fundament vid tillämpningen av GTL och av samma vikt och betydelse som det förhållandet att saken enligt TL avgränsas av bl.a. beskattningsåret. Mot denna bakgrund finns det goda skäl att hävda att Regeringsrätten härigenom klargjort att armlängdsregeln *i sig* innehåller en processram som är så vid att den kan omfatta mer än ett taxeringsår och att de processuella reglerna inte inskränker denna möjlighet. Reglerna om avgränsning av processföremålet och principen om beskattningsårets slutenhet skulle i ett internprissättningsmål i så fall innebära att man *endast exkluderar* sådana invändningar som avser poster hänförliga till samma eller ett annat beskattningsår och som kan leva sitt eget liv (dvs. endast äkta kvittningsinvändningar), men däremot varken renodlade kompensa-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

tionsinvändningar eller oäkta kvittningsinvändningar oavsett vilket år kompensationen kommer bolaget till godo eller kvittningsinvändningen avser.[41] Om så är fallet, eller om TL i denna del eventuellt har inneburit en begränsning av den skattskyldiges möjligheter att få tillgodoräkna sig en kompensationsinvändning som avser ett annat beskattningsår, har ännu inte prövats av Regeringsrätten. Personligen tror jag att Regeringsrätten kommer att känna sig oförhindrad att även fortsättningsvis tillåta kompensationsinvändningar som avser ett annat beskattningsår. Det är dock oerhört viktigt att domstolarna upprätthåller höga beviskrav på sådana invändningar för att inte regelverket ska urholkas.[42]

Oavsett hur man ska bedöma frågan om kompensationsinvändningar som avser ett annat beskattningsår, är det befogat att fråga sig om det föreligger några skillnader vad avser den skattskyldiges möjligheter att åberopa olika slag av kvittningsinvändningar beroende på om beskattningen sker enligt reglerna för uttagsbeskattning (eller enligt allmänna grunder), respektive om beskattningen sker med stöd av armlängdsregeln, se avsnitten 3 och 4 ovan.

När SKM påbörjar en utredning om felaktig prissättning vid förvärv eller avyttring av en tillgång, eller vid tillhandahållande av en tjänst, sker detta i allmänhet genom en revision, som inte sällan är inriktad på just internprissättningsfrågor.[43] Om utredningen leder fram till ett beslut om att avvika från bolagets deklaration eller till omprövning av ett tidigare års taxering, har SKM i avsaknad av en "turordningsregel" formellt sett möjlighet att efter eget skön välja lagrum för sitt beskattningsbeslut. Antingen väljer SKM att fatta beslut med stöd av uttagsbeskattningsreglerna (alternativt allmänna grunder och 16 kap. 1 § IL) eller med stöd av armlängdsregeln.

Om SKM grundar beslutet på uttagsbeskattningsreglerna i stället för på armlängdsregeln uppkommer frågan om SKM härigenom avskärmar den skattskyldige från möjligheten att få kompensationsinvändningar prövade i domstol, då dessa vid en process avseende uttagsbeskattning i allmänhet utgör otillåtna taleändringar (se avsnitt 3). Om så är fallet kommer den skattskyldige att hamna i den prekära situationen att han inte kan åberopa kompensationsinvändningen samtidigt som han i praktiken inte heller kan få till stånd en omprövning i kompensationsinvändningsfrågan. Om en sådan invändning skulle framföras i form av en ny talan (begäran om omprövning) skulle denna nämligen gå ut på att visa att den skattskyldige *fått betala för lite* för en erhållen tillgång/tjänst eller *fått för*

[41] Man kan emellertid diskutera om oäkta kvittningsinvändningar avseende andra beskattningsår verkligen borde få beaktas. Dessa är visserligen hänförliga till felpristransaktionen och ska i princip reducera höjningsbeloppet. Samtidigt skulle den aktuella kostnadsposten i de flesta fall kunna åberopas i en omprövning avseende det "rätta" beskattningsåret. Om felpristransaktionen äger rum år 2 och den skattskyldige har haft en kostnad hänförlig till denna transaktion, men kostnaden uppkommit år 1 eller år 3 borde avdrag rätteligen prövas dessa år. Detta borde enligt min mening vara den mest systemriktiga lösningen. Men när nu Regeringsrätten i RÅ 1991 ref. 107 godtagit att kompensationsinvändningar får ske "mellan beskattningsåren" och även godtagit att Shell fick kvitta "underdebiteringar" mot "överdebiteringar" avseende olika oljelaster och avseende olika beskattningsår, talar nog det mesta för att man även framdeles kommer att godta oäkta kvittningsinvändningar hänförliga till andra beskattningsår. Ser man felpristransaktionen och kompensationsinvändningen som två delar av samma "processpaket" talar detta också för att man inte bör skilja på kompensationsinvändningar och oäkta kvittningsinvändningar. Nu ska denna frågas praktiska betydelse inte överdrivas, för är det en ren kostnadspost har den skattskyldige i allmänhet dragit av den i enlighet med god redovisningssed och för rätt beskattningsår.

[42] Vad gäller bevisreglerna vid tillämpningen av armlängdsregeln, se Gäverth, SvSkT 1990 s. 19 ff.

[43] Det är mycket ovanligt att sådana frågor kommer fram vid en ordinär deklarationsgranskning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

mycket betalt för en överlåten tillgång/tillhandahållen tjänst och kan därför av naturliga skäl *inte leda till en sänkt taxering*. Emellertid kan SKM inte genom en rättslig rubricering (val av lagrum) styra vilka invändningar den skattskyldige har rätt att framföra i processen.[44] Händelseförloppet (eller saksammanhanget) – saken – utgörs nämligen av samtliga de affärshändelser som är förbundna med den ifrågasatta felpristransaktionen med den i Sverige icke skattskyldige näringsidkaren. Vid sådant förhållande kan jag inte se att det föreligger något hinder mot att den skattskyldige åberopar en invändning som godtas enligt armlängdsregeln, även om SKM skulle ha fattat beslutet med stöd av uttagsbeskattningsreglerna i stället för armlängdsregeln. Detta är något SKM bör ha i åtanke när revisionen påbörjas. SKM bör redan då reflektera över eventuella framtida kompensationsinvändningar och skaffa den motbevisning gentemot dessa som kan tänkas bli nödvändig i en framtida process.

2002 års Företagsskatteutredning ska lämna förslag i bl.a. frågan om eventuell turordningsregel i de situationer jag beskrivit ovan. Trots min slutsats ovan att lagvalet i juridiskt hänseende inte har någon större betydelse finns det ändock vissa praktiska fördelar med att ha en särskild turordningsregel. Processen kan nämligen från början inriktas på de legala förutsättningar som anges i lagrummet och parternas bevisföring kan inriktas härefter.

Vid införandet av en sådan turordningsregel finns det argument både för och emot att ge armlängdsregeln formellt företräde. Uttagsbeskattningsreglerna är grundläggande allmänna principer som dessutom är noga lagreglerade och nyligen har setts över i samband med införandet av omstruktureringsreglerna. De utgör i väsentliga delar en senare lagstiftningsprodukt än armlängdsregeln, vilket är ett argument för att uttagsbeskattningsreglerna ska ha företräde.[45] Häremot kan invändas att armlängdsregeln också är en grundläggande bestämmelse som redan fr.o.m. införandet av KL återfanns under rubriken "För beräkning av inkomst gemensamma bestämmelser" och som setts över grundligt i början av 1980-talet.[46] Armlängdsregeln är dessutom en specialbestämmelse för utlandsfallen, vilket talar för att den bör ha företräde (lex specialis-principen). Armlängdsregeln återfinns dessutom i de flesta av våra skatteavtal.[47] Rättspraxis i lagvalsfrågan är dock inte entydig, men det synes som om armlängdsregeln i regel fått företräde där Regeringsrätten kunnat välja mellan uttagsbeskattningsreglerna och

[44] Jfr RÅ 1988 ref. 86 där underinstanserna inte påförde skattetillägg med hänsyn till att taxeringsintendenten åberopat fel lagrum (116 b § GTL, dvs. skönsmässig avvikelse från deklaration i stället för 116 a § GTL, dvs. oriktig uppgift i deklaration). Rätt lagrum åberopades först i kammarrätten. Länsrätten ansåg att det var fel lagrum som åberopats och kammarrätten ansåg bl.a. att taxeringsintendenten bytt grund i överinstansen. Regeringsrätten ansåg inte att det hade förelegat något formellt hinder för underinstanserna att påföra skattetillägg med stöd av rätt lagrum, då de åberopade faktiska omständigheterna för att påföra skattetillägget hela tiden varit desamma, dvs. oriktig uppgift i deklaration. Den felaktiga rättsliga rubriceringen utgjorde alltså inget hinder mot att påföra skattetillägg, eftersom den beskrivning av händelseförloppet som taxeringsintendenten gjort innefattade förutsättningar för att påföra skattetillägg, dock med stöd av ett annat lagrum än det åberopade.

[45] Någon översyn av armlängdsregeln, annat än språklig sådan, gjordes inte i samband med införandet av IL.

[46] Prop. 1982/83:73, se också BRÅ PM Utlandsbeskattning I (PM 1980:3), Riksdagens revisorers förslag 1984/85:9 om Multinationella företags skatteförhållanden samt RSV:s Rapport 1990:1 Internprissättning. RSV:s rapport har emellertid inte föranlett någon lagöversyn.

[47] När det gäller frågan om att sluta en s.k. ömsesidig överenskommelse mellan Sverige och annan avtalsslutande stat rörande undanröjande av en eventuell dubbelbeskattning av den svenske näringsidkaren, är det däremot egalt om beskattningen har skett med stöd av armlängdsregeln och motsvarande bestämmelse i det aktuella skatteavtalet eller med stöd av uttagsbeskattningsreglerna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33

armlängdsregeln medan rättspraxis divergerar en del när det gäller kostnadssidan, även om jag tror att armlängdsregel framgent kommer att tillämpas även här. Någon avsikt från lagstiftarens sida att ändra armlängdsregeln i samband med införandet av sakprocessen i TL och därigenom inskränka möjligheterna till kompensationsinvändningar har jag inte kunnat utläsa, och vid införandet av IL synes lagstiftaren tvärtom ha utgått från att kompensationsinvändningar alltjämt ska vara tilllåtna. Armlängdsregeln skulle dessutom i många fall vara helt överflödig om den inte gavs företräde i nu aktuella situationer. Det sagda talar alltså för att armlängdsregeln bör ha företräde.

Leif Gäverth, jur.dr, är kammarrättsråd, tillika vice ordförande på avdelning vid Kammarrätten i Stockholm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:33